

O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Gabriel de J. Tedesco Wedy

Juiz Federal. Vice-Presidente da Associação dos Juízes Federais do Estado do Rio Grande do Sul.
Delegado da Associação dos Juízes Federais do Brasil no Estado do Rio Grande do Sul. Mestrando em Direito pela PUC/RS. Professor de Processo Civil na AJUFERGS-ESMAFE Ex-Juiz Estadual.
Ex-Membro do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/RS.
Ex-Membro da Comissão de Defesa e Assistência da OAB/RS.
Ex-Professor de Direito Tributário na UFPEL.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A boa-fé e a proibição do comportamento contraditório através dos tempos. 3. A boa-fé no direito tributário para o direito lusitano. 3.1 O direito lusitano e a proteção da confiança. 3.2 O dever de boa-fé e as informações vinculativas no direito lusitano. 4. O princípio da proteção da confiança e da boa-fé. 5. A Lei Complementar nº 118/2005 e a violação do princípio da boa-fé. 6. A boa-fé do consulente no direito brasileiro. 7. A cláusula geral antielisiva brasileira e a dissimulação do fato gerador. 8. Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal e violação do princípio da boa-fé. 9. Conclusão. Referências.

1. Introdução

O presente estudo visa demonstrar que o princípio da boa-fé está presente no direito tributário brasileiro e estrangeiro, embora não seja incerto em uma cláusula geral específica. Da mesma forma, pretendemos demonstrar que o referido princípio tem incidência na relação jurídica tributária gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte.

Desse modo, dividimos o presente trabalho da seguinte forma:

- a) A boa-fé e a proibição do comportamento contraditório através dos tempos;
- b) A boa-fé no direito tributário para o direito lusitano;
- c) O direito lusitano e a proteção da confiança;
- d) O dever de boa-fé e as informações vinculativas no direito lusitano;
- e) O princípio da proteção da confiança e da boa-fé;
- f) A lei complementar nº 118/2005 e a violação ao princípio da boa-fé;
- g) A boa-fé do consulente no direito brasileiro;
- h) A cláusula geral antielisiva brasileira e a dissimulação do fato gerador;
- i) O Refis;
- j) A boa-fé.

Nos valeremos no decorrer do trabalho da abordagem da doutrina nacional e estrangeira, assim como da jurisprudência dos tribunais superiores.

2. A boa-fé e a proibição do comportamento contraditório através dos tempos

A repugnância à incoerência pode ser bem retratada em conhecidíssima passagem histórica. O Imperador Romano Júlio César, ao reconhecer entre os seus assassinos aquele que sempre o tratara como pai, exclamou: Até tu Brutus? Esta expressão utilizada pelo Imperador tornou-se sinônimo de traição e repúdio à contradição do próprio comportamento. O *Corpus Iuris Civilis* proibia, por exemplo, que o *pater familias* alegasse a inexistência de emancipação eficaz com relação à filha já falecida, se ela tivesse efetivamente vivido como *mater familias* e instituído testamento em benefícios dos seus descendentes¹. No mesmo sentido, o *Corpus Iuris Civilis* impedia cada co-proprietário de acionar o beneficiário da servidão pela turbação da posse².

Entre os glosadores destacou-se Azo. Em sua obra *Brocardica*, uma compilação de brocardos jurídicos extraídos a partir da interpretação de fontes romanas, tem-se o primeiro registro expresso do princípio de proibição do comportamento contraditório. Ali se lê, no título X, o aforismo: *venire contra factum proprium nulli conceditur*, ou seja, “a ninguém é concedido vir contra ato próprio”³. As considerações iniciais de Azo foram revisitadas por Bartolo de Sassoferrato, que procurou desenvolver um critério de validação do aforismo, conforme o *factum proprium* tivesse sido praticado *secundum legem, praeter legem* ou *contra legem* – sendo autorizado o comportamento contraditório somente nesta última hipótese⁴.

O *Code Napoléon* e o BGB [*Bürgerliches Gesetzbuch*] consagraram a liberdade individual, o *pacta sunt servanda* e a autonomia da vontade em franca opção pela doutrina liberal que era dominante naquela época. Estas

¹ "Post mortem filiae suae, quae ut mater familias quae jure emancipata vixerat et testamento scriptis suis heredibus decessit, adversus factum suum, quae non jure eam praesentibus testibus emancipasset, pater movere controversiam prohibetur". [Digesto, livro 1, título VII, fragmento 25].

² "Per fundum, qui plurium est, ius mihi esse eundi agendi potest separatim cedi. Ergo suptili ratione non aliter meum fiet ius, quam si omnes cedant et novissime demum cessione superiores omnes confirmabuntur: benignus tamen dicitur et antequam novissimus cesserit, eos, qui antea cesserunt, vetari uti cesso iure non posse" [Digesto, livro 8, título III, fragmento 11].

³ SCHREIBER, 2005, p. 21.

⁴ Apud, SCHREIBER, 2005, p. 22.

codificações não elegeram a proibição do comportamento contraditório como cláusula geral, mas apenas vedaram a contrariedade de comportamento em disposições isoladas. A obra que pode ser considerada um marco na defesa de uma cláusula geral de vedação do comportamento incoerente foi o livro de Erwin Riezler, professor da Universidade de Freiburg, datada de 1912, intitulada *Venire contra factum proprium – Studiem in Römischen, Englischen und Deutschen Civilrecht*, que recuperou nas fontes romanas e na obra dos glosadores e pós-glosadores a idéia de proibição do comportamento contraditório, e a lançou no debate acadêmico na Europa do início do século XX⁵.

A partir deste marco, a doutrina germânica se esforçou para elevar o brocardo *nemo potest venire contra factum proprium* à categoria de um princípio jurídico. O referido princípio aparece hoje em Portugal, Itália, Espanha, Bélgica, Suíça e França. A vedação ao comportamento incoerente também aparece nos ordenamentos da *comon law*, na figura do instituto do *estoppel*⁶. Tanto o Código Civil de 1916, quanto o novo Código Civil brasileiro, embora possuam cláusulas específicas e isoladas de vedação ao comportamento contraditório, carecem de uma cláusula geral vetando esse comportamento. Esse fenômeno explica-se pela influência das grandes codificações européias dos séculos XVIII e XIX sobre os mesmos.

Gustavo Tepedino formulou uma dura crítica ao atual Código Civil, *verbis*:

Daí o desajuste maior do projeto: ele é retrógrado e demagógico. Não tanto por deixar de regular os novos direitos, as relações de consumo, as questões da bioética, da engenharia genética e da cibernética que estão na ordem do dia e que dizem respeito ao direito privado. E não apenas por ter como paradigma os códigos civis do passado [da Alemanha, 1896, da Itália, de 1942, de Portugal de 1966], em vez de buscar apoio em recentes e bem-sucedidas experiências [por exemplo, os Códigos Civis do Quebec e da Holanda, promulgados nos anos noventa]. O novo Código nascerá velho principal-

⁵ SCHREIBER, 2005, p. 61.

⁶ SNYDER, David. Comparative law in action: promissory estoppel, the civil law, and the mixed jurisdiction. In: Arizona Journal of International and Comparative Law, v. 15, p. 705, 1998. [15 Ariz.J.Int'l & Comp. Law 705], que esclarece: "This summary of possible equivalents should also mention the Roman slogan that one is not allowed to go against his own act, or *venire contra proprium non valet*. The maxim, which generally has been confined to situations of equitable estoppel [i.e. based on representations of fact], has not been frequently associated with promissory estoppel".

*mente por não levar em conta a história constitucional brasileira e a corajosa experiência jurisprudencial que protege a personalidade humana mais que a propriedade, o ser mais do que o ter, os valores existenciais mais do que os patrimoniais*⁷.

A boa-fé objetiva foi amplamente desenvolvida pela doutrina e jurisprudência alemã, a partir de 1896, com base no § 242, do BGB, que previu timidamente um conceito de boa-fé, nestes termos “[...] o devedor está adstrito a realizar a prestação tal como o exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfico.”⁸.

Foi a partir da Primeira Guerra Mundial que a boa-fé objetiva consagrou-se como balizadora de condutas e comportamentos nas relações sociais, sobretudo por meio da criação de direitos e obrigações anexos ao objeto do contrato. Assim, foi copiosa a jurisprudência alemã, a partir do primeiro pós-guerra, ao atribuir às partes, por exemplo, deveres gerais de informação, de sigilo, de colaboração, impondo parâmetros [*standards*] elevados de conduta contratual, que se expandiram mundo afora⁹. No Brasil a aplicabilidade da teoria da boa-fé era conhecida pelo menos desde meados dos anos 70, todavia, o seu ingresso no nosso sistema legal somente se deu por meio do Código de Defesa do Consumidor.

A boa-fé objetiva, fruto da narrada evolução histórico-sociológica, possui uma função marcante e tripla em nosso sistema jurídico, a saber:

- a) a função de cânone interpretativo dos negócios jurídicos;
- b) a função criadora de deveres anexos ou acessórios à prestação principal; e
- c) a função restritiva de direitos.

Na expressão germânica *Treu und Glauben*, a boa-fé vem geralmente definida como dever geral de lealdade e confiança entre as partes. Como afirma Anderson Schreiber, *verbis*:

[...] a confiança tem desempenhado um papel fundamental na compreensão da boa-fé objetiva, a ponto de já ser a boa-

⁷ TEPEDINO, Gustavo. O novo Código Civil: duro golpe na recente experiência constitucional brasileira [Editorial]. In: Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 7, 2001.

⁸ No original: "Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern".

⁹ SCHREIBER, 2005, p. 79.

*fé definida como uma confiança adjetivada ou qualificada como boa, isto é, como justa, correta ou virtuosa. Além disso, não são poucos os autores a reconhecer que a noção de confiança transcende o próprio âmbito da boa-fé, refletindo-se sobre todo o direito civil e sobre o direito de forma geral*¹⁰.

Essa confiança que se tem no comportamento dos outros é bem definida no direito anglo-saxão pelo instituto do *taken-for-granted*, que veda o comportamento contraditório, surpreendente e não esperado. Embora o nosso Código proíba o comportamento contraditório em dispositivos isolados [v.g. artigos 175, 476 e 491], o princípio do *nemo potest venire contra factum proprium* não deve ser invocado nestes casos específicos. Não se deve, portanto, investigar acerca da existência ou não de confiança legítima, porque ela foi presumida, incorporando-se positivamente no texto legal a solução que o legislador entendeu mais adequada. A invocação do princípio, logicamente, nessas situações torna-se desnecessária.

A boa-fé objetiva tem fundamento constitucional. Assim, a sua aplicação não se deve restringir a relações contratuais ou mesmo a relações privadas, devendo se infiltrar por todos os ramos do direito. A falta de regulamentação positiva do *nemo potest venire contra factum proprium*, acaba por facilitar a aplicação da cláusula geral da boa-fé naqueles campos em que ela não é aplicada rotineiramente, como na esfera extracontratual e em face da Administração Pública. A proibição do comportamento contraditório aparece aí como expressão do princípio constitucional da solidariedade social de forma direta ou por quaisquer meios que lhe sirvam de expressão mais concreta, como os princípios da igualdade e da moralidade administrativa.

Em suma, como afirma Schreiber, *verbis*:

*[...] pode-se dizer que, na falta de norma específica que consagre o nemo potest venire contra factum proprium, sua inclusão no âmbito da cláusula geral de boa-fé objetiva facilita a sua aplicação às relações privadas*¹¹.

É necessário fazer um cotejo entre as noções de boa-fé e de abuso de direito. A boa-fé, à luz de nosso ordenamento jurídico, funciona como um dos critérios axiológico-materiais para a verificação do abuso de direito. O exercí-

¹⁰ Ibid., p. 85-86.

¹¹ Ibid., p. 103.

cio de um direito será abusivo quando se constatar que o mesmo é contrário à boa-fé objetiva. Entendemos que a boa-fé é mais ampla do que o abuso, porque não apenas impede o exercício do direito que lhe seja contrário, mas impõe condutas e serve de critério hermenêutico nas relações negociais. No Brasil, a boa-fé objetiva e o abuso do direito são conceitos distintos, mas não se excluem mutuamente. Dessa forma, podemos considerar que pode haver abuso do direito por violação da boa-fé, sem que aí se esgotem todas as espécies de abuso ou todas as funções da boa-fé.

O comportamento contraditório nada mais é do que um abuso de direito por violação da boa-fé. O comportamento contraditório é abusivo, pois é um comportamento que, embora pareça lícito, se torna ilícito, ou inadmissível. E isto justamente porque seu exercício, examinado em conjunto com um comportamento anterior, afigura-se contrário à confiança despertada em outrem, o que revela, no âmbito normativo, contrariedade à boa-fé objetiva. Dessa forma, o comportamento contraditório é vedado pelo direito por uma questão de justiça. Assim, aquele que se comporta reiteradamente de um modo, despertando a confiança em outrem e, posteriormente, altera o seu agir, agindo de forma oposta, causando prejuízo ao destinatário do comportamento anteriormente confiável, está violando o princípio da boa-fé objetiva.

3. A boa-fé no direito tributário para o direito lusitano

O dever de boa-fé decorre, para a Administração, dos artigos. 266,2, do CRP., 6º A do CPA e 59º, 2 da LGT. Para os particulares, decorre do artigo. 6º-A, do CPA e do artigo. 59º, 2 da LGT.

Segundo Diogo Leite de Campos e Mônica Horta, *verbis*:

[...] a boa-fé é um padrão de comportamento que se traduz num juízo, crítico, positivo ou negativo, sobre esse comportamento. O padrão é o do comportamento de uma pessoa honesta que atua conforme o direito devidamente interpretado e aplicado para além daquilo que seria exigível numa interpretação individualística do Direito. Esse é um instrumento de relacionamento entre os sujeitos que, vivendo naturalmente com os outros, como condição própria da existência, sentem um empenho solidarístico superior ao mínimo que o direito literalmente impõe. Contudo, sempre se pautando por padrões de comportamento- independentemente dos motivos [respectivos] de assunção desses padrões.

Observados os padrões [jurídicos, no sentido lato enunciado] de comportamento e salvo muito forte indício em contrário, presume-se a boa-fé, tanto dos particulares, como da Administração [vide art. 75º, 1, da LGT]”¹².

O conteúdo da noção de boa-fé para o direito português encontra a sua base no artigo 6º-A, do CPC, ou seja, a referida disposição é no sentido de que a Administração deve levar em conta os valores fundamentais do Direito, relevantes em face das situações consideradas. Portanto, a Administração deverá observar os princípios do menor sacrifício para o administrado, da igualdade, entre outros, dentro do procedimento administrativo. Assim, para o direito luso a boa-fé é uma cláusula geral. São considerados subprincípios da mesma a proporcionalidade, a necessidade e a proteção da confiança, etc.

Portanto, a boa-fé está no âmago do procedimento administrativo e não pode ser desvinculada do mesmo. Se não for observada estritamente a boa-fé, o procedimento administrativo é ilegal. Em Portugal, a Administração Tributária está obrigada a indenizar o contribuinte por todos os danos causados ao mesmo em face da inobservância do princípio da boa-fé [artigo 22 do CRP e 483 do Código Civil]. A má-fé da Administração pode ocasionar a responsabilização administrativa e criminal dos seus agentes como nos casos de denegação de justiça, corrupção, peculato, etc. O dever de boa-fé tem abrangência reduzida em relação aos poderes vinculados da Administração. A Administração deve restringir-se a obedecer à lei e agir de acordo com o comportamento imposto pelo ordenamento. Em Portugal, entende-se como violador da boa-fé o comportamento sistematizado do Fisco de interpretar e aplicar normas no sentido de apenas maximizar as suas receitas. Nesse caso, o princípio da imparcialidade também estará violado pela Administração que não observou em sua conduta o agir de boa-fé.

A Administração lusitana não poderá, de forma alguma, induzir o contribuinte ao erro por meio de perguntas dúbias ou capciosas, a fim de enganá-lo para que este recolha ao Fisco valores indevidos. Nas consultas feitas ao Fisco, da mesma forma, está vedado à Administração fornecer interpretações de lei tendenciosas com o intuito de provocar o erro do contribuinte ou, ainda, perturbar o exercício e a administração dos seus direitos fiscais e constitucionais. A doutrina lusitana entende que é no poder discricionário

¹² LEITE DE CAMPOS; HORTA, 2001, p. 235-236.

ou na chamada discricionariedade técnica, que o controle da Administração pela sociedade e pelo contribuinte deve ser feito de forma mais rigorosa por meio da utilização do princípio da boa-fé. Nesse caso, ela vincula a Administração à legalidade, preenchendo lacunas legislativas. A boa-fé desta feita aponta apenas para uma via: a da legalidade. Assim, a conduta da Administração passa a ser considerada como vinculada eticamente.

A doutrina portuguesa aponta casos de violação da boa-fé por parte da Administração que podemos, coincidentemente, observar de modo diuturno em nosso país. Entre esses, aquelas ações fiscais desnecessárias e prolongadas que violam o princípio da necessidade, geralmente, acompanhadas de exigências desmesuradas do contribuinte em menoscabo frontal e absoluto ao princípio da proporcionalidade. Os portugueses entendem que o princípio da boa-fé deverá ser invocado e aplicado quando a Administração fiscal, durante a sua atividade, se aproveite da ignorância, do cansaço ou da boa-fé do contribuinte, para o induzir a declarações pouco pensadas, confissões de dívidas, entrega irrefletida de documentos cujo conteúdo por este é ignorado e cuja guarda é muitas vezes garantida, até mesmo, pelo sigilo bancário ou fiscal.

A doutrina lusitana faz algumas considerações acerca da boa-fé do sujeito passivo que merecem deferência, embora esses estudos ainda não sejam bastante desenvolvidos em Portugal. O dever de boa-fé do sujeito passivo é única e basicamente de cumprir a lei devidamente interpretada e aplicada de acordo com as regras de hermenêutica jurídica. O contribuinte assim deve comportar-se de acordo com o direito legislado, rigorosamente tipificado, em termos de reserva absoluta de lei formal. Assim, a doutrina não alarga os deveres de boa-fé do contribuinte além de suas obrigações legais. Todavia, não se pode fazer a costumeira confusão entre o dever de boa-fé do contribuinte com o “pseudo” dever de celebrar negócios “fiscalmente mais onerosos” muitas vezes ao talante único e absoluto do fisco.

3.1 O direito lusitano e a proteção da confiança

A doutrina portuguesa preocupa-se com a criação de expectativas no contribuinte desprovidas de todo e qualquer fundamento jurídico razoável. Exemplos disso são as notificações. As notificações fiscais devem observar um conjunto de formalidades sem as quais podem ser consideradas inválidas [artigo 36º, 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário]. Entre essas formalidades que devem estar expressas nas notificações, estão a oportunidade de defesa, os meios de defesa e os prazos para defesa, bem como para o pagamento de tributos ou para o cumprimento de obriga-

ções acessórias. Ocorre que a Administração em Portugal, como no Brasil, indica prazos de defesa muitas vezes além do legal, meios de defesa inexistentes e parcelamentos sem amparo legal, etc., criando uma legítima confiança no contribuinte. A Administração não pode praticar atos que contradigam outros praticados em relação ao mesmo contribuinte ou em relação à sua prática normal conhecida e reiterada. Criada a confiança do contribuinte em um certo comportamento administrativo, viola a boa-fé contrariá-lo. Mesmo que a Administração tenha induzido o contribuinte a acreditar em uma conduta que não esteja prevista em lei.

Em Portugal, se costuma referir nesses casos a uma “tradição de arbitrariedade” que cria confiança e expectativa nos contribuintes. Nos casos em que a Administração afasta-se desta tradição, sem respeitar as expectativas constituídas, está violando a boa-fé. Mesmo que a Administração volte a aplicar a lei de forma correta, o seu ato está violando o dever de boa-fé. Quanto à fiscalização, a Administração também deve observar a boa-fé. A confiança do contribuinte deve ser tutelada por diversos meios. As expectativas criadas devem ser respeitadas. Sempre será válido o prazo para pagamento ou para interposição de recurso indicado pela Administração, ainda que superior ao previsto em lei.

Nos casos em que o contribuinte sofrer prejuízos em face do comportamento contraditório da Administração, deverá ter assegurado o seu direito de reparação de danos integralmente por parte do Fisco. Exemplos colhidos da doutrina lusitana que podem ser citados: quando for indicado um prazo para pagamento ou de reclamação inferior ao legal ou uma reclamação menos cuidada são suscetíveis de causar prejuízos à tutela dos direitos do contribuinte que devem ser reparados sempre.

3.2 O dever de boa-fé e as informações vinculativas no direito lusitano

Em Portugal, as informações vinculativas sobre a situação tributária dos contribuintes e os pressupostos não-concretizados dos benefícios fiscais são formulados, em princípio, ao Diretor-Geral dos Impostos sendo acompanhada da narração dos fatos cujo enquadramento jurídico tributário se almeje. O pleito pode ser aduzido pelos sujeitos passivos, por outros interessados ou por seus representantes legais, não podendo a Administração Tributária proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada. A Administração está vinculada, da mesma forma, às informações prestadas por escrito aos contribuintes acerca dos seus deveres acessórios [artigo 68º, 4, al.a]. Nesses casos, não há a exigência de o requerimento ser endereçado ao Diretor-geral dos Impostos.

A Administração tributária também está vinculada às orientações genéricas veiculadas a regulamentos, instruções, circulares emitidos sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do fato tributário. Se o Fisco proceder de forma contrária ao sentido da informação, o ato praticado violará a lei e determinará a anulabilidade do mesmo. O princípio da boa-fé [artigo 266º, 2, da C.R.P.] exige que se tutele a confiança para que as informações prestadas tenham gerado nos contribuintes destinatários das mesmas [artigo 6º, A, 2, a, do CPA]. Quando uma informação for prestada ao contribuinte e esta for idônea a fim de criar-lhe confiança, o Fisco tem de agir no sentido desta, a não ser que tenha comunicado de forma clara e expressa ao contribuinte o seu caráter não-vinculativo. A referida informação, todavia, jamais gerará a confiança no contribuinte se, por exemplo, foi prestada por uma autoridade da Administração tributária que não tinha, de forma aparente, competência legal para prestar a informação requerida.

No nº 4 do artigo acima citado, a referência que se faz é a informação prestada por escrito pela Administração. Todavia, se as informações forem prestadas oralmente, por exemplo, mas criarem uma legítima confiança no contribuinte, também, neste caso, a Administração deve agir estritamente de acordo com o conteúdo das informações prestadas. Dessa forma, se o contribuinte observou as informações prestadas oralmente pela Administração, a mesma deverá considerar cumpridas as obrigações acessórias.

O Fisco está vinculado a orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instruções de idêntica natureza aos emitidos sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem vigendo no momento do fato tributário. Essas orientações genéricas são aquelas previstas na alínea “b” do nº 2 do artigo 59º da LGT. A Administração, desta forma, terá de se submeter à interpretação da lei comunicada genericamente aos contribuintes durante o período em que ela vigorava. Deste modo, afasta-se o princípio da legalidade e aplicam-se os princípios da igualdade e da boa-fé. Isto não significa que a Administração deva manter sempre a mesma interpretação, ela pode revogá-la, com efeitos para o futuro, desde que torne pública esta revogação. Esse caso é o típico de uma norma legal, com caráter geral e abstrato, a qual se devem aplicar as regras de aplicação das leis no tempo. Nesse caso, se enquadram os nºs 5 e 6 do artigo em causa que estabelecem que as orientações genéricas não podem ser aplicadas retroativamente aos contribuintes que tenham agido com base em uma interpretação plausível da lei e de boa-fé, que se presume se o contribuinte tiver

solicitado à Administração tributária esclarecimentos sobre a interpretação e aplicação das normas em causa.

4. O princípio da proteção da confiança e da boa-fé

Os atos jurídicos praticados pelo fisco podem gerar, para os contribuintes, reais expectativas quanto a sua validade e às suas conseqüências. Essas expectativas por serem legítimas e geradas pelo próprio Estado devem ser protegidas pelo direito por uma questão de justiça fiscal. Não há dúvida de que o ato praticado pelo fisco e correspondido pelo contribuinte, por meio de uma expectativa real e justa, deva ser protegido e tutelado pelo direito.

Segundo Humberto Ávila essa expectativa pode ser criada de duas formas, *verbis*:

Em primeiro lugar, a expectativa pode ser produzida em razão de ato jurídico de cunho geral, impessoal e abstrato. Isso ocorre quando o Poder Público edita atos normativos, como as leis e os regulamentos, que possuem presunção de validade, e, por isso, criam expectativas para o contribuinte quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança.

Em segundo lugar, a expectativa pode ser formada em razão de ato jurídico de cunho individual, pessoal e concreto. Isso ocorre quando o Poder Público tem contatos individuais com os particulares, especialmente por meio de atos administrativos, que instituem uma relação concreta de confiança na administração, por meio de seu representante, quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa. Quando um ato administrativo cria uma

*expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da boa-fé objetiva*¹³.

De acordo com Humberto Ávila, para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado é necessária a concorrência de vários requisitos, a saber:

*1. relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida; 2. relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos, de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou contrato administrativo como se válido fosse; 3. relação de confiança envolvendo as partes e terceiros; 4. relação de causalidade entre a confiança do Poder Público e os atos por ele praticados; 5. situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público; 6- continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado*¹⁴.

Entendemos de forma semelhante ao referido autor que para se aplicar o princípio da boa-fé, a relação entre o Fisco e o contribuinte deve estar embasada por um contrato ou ato de validade ao menos presumida. Da mesma forma, a repetição de atos uniformes por parte da Administração fiscal deve estar demonstrada. Deve também estar subjacente à relação Fisco-contribuinte uma característica fundamental de confiança. Da mesma forma as relações de causa e efeito entre o Fisco e os seus atos ante o contribuinte deve estar provadas. Finalmente, entendemos que o comportamento contraditório por parte do Fisco deve ser claro.

5. A Lei Complementar nº 118/2005 e a violação do princípio da boa-fé

A Lei Complementar nº 118/2005 trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional. Os dispositivos mais polêmicos desta lei foram os seus artigos 3º e 4º. Dispõe os referidos artigos, *verbis*:

¹³ ÁVILA, H., 2002, p. 42.

¹⁴ *Ibid.*, p. 105.

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso, de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida lei.”

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 dias após a sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

Os referidos dispositivos legais trazem para o debate a reflexão sobre normas interpretativas no Direito Tributário, pois o referido artigo 4º reclama a aplicação do artigo 106, inc. I, do CTN, significando o pretensão de que seu conteúdo tenha aplicação para os casos em andamento e fatos pretéritos. E para iniciar a análise destas disposições controvertidas faz-se necessário lembrar a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho acerca do significado do Estado de Direito. Segundo o referido autor, *verbis*:

[...] o Estado de Direito significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé no trato dos cidadãos contribuintes de forma segura [previsível, certa, limitada] e justa [porque certa, previsível, limitada]¹⁵.

As leis interpretativas são válidas em nosso ordenamento jurídico, quanto a isto parece não haver dúvida, contudo, a retroatividade da lei é procedimento excepcional, e está limitada pelo princípio constitucional da irretroatividade das normas tributárias mais gravosas, bem como em valores fundamentais de nossa Constituição Cidadã como o Princípio Republicano, da Separação dos Poderes e do Estado Democrático de Direito. Ademais, se o comando legal tiver como intenção tornar clara norma anterior, todo o seu conteúdo normativo será objeto de interpretação, não se tratando, evidentemente, de um caso de retroatividade propriamente dito. Apenas se fará valer o que já estava descrito na origem. Todavia, entendemos que o Poder Judiciário sempre poderá apreciar a validade formal e substancial das ditas leis interpretativas, verificando se a interpretação que se pretende atribuir à lei está de acordo com o ordenamento jurídico pátrio.

¹⁵ CALMON NAVARRO COELHO; VALTER, 2005, p. 109.

Passemos a análise dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005. Os artigos pretensamente afetados pela referida legislação são os artigos. 165, I, 168, inc. I, 150, §4º, e 173, todos do Código Tributário Nacional. A redação dos mesmos é a seguinte, *verbis*:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

I-cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II-erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados:

I-nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

[...]

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 [cinco] anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]”.

Nos termos do artigo 168, inc. I, do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a repetição do indébito, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário. Nos tributos lançados por homologação, o crédito tributário considera-se extinto cinco anos após a ocorrência do fato gerador [artigo 150, §4º]. Quanto aos demais tributos [ou no caso de não pagamento], o crédito tributário irá se extinguir no prazo fixado pelo artigo 173 do CTN, ou seja, após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A Lei Complementar 118/05, a pretexto de interpretar os dispositivos citados, mesmo após de décadas de vigência do CTN e de conhecida jurisprudência consolidada do egrégio STJ famosa pela máxima “dos cinco mais cinco anos”¹⁶, em seu artigo 3º determinou que, para os efeitos do artigo 168, inc. I, do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se considera o início da contagem do prazo prescricional não mais o prazo previsto no §4º do artigo 150 do CTN, mas a data do pagamento maior que se pretende a restituição.

A tentativa de se passar por cima do entendimento do Poder Judiciário, em menoscabo ao princípio da separação dos poderes [artigo 2º, CF/88], restou clara na simples leitura do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005 que pretendeu a aplicação de lei retroativa, surpreendeu as expectativas do contribuinte e violou o princípio da boa-fé. Assim, ainda que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 tenha conteúdo de lei interpretativa, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada pelo intérprete maior da legislação infraconstitucional, no caso o egrégio STJ. O Poder Executivo ou o Poder Legislativo não podem interferir no âmbito da competência jurisdicional do Poder Judiciário, sob pena de usurpação de competência constitucional. Se assim não o fosse, o Poder Executivo e Poder Legislativo quando contrariados em seus interesses e posicionamentos por decisão do Poder Judiciário poderiam sempre promulgar novas leis “interpretativas” que atendessem aos seus interesses. Esse ato além de ferir a boa-fé e o princípio do Estado Democrático de Direito, anularia por completo o Poder Judiciário e seu poder de prestar jurisdição.

Acerca do tema Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato chegaram as seguintes conclusões:

¹⁶ Resp nº 504.822/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ de 25/02/2004; EREsp nº 278.727/DF, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJ 28/10/2003 e AGRGR nº 656.492.PR, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 28.03.2005.

As denominadas leis interpretativas podem existir em nosso ordenamento jurídico. Contudo, tanto a lei interpretada como a lei interpretativa estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário, uma vez que esta é uma premissa básica da jurisdição constitucional e baliza maior do Estado Democrático de Direito [arts. 1º, 2º, 5º, XXXV, da CF/88]. O art. 3º da LC 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo normativo da lei que desejava interpretar [art. 168, inc. I, do CTN]. Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Magna Carta, a interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar 118 ao art. 168, inc. I, do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do art. 3º, sendo inconstitucional o art. 4º, ambos da Lei Complementar nº 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, inc. I, do CTN. E nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma “pá-de-cal”. Se o referido art. 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo se utilizaram de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecer o real alcance que desejavam; deturpam o conceito de lei interpretativa, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país¹⁷.

¹⁷ Ibid., p. 123.

Todavia, expostos os aspectos doutrinários mais relevantes que envolvem a polêmica Lei Complementar nº 118/2005, a matéria perdeu relevância para a discussão em face de recente decisão do egrégio Superior Tribunal de Justiça que, na qualidade de intérprete e guardião da legislação federal, entendeu que a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos lançados por homologação, não ocorre com o pagamento, sendo indispensável à homologação expressa ou tácita e, somente, a partir daí é que se inicia o prazo prescricional de que trata o artigo 168, I do CTN (tese dos “cinco mais cinco anos”). No mesmo sentido a Egrégia Corte reconheceu que o artigo 3º da LC 118/2005 não pode ser considerado como norma interpretativa, pois inovou no plano normativo, emprestando-lhe significado diverso do Tribunal que tem competência constitucional para interpretar a norma federal. Segundo o referido entendimento, admitir a aplicação retroativa do dispositivo, atingindo as demandas em curso, atenta contra os postulados da autonomia e da independência dos Poderes.

Neste exato sentido o *leading case* assim ementado, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. A Primeira Seção consolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EREsp 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005).

2. Deveras, acerca da aplicação da Lei Complementar nº 118/2005, restou assente que:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. LEI INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE.

1. Assentando os estágios do pensamento jurídico das Turmas de Direito Público, é possível sintetizar que, superadas as matérias divergentes entre colegiados com a mesma competência *ratione materiae* e a natureza dialética da ciência jurídica, a Primeira Seção desta Corte passou a concluir que: a) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação)

de tributos lançados por homologação não declarados inconstitucionais pelo STF, aplica-se a tese dos “cinco mais cinco”, vale dizer, 5 (cinco) anos de prazo decadencial para consolidar o crédito tributário a partir da homologação expressa ou tácita do lançamento e 5(cinco) anos de prazo prescricional para o exercício da ação; b) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação declarados inconstitucionais pelo STF, o termo a quo da prescrição era: 1) a data da publicação da resolução do Senado Federal nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade (REsp 423.994/MG); e 2) a data do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, concluiu pela inconstitucionalidade do tributo (REsp 329.444/DF).

2. Mister destacar que essa corrente jurisprudencial fundou-se em notável sentimento ético-fiscal considerando o contribuinte que, fincado na presunção de legalidade e legitimidade das normas tributárias, adimplira a exação e surpreendido com a declaração de inconstitucionalidade difusa entrevia a justa oportunidade de se ressarcir daquilo que pagara de boa-fé. Ressoava injusto impor-lhe a prescrição da data do pagamento que fizera, baseado na atuação indene do legislador.

3. Evoluindo em face de sua mutação ideológica, posto alterada in personae na sua composição, a Seção de Direito Público no último período anual, uniformizou essa questão do tempo nas relações tributárias, firmando o entendimento de que: ‘PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio. 2. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para a definição do termo a quo do prazo prescricional, nas causas in foco, pela sua Primeira Seção no julgamento

do ERESP nº 435.835/SC, restando irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF. 3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5(cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgRg RESP 638.248/PR, 1ª Turma, desta relatoria, DJU de 28/02/2005) 4. Sedimentada a jurisprudência, a bem da verdade, em inquietante ambiente, porquanto, no seu âmago, entendia a Seção que tangenciara o pressuposto da lesão ao direito e a correspondente actio nata, em prol de uma definição jurisprudencial nacional e de pacificação das inteligências atuantes no cenário jurídico, adveio a LC 118/2005, publicada no D.O.U. de 09/02/2005 e, com o escopo expresso de “interpretar” o art. 168, I, do CTN, que assenta que: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;”, dispôs no seu art. 3º: “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei” Complementando, no art. 4º arrematou: “Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.” 5. Muito embora a Lei o faça expressamente, a doutrina clássica do tema assentou a contemporaneidade da Lei interpretativa à Lei interpretada, aplicando-se-lhe aos fatos pretéritos. Aspecto de relevo que assoma é a verificação sobre ser a novel Lei, na parte que nos interessa, efetivamente interpretativa.

6. *Sob esse ângulo, é cediço que Lei para ser considerada interpretativa, deve assim declarar-se e não criar direito novo, sem prejuízo de assim mesmo ter seu caráter interpretativo questionado. Nesse sentido extrai-se da doutrina do tema que: “Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não poucas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - “os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente” (Traité de droit constitutionnel, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei;” (Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3a ed., pág. 294 a 296, grifamos).*

7. *“Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal considera-*

ção.” Sob essa ótica “SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: “trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade” (*System des heutigen romischen Rechts*, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao n° 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (*Teoria della retroattività delle leggi*, 3a ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (*Traité de la rétroactivité des lois*, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (*Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau*, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (*L’interpretazione della legge*, 2a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (*loc. cit.*) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirmar que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: “Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa.” Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: “Pouco importa que o legislador,

para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito” (Traité de droit constitutionnel, 3^a ed., vol. 2^o, 1928, págs. 274-275).” (ob. cit., pág. 294 a 296).

8. *Forçoso concluir que a Lei interpretativa para assim ser considerada, não pode “encerrar qualquer inovação; essa opinião corresponde à fórmula corrente” e deve obedecer aos seguintes requisitos: “a) não deve a lei interpretativa introduzir novidade, mas dizer somente o que pode reconhecer-se virtualmente compreendido na lei precedente; b) não deve modificar o disposto na lei precedente, mas explicar, declarar aquilo que, de modo mais ou menos imperfeito, já se continha na lei preexistente (acórdão de 12 de abril de 1900, in Foro italiano, 1900, I, pág. 978).” (ob. cit., pág. 294 a 296).*

9. *Deveras, em sendo interpretativa, põe-se a questão de sua aplicação imediata ou retroativa, porquanto o CTN, no art. 106, é cristalino ao admitir a sua incidência aos fatos geradores pretéritos, ressalvados os consectários punitivos por eventual infração ao dispositivo ora aclarado e está em pleno vigor, posto jamais declarado inconstitucional. É cediço que essa retroatividade é apenas aparente. “A doutrina francesa, seguindo a opinião tradicional, entende não constituir direito novo a lei interpretativa, pois se limita a declarar, a precisar a lei que preexiste, tornando-a mais clara e de mais fácil aplicação; não é, assim, uma lei nova, que possa entrar em conflito com a interpretada, confunde-se, com esta, faz corpo com ela. E os autores italianos não dissentem dessa opinião, que tem repercussão internacional. Como nos ilustrou a relação da legislação comparada, códigos há, como o austríaco (art. 80), que ligam uma importância considerável à interpretação da lei pelo próprio legislador; outros, como o argentino (art. 4o), apenas ressaltaram a não incidência dos casos julgados, sob os efeitos das leis, que têm por objeto esclarecer ou interpretar anteriores; o que também resulta do art. 9o, 2a al., do Código chileno, dando as leis, que se limitam a declarar o sentido de outras, como incorporadas a estas, sem afetarem os efeitos das sentenças judiciais, executórias no*

período intermédio; o português proclama (art. 80) a aplicação retroativa da lei interpretativa, reduzindo-a, porém, a nada a ressalva de não ofender direitos adquiridos.” “Nosso direito positivo, aliás harmônico com a boa doutrina sustentada desde o tempo do Império e com os ensinamentos dos autores que analisam sistemas semelhantes ao pátrio, o alcance da questão ainda diminui, eis que a lei, seja embora rotulada como interpretativa, ou assim reconhecida, nunca terá, só por isso, a virtude de retroagir, em detrimento de situações jurídicas definitivamente constituídas.” (ob. cit., pág. 294 a 296).

10. O STF, por meio da pena de seus integrantes, já assentou: “O Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, em trabalho intitulado ‘O princípio da irretroatividade da lei tributária’, afirma, com fundamento na lição de Pontes de Miranda, que ‘não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo’. Assevera o ilustre Ministro que: ‘A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale.’ (ob. cit., p. 20)” (Mário Luiz Oliveira da Costa, de 23/02/2005, a ser publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº 115, com circulação prevista para o mês de abril de 2005).

11. A doutrina nacional também admite a Lei interpretativa, sem eiva de inconstitucionalidade. “Hugo de Brito Machado pondera que o art. 106, I do CTN não foi ainda declarado inconstitucional, de modo que continua integrando o nosso ordenamento jurídico. Admite, assim, a existência de leis meramente interpretativas que não inovariam propriamente, mas apenas se limitariam a esclarecer dúvida atinente ao dispositivo anterior. Ressalva, contudo, não ser permitido ao Estado ‘valer-se de seu poder de legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes’” (art. cit.).

12. O STJ já declarou, v.g., que “que a Lei nº 9.528/97, “ao explicitar em que consiste ‘a atividade de construção de imóveis’, veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja

retroatividade é vedada”, enquanto a Lei nº 9.779/99, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade e sendo benéfica aos contribuintes, teria “caráter meramente elucidativo e explicitador”, “nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional”. Entendeu a mesma Corte que a igualmente benéfica dispensa constante da MP 2.166-67, de 24/08/2001, da “apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos”. (art. cit.).

13. *A severa perplexidade gerada pelo advento da novel Lei tantas décadas após, não a torna inconstitucional, tanto mais que, consoante reavivado, a jurisprudência vinha oscilando, e a ratio da Lei interpretativa é exatamente conceder um norte para a adoção de regramentos dúbios, sem, contudo, impedir a interpretação que se imponha à própria Lei interpretativa.*

14. *Ademais, é manifestação jurisprudencial da nossa mais alta Corte que: “(...) As leis interpretativas - desde que reconhecidas em nosso sistema de direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...)*

O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, artigo 5º XL), (b) ao “status subjectionis” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que

a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o estado edite e preserve atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. (ADI MC 605/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJU 05/03/1993). Nesse segmento, e sob essas luzes, é imperioso analisar a invocação da Lei nos Tribunais Superiores, nos Tribunais Locais e nas instâncias inferiores.

15. Os Tribunais Superiores somente conhecem de matéria pré-questionada, nos termos das Súmulas 356 e 282, do STF. Outrossim, é assente que o requisito do pré-questionamento não é mero rigorismo formal, que pode ser afastado pelo julgador a que pretexto for. Ele consubstancia a necessidade de obediência aos limites impostos ao julgamento das questões submetidas ao E. Superior Tribunal de Justiça, cuja competência fora outorgada pela Constituição Federal, em seu art. 105. Neste dispositivo não há previsão de apreciação originária por este E. Tribunal Superior de questões como a que ora se apresenta. A competência para a apreciação originária de pleitos no C. STJ está exhaustivamente arrolada no mencionado dispositivo constitucional, não podendo sofrer ampliação.

16. Outrossim, os Tribunais Locais admitem o benefício *nondum deducta deducendi* do art. 517 do CPC, não extensivo às leis novas, que mesmo interpretativas não podem ser invocadas *ex-novo* no Tribunal ad quem, por falta de previsão legal.

17. Nas instâncias originárias, mercê de a prescrição não poder ser conhecida *ex officio* pelo juiz (art. 219, § 5.º, do CPC e art. 40 da LEF c/c art. 174 do CTN), nas ações de repetição de indébito, após a defesa, somente o novel direito subjetivo (e não o objetivo) e as matérias de ofício podem ser alegadas após a contestação (art. 303, do CPC).

18. Consectário desse raciocínio é que a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos

fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada “surpresa fiscal”. Na lúcida percepção dos doutrinadores, “Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.” (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300).

19. *Sob o enfoque jurisprudencial “o Supremo Tribunal Federal, com base em clássico estudo de COUTO E SILVA, decidiu que o princípio da segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito, da seguinte forma: ‘Considera-se, hodiernamente, que o tema tem, entre nós, assento constitucional (princípio do Estado de Direito) e está disciplinado, parcialmente, no plano federal, na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (v.g. art. 2o). Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.’” (ob. cit. pág., 296).* 20. *Na sua acepção principiológica “A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor “antes” que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer “mais cedo” o conteúdo das leis (anterioridade). A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada “dimensão formal-temporal da segurança jurídica”, que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do “cálculo prévio” independentemente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma “certa medida” de*

compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação.” (ob. cit., pág. 296-297).

21. *Cumpra esclarecer que a retroatividade vedada na interpretação autêntica tributária é a que permite a retroação na criação de tributos, por isso que, in casu, trata-se de regular prazo para o exercício de ação, matéria estranha do cânone da anterioridade. (ADI MC 605/DF) Ademais, entrar em vigor imediatamente não significa retroagir, máxime porque a prescrição da ação é matéria confluyente ao direito processual e se confina, também, nas regras de processo anteriormente indicadas.*

22. *À míngua de pré-questionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrar-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubidosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios.*

23. *Embargos de Divergência conhecidos, porém, improvidos.” (voto-vista proferido por este relator nos autos do EREsp 327043/DF).*

3. *Agravo regimental desprovido.*

[STJ.1ª Turma. Relator Ministro Luiz Fux. AGRESP 696883/SE. DJU. 01.08.05].

Entendemos desta forma, embasado na doutrina já exposta e no entendimento do egrégio Superior Tribunal de Justiça, como inaplicáveis os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005 aos processos em anda-

mento. Ademais, a referida legislação trata-se de comportamento contraditório do Estado que viola o princípio da boa-fé. Isso porque o Estado-Legislator agiu contrariamente ao sedimentado por diversas decisões judiciais do Estado-juiz ao editar a Lei Complementar nº 118/2005, e esse comportamento contraditório do Estado, por certo, causa prejuízo ao contribuinte ao restringir o prazo decadencial para a postulação da repetição do indébito tributário.

6. A boa-fé do consulente no direito brasileiro

É indubitável em nosso direito que desde o momento em que o contribuinte se depara com uma dúvida fundada poderá apresentar consulta junto a Administração tributária. A dúvida infundada sem base legal, doutrinária ou jurisprudencial não pode ser considerada dúvida para fins de consulta.

Segundo Francisco de Souza Mattos, *verbis*:

É evidente que o contribuinte que consulta sobre matéria pacífica ou clara em face da lei e da jurisprudência, está usando de expediente protelatório e prejudicial aos interesses do erário público; não demonstra boa-fé, e não pode se beneficiar da consulta. Por isso, é que ao conceituarmos o instituto, acentuamos que sobre o problema consultado deve haver dúvidas fundadas¹⁸.

A Administração, por outro lado, não pode negar eficácia à consulta sob o argumento de que a lei é clara. Assim, o consulente tem o direito de que a consulta formulada seja respondida com sólidos fundamentos de fato e de direito. Outro ponto importante a ser abordado em relação às consultas fiscais, é a boa-fé como requisito derivado da dúvida. Como afirma Valdir de Oliveira Rocha “[...] o simples fato de formular consulta fiscal não significa que o interessado age de boa-fé [...]. O interessado ao formular consulta fiscal deve agir, de um ponto de vista estritamente jurídico, de boa-fé, mas isto não revela que sempre estará imbuído desse espírito”¹⁹. Todavia, Ruy Barbosa Nogueira, entende que o fato de formular consulta fiscal significa que o consulente age de boa-fé. Segundo o referido autor “[...] o

¹⁸ MATOS, [S.d.], p. 33.

¹⁹ ROCHA, 1996, p. 66.

contribuinte que consulta revela o espírito de colaboração no cumprimento da lei, boa-fé e honestidade fiscal”²⁰.

Para Valdir de Oliveira Rocha, *verbis*:

Com efeito, para que o interessado possa formular consulta fiscal eficaz exige-se que tenha dúvida sobre como o Fisco aplica ou aplicaria a norma à determinada situação de fato. Se há verdadeira dúvida, esta será séria e fundada, o que demonstrará a boa-fé do interessado, não necessariamente contribuinte.

Entendida pela Administração como ineficaz a consulta fiscal, por ausência de verdadeira dúvida, em decisão fundamentada, o consulente poderá se ver diante do ônus de demonstrá-la. Uso aqui o termo ônus com a definição que lhe dá Eros Roberto Grau: instrumento através do qual o ordenamento jurídico impõe ao sujeito um determinado comportamento, que poderá ser adotado se não pretender arcar com conseqüências que lhe serão prejudiciais.

A boa-fé tem sido posta como elemento característico, inspiração e fundamento da consulta.

No meu entender, a boa-fé é requisito, posto ao interessado que se deriva de dúvida habilitadora a formular consulta fiscal à Administração. Fundamento da consulta, por outro lado, é o seu objeto a dúvida.

Segundo Wilhelm Hartz, a boa-fé tem o seguinte significado: “No processo tributário, nenhuma das partes pode ir contra a sua própria conduta, na qual a outra parte tenha acreditado. Quem cala onde deve falar e, em conseqüência, parece concordar, perde o direito de, mais tarde, voltar-se contra alguma providência”.

Assim, o interessado ao agir de boa-fé não omitirá nenhuma circunstância, relacionada à situação de fato, que a Administração necessite conhecer para decidir. Na medida em que se omite, a decisão poderá não lhe aproveitar se dela não colher todos os elementos para o enquadramento da situação de fato que vier a se concretizar²¹.

²⁰ BARBOSA NOGUEIRA, 1977, p. 207.

²¹ *Ibid.*, p. 66-67.

Para a consulta realizada pelo contribuinte ou interessado, somente haverá uma resposta e não duas ou mais. A partir da resposta oferecida pela Administração à consulta, o interessado não terá mais dúvida em relação à matéria fática posta à apreciação do Fisco. No caso de o interessado renovar a consulta acerca de matéria fática já esclarecida, estará atentando contra o princípio da boa-fé que deve sempre revestir as consultas formuladas à Administração. Todavia, se em resposta à consulta formulada pelo contribuinte a Administração Pública, evoluir, alterando o seu entendimento inicial, impõe-se-lhe responsabilidade por danos provocados pela observância do enfoque primitivo. Nesse sentido, entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal.²²

7. A cláusula geral antielisiva brasileira e a dissimulação do fato gerador

No Brasil hoje temos uma norma antielisiva. Seguimos dessa forma a tendência moderna das codificações e legislações tributárias editadas principalmente a partir dos anos 90, sobretudo na Europa, que manifestam notório intuito de evitar o abuso de direito e a dissimulação de contratos e convenções em prejuízo do fisco e da sociedade como um todo. Dessa forma, a intenção do legislador pátrio foi, também, a de tentar preservar a boa-fé na relação jurídica fisco-contribuinte.

A norma geral antielisiva brasileira, segundo Ricardo Lobo Torres, *verbis*:
*[...] ao dispor sobre a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, proibiu o abuso do direito sob a inspiração do modelo francês da repressão à dissimulação da verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção. Não trouxe nenhuma regra anti-simulação ou anti-evasão, como pretendeu a doutrina positivista de índole formalista, porque opera no plano da mens legis, impedindo a interpretação dissimuladora do fato gerador abstrato, e não a dissimulação dos fatos concretamente ocorridos, como acontece na dissimulação presente na simulação relativa*²³.

²² RE 131.741, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, DJ 24/05/96, p. 243.

²³ GRUPENMACHER, 2004, p. 50.

Com efeito, a simples leitura do referido dispositivo nos faz concordar totalmente com a lição do renomado professor. Prevê o artigo 116, do CTN, a partir de sua alteração pela Lei Complementar n° 104/2001, verbis:

Parágrafo único- A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Assim a autoridade fiscal deverá, por dever de ofício, e não apenas poderá, como consta infelizmente na redação do artigo, desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação jurídico-tributária. As normas antielisivas no direito comparado têm como marco o Código Tributário da Alemanha de 1919 [*Reichsabgabenordnung*]. O referido dispositivo, artigo 6^o²⁴, do RAO, foi embasado na consideração econômica do fato gerador [*Wirtschaftlichebetrachtungsweise*]. A sua amplitude foi reconhecida ao tempo do Estado Nazista através de Lei de 1934 [*Steuerampassungsgesetz*], revogada com o final da Segunda Grande Guerra em 1945. A referida norma foi interpretada por diferentes formas pelo Tribunal Financeiro Federal [*Bundesfinanzhof*] e pelo Tribunal Constitucional [*Bundesverfassungsgericht*]. A aludida norma foi substituída pelo artigo 42 do Código Tributário alemão de 1977²⁵.

A partir de 1977, com a publicação do novo Código Tributário alemão, se inicia um novo ciclo histórico acerca das normas antielisivas. A teoria dessas normas tem um notável passamento dos pressupostos economicistas e sociológicos da jurisprudência dos interesses [*Interressenjurisprudenz*] para a nova metodologia científica definida pela doutrina alemã com base na jurisprudência dos valores [*Wertejurisprudenz*] e, também, na obra de Karl Larenz "*Methodenlehre der Rechtswissenschaft*". Segundo o professor Ricardo Lobo Torres, posicionamento que concordamos absolutamente, a partir da década de 1990 do século XX, houve uma explosão de normas

²⁴ "Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden."

²⁵ Artigo 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

antielisivas nas legislações de diversos países americanos e europeus fundadas em novos princípios jurídicos [transparência, responsabilidade, economicidade] e motivadas por inúmeras causas sociais e econômicas.

Para o referido autor essas causas motivadoras seriam as seguintes:

- a) a globalização, que fortalece o poder das empresas multinacionais frente aos fiscos nacionais, aumentando o risco fiscal;
- b) o aguçamento da tendência à elisão fiscal abusiva, amparada pelas distorções provocadas pela incidência progressiva dos impostos diretos, principalmente o imposto de renda;
- c) o crescimento e o descontrole de outros riscos sociais, como os da destruição do meio ambiente, do terrorismo, do crime organizado, da lavagem de dinheiro, todos eles com sérias projeções sobre a evasão fiscal, a justificar a adoção de leis mais rígidas contra o sigilo bancário e fiscal, a prática da corrupção e os paraísos fiscais²⁶.

Citado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, o Professor Frederik Zimmer, Relator Geral do tema Forma e Substância no Direito Tributário, no Congresso IFA realizado em Oslo em 2002, depois de ressaltar que todos os países possuem normas específicas antielisivas [*specific tax avoidance rule*], separa-os em três grandes grupos no que concerne às normas gerais:

- a) não possuem nem regras baseadas na lei [*statute-based*] nem medidas gerais baseadas nas cortes [*court-based general taz avoidance*]: Colômbia, Japão, México;
- b) muitos países criaram regras gerais antielisivas por lei [*general anti avoidance rules – GAAR*]: Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Itália, Coreia, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha e Suécia;
- c) alguns países criaram regras jurisprudenciais antielisivas [*court-based general taz avoidance rules*]: Dinamarca, França, Índia, Reino Unido, Países Baixos, Noruega, Suécia e Estados Unidos²⁷.

Assim, as normas antielisivas visam combater o abuso do direito em suas diversas formas: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de

²⁶ Ibid., p. 44.

²⁷ Ibid., p. 45.

propósito mercantil e dissimulação da ocorrência de fato gerador. As referidas normas, como aquela inserta em nosso CTN, no parágrafo único, do seu artigo 116, é o corolário do princípio da boa-fé no direito tributário brasileiro, uma vez que facultam à Administração desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de má-fé que visam dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

8. Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal e violação do princípio da boa-fé

O Programa de Recuperação Fiscal – Refis, instituído pela Lei nº 9.964/2000, tem como objetivo a arrecadação de valores considerados irrecuperáveis pelo Fisco, em virtude da crise econômica que passam as empresas, que não tem recursos para cobrir a elevada carga tributária de nosso país. De outra banda, a opção pelo Refis permite a regularização fiscal das empresas que estão inadimplentes, bem como aquelas que estão com a exigibilidade dos tributos suspensa em face do artigo 151 do CTN.

A adesão ao Refis é obviamente vantajosa para as empresas, pois o referido programa de recuperação fiscal é um misto de moratória e anistia previstas nos artigos. 151 e 175 do CTN que permite a redução da multa imposta pelo não-pagamento efetuado tempestivamente e, faculta, também, o parcelamento da dívida consolidada, com base em seu faturamento. Dessa forma, está presente a possibilidade de acerto entre o Fisco e o contribuinte, no qual se atribui a este, por parte do primeiro, inúmeras obrigações e deveres que garantem a manutenção do referido benefício. Todavia, estes deveres e obrigações a serem cumpridos pelos optantes do Refis não podem ser excessivos e abusivos ao ponto de violarem o princípio da boa-fé.

Como bem refere Ives Gandra da Silva Martins, *verbis*:

Apesar de muitos contribuintes optantes pelo Programa de Recuperação Fiscal – Refis estarem inadimplentes quanto ao cumprimento de suas obrigações, particularmente em relação ao pagamento tempestivo dos débitos vencidos e do montante consolidado, não é raro a sua exclusão por descumprimento de mero ato acessório, veiculado por Decreto. Tal conduta viola diversos dispositivos da Lei Maior [...] ²⁸.

²⁸ GANDRA MARTINS, 2004.

A Lei n° 9. 964/00 em seu artigo 5°, que regula o procedimento de exclusão da pessoa jurídica do Refis, não cria a obrigação como condição de adesão ao contribuinte, a renúncia a direitos fundamentais, em especial os relativos as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Também não está previsto na referida legislação que o poder conferido ao Poder Gestor para implementar os procedimentos necessários à execução do programa seja arbitrário a ponto de violar os princípios constitucionais que devem reger os atos da Administração Pública [artigo 37, caput, da CF/88]. As Portarias CG/Refis, expedidas nos termos da Resolução CG/Refis n° 9/2001, cuja redação foi alterada pela Resolução CG/Refis n° 20/2001, que disciplinam a exclusão de pessoas jurídicas optantes, indicando como causa de exclusão somente o dispositivo de lei vulnerado, sem indicar, de forma expressa, qual o motivo da cassação do benefício violam, além dos princípios do devido processo legal e seus corolários, princípios do contraditório e da ampla defesa, o princípio da boa-fé objetiva.

Isso porque o Estado-legislador criou um Programa de recuperação fiscal para facilitar justamente a recuperação das empresas em dificuldades, para que estas se mantivessem no mercado e continuassem a recolher tributos como forma de capitalização e viabilização do Estado Social de Direito. Assim, o Estado gerou uma real expectativa nas referidas empresas que chegaram a optar expressamente pelo referido programa. Não pode, posteriormente, o mesmo Estado, na qualidade de Estado-administração, contraditoriamente, surpreender essas mesmas empresas através de portarias e resoluções, que criam regras, sem razoabilidade, que acabam por extirpá-las do Refis sem o menor critério de justiça fiscal.

Como bem afirmado por Ives Gandra Martins, *verbis*:

[...] a exclusão do Refis pautada em uma única irregularidade e em interpretações meramente literais, divorciadas não só do espírito da lei, mas da relação contratual que se firmou no Estado, configura afronta, ademais, ao princípio da boa-fé, princípio esse, entre nós, consagrado pela Lei n° 10. 406/2002, novo Código Civil, que entrou em vigor em 11 de janeiro de 2003.

Com o advento da Constituição de 1988- que teve o mérito de dar realce aos princípios informadores do ordenamento - diversos autores passaram a sustentar que o princípio da boa-fé objetiva, segundo o qual as partes, no contrato ou na relação obrigacional, devem agir com lealdade e correção, como

explicitado por Francisco Amaral, tem sua base constitucional na dignidade da pessoa humana, reconhecida no art. 1º, inc. III, da CF.

Trata-se, ademais, de instrumento pelo qual se assegura que o contrato cumpra a sua função social ora como limitador do princípio da autonomia da vontade ora como instrumento exegético capaz de revelar, em toda plenitude, a intenção das partes contratantes.

Ao comentar acerca dos atos ilícitos segundo as normas do novo Código Civil, Francisco Amaral esclarece:

“Boa-fé entende-se sob o ponto de vista psicológico ou subjetivo. Psicologicamente a boa-fé é um estado de consciência, é a convicção de que se procede com lealdade, com certeza da existência do próprio direito, donde a convicção da licitude do ato ou da situação jurídica. Objetivamente, a boa-fé significa a consideração, pelo agente, dos interesses alheios, ou a imposição de consideração pelos interesses legítimos da contraparte como dever de comportamento”.

Na mesma linha da doutrina, a jurisprudência considera a boa-fé princípio implícito na lei civil atual, como reconhecido em julgados do seguinte teor: “...para o reconhecimento de efeitos jurídicos a situações aparentes é de aplicar-se o princípio geral que protege a boa-fé nos contratos e a lealdade nas relações sociais.”

Mesmo sendo o princípio da boa-fé, como exposto, princípio de ordem privada, o cerne de sua composição é encampado pelos princípios contidos no art. 37 da CF, devendo ser observada a boa-fé objetiva e subjetiva da empresa optante antes de se decretar erradamente a exclusão dessa do Refis.

Isso posto, em face de todas as considerações expendidas, conclui-se que as portarias que veiculam a exclusão do Refis, expedidas pelo Comitê Gestor, não cumprem os requisitos básicos do ato administrativo, com efeitos de ilegalidade e inconstitucionalidade, mesmo que admitida a ausência da desistência formal de processo judicial ou administrativo²⁹.

²⁹ Ibid., p. 61-62.

É de se observar que o Comitê Gestor do Refis, como órgão do Executivo, não pode surpreender empresas, através de portarias e resoluções de difícil cumprimento, que confiavam na intenção do Estado-Legislador em recuperá-las e preservá-las no mercado por meio de parcelamento de tributos. Esse é, portanto, um exemplo clássico e emblemático de comportamento contraditório da Administração e contrário ao princípio da boa-fé. Nada mais frustrante para uma empresa, por óbvio, do que acreditar em um programa estatal de recuperação fiscal, a ponto de optar pelo mesmo, para posteriormente ser excluída do programa em virtude de exigências veiculadas por resoluções e portarias do Comitê Gestor que, na maioria das vezes, além de ferir de morte o princípio da boa-fé, afrontam o devido processo legal e os seus corolários do contraditório e da ampla defesa.

9. Conclusão

Ao final e ao cabo do presente estudo concluímos que o princípio da boa-fé no direito tributário possui incidência direta na relação jurídico-tributária gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte. Do mesmo modo, concluímos que o referido princípio é um importante mecanismo para evitar a elisão fiscal³⁰ e, também, eventuais arbítrios e ilegalidades cometidas pelo fisco em detrimento do contribuinte.

Todavia, entendemos que a aplicação e a utilização do referido princípio da boa-fé no direito tributário pelos operadores do direito, principalmente pelos julgadores, é bastante tímida e poderia ser mais desenvolvida como no direito civil e no direito do consumidor, por exemplo, a fim de facilitar um maior equilíbrio jurídico na relação jurídico-tributária como modo de realizar uma justiça fiscal mais efetiva.

Referências

- ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *O Princípio da Impessoalidade da Administração Pública*: para uma administração imparcial. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 42, ano 10, jan./fev. 2002.
- BARBOSA NOGUEIRA, Ruy. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1977.

- BRITO MACHADO, Hugo de. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.
- BÚRIGO, Vandrê Augusto. A garantia do crédito tributário: a presunção de fraude à execução. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 92, maio 2003.
- CALMON NAVARRO COELHO, Sacha; VALTER, Lobato. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar nº 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As leis interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 117, jun. 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do ministro Carlos Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- GANDRA MARTINS, Ives et al. Exclusão do Refis por Ausência de Cumprimento de Requisito Formal- Inconstitucionalidades. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 110, p. 46-47, nov. 2004.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo; HORTA, Mônica. *Direito Tributário*. 2ª.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- MATOS, Francisco de Souza. A consulta fiscal. In: *Revista dos Tribunais*, v. 205, [S.d.].
- PERES, Rodrigo Mizunski. A boa-fé como paradigma contratual: uma limitação aos princípios clássicos. In: *Revista Jurídica*, v. 330, abr. 2005.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Ed. Dialética, 1996.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de Comportamento Contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.