

A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito¹

Carlos Alexandre de Azevedo Campos²

1 Introdução

A constante evolução do Estado de Direito se confunde com a própria busca ininterrupta da limitação do Poder; o princípio da legalidade e o controle da legalidade dos atos do Poder Administrativo pelo Judiciário representaram uma grande vitória do Estado Liberal e um largo passo na caminhada evolutiva do Estado de Direito; neste atual momento histórico, com a vigência da *supremacia da Constituição* e a declaração feita por esta dos direitos humanos preexistentes, passou-se a controlar os atos do próprio legislador, por meio do controle de constitucionalidade das leis (devido processo legal em sua feição substancial), e assegurou-se o cumprimento de mais uma etapa evolutiva do Estado de Direito: a etapa da proteção dos direitos fundamentais e da contenção da inteira liberdade que possuía o legislador.

Por sua vez, faz parte também desta evolução de conteúdo do Estado de Direito a ponderação do princípio da legalidade com os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

Tanto os atos jurídicos do Poder Público de caráter geral e abstrato quanto aqueles de caráter individual e concreto, quando realizados, podem criar legítimas expectativas no cidadão que devem ser protegidas em nome da segurança jurídica e do próprio Estado de Direito; esta proteção se dá pela aplicação dos princípios da *tutela da confiança legítima e da boa-fé* objetiva, que atuam obstaculizando os efeitos dos atos públicos contraditórios (*Nulli Conceditur Venire Contra Factum Proprium*).

Nossa pretensão é demonstrar o conteúdo e a aplicação destes princípios especificamente no campo tributário, analisando situações que afrontam os referidos princípios e que, por esta razão, exigem uma ponderação de modo a relativizar a aplicação da legalidade e assegurar a *justiça no caso concreto*.

Porém, antes deste estágio final, fixamos algumas premissas metodológicas, no sentido de situar a tributação no âmbito do vigente Estado Democrático de Direito e de seu conteúdo material: a moderação do poder e a realização dos direitos fundamentais dos contribuintes, como a segurança jurídica e a proteção das expectativas legítimas, as liberdades fundamentais, a igualdade e a capacidade contributiva, a dignidade humana e a imunidade do mínimo existencial, os direitos sociais e o direito ao meio ambiente sadio.

2 Os direitos fundamentais dos contribuintes no Estado Democrático de Direito

Ainda é comum afirmar-se que o Estado de Direito é aquele em que o Estado, sobretudo o Poder Administrativo, submete-se ao império da lei como produto da atuação do Poder Legislativo; porém, tal concepção, sem nenhum desprezo ao tão importante princípio da legalidade, representa amesquinhamento do verdadeiro alcance e significado do *primado do Direito* caracterizador deste modelo de Estado, não permitindo a percepção da completude do seu conteúdo.

Conceber o Estado de Direito como o Estado submetido meramente à lei *stricto sensu* consiste em ato de ignorância à *supremacia da Constituição* e em especial à *normatividade de seus princípios*, pois entrega ao Legislativo superioridade que não condiz com os postulados básicos de um legítimo Estado de Direito, contemplando a prevalência de um Estado Legal em detrimento do Estado de Direito em sua concepção máxima: o de Estado Constitucional³.

Na vigente era da supremacia da Constituição, do pós-positivismo e da normatividade dos princípios, encontramos um Estado Democrático de Direito que se traduz como Estado submetido a uma

¹Tese vencedora do Prêmio "Sacha Calmon" entregue no X Congresso de Direito Tributário da ABRADT em Minas Gerais, de 08/08 a 11/08 deste ano.

²Professor de Direito Tributário na Graduação e da Pós-Graduação das Universidades Cândido Mendes e Estácio de Sá. Advogado.

³CANOTILHO (2000: 245) afirma ser o Estado de Direito um verdadeiro Estado Constitucional porque é "na supremacia normativa da lei constitucional que o <<primado do direito>> do estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão"; portanto, a idéia de Estado de Direito como Estado limitado pelo *Direito* é antes de tudo a idéia do Estado limitado pela Constituição.

Carta Política que representa a expressão máxima da vontade popular, onde o Poder Público deve respeitar os direitos fundamentais e a causa da humanidade⁴, bem como assegurar que os particulares façam o mesmo⁵. Neste cenário, revela-se determinante para a nova hermenêutica jurídica e aplicação do Direito a normatividade dos princípios constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão.

Na presente era, com a busca da reaproximação entre a Ética e o Direito (*virada kantiana*), com a superação do positivismo formalista, importa mais na Constituição sua parte que recepção, sob a forma de princípios explícitos e implícitos, os valores prestigiados por toda a comunidade⁶: a segurança jurídica, as liberdades fundamentais, a igualdade, a dignidade humana e o respeito ao mínimo existencial, os direitos sociais e o direito ao meio ambiente sadio.

No Estado Democrático de Direito, o fim maior do Estado é a proteção dos *direitos humanos*, positivados ou não e que preexistem ao Estado (direitos supra-estatais, *überstaatlichem Recht*)⁷, pois são direitos anteriores à própria Constituição, que apenas os declara⁸ e, portanto, na linguagem de Otto Bachof, direitos *supralegais* (*übergesetzliches Recht*)⁹; direitos humanos que, conforme evoluem as *gerações de direitos fundamentais*¹⁰, têm seu conteúdo aumentado, não se restringindo mais aos tradicionais direitos de índole liberal.

O conteúdo material do Estado de Direito, assegurado pela supremacia da Constituição, é, portanto, a limitação e o controle do Poder do Estado em favor dos direitos fundamentais; mas não basta a previsão

abstrata dos direitos fundamentais e a idéia destes como direitos inalienáveis — embora admitida moderada restrição desde que plenamente justificada —, deve o Estado exercer concretamente seu fundamental papel de assegurar plenamente a concreção destes valores.

Como bem expresso por Konrad Hesse, a *ordem estatal* (*staatliche Ordnung*) ganha realidade no cumprimento das *funções estatais* (*staatlichen Funktionen*)¹¹, ou seja, deve haver um desempenho efetivo do Estado para que possa a sociedade usufruir os direitos fundamentais: seja por um comportamento negativo, em que o Estado não realiza nenhum ato que venha a lesar qualquer direito fundamental, seja por um comportamento positivo, por meio de ações que viabilizem a concreção destes direitos fundamentais.

As circunstâncias acima apontadas ganham relevo em matéria tributária, principalmente diante do conteúdo amplo de nossa *Constituição Tributária*.

Com efeito, a natureza e conteúdo da relação tributária ganharam, durante os últimos três séculos, incluindo o atual, diversas concepções devidamente defendidas pelos mais prestigiosos doutrinadores de cada época.

Com referência apenas às mais importantes teorias, temos que, (i) após a relação tributária ter sido vista como mera relação de poder (*Finanzgewalt*), similar ao poder de polícia (*Polizeigewalt*)¹², (ii) acabou por transitar para o conceito de *relação jurídica tributária* (*Steuerechtsverhältnis*) de natureza obrigacional¹³ e, (iii) logo depois, por forte influência da doutrina italiana, também foi concebida como uma relação procedimental com ênfase na atividade administrativa de imposição tributária (*potestà di imposizione*)¹⁴.

⁴ BARROSO, 2004.

⁵ STF – Pleno, RE 201.819, Min. Gilmar Ferreira Mendes, Inf. STF 405.

⁶ Cf. ZAGREBELSKY, 2005: 146.

⁷ BACHOF, 1951: 27.

⁸ TORRES, 1999: 85/86.

⁹ 1951: 27. O Mestre alemão conceitua os direitos anteriores à Lei Fundamental como "*übergesetzliches Recht*", cuja tradução literal significa *direito supralegal*, porém a terminologia empregada não significa redução do seu conteúdo, pois o adjetivo *supralegal* vinculado ao substantivo *direito* refere-se, no contexto da obra magistral em tela, às normas jurídicas pré-constitucionais.

¹⁰ STF – Pleno, MS 22.164, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17/11/1995; AgR em RE 271.286, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24/11/2000; Bonavides, 2001: 516/526; Souza Neto, 2006: 39.

¹¹ 1995: 207.

¹² MAYER, 1982: 185 e ss.

¹³ BLUMENSTEIN, 1951: 8/9; MYRBACH-RHEINFELD, 1906: 54 e ss.; HENSEL, 2004: 141 e ss.; GIANNINI, 1937: 22 e ss., em especial a p. 26, que contém a teoria da relação jurídica tributária de conteúdo "*compleso*", para a qual a inspiração de Giannini foi o conceito firmado por Chiovenda quanto à relação processual também de estrutura complexa (cf. CHIOVENDA, 1919: 91).

¹⁴ MICHELI, 1981: 110 e ss.; PERES DE AYALA, 1997. Não se pode deixar de notar que a base desta construção dogmática é a obra pioneira de Enrico Allorio (1962: 33/35).

Ao contrário do que pretendia Otto Mayer, no âmbito do Estado Democrático de Direito em que vivemos, nunca poderíamos aceitar a relação tributária como mera relação de poder, como um mero reflexo da soberania estatal; quanto às ideias da relação tributária como relação obrigacional e como procedimento, que encontram, respectivamente, seus fundamentos simplesmente na lei de imposição tributária e na função administrativa, conforme construção da doutrina tributária positivista da época (Blumenstein, Hensel, Giannini, Micheli, etc.), a despeito da importância histórica de cada uma, hoje representam teorias insuficientes e que não exprimem os ideais do estágio atual de nosso Estado Democrático de Direito.

Nos dias atuais — a época da normatividade dos princípios que expressam valores e da reaproximação do Direito e da Ética —, a leitura a ser feita do sistema normativo tributário deve passar primeiro pelos direitos fundamentais dos contribuintes incorporados à Constituição material (*Verfassung im materiellen Sinn*)¹⁵, que acabam por vincular todo o sistema normativo infraconstitucional, de modo que não basta a Administração Tributária exigir o tributo exatamente como previsto em lei para se atestar positivamente a legitimidade da imposição, mas deve primeiro esta imposição passar pelo *teste de compatibilidade* com a ordem objetiva de valores incorporada à Constituição.

Como observa Ricardo Lobo Torres¹⁶, a relação jurídica tributária é totalmente vinculada aos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição, verdadeiros instrumentos de proteção individual e coletiva em face da possibilidade do arbítrio estatal, o que, de certa forma, neutraliza a *superioridade* do Estado, tanto no que se refere à produção das leis quanto no momento de concretizá-las.

Acompanhando tendência mundial, nossa Constituição positivou os princípios que exprimem valores de segurança jurídica e de justiça material, inclusive em matéria tributária; porém, como observou Geraldo Ataliba¹⁷, a nossa Constituição foi além das demais

constituições modernas, pois criou um verdadeiro subsistema constitucional exaustivo no trato da matéria tributária, estipulando regras de competência tributária (regras de estrutura), regras e princípios limitadores do exercício de imposição tributária e regras acerca da partilha do produto da arrecadação dos tributos.

Em países em que a Constituição, embora rígida, não detalha a matéria tributária, o Sistema Tributário é substancialmente construído pelo legislador infraconstitucional, consistindo assim em um sistema normativo tributário flexível.

No Brasil, esta flexibilidade não ocorre, pois, tendo em vista o nosso exaustivo *Sistema Constitucional Tributário*, portador de posição de supremacia hierárquica em nosso ordenamento e consistente em um conjunto de regras e princípios constitucionais veiculadores de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, há uma margem reduzida de liberdade do legislador ordinário.

Por meio destas regras e princípios, a Constituição protege o cidadão tanto em relação à previsão de leis tributárias arbitrárias quanto em relação a atos administrativos arbitrários, ou seja, estas normas jurídicas consistem em verdadeiras “limitações constitucionais ao poder de tributar” (Aliomar Baleeiro), no sentido de representarem verdadeiras restrições ao exercício da competência tributária, por meio das quais a Constituição protege valores subjacentes que são tidos por altamente relevantes e meritórios de proteção, como a justiça, a igualdade, a segurança jurídica e a liberdade.

Entre as limitações impostas ao Estado pela Constituição, no que se refere tanto à produção quanto à aplicação das leis tributárias, temos os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e também os princípios da *proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva dos contribuintes* como expressões do valor segurança jurídica e, portanto, princípios extraídos diretamente do sobreprincípio do Estado de Direito.

¹⁵Sobre a distinção entre Constituição em sentido formal e material, cf. BACHOF, 1951: 25/27.

¹⁶TORRES, 2005: 199.

¹⁷ATALIBA, 1968: 21: “Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que aperfeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe so-

mente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.” O professor Sacha Calmon chamou este quadro de “constitucionalização do Direito Tributário brasileiro” (2005: 3).

2.1 Legalidade e segurança jurídica

O princípio da legalidade consiste em princípio formal de imposição tributária, no sentido de vincular o modo do Estado de criar os tributos¹⁸. Com efeito, princípios desta estrutura nada dizem quanto ao conteúdo da imposição, mas, sim, quanto ao modo de sua criação, quanto a sua vigência e eficácia.

Nos termos do art. 150, I, da CF/88, os tributos só podem ser criados ou majorados por lei, observadas as exceções feitas no art. 153, § 1º; por outro lado, não está sujeita ao princípio da legalidade a fixação do vencimento das prestações tributárias e de sua correção monetária¹⁹, mas a instituição de sanções em face do descumprimento das obrigações principal e acessória está inexoravelmente sujeita à legalidade estrita²⁰. O princípio da legalidade tributária, portanto, é expressão da segurança jurídica, do próprio Estado de Direito²¹.

Em nossa doutrina, majoritariamente positivista, vigora o dever de a lei prescrever, de modo exaustivo, todos os aspectos da obrigação tributária. Neste sentido, a lei formal consiste na fonte exclusiva para a criação e majoração dos tributos, nada restando a ser implementado pelo chefe do Executivo, ou pela Administração Pública que irá aplicar o direito.

Nos dizeres de Alberto Xavier, “o princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não pode caracterizar-se apenas pelo recurso ao conceito de ‘reserva de lei’ [...] Vai mais além, exigindo uma lei revestida de especiais características. Não basta a lei; é necessária uma ‘lei qualificada’. Esta ‘qualificação’ da lei pode ser designada como ‘reserva absoluta de lei’, o que faz com que o princípio da lega-

lidade da tributação se exprima como um princípio da tipicidade da tributação.”²²

Pelo princípio da tipicidade tributária, o legislador estaria adstrito a uma rigorosa prescrição dos elementos do tributo, a estabelecer taxativamente todos os aspectos da imposição tributária. Porém, o STF, ao decidir pela constitucionalidade do SAT, admitiu a possibilidade de o Poder Executivo, por meio de delegação legal, expedir atos normativos que completem o tipo tributário quando este procedimento for indispensável para a fiel execução das leis (decretos de execução). Esta decisão do Supremo, longe de admitir a delegação pura e simples da competência tributária, reflete exigência moderna de validade dos regulamentos concretizadores de normas²³, na qual o Executivo, mais próximo da realidade dos fatos, procede à tipificação complementar do fato gerador, encerrando a valoração da realidade iniciada na lei e buscando melhor realizar a igualdade e a justiça material.

O que nunca poderia ter sido admitida é a inteira criação do tributo pelo Poder Executivo, como ocorre com as medidas provisórias; sob uma interpretação literal do Texto Constitucional, o STF (Súmula 651, DJU 09/10/2003) ignorou o fundamento do princípio da legalidade em matéria tributária, permitindo que a imposição tributária vigorasse por vontade exclusiva do *Imperador*.

2.2 Igualdade e capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, como princípio de justa repartição das cargas públicas entre os cidadãos, desde Adam Smith, foi desenvolvido pela Ciência das Finanças²⁴, sendo assim considerado como um princípio econômico.

Com efeito, a ausência de positivação do princípio o enfraquecia. Na Itália, por exemplo, antes da Constituição de 1947, doutrina autorizada o entendia como mero princípio de “norma de vida,” que, por sua abstração, não consistia em norma obrigatória, sendo

¹⁸MACHADO, 2001: 17/56; LACOMBE, 2000: 45/75; FEDELE, 2001: 158/203; ABBAMONTE, 2000: 117/119; DE MITA, 1993: 14; AYALA E GONZALEZ, 1975: 180/185; CASÁS, 2002: 232 e ss.; COSTA, 2004: 121/161.

¹⁹STF – Pleno, RE 172.394, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/09/1995.

²⁰STF – 1ª TRE 100.919, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 04/03/1988.

²¹“O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança, tem-se que o ser instituído em lei garante maior grau de segurança nas relações jurídicas. O princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico.” (MACHADO, 2001: 17/18.) (Itálico nosso.)

²²XAVIER, 2001: 17.

²³STF – Pleno, RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/04/2003; cf. TORRES, 2005: 254/260.

²⁴WAGNER, 1891: 882/947; LEROY-BEAULIEU, 1906: 223/305; RICCA SALERMO, 1890: 40/83; GERLOFF: 281/285; SHIRRAS, 1924: 121/149.

os requisitos de igualdade e proporcionalidade apenas oportunas diretivas ao legislador, não possuindo estes princípios nenhum significado para o estudo do ordenamento jurídico.²⁵

Pensavam também que um juízo sobre a idoneidade de determinado fato constituir ou não um índice de capacidade contributiva seria um juízo reservado unicamente ao legislador, sendo o princípio, portanto, um *conceito paragiuridico*, que interessaria ao economista, mas não ao jurista.²⁶

Posteriormente, o reconhecimento nas Constituições modernas deste princípio e de seu papel na fixação da *medida da tributação*, da estrutura e do conteúdo do sistema normativo tributário, embora não tenha resolvido por completo a questão quanto ao seu conteúdo próprio, *confirmou* seu caráter de direito fundamental: direito a uma tributação justa (justa repartição da carga tributária), entendida como aquela que se baseia em critérios de justiça material e de igualdade, na impossibilidade de incidência sobre fatos que não denotem riqueza, na generalidade com respeito à imunidade do mínimo existencial, na progressividade e na mais completa vedação de privilégios odiosos.

Como observado por Francesco Moschetti²⁷, a Constituição italiana de 1947 não se limitou a afirmar o tradicional princípio da legalidade (art. 23 da CI), mas também interveio no plano substancial da imposição tributária, ou seja, não estabeleceu apenas princípios formais vinculadores da forma de criação dos tributos, mas também princípios materiais que vinculam a estrutura e conteúdo dos tributos (art. 53 da CI). A partir do Texto Constitucional, a doutrina italiana oscila em enxergar o princípio da capacidade contributiva ora como decorrência do princípio geral da igualdade²⁸, ora como fundamento de tributação²⁹, como critério de justiça e coerência da tributação³⁰,

como decorrente dos deveres de solidariedade³¹, como princípio autônomo³² e até mesmo integrando estes conceitos para definir o conteúdo pesquisado³³.

O mesmo ocorre com a Constituição espanhola, onde também há princípios formais (art. 31.3) e materiais (art. 31.1)³⁴, como a capacidade contributiva.

Ambas as Constituições vinculam o legislador a observar o princípio da capacidade contributiva e a construir um sistema tributário progressivo.

A Constituição alemã vigente (Lei Fundamental de Bonn, *Booner Grundgesetz*), diferentemente da anterior (Constituição de Weimar, *Wermairer Verfassung*) — art. 134 —, não prescreve nenhum princípio material específico em matéria tributária, mas nem por isso o legislador tributário alemão está livre no momento de criação dos tributos; tanto a doutrina³⁵ quanto o Tribunal Constitucional reconhecem o princípio da *tributação conforme a capacidade contributiva* (*Besteuerung nach der Steuerfähigkeit, Leistungsfähigkeitsprinzip*) como princípio fundamental de *justiça impositiva* (*Steuergerechtigkeit*) e de critério adequado de medida da igualdade tributária, a partir do próprio princípio do *Estado de Direito* (*Rechtsstaatsprinzip*), do direito de propriedade e do *princípio da igualdade jurídica material* (*Prinzip inhaltlicher Rechtsgleichheit*) previsto no art. 3º, alínea 1, da *Grundgesetz* (“*Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich*”)³⁶.

cepção de serviços públicos: “*Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*” e “*Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*”, ambos in *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario* (GIUFFRÈ 1953: 295/317 e 347/369).

³¹MOSCHETTI, 1980; VANONI, 1961: 69.

³²D’AMATI, 1985: 78/85.

³³TESAURO, 2003: 64/79; AMATUCCI, 2004: 62/68; POTITO, 1978: 18/23.

³⁴Cf. TABOADA, 1976: 377/426; SAINZ DE BUJANDA, 1963: 181/289; OLLERO, 1982: 185/235; AYALA e GONZALEZ, 1975: 185/193; MOLINA: 1998; BEREJO, 1999: 127/180.

³⁵TIPKE e LANG, 1997: 77/83.

³⁶O *Bundesverfassungsgericht*, inicialmente, interpretou o princípio da igualdade tributária somente no sentido de exigência de tributação com *interdição da arbitrariedade* (*Willkürverbot*), isto é, o tratamento desigual seria lícito somente na presença de critérios justos (*gerechte Kriterien*) de diferenciação; evoluindo sua jurisprudência, em virtude da dificuldade natural de identificar os critérios justos diante de cada caso concreto, o Tribunal ampliou o controle de observância do conteúdo do

²⁵GIANNINI, 1937: 4/5.

²⁶BERLIRI, 1952: 255/256, nota 2.

²⁷MOSCHETTI, 1998: 3/4.

²⁸ABBAMONTE, 1975: 71/86 e 213/216; FALSITA, 2003: 56/73.

²⁹GIARDINA, 1961: 118; BERLIRI, 1990: 491/535. Este último autor, neste estudo, modificou entendimento anterior que não reconhecia relevância ao princípio; DE MITA, 2000: 79/104.

³⁰Cf. os estudos de Griziotti, que caracterizam a capacidade contributiva como causa da tributação que se reflete pela per-

Nossa Constituição também prevê o princípio da capacidade contributiva³⁷, embora formalmente exija sua aplicação apenas nos impostos pessoais³⁸ (art. 145, §1º, CF/88); mas, na realidade, este se aplica, em maior ou menor medida, a todos os tributos, por decorrência do ideal do Estado de Direito e da tributação conforme a justiça material, da igualdade, do direito de propriedade, da dignidade humana e da imunidade do mínimo existencial, da liberdade de exercício de profissões e de atividades econômicas e até mesmo da própria condição de cidadania.

O princípio da capacidade contributiva consiste em norma fundamental de justiça tributária, pois, com seu conteúdo indeterminado, porém determinável, ele pode ser interpretado e aplicado a partir de todos os princípios que justificam um Estado de Direito, que tem por conteúdo material a plenitude dos direitos fundamentais; assim, o presente princípio pode ser tido por justificativa do dever fundamental de contribuição e ao mesmo tempo medida dela, garantia de liberdade enquanto limite de imposição, e também critério de proteção do mínimo existencial.

2.3 Anterioridade e irretroatividade

O princípio da irretroatividade impõe ao legislador criar tributos que alcancem apenas os fatos futuros (art. 150, III, *a*, da CF/88); o princípio da anterioridade geral veda a exigência de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou (art. 150, III, *b*, da CF/88), enquanto a nonagesimal veda a exigência de tributos no prazo de noventa dias contados da publicação da lei que os instituiu ou majorou (art. 150, III, *c*, e art. 195, § 6º, ambos da CF/1988)³⁹.

princípio da igualdade com a aferição pelo princípio da proporcionalidade, resultando isso em um controle mais rígido da discricionariedade do legislador (HESSE, 1995: 168/169).

³⁷Cf. TORRES (2005: 288/329; 2000: 26/31; ÁVILA, 2004: 317/375; MACHADO, 2001: 57/85. LACOMBE, 2000: 27/44.

³⁸STF – Pleno, RE 199.281/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 12/03/1999.

³⁹Cf. STF – Pleno, RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/08/1992; RE 232.896, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01/10/1999; RE 96.000, Rel. Min. Alfredo Buzaid, DJ 29/04/1983.

Os princípios da irretroatividade e da anterioridade são extraídos do próprio Estado de Direito e do corolário valor segurança jurídica; com a irretroatividade, ao vedar-se a tributação de fatos passados, a segurança interage com a justiça material, pois atende também à atualidade da capacidade contributiva⁴⁰; enquanto a anterioridade faz interagir a segurança com a liberdade do exercício das atividades econômicas, uma vez que estabelece o dever de previsibilidade da tributação.

2.4 A proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva

Como dito, o Estado Democrático de Direito possui como conteúdo material a realização dos direitos fundamentais; a normatização dos princípios, que possuem em seu conteúdo estes direitos fundamentais, impõe sua própria observância como condição de idoneidade de todos os atos jurídicos — gerais e abstratos, individuais e concretos.

Por sua vez, a tutela das liberdades fundamentais, como realização da idéia do Estado de Direito, deve ser plena; neste sentido, podemos afirmar a alta relevância de dois critérios de legitimidade da ação estatal: o *princípio jurídico da proteção da confiança legítima* e o *princípio da boa-fé objetiva*.

Com efeito, os atos estatais podem gerar expectativas para os indivíduos que, acreditando na realização e validade destes atos, orientar suas condutas no sentido indicado por eles, ou seja, comportam-se conforme as expectativas legitimamente criadas. Em nome do próprio Estado de Direito, estas condutas precisam ser imunizadas aos *atos contraditórios* supervenientes do Poder Público e até mesmo à posterior declaração de nulidade destes atos estatais.

Os princípios da *proteção da confiança legítima e da boa-fé* cumprem, não obstante terem nascido como princípios de Direito Privado, decisivo papel na proteção das expectativas legítimas dos particulares contra estas mudanças de orientação do Poder Público: (i) na hipótese de a expectativa ter sido criada por norma geral e abstrata, esta será protegida pelo *princípio da proteção da confiança legítima*; mas, (ii) na hipótese de a expectativa ter sido produzida a partir de norma individual e concreta, entra em jogo o *princípio da boa-fé objetiva*.

⁴⁰TESAURO, 2003: 72.

Para Humberto Ávila⁴¹, os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé “estabelecem o dever de buscar um ideal de *estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade* na atuação do Poder Público”, sendo “*limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa*”.

Realizando suas funções, os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva importam em relativização da *legalidade no caso concreto*.

Com apoio no princípio da confiança legítima e da boa fé objetiva, pode a Administração deixar de exercer um seu direito, sendo afastadas as consequências da lei no caso concreto, se o exercício deste direito representa uma conduta contraditória com o seu anterior comportamento que influenciou objetivamente nos atos do administrado (*Nulli conceditur venire contra factum proprium*).

Ponderados com o princípio da legalidade, resultando na relativização ou até mesmo na não aplicação desta em nome da proteção das expectativas legítimas, assegurando assim a *justiça do caso concreto* por meio da realização da *segurança* como valor subjacente, estes princípios atuam como *elo* entre a *Justiça* e a *Segurança*, apesar de ilustres juristas de índole positivista insistirem na absurda tese de uma convivência “dramática” entre estes valores.

Na verdade, embora ocorram conflitos entre princípios, que se resolvem com a busca de pontos intermediários entre estes ou até mesmo com o afastamento completo de um deles no caso concreto (*ponderação*), *nunca ocorre conflito entre os valores Segurança e Justiça, pois da harmonia destes depende a realização do Estado de Direito. Ou será que pode se falar de legitimidade na Segurança do Injusto ou na Justiça a qualquer preço!?! Não basta a existência da ordem normativa; a segurança, como valor subjacente desta, exige que este mesmo ordenamento seja justo, seja eticamente aceitável, seja construído de modo que prevaleçam os valores superiores frente ao mero legalismo!!!*

⁴¹ ÁVILA, 2004: 311.

Usando a linguagem de Bachoff⁴², existem sim constantes conflitos entre *Direito e Não-Direito (Recht und Unrecht)*, e os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva cumprem justamente o papel, ao lado de outros princípios e com estes balanceados, de buscar a realização do *Direito (Recht)*, ou melhor, com apoio em Larenz⁴³: a realização do *Direito Justo (Richtiges Recht)*.

É em Larenz que encontramos o conteúdo jurídico destes princípios: são princípios de Direito Justo, princípios de conteúdo ético-jurídico, de aproximação do Direito à Ética, originados do próprio Estado de Direito, portanto voltados a assegurar os direitos fundamentais e que vinculam o Poder Público a agir com previsibilidade, honestidade, moralidade, coerência, lealdade e fidelidade.

Sem nenhum embargo, os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva, como princípios gerais do Direito, imperam também no Direito Tributário, vinculando tanto a Administração quanto os contribuintes⁴⁴.

Em matéria tributária, todos os princípios acima estudados — capacidade contributiva, legalidade, anterioridade e irretroatividade, bem como a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva — são normas jurídicas que possuem os direitos fundamentais dos contribuintes como valores subjacentes e interagem de forma a assegurar justamente a realização otimizada destes direitos.

3 Aplicação dos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva no Direito Tributário

Como dito, os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva cumprem papel altamente relevante nas relações entre o Fisco e os contribuintes: uma vez que o contribuinte se com-

⁴² BACHOFF, 1951: 56, nota 106.

⁴³ LARENZ, 1985: 90/98, O Mestre alemão, deixando claro o papel constante de vínculo existente entre a *Segurança* e a *Justiça* que cumprem estes princípios, afirma que eles têm um elemento componente de Ética jurídica e outro que se orienta em direção à *Segurança* das relações, e que um e outro elementos não podem se separar. (Ibidem: 95.)

⁴⁴ PAULICK, 1971: 123, nota 312.

portou de acordo com convicções firmadas a partir de condutas objetivas e reiteradas do Poder Público, qualquer mudança radical de orientação deste último, rompendo assim com a confiança criada e frustrando as expectativas legítimas, não pode vir a atingir diretamente a esfera jurídica daquele que depositou confiança nos comportamentos anteriores e, como dito, por esta confiança pautou suas condutas, sob pena de se menoscar a segurança jurídica e *realizar a injustiça no caso concreto*.

O princípio da confiança legítima e da boa-fé objetiva no Direito Tributário suscita uma série de consequências, como a proibição de retroatividade das leis que agravam a imposição tributária, as regras de não-supresa e de vedação da imprevisibilidade, a irreversibilidade do ato de lançamento por erro de direito e de valoração dos fatos, o caráter vinculante das informações e respostas das autoridades financeiras feitas aos obrigados tributários, a proibição de revogação de isenções onerosas, a exclusão ou redução de multas em certos casos, a proibição de analogia na fixação do tipo tributário⁴⁵, enfim, não é possível neste trabalho monográfico elencar todas as manifestações destes princípios no Direito Tributário, mas a seguir suscitaremos algumas hipóteses de clara lesão a estes princípios em nossa matéria.

3.1 Benefícios fiscais de legalidade não confirmada

A presente hipótese enquadra-se no quadro amplo da revogação de benefícios, seja porque a lei concessiva foi declarada inconstitucional, seja porque foi originariamente prevista em medida provisória depois não convertida em lei.

Fenômeno comum nos dias de hoje é a criação de leis estaduais concessivas de isenção de ICMS sem prévio Convênio, em clara afronta ao art. 155, XII, g da CF/88, bem como de medidas provisórias concessivas de parcelamentos sob certas condições a encargo dos contribuintes, como foi o caso da MP 38/2002; gozando da presunção de durabilidade e de constitucionalidade, estes diplomas legais criam expectativas nos contribuintes, que orientam suas condutas no sentido de realizar sacrifícios voltados para o gozo destes benefícios.

⁴⁵Ibidem: 123, nota 313; DERZI: 270/272; TORRES, 2005: 571.

Porém, a questão que se levanta é a seguinte: e na hipótese de serem julgadas inconstitucionais estas leis, ou não ser convertida em lei a medida provisória, podem ser cobrados retroativamente os tributos antes isentos? Revoga-se o parcelamento concedido sob o pálio de medida provisória não convertida?

Evidente que estamos diante da necessidade de se ponderarem os princípios da proteção da confiança legítima e da legalidade, sendo certo que este último “não é nem o único e nem o mais importante princípio constitucional”, devendo ser harmonizado com o princípio da proteção da confiança legítima⁴⁶.

Privilegiando-se assim a justiça no caso concreto, todos os atos praticados pelos contribuintes, durante a vigência das leis ou medidas provisórias presumidamente válidas, devem ser reputados como válidos e eficazes, mesmo que posteriormente estes diplomas normativos sejam declarados inconstitucionais ou não confirmados, pois estes atos, pautados pelas expectativas criadas, encontram tutela no princípio da proteção da confiança legítima.

O Poder Público é vinculado “às palavras proferidas na lei”, que, enquanto vigente e presumidamente válida, legitima a conduta dos contribuintes com ela condizente. No caso das leis de isenção de ICMS, estas só podem ser declaradas inconstitucionais com efeito *ex nunc*, enquanto no caso das medidas provisórias não convertidas em lei, como a MP 38/02, os parcelamentos concedidos devem ser mantidos, pois, embora os atos de concessão não estejam mais protegidos pela legalidade, estão pela tutela da confiança legítima do contribuinte⁴⁷.

3.2 Mudanças na legislação do PAES

Como se sabe, o denominado PAES foi instituído pela Lei 10.684/2003; os incisos I e II do § 3º do art. 1º desta lei tratam do regime jurídico geral do PAES, aplicável para as empresas em geral; porém o próprio inciso I prevê um regime de exceção, pois excluiu de sua aplicação as microempresas e pequenas empresas; para estas, aplica-se exclusivamente o regime jurídico previsto no § 4º do mesmo artigo.

⁴⁶ÁVILA, 2002: 100.

⁴⁷Ibidem: 107.

Regulamentando a presente lei, foi editada a Port. Conj. PGFN/SRF 1, de 25/06/2003, prescrevendo, em seu art. 4º, § 6º, que, no caso do regime de exceção de que trata o § 4º do art. 1º da Lei 10.684/2003 — o caso das microempresas e empresas de pequeno porte —, “o quantitativo total de parcelas poderá exceder a cento e oitenta, quando o valor da prestação, calculado com base na receita bruta, não for suficiente para liquidar o parcelamento naquele número de parcelas.”

Como a presente Portaria foi publicada antes do fim do prazo de ingresso no PAES, criou-se uma expectativa, para as microempresas e pequenas empresas, de um número de parcelas superior a cento e oitenta; por outro lado, para ingressar no PAES, o contribuinte deveria cumprir certas condições: desistência de recursos administrativos ou de ação judicial referentes ao débito, renúncia a qualquer direito em que se fundava a ação, etc., ou seja, o PAES consiste em benefício oneroso.

Assim, depositando confiança na referida interpretação administrativa do § 4º do art. 1º da Lei 10.684/2003, as microempresas e empresas de pequeno porte desistiram de seus recursos administrativos e ações judiciais para, mesmo não possuindo condições de efetuar o pagamento do débito em cento e oitenta parcelas, ingressarem no PAES com a certeza de um prazo maior de pagamento.

Por outro lado, mais de um ano após o início do PAES, o Poder Público “mudou as regras do jogo” em clara *afronta ao princípio da boa-fé objetiva dos contribuintes e à moralidade pública*⁴⁸: a Administração revogou o art. 4º, § 6º, da Port. Conj. PGFN/SRF 1/2003 por meio do art. 18 da Port. Conj. PGFN/SRF 3 de 25/08/2004, que, ainda em seu art. 4º, dispôs: “O quantitativo total das prestações não poderá exceder a cento e oitenta, devendo o sujeito passivo, até o vencimento da última parcela, liquidar o total do débito sob pena de rescisão.”

A situação é extrema: como fica o contribuinte que não pode efetuar o pagamento em cento e oitenta

parcelas, mas desistiu de seus recursos administrativos, de ações judiciais, confessou de modo irretroativo sua dívida e renunciou a direitos para ingressar no PAES acreditando em um prazo maior de pagamento porque assim o fez acreditar a Administração Tributária quando do ingresso no aludido programa?

Ora, o PAES consiste em benefício condicionado e, independentemente da espécie de renúncia de receitas, deve haver uniformidade de solução para as hipóteses de revogação ou modificação de benefícios fiscais concedidos sob condições: se o benefício ingressou no patrimônio do contribuinte, às custas de sacrifícios e de uma conduta pautada na boa-fé e na expectativa legitimamente criada, este não pode ser revogado ou *ter suas regras modificadas com prejuízo para o contribuinte*, sob pena de lesão aos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva⁴⁹. Assim, em respeito ao princípio da boa-fé objetiva, não tem aplicabilidade a modificação da interpretação administrativa, devendo prevalecer a interpretação anterior, que assegurava o número maior de parcelas.

3.3 Revogação da isenção gratuita de ICMS e anterioridade

Questão difícil é aquela relativa aos efeitos da revogação da lei concessiva de isenção. Com efeito, toda norma de isenção pode ser revogada a qualquer tempo, sob pena de limitação inaceitável da discricionariedade política do legislador.⁵⁰ Por sua vez, situar no tempo os efeitos da revogação não é fácil, tendo em vista as expectativas legitimamente criadas pelas normas do benefício.

O art. 178 do CTN permite a revogação a qualquer tempo da lei que concede isenção gratuita e por prazo indeterminado, mas sujeita a revogação ao disposto no inciso III do art. 104 do mesmo Código; este último dispositivo estabelece que a presente revogação tem seus efeitos limitados pela observância do princípio da anterioridade, porém restringe sua aplicação aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Esta restrição se deu por ter sido o CTN cria-

⁴⁸Em Itália, Enrico de Mita, após vincular o princípio da boa-fé ao espírito de leal colaboração que deve haver entre o Fisco e o contribuinte, bem como a razões de justiça e do princípio da honestidade, acaba por extrai-lo do art. 97, § 1º, da Cl, ou seja, do “*principio del buon andamento della Pubblica Amministrazione*” (moralidade pública). (DE MITA, 2000: 272/277.)

⁴⁹TORRES, 2005: 579.

⁵⁰STF – 2ª Turma, RE 116.880/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12/02/1993.

do tendo a EC 18/1965 como pano de fundo; e, neste sistema normativo constitucional, apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda eram sujeitos à anterioridade (anualidade).

Hoje a situação é oposta, pois, além de a CF/1988, como já havia feito a Constituição de 1967, vincular os demais tributos, e não só os demais impostos, ao princípio da anterioridade, com exceção do disposto no § 1º do art. 150, o ideal de Estado Democrático de Direito também não tolera restrições desta envergadura.

Ocorre que, esquecendo-se das bases constitucionais sobre as quais foi construído o art. 104 do CTN, o STF ignorou o moderno conteúdo e alcance do princípio constitucional da anterioridade tributária e vem decidindo que a revogação da isenção do ICM(S) não está sujeita a este princípio (Súmula 615)⁵¹.

Partindo das premissas fixadas pelo STF, também não se sujeita à anterioridade, por exemplo, a revogação das isenções das contribuições especiais.

Doutrina autorizada, partindo da premissa de a isenção ser uma biquificação normativa, isto é, de ser resultado da interação da norma de imposição com a própria norma de isenção, em que esta última não impede que a primeira surta “certos efeitos” como o de qualificar o fato como “tributado”(!!!), aplaude o posicionamento do STF, concluindo que, uma vez afastada a norma de isenção, retira-se o impedimento à plena incidência da norma de tributação, não ocorrendo aplicação da anterioridade por não se tratar de *uma nova incidência*.⁵²

De todo lamentável é a decisão do STF, que, em nome de um positivismo formalista e desmedido, acaba por interpretar um princípio positivado na Carta Magna a partir da norma infraconstitucional, quando deveria ser o oposto.

Com Sainz de Bujanda⁵³, entendemos que os efeitos da norma de isenção situam-se no plano da incidência da norma impositiva, tendo a primeira como

⁵¹Súmula 615 – “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.” (DJU 29/10/84); STF – 1ª Turma, RE 102.593-0, Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 12/06/1984.

⁵²GRECO, 2000: 602.

⁵³SAINZ DE BUJANDA, 1963: 447/451.

efeito tornar débeis os efeitos da segunda, ou seja, resulta precisamente em uma supressão ou anulação dos efeitos da norma de imposição no que respeita às hipóteses contempladas como isentas. Sendo assim, a norma de isenção não cria o fato gerador nem permite a continuidade da qualificação do fato como “tributado”, mas, sim, procede a formular uma nova definição: a do *fato isento*.

A teoria acima, por si só, presta para afastar a tese da inexistência de “nova incidência” a justificar a não aplicação da anterioridade, pois, uma vez revogada a isenção, restauram-se os efeitos da norma de imposição, o que equivale a uma nova incidência tributária; porém, o principal a ser discutido, a fim de se efetuar uma completa revisão da posição do STF, inclusive com a revogação da Súmula 615, é a *lesão às expectativas legítimas dos contribuintes*.

Ora, se o contribuinte acredita na palavra da lei que outorga a isenção, seja esta condicionada ou não, tal como acredita na lei que fixa uma determinada alíquota para um determinado imposto, e pautava suas condutas por esta confiança, dirigindo seus atos negociais no sentido objetivamente figurado pela lei, projetando-os para pelo menos um exercício financeiro, resta evidente que esta confiança legítima deve ser protegida contra a revogação inesperada das isenções, tal como as expectativas são protegidas contra a majoração de alíquotas.

Portanto, o conteúdo jurídico da proteção da confiança legítima dos contribuintes, além da própria previsão normativa atual da anterioridade, exige uma mudança de orientação de nosso STF, devendo a revogação das isenções gratuitas de todos os tributos, inclusive o ICMS e exclusive os mencionados no § 1º do art. 150 da CF/1988, sujeitar-se ao princípio da anterioridade.

3.4 Revogação de isenção onerosa

Menos problemática que a revogação das isenções gratuitas e da aplicação da anterioridade, a impossibilidade de revogação das isenções onerosas e a termo encontra porto seguro no STF⁵⁴, até mesmo

⁵⁴STF – 2ª Turma, RE 186.264-5, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17/04/1998, e RE 169.880-2, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 19/12/1996; STF – 1ª Turma, RE 218.160-3, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 06/03/1998.

por conta do art. 178 do CTN. Prevalece aqui a tese, que não se estende às isenções gratuitas, dos *derechos tributarios adquiridos* (Sainz de Bujanda).

Evidente que aqui se trata de homenagear a segurança jurídica e preservar a expectativa legítima do contribuinte, fazendo justiça no caso concreto. Porém, qual é o verdadeiro alcance desta proteção?

Se a Administração, por meio de despacho competente, outorga a isenção onerosa por ter o contribuinte atendido às condições da lei, estamos diante de um *ato jurídico perfeito*, sendo a impossibilidade de *exclusão* desta isenção, antes de encerrado o prazo predeterminado e mesmo na hipótese de revogação da lei de isenção, uma exigência do *princípio da boa-fé objetiva* como decorrência do próprio Estado de Direito e de sua positivação no art. 5º, XXXVI, da CF/88.

Por sua vez, e se o contribuinte, já tendo preenchido todos os requisitos para o gozo da isenção onerosa quando da revogação da lei de isenção, ainda não tem a seu favor o despacho de que trata o *caput* do art. 179 do CTN? Existe direito adquirido a ser protegido e a legitimar a concessão da isenção? A proteção da boa-fé objetiva, sendo ponderada com o princípio da legalidade, autoriza a concessão da isenção no caso concreto?

Pensamos que sim. Uma vez atendidos os requisitos dentro do prazo de vigência da lei de isenção, estaremos diante de um direito adquirido, embora a ausência do despacho administrativo não nos permita falar de ato jurídico perfeito; sendo assim, merecem proteção as expectativas legítimas e a conduta do contribuinte pautada na confiança no legislador; devendo a isenção, como medida de *Direito Justo* e em nome da proteção da boa-fé objetiva sob o modelo positivado no art. 5º, XXXVI, da CF/88, ser concedida e respeitada até seu termo final.

Questão muito mais complexa é a de o contribuinte, ao tempo da revogação da lei concessiva de isenção onerosa e de prazo determinado, não ter ainda atendido a todos os requisitos para dela usufruir, mas, pautando sua conduta pela confiança depositada na lei e no prazo nela fixado para aquisição e gozo da isenção, ter planejado seus negócios e realizado diversos investimentos e gastos voltados a preencher os requisitos legais da isenção, tudo, repete-se, em função da confiança depositada nas palavras da lei.

Por certo que não se trata de direito adquirido, mas de mera expectativa de direito; mas a questão é: esta expectativa criada pela lei, na qual o contribuinte depositou confiança e planejou seus negócios, merece ser tutelada de modo que seja assegurada a isenção quando do preenchimento das condições?

O Direito Positivo é insuficiente para proteger as expectativas legítimas nestas hipóteses, devendo o intérprete buscar a solução na própria concepção de Estado de Direito, nos fundamentos de *Direito Justo*, na interpretação do princípio da proteção da confiança legítima como princípio jurídico de conteúdo ético que impõe ao Estado uma atuação “segundo a moralidade e a equidade.”⁵⁵

Com efeito, todo o Poder Estatal, inclusive o legislador constituinte derivado, está vinculado ao *Direito*, assim entendido como aquele cujo conteúdo exprime valores morais e éticos aceitos pela sociedade e pela Constituição material.

Assim, mesmo o contribuinte atendendo às condições da isenção apenas quando não mais vigorava a lei que a concedia, deve-se valorizar sua conduta durante a vigência da lei concessiva, quando ele, firme em suas expectativas legitimamente fixadas a partir da confiança depositada na lei, empregou esforços e sacrifícios voltados ao preenchimento das condições, chegando a estar em via de alcançá-los; a proteção da confiança legítima no caso concreto, ponderada com a legalidade, autoriza a concessão da isenção mesmo no vazio normativo.

4 Conclusões

4.1 Como modo de realização do conteúdo material do Estado Democrático de Direito, temos, em nossa ordem jurídica, normas que especificam e asseguram os direitos fundamentais dos indivíduos e da sociedade, as liberdades fundamentais, a igualdade, a dignidade humana e os direitos sociais; na otimização da tutela destes direitos fundamentais, cumprem papel altamente relevante os *princípios jurídicos da proteção da confiança legítima* e da *boa-fé objetiva*.

4.2 Os *princípios jurídicos da proteção da confiança legítima* e da *boa-fé objetiva* são princípios de

⁵⁵TORRES, 2005: 570.

Direito Justo (Larenz), princípios de conteúdo ético-jurídico que protegem e asseguram as expectativas legítimas; são princípios originados da própria idéia de Estado de Direito e que atuam como elo entre a *Justiça* e a *Segurança*, vinculando o Poder Público e os particulares a agirem com Ética, moralidade, coerência, lealdade e fidelidade.

4.3 No Direito Tributário, ao lado dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, os *princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva* dos contribuintes são normas jurídicas que têm os direitos fundamentais como valores subjacentes.

4.4 Os *princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva* dos contribuintes se manifestam através da proibição de retroatividade das leis gravosas, da exigência de não-supresa e de vedação da imprevisibilidade, da relativização da legalidade em favor da proteção da expectativa legítima, da irreversibilidade do ato de lançamento por erro de direito e de valoração de fatos, da autovinculação pela regulamentação, informações e respostas das autoridades financeiras, da proibição de revogação de isenções onerosas e da sujeição plena da revogação das isenções gratuitas à anterioridade, da exclusão ou redução de multas e da proibição de analogia na fixação do tipo tributário.

Bibliografia

- ABBAMONTE, Giuseppe. *Principi di Diritto Finanziario*. Nápoles: Liguori, 1975.
- ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 4. ed. Torino: UTET, 1962.
- AMATUCCI, Andrea. *Lordinamento giurudico della finanza pubblica*, Nápoles: Jovene, 2004, 7ª ed.
- ATALIBA, Geraldo (Coord.). Sistema constitucional tributário. *Conferências sobre temas tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 182.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, v. 42.
- AYALA, Jose Luiz Perez de. e GONZALEZ, Eusébio. *Curso de Derecho Tributário*, I. Madrid: EDESA, 1975.
- BACHOF, Otto. *Verfassungswidrige Verfassungsnormen? Recht und Staat*, 163/164, Tübingen: J.C.B. Mohr, 1951.
- BARROSO, Luís Roberto. Prefácio à obra *A nova jurisdição constitucional brasileira: legitimidade democrática e instrumentos de realização*, de Gustavo Binembojm. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BEREJO, Álvaro Rodríguez. Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.
- BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1952, v. I.
- BERLIRI, Antonio. Lobbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria. *Scritti Scelti di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1990.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Zuriq: Polygraphischer, 1951, v. I.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires: AD-HOC, 2002.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principii di Diritto Processuale Civile*. Nápoles: Jovene, 1919.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Ramón Valdes. *Instituciones de Derecho Tributário*. 2. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis Depalma, 2004.
- D'AMATI, Nicola. *Diritto Tributario*. Teoria e Pratica. Torino: UTET, 1985.
- DE MITA, Enrico. La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa. Milão: Giuffrè, 1993.
- DE MITA, Enrico. Il principio di capacità contributiva e La buona fede in Diritto Tributario. *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Buena fe en el Derecho Tributario*. *Estudios de Derecho Tributário constitucional e internacional*. Homenage a Victor Uckmar. Buenos Aires: Abáco.
- FALSITA, Gaspare. *Corso istituzionale di Diritto Tributário*. Padova: CEDAM, 2003.
- FEDELE, Andrea. La reserva de ley. *Tratado de Derecho Tributario*. Org.: Andrea Amatucci. Bogotá: Temis, 2001, tomo I.

- GARCÍA, Eusébio Gonzáles. e AYALA, José Luis Peres de. *Curso de Derecho Tributário*, I. Madrid: EDERSA, 1975.
- GERLOFF, Wilhelm. *Die Steuern. Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2. ed. Orgs.: Wilhelm Gerloff e Fritz Neumark. Tübingen: J. C. B. Mohr.
- GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milão: Giuffrè, 1937.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961.
- GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario e Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milão: Giuffrè, 1953.
- HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Rosário: Nova Tesis, 2004.
- HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 1995.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- LANG, Joachin. e TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 15. ed. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1997.
- LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica*. Madrid: Civitas, 1985.
- LEROY-BEAULIEU, *Trattato di Scienza delle Finanze*. Torino: UTET, 1906.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Buenos Aires: Depalma, 1982, tomo II.
- MICHELI, Gian Antonio. *Curso di Diritto Tributario*. 6. ed. Torino: UTET, 1981.
- MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. La capacita contributiva, profili generali. *La Capacità Contributiva*, org. Francesco Moschetti. Padova: CEDAM, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: IEF, 1980.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Freiherrn von. *Grundrif des Finanzrechts*. Leipzig: Dunder & Humblot, 1906.
- OLLERO, Gabriel Casado. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). *Revista española de Derecho Financiero*, n. 34. Madrid: Civitas, 1982.
- PAULICK, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Würzburg: Carl Heymanns, 1971.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. e GARCÍA, Eusébio Gonzáles. *Curso de Derecho Tributário*, I. Madrid: EDERSA, 1975.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho español. Madrid: Dykinson, 1997.
- POTITO, Enrico. *Ordinamento tributario italiano*. Milão: Giuffrè, 1978.
- RICCA SALERMO, Giuseppe. *Scienza delle Finanze*. Firenze: G. Barbèra, 1890.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Temas Generales de Derecho Tributário. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III e IV, cap. III.
- SHIRRAS, G. Findlay. *The Science of Public Finance*. Londres: Macmillan & Co., 1924.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. *Estudios jurídicos em homenagem al professor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1976, v. II.
- TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8. ed. Torino: UTET, 2003, v. I.
- TIPKE, Klaus. e LANG, Joachin. *Steuerrecht*. 15. ed. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1997.
- TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES Ricardo Lobo. Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado. In: Estudios de Derecho Tributário constitucional e internacional. Homenaje a Victor Uckmar. Buenos Aires: Ábaco, 2005.
- TORRES Ricardo Lobo. Valores e princípios constitucionais tributários. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.
- TORRES Ricardo Lobo. Direitos humanos e tributação. *Derechos humanos y Tributación*, Anais da XX Jornada do ILADT. Brasil: ABDF, 2000.
- VANONI, Ezio. Natura e interpretazione delle legge tributaria. *Opere Giuridiche*, v. I. Milão: Giuffrè, 1961.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, v. I.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. 6. ed. Madrid: Trotta, 2005.
- WAGNER, Adolfo. *La Scienza delle Finanze*. Torino: UTET, 1891.