

A atuação do Advogado Público como protagonista da proteção da confiança nas relações jurídico-tributárias

Resumo: A segurança jurídica deve proporcionar ao cidadão contribuinte o planejamento do próprio futuro. Assim, o presente trabalho abordará a importância da atuação Advocacia Pública na busca pela segurança jurídica no Direito Tributário, em decorrência do dever de proteção da confiança e da boa-fé, trazendo para isso exemplos de atuação segundo a perspectiva de advocacia de estado, que privilegia o a estabilidade do sistema jurídico em detrimento do simples anseio arrecadatório.

1 - INTRODUÇÃO

Muito se estuda sobre segurança jurídica no meio acadêmico. Paradoxalmente, muito desse estudo não se reflete na prática da advocacia pública, sobretudo para conferir ao ordenamento jurídico mais estabilidade, previsibilidade e uma maior proteção à boa-fé. Adianta-se que parte do problema resulta justamente numa visão pouco aprofundada da supina relevância da advocacia pública na promoção da segurança jurídica, em especial nas relações tributárias.

Uma das possíveis causas centrais deste problema resulta da existência de uma conduta “dúbia” no seio das procuradorias, divididas entre realizar uma “advocacia de estado” e uma “advocacia de governo”. Com isso, muitas vezes, acaba-se por privilegiar interesses mais imediatos do administrador, em detrimento do interesse primário do Estado. Pretere-se a segurança jurídica ou mina-se a confiança legítima do contribuinte para beneficiar algum interesse do governo, muitas vezes meramente arrecadatórios.

Por vezes, o próprio ente público adota posições contraditórias, alterando entendimento anteriormente consolidado. Ou, em casos mais raros, o ente público institui tributos e multas flagrantemente irregulares. Muitas vezes o Procurador do Estado se encontra num dilema, pois é responsável não apenas pelo incremento da arrecadação, mas também por zelar pela integridade do ordenamento jurídico, em especial o direito tributário.

Deve-se sempre ter em vista que, ao se tratar de segurança jurídica ou confiança legítima do contribuinte neste trabalho, não se vislumbra apenas o plano jurídico, mas sobretudo o econômico. Um ordenamento jurídico que não traz qualquer segurança ao contribuinte é inibidor de investimento, afugenta os empreendedores, e impede a geração de riqueza e o desenvolvimento social. É nesse aspecto que se deve apreender a segurança jurídica. Não é apenas um direito subjetivo ou um norte interpretativo, mas principalmente um requisito necessário à atividade econômica.

Assim, ao longo do presente trabalho, pretende-se apontar algumas nuances que envolvem a segurança jurídica tributária, a boa fé e o princípio da confiança legítima do contribuinte, demonstrando a razão pela qual o Advogado Público deve ser a vanguarda na promoção da confiança nas relações jurídico tributárias, ou seja, deve estar sempre a frente dos demais atores constitucionais na promoção da confiança legítima e boa conduta nas relações jurídico-tributárias. Ademais, no sentido de ilustrar melhor a problemática que deve ser enfrentada, será utilizado casos práticos para ilustrar como os órgãos fazendários e as procuradorias, quem deveriam sempre zelar pela segurança jurídica do sistema tributário, muitas vezes acabem por contribuir para o aumento das incertezas em um sistema um tanto caótico.

2 – A IMPORTÂNCIA E EXTENSÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O Direito pode ser concebido dentro do ideário de justiça, sendo este o objetivo, ou o valor guia de todo um sistema. No entanto, um sistema normativo justo, a aplicação das normas de maneira justa, ou ainda o entendimento de uma sociedade como justa, são conceitos de difícil ou impossível definição em razão de possuírem alto grau de abstração e carga valorativa. Devido à dificuldade da conceituação do que é justo ou de justiça, tendo em vista a finalidade do direito de pacificação social, resolução de conflitos e estabelecimento de regras de comportamento e convivência, ao menos deveria ser fixado o que seria juridicamente seguro, uma vez que a segurança seria tomada como um subprincípio da justiça.¹

No direito tributário, mais do que em outras disciplinas jurídicas, é comum se a associar a sua aplicação à segurança jurídica, tendo em vista as normas tributárias tratarem de relações jurídicas travadas diretamente com o próprio Estado, que o sobreleva a necessidade de planejamento do contribuinte. Fazendo um breve comparativo com outras disciplinas, não seria incorreto dizer que a

¹ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. in: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Lantin. 2012. p. 355-375. p. 356.

dimensão da segurança jurídica possa ser diferentemente considerada no direito civil ou no direito penal em relação ao direito tributário.

Por exemplo, ao se aumentar a pena mínima do homicídio de seis para dez anos, obviamente que respeitando a irretroatividade, não há nada, ou quase nada que se possa se questionar sobre segurança jurídica. Dificilmente seria aceitável um argumento no qual se sustente que o cidadão estava pronto para matar alguém, quando a alteração legislativa quebrou sua confiança no sistema penal quando da referida alteração legislativa. No direito civil, por sua vez, pode-se utilizar a título de exemplo a alteração promovida pela Lei nº 13.715/2018 acerca das hipóteses de perda do poder familiar, sendo igualmente difícil se sustentar uma afronta à segurança jurídica o fato de se ampliar o rol de possibilidades para a perda do poder familiar.

Todavia, no direito tributário como um todo, as normas tributárias possuem peculiaridades que as diferencia em relação à segurança jurídica. O primeiro ponto é a tensão entre Estado e contribuinte. De um lado, o Estado almejando mais recursos financeiros para promover seus fins, e de outro o contribuinte buscando acumular riqueza. Em nenhum outro ramo do direito existe uma tensão tão forte como no direito tributário, sendo esta relação jurídica a de “cores mais vivas” da direito público, sendo rotineiramente travada em alta intensidade². Mesmo que se considere a ultrapassada divisão entre direito público e privado, nos setores de direito público, como no direito penal, não existe tensão tão acentuada e tão constante.

Por outro lado, temos ainda a incidência da tributação cotidianamente e de maneira imperativa. Quando se tem patrimônio, riqueza, quando um produto é fabricado, quando ele é comercializado ou até mesmo doado, quando se presta serviço, ou quando um ente querido falece deixando bens, tudo é passível de tributação. E distintamente de outros ramos, o contribuinte é capaz de se planejar, na tentativa de evitar a imposição tributária mais gravosa.

No direito penal, o legislador edita uma norma justamente para o cidadão não praticar (desestimular) determinada conduta. No direito civil, a regra jurídica tenta regular a relação entre os particulares, sem maior interesse se devedor vai pagar no domicílio do credor, ou no seu domicílio. No direito tributário, o Estado tem interesse direto em que o contribuinte pratique a conduta descrita na hipótese de incidência tributária, pois objetiva arrecadar assim que a conduta do contribuinte se adeque à hipótese de incidência.

² FLÁVIO NETO, Luís. Segurança Jurídica, Proteção da Confiança, Boa-fé e Proibição de Comportamentos Contraditórios no Direito Tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. Revista direito tributário atual, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, n. 36, p. 222-239, 2016.p.227.

Fazendo uma singela simplificação, pode-se dizer que, enquanto em outros setores do direito o Estado visa promover a interação entre os cidadãos ou normatizar condutas, no direito tributário o Estado age em interesse próprio, uma vez que seu objetivo é transferir dinheiro do contribuinte para si. Contrapõe-se o interesse do Estado de auferir cada vez mais receitas ao interesse do contribuinte de pagar menos possível.³ E isso é inevitável no cenário moderno, porquanto o Estado depende de receitas tributárias para sua manutenção, bem como para exercer as atividades que lhes são outorgadas pela Constituição.

Nesse diapasão, diante da inevitabilidade da tributação, a segurança jurídica se destaca como de supina importância dentro do direito tributário. Citando Heinrich Kruse, o professor Gerd Rothmann destaca que “os valores mais importantes a serem almejados pela legislação tributária são a certeza e a segurança jurídica”.^{4 5}

Ricardo Lobo Torres classifica a segurança jurídica como uma espécie de limitação constitucional ao poder de tributar,⁶ ao lado de imunidade constitucional e proibição de desigualdade. Afirma que segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos, abrangendo elaboração, aplicação, interpretação, penetrando na linguagem jurídica em busca de clareza e certeza, e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.⁷

A segurança jurídica deve abranger tanto as relações passadas (irretroatividade) como as futuras. E devido à temática deste trabalho, a segurança jurídica será enfocada principalmente ao futuro, ou seja, em relação à previsibilidade e calculabilidade. É a manutenção das regras do jogo,

³ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. in: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Lantin. 2009. p. 331-371. p. 335.

⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. op. cit. 2009. p. 335.

⁵ Em posição contrária, o professor Ricardo Lodi Ribeiro critica o positivismo afirmando que o seu problema é restringir a segurança jurídica e o Estado de Direito à legalidade. A segurança jurídica não pode "servir de fundamento para legitimar as profundas desigualdades e a miséria de milhões e garantir a tranquilidade das classes dominantes em face dos problemas sociais causados pela injustiça, pois o Direito seguro só é legítimo quando atingir a todos, e puder salvaguardar uma garantia de vida digna para os menos favorecidos". O autor fala ainda que a manutenção de privilégios serve como caldeirão para a explosão da violência urbana, minando o sentimento de segurança. "Desse modo, a segurança jurídica, deixando de ter uma dimensão estritamente individual, não pode desprezar a legitimidade das decisões tomadas, que devem ser racionais e aceitáveis pela comunidade dos destinatários da norma". Manifesta-se abertamente contra, afirmando que a segurança jurídica não deve preponderar sobre os demais valores constitucionais. Não se pode incorporar isso da Europa porque nosso direito possui uma trajetória histórica distinta do direito europeu. Além disso, a Constituição de 1988 prevê uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza e o combate aos desequilíbrios sociais. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Estado, segurança e tributação: do pluralismo jurídico ao pluralismo político. RDE - Revista de Direito do Estado. n. 11. p. 307-333. 2008. p. 326-331)

⁶ Entendimento semelhante possui Heleno Taveira Torres. “a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade, e confiança legítima, configuram-se como típicas garantias asseguradas aos contribuintes, as quais, ainda que não expressamente discriminadas, constituem-se em modalidades de ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’”. TORRES, Heleno Taveira. 2012. p. 369.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, 2005. Disponível em: <<http://direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 10 de julho de 2016.

uma constância normativa que gere uma confiabilidade no sistema, trazendo uma ideia de continuidade e segurança. Para se observar a segurança jurídica deve se obstar qualquer alteração nesse “equilíbrio” estabelecido na relação entre ente tributante e contribuinte, a legislação e a sua interpretação deve ter em conta “a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados”.⁸

Em substancioso estudo sobre o tema Humberto Ávila entende segurança jurídica como norma-princípio que exige a adoção de comportamentos (edição de regras jurídicas e interpretação dessas regras) que contribuam para um estado de confiabilidade no sistema jurídico, e com base na cognoscibilidade das normas, seja possível alcançar a calculabilidade para guiar o comportamento do cidadão, descobrir a valoração jurídica de seus atos.⁹

A previsibilidade ou calculabilidade é o aspecto da segurança vinculado ao futuro. E tal se faz importante porque apenas se antecipando a aplicação do direito é que as pessoas podem planejar com segurança a sua própria vida e os meios de atingir seus planos. A segurança jurídica é “uma medida razoável de previsibilidade é indispensável para que as pessoas possam ter dignidade e liberdade”.¹⁰ Mas não é só na edição de leis, mas principalmente na sua aplicação. Ao se conferir interpretação absurdas para o texto legal, mesmo que a título de ponderação das consequências, faz com que o sistema perca em segurança. “A previsibilidade, além de evitar surpresas, permite ter confiança nos direitos”.¹¹ A opção por uma conduta que é entendida ou traduzida como lícita não pode acarretar punição imprevista, assim como um tributo flagrantemente inconstitucional não poderia ser exigido sob pena de uma deslegitimação da própria constituição.

Quando um grupo de pessoas resolve criar uma associação para assistência social ou uma entidade educacional sem fins lucrativos, esses cidadãos confiam que o artigo 150, inciso VI da Constituição da República será respeitado. Ao se instituir uma entidade nesses moldes, sabem e acreditam que não serão exigidos impostos sobre suas atividades. E caso algum ente municipal ou estadual edite uma lei criando uma nova modalidade de imposto sobre tais entidades, devido à clareza da regra constitucional, eles podem confiar que cedo ou tarde a norma inconstitucional será extirpada do ordenamento jurídico, e devolvido tudo o que foi recolhido indevidamente.

É importante deixar claro que o exemplo traçado está se pressupondo que exista confiança no sistema. A ideia ruiria se a Constituição não tivesse força ou as instituições protetoras da efetividade da Constituição não atuassem de maneira minimamente isentas. Misabel Derzi elenca

⁸ BARROSO, Luis Roberto. A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo. In: Temas de direito constitucional. Tomo I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2002. p. 50.

⁹ ÁVILA, Bergmann Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 704.

¹⁰ MACEDO, Luas Buriel de. Precedentes Judiciais e o direito processual civil. 2ª ed. Salvador: Juspodvum. 2016. p. 104.

¹¹ MARINONI, Luiz Guilherme. A ética dos precedentes. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014. p. 110.

precondições para se falar em confiança sistêmica. A primeira seria a informação prévia ou familiaridade, sendo que última pode ser tomada como experiência fática pessoal. Somente se confia naquele que se mostrou confiável. No Brasil temos um exemplo bastante triste e lúcido sobre a falta de confiança, que são as promessas de candidato a cargo eletivo. Uma segunda condição para que se outorgue a confiança seriam a existência de estruturas motivadoras, como as leis, que permitem o desenvolvimento da confiança, porque estabilizam as expectativas, tornando-as sancionáveis.¹²

Como se tem visto ao longo desse texto, algumas ideias se imbricam em torno da segurança jurídica, a primeira é a questão da confiança, que em decorrência da segurança jurídica podemos chama-la de princípio de proteção da confiança. E como requisito principal da confiança, além das condições acima expostas, pode-se eleger a cognoscibilidade. Somente uma regra clara e inteligível é capaz de gerar confiança no contribuinte. Este deve ser capaz de interpretar a regra tributária sem deixar muito espaço para dúvidas, sob pena de não se poder se falar em confiança.

Segurança jurídica não é sinônimo de confiança, mas serve para qualificar “sob o ângulo macrojurídico uma norma objetiva, abstrata e protetiva de direitos coletivos”,¹³ e serviria como proteção “das confianças”. Enquanto o princípio da segurança jurídica representa uma face geral da orientação de segurança no campo jurídico, o princípio da proteção da confiança representa uma aplicação reflexiva. Assim a proteção da confiança seria o espectro subjetivado do princípio da segurança jurídica.

Todavia, não é só no campo principiológico que a discussão se desenvolve. A questão também acaba adentrando na regra da irretroatividade. Em tese sobre o tema, Ana Pérez defende que existe retroatividade quando uma lei modifica as consequências jurídicas de condutas baseadas na confiança, sempre que estas possam ser consideradas concluídas anteriormente à aprovação da modificação legislativa.¹⁴

A proximidade entre retroatividade e segurança jurídica não é apenas para modificações legislativas, incluindo as decisões judiciais. E não estamos referindo à alteração da jurisprudência, mas tão somente às decisões judiciais. Utilizando do exemplo da imunidade descrita acima, podemos ter o seguinte caso: uma lei municipal resolve exigir ISS sobre as entidades educacionais sem fins lucrativos, que cobrem mensalidade de seus alunos. Devido à clareza da Constituição não resta dúvida que o município não poderia exigir ISS simplesmente pelo fato de existir cobrança de mensalidade, pois a Constituição prevê apenas a ausência de finalidade de lucro. Assim, tendo em vista a confiança

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo. Noeses. 2009. p. 331.

¹³ AVILA. 2016. op. cit. p. 382.

¹⁴ PÉREZ, Ana Belén Macho. El principio de irretroactividad en derecho tributario. 929 f. Tese. (Doutorado em Direito). Universitat Pompeu Fabra. Facultad de Derecho. Barcelona. Espanha. 2015. p. 500.

no texto constitucional a entidade educacional não se programa para esse novo imposto, ou obtém uma liminar para não realizar o pagamento do ISS. Ao julgar definitivamente a ação, se o juiz entender que o tributo é devido haverá uma evidente quebra da confiança e lesão à segurança jurídica, pois era de esperar que o texto constitucional prevalecesse.

Disso, pode-se concluir que quanto maior a transparência e clareza do dispositivo legal e constitucional, mais gera confiança do contribuinte. Para Misabel Derzi, mais que simples vetores interpretativos, o princípio da proteção da confiança é um princípio e direito fundamental individual.¹⁵

Quando uma pessoa resolve utilizar todo o seu dinheiro para comprar seu imóvel residencial porque entende que o sistema jurídico o protege de eventual constrição patrimonial, ela faz esse cálculo porque confia no sistema, ou seja, o faz baseado na confiabilidade. Uma pessoa somente traça os planos de sua vida, e realiza o planejamento se confia em determinado sistema, pois caso contrário seria impossível realizar algum plano futuro. E quando se opta por um ato X ao invés do Y pode-se estar fazendo com base na confiança que determinada pessoa deposita no sistema, por isso a importância da proteção da confiança.

Da mesma forma, um grupo de pessoas, ao se associarem para constituir uma pessoa jurídica e realizar um empreendimento, devem estudar o setor, a concorrência, a lucratividade e outras variáveis para poder realizar investimentos. Se o ordenamento jurídico não traz segurança jurídica, não gera confiança no contribuinte, será muito custoso que pessoas bem-intencionadas decidam empreender, porquanto investir dinheiro próprio se torna arriscado e a atividade empresarial pouco previsível.

Não há que se falar em segurança jurídica ou proteção da confiança legítima em um sistema jurídico que não conceda ao cidadão a garantia de que seu planejamento elaborado com base nas normas vigentes será minimamente respeitado, ou que qualquer mudança legislativa ou alteração de interpretação pela administração pública possa causar estrago em seus projetos.

Tem-se que a confiança assume suprema relevância dentro da análise da segurança jurídica, pois é a confiança do contribuinte no sistema que faz com que ele determine de um ou de outro modo. Nesta toada, o Heleno Torres considera a tutela da confiança como o ponto central na definição da segurança jurídica, tendo esta por finalidade justamente proteger as expectativas da confiança legítima na aplicação das normas, acarretando certeza jurídica e “estabilidade do ordenamento na efetividade de direitos e liberdades fundamentais”.¹⁶

¹⁵ DERZI. op. cit. p. 495.

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. op. cit. p. 368.

3 - A BOA-FÉ OBJETIVA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A boa-fé objetiva, ao que tudo indica, teve sua origem no direito romano, decorrente do desenvolvimento do conceito de *bona fides*, ou seja, boa-fé, decorrente do desenvolvimento do comércio e das relações obrigacionais privadas, revestindo um conceito, inicialmente ético, de diversos contornos jurídicos¹⁷.

Conforme ensina Paulo Lobo, a boa-fé possui duas faces, ou se manifesta de duas formas, quais sejam, a forma subjetiva e forma objetiva.¹⁸ A primeira trata da ignorância ou conhecimento do sujeito acerca da existência do direito do outro ou, então, à convicção justificada de ter um comportamento conforme o direito. É a boa-fé de crença. A segunda, por sua vez, diz respeito a conduta das pessoas nas relações jurídicas, principalmente obrigacionais. Em outras palavras, o ponto de atenção são as repercussões de certos comportamentos na confiança que as pessoas normalmente neles depositam.

Em síntese, a face subjetiva da boa-fé traz sua atenção para o pensamento ou conhecimento do agente, enquanto da face objetiva preocupa-se com a regra de conduta de cada agente. Ademais, deve-se registrar que a manifestação objetiva da boa-fé representou o amadurecimento e desenvolvimento da *bona fides*, resultado da dedução lógica de que o agente possuidor da boa-fé subjetiva necessariamente deveria ter o seu padrão de conduta pautado por critério objetivos externamente aferíveis, que fossem capaz de demonstrar o seu animus de observar o Direito e a Justiça. Neste sentido, conforme já tratava a expressão popular atribuída ao imperador romano Júlio César: “não basta ser honesto, deve parecer honesto”, ou seja, não bastava mais aos cidadãos possuírem boa-fé (subjetivo), mas se deveriam seguir um padrão de conduta típico de quem a tem (objetivo).

3.1. Princípio da Proteção à Confiança o da Boa-fé objetiva no Direito Público.

¹⁷ PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In: LÔBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (Coord.). Boa-fé e sua aplicação no Direito brasileiro. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 43-73.

¹⁸ LÔBO, Paulo. Boa-fé no direito civil: do princípio jurídico ao dever geral de conduta. In: LÔBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (Coord.). Boa-fé e sua aplicação no Direito brasileiro. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 25-41.

Apesar do desenvolvimento do ideal de boa-fé (subjetivo e objetivo) estar intimamente ligado às relações comerciais e obrigacionais, o amadurecimento do Estado de Direito demonstrou que a sua definição vai além do simples cumprimento das leis. Isso porque “administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça”¹⁹.

De início, mostra-se necessário localizar a boa-fé objetiva e sua irmã, a proteção da confiança, no ordenamento pátrio como “filhas” da segurança jurídica. Ou seja, são conceitos que decorrem diretamente desta máxima tão cara ao avanço civilizatório. Neste sentido Misabel Derzi esclarece que o próprio conceito de Estado de Direito decorre da ideia de justiça, tendo como fundamento central a segurança jurídica, que permite a dedução jurídica dos seguintes princípios: *Boa-fé objetiva, Proteção da Confiança e Irretroatividade*, sendo que possuem núcleos comuns, em especial a boa-fé objetiva e a proteção da confiança, plenamente aplicáveis o tema em análise.²⁰ Neste trabalho, optou-se por tratar ambas como filhas gêmeas da segurança jurídica, sem maiores distinções, deixando-se de fora a irretroatividade por não ser o foco do presente trabalho.

Seguindo, deve-se registrar que, em que pese os pontos de contato entre direito privado e público, quando se trata de da boa-fé objetiva e proteção da confiança, existem diferenças relevantes quando o “fato indutor da confiança é criada pelo Estado ou por órgãos públicos estatais”²¹. Quando do Príncipe viola a confiança depositada nele, ou não observa condutas que explicitem a sua *bona fides*, o cidadão possui o direito de se opor ao Estado, exigindo que seja observado a confiança nele depositada.

Assim, a proteção da confiança e a boa-fé objetiva surgiram como instrumentos de proteção do cidadão (contribuinte) em face do Estado, e não o contrário. Uma vez que aquele que tem o domínio da situação e praticou o ato não tem confiança a proteger. Não se desconhece, entretanto, que existem situações em que o Estado deve exigir a proteção da confiança e a boa-fé objetiva em face de cidadãos determinados respeito aos demais contribuintes, evitando-se tratamento não isonômico e garantindo-se a coerência do ordenamento jurídico.

Para Misabel Derzi, para que o cidadão possa exigir essa proteção, mostra-se necessário os seguintes pressupostos: (a) fato comissivo ou omissivo do Estado apto gerar e estabelecer uma confiança do cidadão; (b) a efetiva configuração da confiança que possa ser percebida e justificada;

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A segurança jurídica e a proteção da confiança. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). Limitações formais e materiais ao poder de tributar. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 206.

²⁰ DERZI. *idem*. p. 206

²¹ DERZI. *Idem*. p. 206.

(c) a confirmação da confiança; (d) a avaliação do interesse público predominante que tenha fundamentado à alteração do comportamento do Estado; e por fim, (e) que seja possível mensurar consequências positivas na manutenção da confiança ou negativa em razão de prejuízos infligidos ao cidadão.²²

Esclarece ainda que o “grau” de proteção da confiança do cidadão/contribuinte deve variar, caso a caso, levando-se em consideração também a ainda classificação entre *tributos fiscais*, que objetivam distribuir o custo da máquina pública ao cobrir a demanda financeira da coletividade, e *tributos extrafiscais*, que são utilizados como direcionamento e intervenção econômica e social.

Logo, como o primeiro tipo (fiscal) possui objetivos expressamente arrecadatários, não é capaz de induzir grandes expectativa no cidadão contribuinte perante o Estado, ou para que seja demonstrado exige um maior exercício do interprete. O segundo tipo (extrafiscal), por sua vez, como foi concebido justamente para direcionar, estimular e necessariamente intervir na esfera social, justamente por fundar-se em “oferta de uma vantagem tributária, que repouse no interesse geral, estabelece, junto aos cidadãos que aceitam a oferta e se deixam instrumentalizar para fomento do interesse geral”, e por isso esta relação de confiança exige a proteção da ordem jurídica²³.

Outro ponto que merece esclarecimento quanto às peculiaridades da aplicação da proteção da confiança e a boa-fé objetiva no direito público, em especial o direito tributário, é que sua aplicabilidade possui duas hipóteses distintas e aparentemente antagônicas:

- (I) nas situações juridicamente falhas, errôneas e, por isso, ilícitas ou ilegais, praticadas pelo Estado, indutoras de confiança, que, para o futuro, não podem ser mantidas, ou o são precariamente, mas que, em todo caso, suscitam a proteção da confiança do cidadão e da sua boa-fé;
- (II) nas situações legalmente corretas, que já delimitaram a esfera jurídica do cidadão, no momento em que a intervenção da Administração Pública altera o quadro, revogando benefícios antes concedidos ou criando encargos de toda natureza, retroativos, o que fere as expectativas anteriormente geradas, nas quais o cidadão tinha investido²⁴.

Após apontar que a boa-fé e o princípio da confiança no direito público possuem a mesma gênese constitucional (segurança jurídica), Éderson Porto apresenta didática distinção entre os dois institutos jurídicos. A aplicação da “proteção da confiança demanda: (a) a existência de uma base da confiança; (b) uma confiança nessa base; (c) prática de atos fundados na confiança gerada e (d) frustração da confiança por ato posterior e contraditório do Poder Público”.²⁵ Em outras palavras,

²² DERZI. Idem.p.208.

²³ DERZI, idem.p.212.

²⁴ DERZI, idem. p.212.

²⁵ PORTO. Éderson Garin. A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2016.p.211.

para que se proteja a confiança, mostra-se necessário o prévio estabelecimento de uma relação de confiança, após uma “base de confiança” estabelecida, uma posterior atuação do Estado que frustrasse o fundamento de confiança estabelecido.

A boa-fé objetiva, por sua vez, atua como a balizadora das condutas a serem observadas pelos sujeitos integrantes da relação jurídica complexa de direito público, especialmente no Direito Tributário²⁶. Éderson Porto assevera ainda o seguinte acerca da boa-fé no direito tributário:

Sendo um mandamento de consideração para com o “alter”, a boa-fé impõe que sejam adotadas condutas probas de parte a parte, assim como estabelece que as manifestações das partes que despertam confiança devem ser honradas. Tal como concebido no âmbito privado, a norma ingressa no âmbito Direito Tributário como padrão de conduta a ser observado tanto pelo Fisco, quanto pelo contribuinte. Este padrão de conduta importa numa atuação conforme o comportamento normal adotado pelas demais pessoas quando submetidas a situação semelhante. Com efeito, a boa-fé está estreitamente ligada com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e que balizam o comportamento do contribuinte²⁷.

Dessa forma, ao sintetizar a correlação dos institutos irmãos, pode-se concluir que são “duas faces da mesma moeda”. Enquanto a proteção da confiança tem foco na preservação das relações jurídicas já estabelecidas, protegendo-as de eventuais frustrações por parte do Estado, a boa-fé objetiva preocupa-se com as relações jurídicas que ainda serão firmadas, estabelecendo de parâmetros básicos, decorrentes da ética e moralidade, aplicáveis nas relações jurídicas que ainda irão ser estabelecidas.

3.2. Da Importância da Proteção da Confiança e da Boa-fé Objetiva em relações jurídicas tributárias controvertidas.

Imagine-se a seguinte situação hipotética: duas empresas do mesmo setor produtivo aviam consulta fiscal acerca da abrangência de determinado benefício fiscal, tendo as mesmas e recebido resposta idêntica do Fisco. A Administração Tributária confirmou todas as questões postas pelos contribuintes, concluindo que seria correto abranger um dado benefício fiscal à um tipo específico de produto.

Passada quase uma década, os contribuintes integrantes do referido setor produtivo são surpreendidos com a edição de ato normativo infralegal de caráter interpretativo onde demonstrou-se que as referidas consultas asseveravam entendimento diametralmente oposto ao texto de lei, estabelecendo-se entendimento mais restritivo ao benefício fiscal tratado nas consultas pretéritas.

²⁶ PORTO. op. cit. p.112.

²⁷ PORTO. op. cit.p.112.

Posto este caso imaginário, mas comum no dia a dia da Administração Tributária, surge relevante questão: é possível atribuir qualquer consequência jurídica a conduta (boa-fé objetiva) dos contribuintes pautada em ato ou conduta da Administração (proteção da confiança) que posteriormente se mostraram irregulares ou até ilegais.

Neste sentido, conforme bem preleciona Gabriel Wedy, mesmo as expectativas geradas pelo Fisco fundadas em interpretação equivocada "podem gerar, para os contribuintes, reais expectativas quanto a sua validade e às suas consequências". Ou seja, essas "expectativas por serem legítimas e geradas pelo próprio Estado devem ser protegidas pelo direito por uma questão de justiça fiscal".²⁸ Logo, o ato praticado pelo fisco, qual seja, as referidas consultas fiscais, somada a omissão em combater a interpretação ilegal em questão, mostra-se real e justa, razão pela qual deve protegida e tutelada pelo direito²⁹.

Sobre esta justa e real expectativa gerada nos contribuintes, Humberto Ávila preleciona o seguinte acerca do seu surgimento:

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.³⁰

Assim, retornando-se ao exemplo hipotético tratado no início deste tópico, onde, apesar de o contribuinte referido não estar em pleno alinhamento com a melhor interpretação da norma jurídica, merece um tratamento adequado em razão da proteção da confiança gerada em razão de condutas significativas adotadas pela Administração Tributária.

É justamente nestas hipóteses onde se mostra possível identificar a legítima expectativa dos

²⁸ WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In. Revista da Ajufergs. Nº 03.2008.p.261

²⁹ WEDY, 2008.p.261.

³⁰ 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.p.5.

contribuintes em meio a situações conflituosas, o que torna claro a necessidade de que a Advocacia Pública, responsável tanto pela atuação consultiva, quanto pela atuação no litigioso, seja a vanguarda na criação e manutenção da segurança jurídica. Isso porque, usualmente é quem primeiro se depara administrativamente com relações jurídicas tributárias na qual a proteção da confiança vem sendo frustrada, sendo ainda quem será responsável por militar perante o poder judiciário em tais lides. Possui o dever de agir preventivamente orientando a edição de leis, atos normativos ou outros pronunciamentos estatais de caráter genérico, levando em conta a boa-fé objetiva que deve ser dispensada ao cidadão contribuinte.

Logo, o Advogado Público pode e deve assumir protagonismo para (a) elidir da melhor forma situações jurídicas tributárias controvertidas, seja propondo soluções alternativas, reconhecendo eventuais equívocos do Fisco, sugerindo alternativa consensuais de resolução; bem como para (b) evitar ou minimizar ocorrência de novas situações jurídico tributárias controvertidas, conforme será melhor abortado no item seguinte.

4. VENCER GERANDO INSEGURANÇA OU PERDER PROMOVENDO CONFIANÇA?

Permita-se um exemplo hipotético, um tanto extremo, para que se possa fixar uma premissa: suponhamos que um certo Estado, em razão de problemas financeiros, resolva instituir por lei estadual um adicional de imposto de renda sobre a remuneração dos servidores públicos. Assim, ao invés de o Estado realizar a retenção de no máximo 27,5% de IRPF, esse Estado comece a reter o valor de 35%.

Nesse exemplo fictício, o chefe do Poder Executivo é pessoalmente interessado, pois com os recursos financeiros decorrentes da nova modalidade tributária ele poderá cumprir as promessas de campanha e tentar sua reeleição. Por outro lado, eventual despesa gerada por futuras ações de repetição de indébito somente terá impacto financeiro no exercício financeiro do sucessor desse governador.

Está colocado o problema a ser enfrentado pela Procuradoria do Estado: tem que se manifestar (ou se omitir) sobre a legalidade ou constitucionalidade do “imposto de renda estadual”. Ora, a adoção de uma posição incisiva na defesa do Estado do Direto frente ao suposto anseio arrecadatório pode colocar a advocacia pública estadual em uma posição de embate com os agentes políticos.

Por trás desse problema fictício um tanto irreal do “imposto de renda estadual” se esconde alguns outros, tais como o poder de interpretação do advogado público, seu dever de conferir segurança jurídica ao ordenamento jurídico, e proteger a legítima confiança do contribuinte.

O advogado público, no exercício de seu mister, tem o dever constitucional de “apontar a irregularidade, seja previamente, em sua atividade consultiva, seja posteriormente, em sua atividade contenciosa”, o que rotineiramente importará contrariar “interesses dos governantes ou Administradores superiores das entidades que apresenta”.³¹

Na ótica imposta pela Constituição da República à atuação da advocacia pública, que deve ter como norte promover a segurança jurídica, eventuais vitórias judiciais lastreadas apenas no interesse arrecadatório ou político-governamental podem resultar em nada mais que uma *vitória de Pirro*.

Ora, quando o Estado se sagra vencedor em uma demanda judicial a custa da quebra da confiança ou da violação da boa-fé objetiva dos contribuintes, acaba por inibir qualquer investimento pelas próximas décadas. É justamente sobre esse ponto que a Advocacia Pública deve começar a visualizar o problema e suas possíveis soluções. Em razão disso, o objetivo da Advocacia Pública não deve ser apenas de vencer as ações individuais. Deve também zelar pela confiabilidade do sistema jurídico, e o acossamento de tal atributo é uma excelente política de estado, mas não necessariamente atende o interesse de eventual governo.

Corroborando esta constatação, Luciane Moessa de Souza registra o seguinte:

Na prática, o que se percebe é que a visão imperante na advocacia pública é a de que o advogado do Estado tem que se portar exatamente como se advogado privado fosse, esquecendo-se que os interesses defendidos nesta e naquela seara são absolutamente distintos. [...] É interessante notar que a cultura predominante entre os integrantes da advocacia pública é a de que, enquanto consultores, lhes cabe a defesa da legalidade, mas, em juízo, lhes cabe a defesa do ente público, ou melhor, de seu patrimônio. É como se a natureza da norma se alterasse quando se atua no contencioso, de modo que elas deixariam de ser imperativas para o Poder Público quando já foram violadas! Ora, as normas jurídicas não mudam de natureza quando se vai a juízo. Continuam sendo cogentes e determinantes para o Poder Público.³²

Ao se compreender que determinadas vitórias em ações judiciais, em especial em matérias de direito tributário, na verdade são derrotas para o ordenamento jurídico, e por consequência, prejuízo para o desenvolvimento econômico e social por inibir empreendimentos e geração de

³¹ MADEIRA, Danilo Cruz. Papel da advocacia pública no estado democrático de direito. Revista da AGU, [S. l.], v. 9, n. 26, 2017. p.135.

³² SOUZA, Luciane Moessa de. O papel da advocacia pública no Estado Democrático de Direito: da necessidade de sua contribuição para o acesso à justiça e o desenvolvimento institucional. A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 8, n.34, p.141.174.out/dez.2008. p.161-166.

riqueza, passa-se à compreensão de que as procuradorias deveriam debater sobre uma atuação mais estratégica e focada para a real tutela do Estado, com foco específico na proteção da confiança e na boa-fé objetiva.

Para melhor compreensão da questão, mostra-se necessário fazer referência à um caso de grande repercussão e recente, no qual a atuação das Procuradorias Estaduais serve de exemplo para a reflexão do papel da advocacia pública na promoção da segurança jurídica. Em 2021 o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário 1.287.019³³ (Tema 1093) no qual decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do DIFAL (diferencial de alíquota) no ICMS nas operações em que houvesse a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Entendeu-se que o ICMS não poderia ser exigido pelas leis estaduais antes que fosse editada uma lei complementar nacional sobre o tema.³⁴

Sobre essa questão do DIFAL-ICMS, cabe apontar que as procuradorias estaduais tiveram dois momentos para agir em prol da segurança jurídica, sendo o segundo momento mais nítido.

Quanto à exigência do DIFAL-ICMS pelas leis estaduais sem a existência de lei complementar, já existia precedente do próprio Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da exação em hipótese jurídica idêntica. Em 2013, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a exigência de ICMS-importação previstas nas leis estaduais sem respaldo em lei complementar (RE 439.796/PR e RE 474.267/RS).³⁵ Ou seja, excluída questões políticas, era bastante provável que o Supremo Tribunal Federal observasse a sua própria jurisprudência. E, em razão disso, as procuradorias estaduais poderiam ter agido para evitar a insegurança na interpretação e o surgimento de milhares de ações judiciais.

Já o segundo momento veio após o julgamento do Supremo Tribunal Federal do caso do ICMS-DIFAL. Tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal decidiu pela obrigatoriedade de edição de lei complementar para a instituição do ICMS-DIFAL após a Emenda Constitucional 87/2015, o legislador resolveu editar a Lei Complementar 190/2022. Essa lei teve por objeto justamente possibilitar a incidência do ICMS-DIFAL em questão. Constatou na própria Lei

³³ RE 1287019, Tribunal Pleno, Relator(a): Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, Pub. 25/05/2021

³⁴ Em síntese, a Emenda Constitucional 87/2015 alterou a regra de incidência do ICMS. Essa nova forma de incidência não estava prevista em lei complementar. Assim, deveria ser elaborada uma lei complementar após a promulgação da EC 87/2005.

³⁵ A Emenda Constitucional 33/2001 alterou a regra de incidência do ICMS, passando a prever a possibilidade de incidência de ICMS sobre a importação realizada diretamente pela pessoa física, mesmo não contribuinte do ICMS. Tal regra não tinha previsão em lei complementar. Assim, embora os Estados tenham exigido ICMS sobre as operações, o STF entendeu que seria necessária a edição de lei complementar após a promulgação da EC 33/2001

Complementar 190/2022 a previsão³⁶ de observância da regra constitucional da anterioridade novagesimal.³⁷

Ocorre que após a edição Lei Complementar 190/2022 iniciou-se nova discussão entre Fisco e contribuintes. Os Estados almejavam que não houvesse descontinuidade de incidência do ICMS-DIFAL, e para tanto defendiam a não aplicação do art. 3º da LC 190/2022 (anterioridade nonagesimal). Em outras palavras, os Estados pretendiam que não só fosse “desobservada” a regra da anterioridade nonagesimal constante na Constituição da República, mas também se voltavam contra o texto expresso da Lei Complementar.

O Supremo Tribunal Federal julgou conjuntamente as ADIs 7.066, 7.070 e 7.078 decidindo pela aplicação da regra constitucional da anterioridade nonagesimal, e pela literalidade do art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o que era bastante previsível e provável. Assim, os contribuintes foram obrigados a recolher o ICMS durante os três primeiros meses de 2022, mas com o julgamento do STF poderão restituir os valores eventualmente recolhidos.

Em termos práticos, como a exação inconstitucional ocorreu no início de 2022, os governos estaduais foram beneficiados em ano eleitoral. Ou seja, tiveram mais recursos para gastar em durante o período das campanhas eleitorais. Por outro lado, eventuais restituições e compensações dos tributos recolhidos indevidamente serão de responsabilidade do governo sucessor. E, por consequência, houve o aumento da litigiosidade no meio tributário, prejudicou-se a ampla concorrência (haja vista que algumas empresas conseguiram liminares e outras não), contribuindo-se para gerar ainda mais insegurança jurídica.

Ora, uma atuação segundo o Estado Democrático de Direito pressupõe a coerência na atuação estatal e para tanto, pressupõe-se o atendimento e maior desvelo com a segurança jurídica, boa-fé e proteção da confiança legítima, preocupando-se com “a previsibilidade, a lealdade e a coerência da ação administrativa, com a dispensa de tratamento uniforme aos casos semelhantes, garantem segurança jurídica e protegem a boa-fé e as expectativas legítimas dos particulares”.³⁸

Ao contrário do que se verificou, deveria a Advocacia Pública ter sido o primeiro ator estatal a zelar pela inteireza e harmonia do conturbado sistema tributário nacional, evitando-se tentativas de “driblar” direitos fundamentais tributários, e defendendo que é melhor uma derrota,

³⁶ Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

³⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

³⁸ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O papel da advocacia pública no dever de coerência na Administração Pública. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF, n. 17, p. 53-72, 2020. p. 62.

administrativa ou judicial, que promova a considerável confiança, do que uma vitória causadora de grande insegurança.

5. O DEVER DO ADVOGADO PÚBLICO DE ZELAR PELA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A advocacia pública constitui “elemento essencial ao funcionamento do Estado Democrático de Direito”, sendo a primeira responsável por avaliar, ponderar e controlar qualquer ato de arbítrio do Estado, ao mesmo tempo em que defende a sua posição jurídica perante os particulares³⁹. O advogado público, segundo a doutrina, é “o primeiro juiz da causa do poder público”.⁴⁰ Compete a ele avaliar a compatibilidade da conduta estatal com o arcabouço normativo, sobretudo com a Constituição da República. Em outras palavras, compete ao advogado público “auxiliar o Estado na implementação do Estado Democrático de Direito”⁴¹. Logo, possui relevante posição institucional e deve prezar pela proteção da confiança e pela boa-fé objetiva no direito tributário.

5.1. Advocacia de Estado e não de Governo.

A visão um pouco turva existente na prática, de que a função da advocacia pública seria a tutelar o governo e a de vencer demandas judiciais a qualquer custo, é contrária ao que se espera de uma atuação voltada à promoção da segurança jurídica e preocupada com a boa-fé. Um órgão que sempre atende os interesses de governo pode estar retirando a segurança existente nas relações dos particulares para com o Estado. Ademais, como “advocacia de Estado e não de governo, a advocacia pública possui o dever institucional de garantir, de forma preventiva e/ou repressiva, a juridicidade dos atos estatais”.⁴²

Sobre o papel do advogado público na consolidação do Estado Democrático de Direito, Danilo Madeira⁴³ esclarece o seguinte:

³⁹ SILVA, José Afonso da. A advocacia pública e estado democrático de direito. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. p. 281-289. Out/Dez. 2002. p.281

⁴⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Advocacia pública: o primeiro juiz da causa do poder público. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte, n. 16, p. 27-35, 2017. p. 27.

⁴¹ MADEIRA, op. cit.

⁴² OLIVEIRA. op. cit. p. 67.

⁴³ MADEIRA. op. cit. p.122.

Nesse quadro, não se pode dizer, sem erro, que o advogado público é órgão do Executivo. Seu papel constitucional ultrapassa tal limitação. Enquanto função essencial de justiça, ele deve, sim, auxiliar os demais poderes na implementação de suas políticas públicas e interesses institucionais. Mas o faz em prol do interesse Estatal/público, que pode ou não coincidir com o do governante. Não se quer dizer, com isso, que o advogado público deve reiteradamente contrariar os Administradores. Pelo contrário. Sua função é orientar a atuação deles de forma a fazê-la se pautar pela legalidade e pelos anseios constitucionais. [...] O Advogado Público, então, tal como os demais servidores públicos, é um agente que deve pautar sua atuação tendo em vista o interesse público, e não o interesse do governante. Ele é, em última análise, um servidor *do* público”.

Os advogados públicos não devem forçar interpretações normativas e agir contrariamente à legislação e do que determina a Constituição da República. Toda vez que um órgão de representação judicial apresenta uma guinada interpretativa, gera incerteza nos particulares sobre a normatização vigente, além de acarretar uma pouca confiabilidade sistêmica. A advocacia pública deve realizar a interpretação dentro do “quadro interpretativo” natural da norma. Por exemplo, onde a texto legal dispõe que a alíquota de ICMS é de 10% sobre determinada mercadoria, não cabe ao procurador do estado “interpretar” para defender que a alíquota é 12%.

Quanto à questão de interpretação cabe anotar que o direito pode ser encarado como técnica ou como ciência. Direito como técnica seria admitir que qualquer interpretação jurídica que realize seria considerada correta. Por outro lado, se considerar o direito como ciência, teria que admitir uma interpretação errada e outra certa. Segundo a doutrina, “técnica, em termos gerais, é qualquer conjunto de regras aptas a dirigir eficazmente uma atividade qualquer (...) a Ciência, porém, constitui um saber que se pretende ‘verdadeiro’ sobre um dado objeto”. Quando o direito é reduzido à opinião ou subjetivismo, refuta-se o caráter científico e se enxerga o direito meramente como uma técnica de interpretar ou argumentar da maneira que melhor convém ao interessado. “Quem nega a inexistência de uma interpretação ‘verdadeira’, nega o caráter científico do Direito, reduzindo-o a mera técnica; quem acredita na interpretação correta, aceita o caráter científico do Direito”.⁴⁴

A hermenêutica jurídica pode se deparar com zonas cinzentas, no qual seja penoso concluir em determinado sentido com total certeza. No entanto, há que ser considerado um vetor tanto interpretação quanto de atuação estatal, qual seja, a segurança jurídica. Uma interpretação contrária ao senso comum, o sentido expresso ou literal do texto naturalmente e provavelmente atenta contra uma expectativa do contribuinte. Eventuais malabarismos interpretativos realizados por alguns representantes da advocacia pública, no anseio da “vitória” pela “vitória”, não condizem com a busca de estabilização do ordenamento jurídico.

⁴⁴ MARTINS, Ricardo Marcondes. Aspectos controvertidos da advocacia pública. Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura, vol. 8, p. 63-85, 2019, p. 64.

Conforme dispõe a doutrina, além da missão de interagir entre os subsistemas sociais da política e do direito, a advocacia pública tem por “tarefa institucional de compatibilizar as políticas públicas legítimas, definidas por agentes públicos eleitos, ao quadro de possibilidades e limites oferecidos pelo ordenamento jurídico”.⁴⁵ Frise-se: deve se ater às políticas públicas legítimas, e aos limites da interpretação jurídica.

Parte da doutrina aponta como característica única da advocacia público, dentre outras funções estatais, a possibilidade de atuar em vários momentos na ação do Estado, estando imbricado com o próprio agir estatal. Aponta-se a possibilidade e a perspectiva de atuação prévia, sistêmica e proativa do advogado público. Ocorre de maneira prévia quando se atua anteriormente à configuração das políticas públicas. Antes mesmo da edição das leis os procuradores estatais emitem pareceres sobre eventual alteração normativa, bem como de outros atos do Estado. Na atuação sistêmica o advogado público pode "conhecer os limites sistêmicos em relação ao orçamento, em relação ao quadro de pessoal, ao quadro de estrutura material, em relação aos possíveis efeitos colaterais de uma política pública". E em relação, à atuação proativa, o advogado público "deve atuar proativamente no sentido de prevenir litígios, no sentido de aconselhar medidas e no sentido de recomendar que uma solução consensual seja preferível à solução litigiosa".⁴⁶

Diante dessa importante e singular função a advocacia pública deveria tutelar o Estado e não governos. Deve-se buscar atender o interesse público que decorre do “correto cumprimento do ordenamento jurídico”.⁴⁷ ⁴⁸ E a qualidade da atuação do advogado público e a sua caracterização como advogado de Estado dependem de uma série de fatores, como por exemplo, da “autonomia técnica, administrativa e financeira do próprio órgão jurídico”,⁴⁹ além da existência de uma compreensão dos próprios procuradores das funções constitucionais da advocacia pública.

Por fim, conforme apregoa a doutrina, “os advogados públicos, ou advogados de Estado, no desempenho de suas atribuições relativas à representação judicial ou à consultoria jurídica,

⁴⁵ BINENBOJM, Gustavo. A advocacia pública e o Estado Democrático de Direito. REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO PÚBLICO - RBDP, ano 2010, n. 31, p. página inicial-página final, out. 2010. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P129/E10431/15316>. Acesso em: 3 ago. 2024.

⁴⁶ BINENBOJM, idem.

⁴⁷ MARTINS, Ricardo Marcondes. Aspectos controvertidos da advocacia pública. Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura, vol. 8, p. 63-85, 2019, p. 68.

⁴⁸ Interesse público ou primário, repita-se, é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa, mas que só pode ser validamente perseguido pelo Estado quando coincidente com o interesse público primário. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32a ed. São Paulo: Malheiros. 2015 p. 102)

⁴⁹ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O papel da advocacia pública no dever de coerência na Administração Pública. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF, n. 17, p. 53-72, 2020. p. 64.

devem estar conscientes que não se submetem à vontade dos governantes. Submetem-se, sim, à Constituição e às normas legais”.⁵⁰

5.2. Do Dever da Advocacia Pública de zelar pela coerência no Direito Tributário.

A Administração Pública deve observar o dever de coerência na sua atuação, sendo que a coerência estatal decorre dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da proteção da confiança legítima e da isonomia. “o caminho é a atuação estatal coerente com as promessas firmes, com as interpretações e com os próprios atos passados, com o objetivo de gerar previsibilidade para os cidadãos e, dessa forma, proteger as legítimas expectativas geradas, sem proibir, contudo, as mudanças, adaptações e evoluções que são necessárias”. O desafio, contudo, sobretudo pela Administração Tributária, é a busca da coerência no ambiente de caos.⁵¹

Frise-se que o referido dever de coerência reflete tanto sobre o tratamento semelhante entre fatos jurídicos tributários ocorridos no passado, como entre fatos do passado e fatos do futuro, abrangendo assim a proteção da confiança e a boa-fé objetiva, permitindo que seja reduzida a insegurança jurídica e seja dispensado tratamento isonômico aos contribuintes. Ademais, a própria Administração Pública auferir vantagens com a sua atuação coerente e mais voltada à proteção da confiança do contribuinte, “tais como: a celeridade da resposta às demandas repetitivas; a redução da litigiosidade; a diminuição das incertezas, dos riscos e dos custos das relações jurídico-administrativas; e a maior aceitação dos particulares às suas decisões e, por consequência, o reforço da legitimidade de sua atuação”.⁵²

Registra-se, ainda, que conforme preleciona Rafael Oliveira, o dever de buscar a coerência administrativa, inclusive a tributária, encontra diversos fundamentos constitucionais, conforme pode-se verificar do trecho a seguir:

É possível afirmar que o dever de coerência administrativa fundamenta-se, ao menos, nos seguintes princípios constitucionais:

- a) princípio da igualdade: os casos semelhantes envolvendo particulares diversos devem ser tratados de forma isonômica, sendo vedada a discriminação desproporcional entre pessoas que se encontram em situações fáticas e jurídicas similares;
- b) princípios da segurança jurídica, boa-fé e proteção da confiança legítima: a previsibilidade, a lealdade e a coerência da ação administrativa, com a dispensa de tratamento uniforme aos casos semelhantes, garantem segurança jurídica e protegem a boa-fé e as expectativas legítimas dos particulares;

⁵⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Advocacia pública: o primeiro juiz da causa do poder público. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte, n. 16, p. 27-35, 2017. p. 27.

⁵¹ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O papel da advocacia pública no dever de coerência na Administração Pública. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF, n. 17, p. 53-72, 2020. p. 54.

⁵² OLIVEIRA. op. cit. p. 60.

- c) princípios da razoabilidade e proporcionalidade: o respeito aos seus próprios precedentes evita a prática de arbitrariedades administrativas;
- d) princípio da eficiência: a atuação coerente da Administração tem o potencial de desestimular a litigância administrativa e a judicialização da questão decidida, bem como de agilizar a atividade administrativa.⁵³

Posto o papel de Advocacia Pública como de Estado, e sendo o dever estatal manter a sua coerência, em especial nas relações jurídico tributárias, insere-se na missão institucional da advocacia pública o dever de zelar pela coerência administrativa, em especial nas relações tão conflituosas entre Fisco e contribuinte, seja através da emissão de pareceres, seja através de outras formas de manifestação jurídica, inclusive na esfera judicial, garantindo inclusive o respeito aos precedentes judiciais e administrativos.

Na persecução desta implementação do dever de coerência na relações tributárias, é de extrema relevância que, em *primeiro lugar*, a advocacia pública mude a “tradicional cultura da atuação beligerante, acostumada com o manejo de recursos e impugnações contra decisões judiciais que aplicam teses consolidadas”⁵⁴. Em *segundo*, que a advocacia pública sempre leve em consideração as (a) orientações e consultas tributárias pretéritas semelhantes, mantendo a coerência interpretativa dos dispositivos constitucionais, legais e regulamentares; e (b) as atuações administrativas anteriores, a exemplo os autos de infrações aplicados em situações semelhantes. Por fim, em *terceiro*, adotando uma postura mais preventiva e proativa, deve a advocacia pública elaborar orientações ou súmulas administrativas, bem como busca soluções consensuais de conflitos, dentre outros.⁵⁵

Desta forma, o advogado público possui posição institucional chave para ser aquele norte que zela e mantém a coerência da administração público tributária, medida prática da aplicação da proteção da confiança e da boa-fé objetiva.

6. CONCLUSÃO.

A segurança jurídica, proteção da boa fé e da confiança legítima devem ser encarados como objetivos do Estado Democrático de Direito, o qual proporciona que os cidadãos possam planejar o próprio futuro de maneira segura. No direito tributário, assume contorno de maior

⁵³ OLIVERA. *idem.* p. 62.

⁵⁴ OLIVERA. *idem.* p. 67.

⁵⁵ OLIVERA. *idem.* p. 68.

importância, porquanto impacta de maneira mais contundente no cidadão, em um ambiente de disputa entre Fisco e contribuinte.

A segurança jurídica não é apenas um conceito jurídico sem aplicação prática, ela é uma circunstância que afeta fortemente nas relações sociais e econômicas. Um ambiente sem segurança jurídica, uma sociedade na qual o contribuinte não pode confiar nas relações com o próprio ente público, não é propício para a que o particular tenha segurança para realizar investimentos e gerar riqueza.

A atuação dos advogados públicos deve contribuir para um estado de confiabilidade no sistema jurídico, em que seja possível, minimamente, que o cidadão possa realizar a calculabilidade para guiar seu comportamento. E nesse ponto pode se encontrar uma tensão entre o dever de procurador do estado proporcionar segurança jurídica sistêmica e a pressão do chefe do poder executivo para atender interesses de governo.

A Advocacia Pública deve ser pensada para além de tutelar interesses do governo e vencer demandas judiciais. Cabe a ela a importante função de ser o primeiro censor da atuação da Administração Pública, o juiz inicial responsável por analisar compatibilidade da conduta estatal com o arcabouço normativo.

Dessa forma, para fins do presente trabalho, cabe as seguintes proposições:

- a) Maior interlocução entre a Procuradoria e Receita Estadual com os contribuintes;
- b) Uniformização da atuação contenciosa de forma a evitar incoerência na atuação da Administração Tributária;
- c) Entendimento das Procuradorias de que eventuais demandas de governo acabam por impactar negativamente na segurança jurídica;
- d) As Procuradorias devem ter uma atuação voltada para preservar a estabilidade do sistema jurídico, em que os contribuintes confiar e se planejar.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Bergmann Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

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.

BARROSO, Luis Roberto. A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo. In: Temas de direito constitucional. Tomo I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2002. p. 50.

BINENBOJM, Gustavo. A advocacia pública e o Estado Democrático de Direito. REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO PÚBLICO - RBDP, ano 2010, n. 31, p. página inicial-página final, out. 2010. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/v2/revista/P129/E10431/15316>. Acesso em: 3 ago. 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A segurança jurídica e a proteção da confiança. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). Limitações formais e materiais ao poder de tributar. Belo Horizonte: Fórum, 2021

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo. Noeses. 2009.

FLÁVIO NETO, Luís. Segurança Jurídica, Proteção da Confiança, Boa-fé e Proibição de Comportamentos Contraditórios no Direito Tributário: nemo potest venire contra factum proprium. Revista direito tributário atual, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, n. 36, p. 222-239, 2016.

LÔBO, Paulo. Boa-fé no direito civil: do princípio jurídico ao dever geral de conduta. In: LÔBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (Coord.). Boa-fé e sua aplicação no Direito brasileiro. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 25-41.

MACEDO, Luas Buril de. Precedentes Judiciais e o direito processual civil. 2a ed. Salvador: Juspodvum. 2016.

MADEIRA, Danilo Cruz. Papel da advocacia pública no estado democrático de direito. Revista da AGU, [S. l.], v. 9, n. 26, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. A ética dos precedentes. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014.

MARTINS, Ricardo Marcondes. Aspectos controvertidos da advocacia pública. Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura, vol. 8, p. 63-85, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32a ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O papel da advocacia pública no dever de coerência na Administração Pública. Revista Brasileira de Infraestrutura – RBINF, n. 17, p. 53-72, 2020.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In: LÔBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (Coord.). Boa-fé e sua aplicação no Direito brasileiro. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 43-73.

PÉREZ, Ana Belén Macho. El principio de irretroactividad en derecho tributario. 929 f. Tese. (Doutorado em Direito). Universitat Pompeu Fabra. Facultad de Derecho. Barcelona. Espanha. 2015.

PORTO. Éderson Garin. A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2016.p.211.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Estado, segurança e tributação: do pluralismo jurídico ao pluralismo político. RDE - Revista de Direito do Estado. n. 11. p. 307-333. 2008.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. in: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Lantin. 2009. p. 331-371.

SILVA, José Afonso da. A advocacia pública e estado democrático de direito. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. p. 281-289. Out/Dez. 2002. p.281

SOUZA, Luciane Moessa de. O papel da advocacia pública no Estado Democrático de Direito: da necessidade de sua contribuição para o acesso à justiça e o desenvolvimento institucional. A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 8,n.34, p.141.174.out/dez.2008.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. in: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Lantin. 2012. p. 355-375.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, 2005. Disponível em: <<http://direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 10 de julho de 2016.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Advocacia pública: o primeiro juiz da causa do poder público. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte, n. 16, p. 27-35, 2017.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In. Revista da Ajufergs. Nº 03.2008.