

PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ NAS RELAÇÕES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE: NORMAS APLICÁVEIS À ADMINISTRAÇÃO FEDERAL

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage*

RESUMO:

Discute-se brevemente o princípio da presunção de boa-fé, fazendo-se o contraponto com a praxe de parcela da fiscalização tributária federal de presumir ilegalmente a má-fé por parte dos sujeitos passivos, abordando o que poderia ser denominado de *"patologia da protopresunção de má-fé"*. Apresenta-se tradicional amparo jurídico para a presunção de boa-fé, agregando-se elemento raramente explorado na análise da questão: o Decreto 6.932/2009, que consiste em ordem direta emanada do Chefe do Executivo Federal para que a administração fiscal presuma a boa-fé nas relações com os administrados.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário. Administração Federal. Presunção de boa-fé. Decreto 6.932/2009.

*Mestre em Direito (UFMG). Professor Universitário. Membro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte (CART-BH). Procurador-Chefe da Fazenda em Contagem/MG.

A fiscalização tributária tem partido, por vezes, na atividade prática, de uma inversão dos ônus probatórios que atribui aos sujeitos passivos de obrigações tributárias o dever de demonstrar a efetiva existência de *boa-fé* em suas ações e omissões.¹ A indagação que toma relevo é: seria o caso de uma substancial mudança de paradigma para subverter o princípio geral de Direito contido na presunção de *boa-fé* (“a *boa-fé* deve ser presumida, enquanto a *má-fé* há de ser comprovada”) para se passar a pressupor a *má-fé* dos administrados em geral, e, dentre eles, dos sujeitos passivos tributários? Parece-nos que a aludida mudança de paradigma não estaria ocorrendo com amparo legítimo na interpretação do Texto Constitucional e que, portanto, deveria ser mais bem estudada e debatida para ser combatida na aplicação prática do Direito, em decorrência dos nefastos efeitos que atrai para a (in)segurança jurídica.

- As inversões de presunções operadas pelo Fisco sem o necessário respaldo legal têm colaborado para o acirramento da litigiosidade tributária - já sobremaneira intensa no Brasil, por diversas razões. Não raras vezes deixa-se em segundo plano o *raciocínio conceitual classificatório* desejável de proteção da segurança jurídica para preferir as “tipificações” adicionais ou paralelas (de cunho ampliativo), efetuadas no interesse de

abarcas situações que, originalmente, não seriam tributáveis (DERZI, 1988).

O fato é ainda mais grave se for considerado que, comumente, o desvio da interpretação da legislação tributária não parte isoladamente dos fiscais, que, em seu conjunto, atuam para “causar” a litigiosidade e, conseqüentemente, a insegurança jurídica dela decorrente. Em verdade, a litigiosidade é, por vezes, alimentada pela própria chefia da Administração Tributária, que expede resoluções, portarias, instruções normativas, “*orientações internas*” e outros atos infralegais conflitantes com o ordenamento jurídico tal como posto pelo legislador formal, com o propósito de possibilitar ou mesmo compelir seus subordinados, vinculados que são, a abusar como exatores.

A atuação referida acima nos parece inconciliável com a *moralidade* administrativa que deve pautar o agir da Administração Pública em todos os seus atos. Humberto Ávila vincula indissociavelmente a *boa-fé* e a proteção da confiança ao mencionado princípio (da moralidade); senão vejamos (ÁVILA, 2010, pp.323-4):

A Constituição de 1988 institui a moralidade como um princípio geral da administração pública. Da moralida-

¹A nosso sentir, a *boa-fé* também pode estar configurada em inação do sujeito passivo, que legitimamente crê, por exemplo, estar desobrigado da apresentação de determinada declaração eletrônica e, assim pensando, deixa de transmiti-la, sendo posteriormente autuado pelo Fisco por sua conduta omissiva, sendo encaminhada representação para fins penais para o Ministério Público.

de decorrem os princípios da boa-fé e da proteção da confiança. (...)

O princípio da moralidade possui um significado particular no Direito Tributário. Ele limita a atividade administrativa em vários aspectos. Importantes são, especialmente, as limitações decorrentes dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança. (...)

Na perspectiva das espécies normativas que as exteriorizam, a moralidade, a proteção da confiança e a boa-fé possuem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípios, na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público. ...quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como 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, bem como de eticidade e confiabilidade.

Com efeito, a atitude de "*nivelar por baixo*" as ações dos sujeitos passivos evidencia, num primeiro momento, prática fiscal que deve ser estudada com maior riqueza de detalhes, para se propor o *resgate do paradigma da boa-fé em matéria tributária*. Assim os sujeitos passivos não ficariam com a espada de Dâmocles sobre suas cabeças, aguardando passarem os prazos decadenciais e/ou prescricionais para, então, somente após vários anos, sentirem-se menos inseguros com relação à tributação nas operações de que participaram.

Colhem-se diversos casos práticos em que o Fisco (I) não protegeu a confiança dos administrados, (II) partiu da presunção de má-fé do sujeito passivo ou (III) desconsiderou sua documentação, ao invés de primeiramente dar crédito às alegações e documentos fiscais do contribuinte. Exemplifica-se: a) o sujeito que adquire de estabelecimento comercial veículo impropriamente importado e que é responsabilizado como adquirente de mercadoria irregular, sendo, por tal aquisição, autuado e severamente multado; b) o sujeito que adquire mercadoria com crédito de ICMS de determinado fornecedor que posteriormente tem sua documentação fiscal declarada inidônea - com efeitos retroativos, alcançando-se o adquirente de boa-fé; c) o contribuinte contra o qual se inverte o *ônus probatório negativo* de não realização da intimação regular sobre o início do procedimento administrativo tendente a realizar o

lançamento tributário – os casos em que se determina que o contribuinte seja incumbido de fazer a prova quase impossível de que nunca fora intimado; d) o sujeito que, confiando em tratado de tributação entre o Brasil e outro país, pratica determinada operação e tem seus rendimentos injustamente incluídos em cláusulas gerais de “outros rendimentos tributáveis” (art. 21 dos modelos de convenção da OCDE e da ONU, replicado nos tratados em geral firmados pelo Brasil), quando aqueles ganhos não seriam ordinariamente tributados pelo Fisco Brasileiro.

Os exemplos acima são apenas alguns dos inúmeros que poderiam ser listados em decorrência da alta litigiosidade entre Fisco e sujeitos passivos tributários e da ocasional inobservância do princípio da *moralidade* pela administração fiscal. Não se está dizendo que o Fisco seja o único culpado por todas as mazelas decorrentes da operacionalização do sistema tributário nacional, pois também ocorrem situações em que os sujeitos passivos praticam ilícitos com evidente intuito de burlar a legislação; entretanto, é necessário repetir que o ente público não pode “nivelar por baixo” todos os administrados.

A Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (aplicável

subsidiariamente ao processo administrativo-tributário por força de seu art. 69), utiliza diversas expressões relevantes, tais como “proteção dos direitos dos administrados”, “melhor cumprimento dos fins da Administração” (art. 1º); obediência, “dentre outros, aos princípios da (...) moralidade, segurança jurídica” (art. 2º); “atuação segundo padrões (...) de boa-fé”, “adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”, vedação de “aplicação retroativa de nova interpretação” (art. 2º, P.U. e incisos). Arrolam-se, ainda, naquele Diploma, como “deveres do administrado perante a Administração”, “expor os fatos conforme a verdade”, “proceder com lealdade (...) e boa-fé” e “prestar as informações que lhe foram solicitadas” (art. 4º).

Surge, então, outra indagação relevante: partir do pressuposto que o administrado descumpra seus deveres, deixando de expor a verdade, agindo deslealmente, de má-fé e prestando informações falsas não seria, mais uma vez, a subversão de todo o sistema? Parece-nos que sim, ainda que nesta oportunidade não seja possível esboçar todos os itens com a profundidade necessária. Na doutrina portuguesa temos interessante manifestação, em passagem que afirma que o padrão (denominado “*comportamento-tipo*”) seria a boa-fé presidindo as relações entre fisco e contribuintes, apenas se admitindo a má-fé em situações

indiscutivelmente excepcionais (denominadas de situações “patológicas”). (GUIMARÃES, 2007, p.287-9):

O comportamento-tipo caracteriza-se por estar sujeito aos princípios da boa-fé que integra a confiança, e da legalidade, devendo interpretar-se aqui no sentido da norma definir os comportamentos correctos a adoptar. Para uma aferição do carácter correcto do comportamento torna-se necessário verificar se os princípios que regem a atividade de aplicação da norma, incluindo a proporcionalidade, estão presentes. Significa isto, para além do que sobre o assunto já possa ter sido dito neste trabalho, que os comportamentos das partes gozam de uma presunção de legalidade e adequação técnica. A presunção de legalidade significa que até prova em contrário o comportamento assumido por qualquer das partes se presume como o previsto pela lei para o caso concreto. A presunção de adequação das soluções técnicas empregues significa que, até verificação em contrário, as técnicas contabilísticas, económicas e os meios empregues para revelar e enquadrar os factos legalmente relevantes são as mais adequadas e dão uma imagem fiel e correcta da realidade, nos termos e para os efeitos que a lei determinou (...). A boa-fé e a legalidade que presidem a relação jurídica fiscal podem ser postas em causa pelo comporta-

mento do contribuinte ou de terceiros em sua representação. Pôr em causa significa aqui violar a boa-fé que preside à relação distorcendo os factos por adulteração dos mesmos, por forma a conseguir uma menor tributação... A primeira consequência da violação da boa-fé que preside à relação de imposto é a lei fazer confiança na Administração Fiscal e dar-lhe os poderes para que ela possa assegurar que a violação detectada da ordem jurídica seja sanada. Na falta de elementos objectivos declarados pelo contribuinte ou detectada uma desconformidade entre o declarado e a realidade, a Administração Fiscal presumirá e usará dos poderes que lhe são conferidos por lei para atingir a verdade material e definir a situação tributária concreta do contribuinte. Atenda-se desde logo que esse poder só é utilizável em caso de patologia detectada na relação e basicamente por força da ponderação que a lei faz de que a Administração é quem, por dever legal, deve reinterpretar a situação à luz da legislação aplicável. Isso é feito, em regra, depois do contribuinte ser convidado a rever sua posição e entregar nova declaração corrigida, evitando assim situações de ordem contraordenacional ou criminal, eventualmente mais gravosas. (...) Resulta do atrás transcrito por razões de comodidade de leitura que a boa-fé é um princípio que enforma a relação jurídica tributária e não somente um princípio enformador da

actividade da Administração no exercício dos seus poderes discricionários. A boa-fé é um princípio de orientação na actuação da AF e do contribuinte, impende sobre todos os intervenientes na relação jurídica de imposto.

A má-fé deve ser *comprovada* (art. 54, Lei 9.784/1999), obviamente pressupondo-se que haja um devido processo legal para tanto, no qual a administração tributária possa efetuar todas as *comprovações* indispensáveis e o sujeito passivo possa se manifestar em livre contraditório, utilizando da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, como preleciona o art. 5º, LV, da Constituição da República, de 1988. É o oposto de se presumir a má-fé dos contribuintes e responsáveis tributários em geral, como se tem notado na patológica atuação fiscal de parcela do Fisco.

O ponto fulcral consistiria, portanto, em saber se o princípio da presunção de boa-fé é tido como *topos* de orientação para a aplicação do Direito Tributário ou, a revés, se configuraria mero princípio programático, destituído de eficácia normativa.

É que o princípio da boa-fé pode ser concebido como (a) um preceito meramente programático, implícito na Constituição da República ou na Teoria Geral do Direito, ou, em outra senda, (b) um princípio densificado, de efeitos concretos e imediatos, dando direção a toda

a atividade do hermeneuta. Misabel Abreu Machado Derzi, ao introduzir referência a Dworkin, aduz que “os princípios constitucionais podem ser expressos ou implícitos, formulados em normas vagas, altamente abstratas, ou densificados, de maior concreção, estruturais-fundamentais, acidentais ou periféricos etc.” (1997, p. 39).

Da conclusão a respeito da (a) *vagueza e concepção meramente programática* ou da (b) *densidade de concreção do princípio da presunção de boa-fé*, quando relacionado à proteção da confiança e segurança jurídica dos administrados é que resultará a obrigatoriedade da (a) *menor/inexistente* ou (b) *maior/plena* vinculação à aplicação do princípio da presunção de boa-fé para balizar as decisões administrativas ou judiciais, tendo nítidos efeitos concretos na aplicação da legislação tributária. Deve-se perquirir se o aludido princípio é tido como *topos* de orientação para a aplicação em concreto do Direito Tributário ou, em sentido contrário, mais genérico e sem eficácia normativa, se configuraria mero princípio programático.

Todavia, um ato da autoridade máxima no Governo Federal (Presidente da República), que vincula, portanto, todos os servidores do plano Executivo federal, perpassando o Ministro de Estado de Fazenda, o Secretário da Receita Federal do Brasil e todos seus delegados e auditores-fiscais subordinados, poderia

ter solucionado, ao menos temporariamente, o problema na raiz. Isso porque, em 11 de agosto de 2009, foi assinado o Decreto Federal n. 6.932², que “dispõe sobre a simplificação do atendimento público prestado ao cidadão, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma em documentos produzidos no Brasil, institui a ‘Carta de Serviços ao Cidadão’ e dá outras providências”. No artigo inaugural do aludido Decreto afirmou-se:

Art. 1º Os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal observarão as seguintes diretrizes nas relações entre si e com o cidadão:

I - presunção de boa-fé;

(...)

Art. 16. O servidor civil ou militar que descumprir as normas contidas neste Decreto estará sujeito às penalidades previstas, respectivamente, na Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e na Lei no 6.880, de 9 de dezembro de 1980.

Parágrafo único. O cidadão que tiver os direitos garantidos neste Decreto desrespeitados poderá fazer representação junto à Controladoria-Geral da União.

Considerado que a Receita Federal do Brasil compõe a administração pública direta e que se sujeita aos comandos da Presidência da República expedidos mediante decreto do Chefe do Executivo, ela e todos os seus componentes devem observar o artigo 1º acima colacionado, sob pena de aplicação das sanções indicadas no art. 16 acima transcrito.

Agora, passados quatro anos do início de sua vigência, o Decreto 6.932/2009 ainda não deu sinais relevantes e conclusivos de impacto na atuação fiscal no plano federal quanto à presunção de boa-fé. O indicativo é realmente emblemático, pois demonstra que existindo previsões *constitucional, legal e infralegal expressas*, ainda assim, alguns servidores do Executivo Federal insistem nas “técnicas” impróprias de presunção de má-fé, consistentes, em verdade, em meras *protopresunções*, como bem expõe Florence Cronenberg Haret (2010, p.95):

A protopresunção é uma estrutura peculiar no mundo social, que ainda não integrou o sistema normativo como unidade jurídica de significação, mas que tem pretensão ou potencial de nele ingressar. Não lhe devemos outorgar foros de juridicidade. Faltam-lhe os requisitos de norma, que, apenas quando transpor os limites que separam esses mundos, do ser ao dever-ser, os adquirirá. Não são atos

² Publicado no Diário Oficial da União – DOU em 12 de agosto de 2009, p.5.

normativos, mas atos sociais de comunicação factual.

O recurso impróprio às presunções de má-fé acarreta prejuízo aos sujeitos passivos que assumem fardo muito maior, que consiste em tentar anular um feito fiscal que foi formalizado indevidamente. Dada a frágil condição financeira de muitos sujeitos passivos (que não dispõem de recursos para contratar profissionais bem preparados para assessorá-los), não há dúvida que substancial parcela de tais autuações indevidas sequer é levada à apreciação administrativa ou judicial, criando os mais variados empecilhos para o regular exercício das atividades de qualquer pessoa física ou jurídica.

Diante do cenário deflagrado no plano nacional, observa-se que, não obstante relevante parcela dos servidores da administração tributária aja com respeito e observância à presunção de boa-fé nas relações com os sujeitos passivos tributários, há, ainda, autoridades e agentes fiscais que pregam a presunção de má-fé dos administrados e geram autuações desvinculadas dos comandos constitucionais, legais e infralegais em vigor no Brasil.

Tal atitude deve ser objeto de reflexão pelos servidores públicos federais com atribuições típicas de fiscalização, lançamento e arrecadação de tributos; deve, ainda, ser combatida para que possam ser refreados os danosos efeitos

que dela podem advir para os sujeitos passivos e diretamente para a própria administração fiscal que, na expressão de Vasco Branco Guimarães, poderia ser integralmente contaminada pela *patologia* em que consiste o pressuposto ilegal de má-fé (ou “*protopresunção*”) na autuação dos administrados.

Apenas no estudo minucioso de casos práticos é que será possível aferir a eficácia do princípio da presunção de boa-fé na relação entre o Fisco e os sujeitos passivos tributários. Afinal, a forma de utilização do princípio nesses casos é que indicará a força normativa que lhe é reconhecida e outorgada pelo ordenamento jurídico.

Considerado que o princípio da presunção de boa-fé decorre do Estado Democrático de Direito e que se mostra imperativo nas relações mantidas pela Administração Fiscal Federal, a presunção de boa-fé teria que nortear todas as oportunidades de interação entre sujeitos ativo e passivo da tributação. Exatamente em função de tal comando estar sendo solenemente desconsiderado por parcela da administração fiscal é que se deve chamar a atenção para o fato, propiciando que novos argumentos e fundamentos jurídicos possam ser apresentados nos órgãos administrativos de julgamento e perante o Judiciário, para fomentar a discussão e permitir a solução mais adequada e consentânea com o ordenamento brasileiro, inclusive com as disposições constitucionais, legais e infraconstitucionais ora evidenciadas.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 623p.

COVIELLO, Pedro José Jorge. *La protección de la confianza del administrador [SIC]: derecho comparado y derecho argentino*. 1. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, 302 p.

_____. Atualização. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, 859p.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto*. São Paulo: Ed. Fórum, 2007, 440p.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 2010.