



A TEORIA DA CONFIANÇA NOS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E NO COMPLIANCE COOPERATIVO TRIBUTÁRIO

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e mestre em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e consultor.

Vinícius Andre de Oliveira Soares

Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Presidente da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Pesquisador.

RESUMO

Este trabalho investiga os tipos de confiança que os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o *compliance* cooperativo tributário são capazes de gerar e como o fazem. Estuda-se a teoria luhmanniana sobre a confiança, perpassando-se por conceitos como o de familiaridade, o de confiança mútua, o de confiança pessoal, o de confiança sistêmica e o de desconfiança. Analisa-se, ainda, a dimensão coletiva e a individual do princípio da segurança jurídica. Por fim, os insumos teóricos obtidos são cotejados com os institutos da transação, da arbitragem e do *compliance* cooperativo, todos eles em aplicação setorizada ao direito tributário.

Palavras-chave: Confiança; segurança jurídica; direito tributário; transação; arbitragem; *compliance* cooperativo.

ABSTRACT

This article investigates the types of trust that alternative tax dispute resolution methods and tax cooperative compliance are able to produce and how. It studies Luhmann's theory on trust, approaching concepts such as familiarity, mutual trust, personal trust, system trust and distrust. It also analyzes both the collective and individual dimensions of the principle of legal certainty. Finally, the theoretical inputs acquired are applied to the institutes of transaction, arbitration and cooperative compliance, all of them regarding Tax Law in specific.

Keywords: Trust; legal certainty; tax law; transaction; arbitration; cooperative compliance.

SUMÁRIO

1	Introdução	549
2	Teoria da confiança e temas relacionados	550
2.1	A confiança pessoal e sistêmica na teoria funcional de Niklas Luhmann	550
2.2	A segurança jurídica e a proteção da(s) confiança(s) em Humberto Ávila	558
3	A confiança, os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o compliance cooperativo tributário	562
3.1	Transação	562
3.2	Arbitragem	563
3.3	Compliance cooperativo	565
4	Considerações finais	567
	Referências	567





1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo estudar a teoria da confiança no sistema jurídico e relacioná-la com alguns dos meios alternativos de solução de conflitos em matéria tributária, além do *compliance* cooperativo na relação entre fisco e contribuintes, que vem ganhando crescente atenção na bibliografia nacional. A pergunta central que se busca responder é: qual tipo de confiança os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o *compliance* cooperativo tributário são capazes de gerar e como o fazem?

O trabalho começará com uma análise da teoria de Niklas Luhmann sobre a confiança. Será visto que, em Luhmann, a confiança, analisada através do método funcional, relaciona-se intimamente com a teoria dos sistemas – também de Luhmann – e que ela vem como uma resposta, como uma tentativa de contenção do problema da complexidade do mundo. Conceitos como o de familiaridade, confiança mútua, confiança pessoal, confiança sistêmica e desconfiança serão perpassados.

Porque um estudo da confiança estaria incompleto sem que se perpassasse também pelos conceitos de segurança jurídica e proteção da confiança, será analisada ainda a obra de Humberto Ávila, quem, entre nós, está entre os que melhor cuidaram de investigar o tema. Este ensaio também se voltará para Derzi e Canaris, que se complementam para contribuir muito vivamente com as discussões nacionais sobre o assunto.

Por fim, serão tecidas breves considerações sobre os meios alternativos de solução de conflitos da transação e da arbitragem, e também sobre o *compliance* cooperativo, todos aplicados à matéria tributária, quando então cada um deles será relacionado com os insumos teóricos obtidos da investigação proposta.

2 TEORIA DA CONFIANÇA E TEMAS RELACIONADOS

2.1 A confiança pessoal e sistêmica na teoria funcional de Niklas Luhmann

Para estudar a confiança, pautando-se pelo seu método funcional, Luhmann (1996, p. 5-14) parte do problema da complexidade do mundo, pois somente em razão dela “é que vale a pena abordar o problema do mundo como um todo, o horizonte universal de toda a experiência humana” (p. 8). Contribui para a complexidade do mundo não só a “plenitude dos objetos reais de vários tipos e a amplificação da sua variedade no curso do tempo” (p. 11), mas também, e principalmente, o fato de boa parte do acesso que tenho ao mundo ser intermediado por *outrem*. Vale dizer, outras pessoas acessam o mundo em primeira mão, podendo experimentar as coisas de uma maneira diferente da que eu experimentaria, para então me repassarem a sua vivência, o que pode ser “fonte de uma profunda insegurança para mim” (p. 11).

Não possuindo o mundo limites, e nada de externo existindo em relação a ele, não se pode dizer que o mundo se constitua em um sistema. Mas, envoltos pelo mundo e por sua complexidade, há os sistemas, que se diferenciam do ambiente, fechando-se em entornos construídos seletivamente. São esses os limites que mantêm ou tentam manter os sistemas separados do mundo, sem os quais os sistemas se desintegrariam, não seriam possíveis. Já se começa a notar que, para os sistemas que tentam se manter no mundo, o problema que existe é o de como se relacionar com o mundo e com a sua complexidade, com a “inimaginável superabundância de suas realidades e possibilidades” (Luhmann, 1996, p. 8). Em outras palavras, o problema é o da sobrecarga de complexidade oferecida pelo mundo – que constantemente ameaça a integridade dos sistemas, incapazes de processar tantas realidades/possibilidades.

Observa Luhmann (1996, p. 15-27) que uma teoria da confiança pressupõe uma teoria do tempo, o que fica claro se pensar-se ainda que, numa primeira aproximação superficial, “mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, através da confiança,

o tempo se invalida ou, ao menos, se invalidam as diferenças de tempo” (p. 15). Tão logo os sistemas se formem, fechando-se em seus entornos, surge o problema do tempo: para que o sistema mantenha o seu diferenciamento com relação ao ambiente, nem sempre a reação do sistema aos eventos do mundo ocorrerá de maneira instantânea. Pode ser que o sistema simplesmente não reaja, reaja com antecedência ou reaja com atraso – isto é, desvios ocorrem, e estes desvios tomam tempo.

Sobre o tempo, o autor começa por distinguir entre duas concepções mutuamente excludentes, quais sejam: (i) a de *variação* e (ii) a de *duração*. Respectivamente, explica que tanto algo pode ser identificado (i) “como um *evento* que está fixado em um ponto no tempo e que não está relacionado com nenhuma experiência presente, já que a experiência, à medida que o tempo passa, segue sua marcha sem controle”, como pode ser identificado (ii) “como um *estado*, que persiste apesar da mudança dos pontos no tempo. A duração neste sentido nada mais é do que o presente continuamente atual, com o futuro sempre em perspectiva e o passado que se vai” (Luhmann, 1996, p. 17-18). Partindo da distinção, o autor observa que a segurança dos estados somente é possível no presente, e assim também a confiança, como uma forma de segurança. Donde “a base de toda confiança é o presente como um contínuo intacto de eventos variantes, como a totalidade dos estados com respeito aos quais os eventos podem acontecer” (p. 20).

À luz das considerações tecidas sobre o tempo, ou sobre a relação do tempo com a confiança, o problema central já começa a ser mais bem compreendido:

Portanto, o problema da confiança consiste no fato de que o futuro contém muitas mais possibilidades do que aquelas que poderiam atualizar-se no presente, e do presente transferir-se ao passado. A incerteza que tende a existir é simplesmente uma consequência de um fato muito elementar, de que nem todos os futuros podem converter-se em presente e, daqui, converter-se em passado. O futuro coloca uma carga excessiva na habilidade do homem para representar as coisas para si mesmo. O homem tem que viver no presente junto com esse futuro, extremamente complexo, eternamente. Portanto, deve podar o futuro de modo que se iguale com o presente, isto é, reduzir a complexidade. (Luhmann, 1996, p. 20-21)

Outro conceito importante na teoria de Luhmann (1996, p. 29-37) é o de familiaridade. O sentido e o mundo são constituídos por uma operação que se leva a cabo intersubjetivamente, e, nisto, reúnem-se todos num consenso difuso. (Pode até ser que alguém não concorde com a imagem de mundo que é coletivamente construída, mas este alguém será considerado um desviante, alguém que se separa dos homens razoáveis.) O familiar, então, é o que já não é desconhecido.

Nos mundos familiares, o passado prevalece sobre o presente e o futuro. O passado não tem outras possibilidades; este é sempre complexidade reduzida. Portanto, uma orientação ao passado pode simplificar o mundo e torná-lo inocente. Pode-se supor que o familiar permanecerá, que o confiável resistirá à prova mais uma vez e que o mundo familiar continuará no futuro. (Luhmann, 1996, p. 32)

De outra forma, a confiança se volta para o futuro. A confiança não dispensa a familiaridade; ao contrário, a complementa e dela depende. “Não se pode dar confiança sem esta base essencial e sem todas as experiências prévias. Mas, mais do que ser apenas uma inferência do passado, a confiança vai além da informação que recebe do passado e se arrisca definindo o futuro” (Luhmann, 1996, p. 33). Ambas, confiança e familiaridade, articulam-se para dar conta do problema da complexidade, para absorvê-la. A ênfase em cada um desses dois meios pode variar e tende a depender da complexidade dos sistemas sociais de que se esteja cogitando. Com uma ordem social que a cada dia mais se abre ao novo, o esperado é que a satisfação ocorra “cada vez menos por meio da familiaridade” (p. 34).

Para Luhmann (1996, p. 39-52), a confiança é apta a reduzir a complexidade. Quando alguém confia, compromete as suas próprias ações, orienta-as, em virtude do que confiou. Não se trata, pois, de mera esperança: “A confiança somente está implicada quando a expectativa confiável faz uma diferença para uma decisão; de outro modo, o que temos é uma simples esperança” (p. 40). A confiança pode reduzir a complexidade mediante um *movimento à indiferença*, vale dizer, ao permitir a desconsideração de alguns perigos e, assim, abrir novas possibilidades de ação, que, não fosse a confiança, sequer poderiam ter sido buscadas. Pode, ainda, reduzir a complexidade *por indução*,

como ao permitir que a pessoa que confia oriente a sua ação não se limitando às evidências que lhe estejam disponíveis, mas indo além. Trata-se de “uma combinação de conhecimento e ignorância” (p. 43), que obviamente pressupõe algum risco, à qual o autor dá o nome de *processo de generalização*.

O processo de generalização de expectativas possui três aspectos, aos quais o autor volta brevemente a atenção. *Em primeiro lugar, o deslocamento parcial da problemática do externo ao interno*. Os dados do mundo não são processados pelo sistema de maneira crua, senão que nos termos do próprio sistema, i.e., como informações pertinentes ao próprio sistema. Opera-se, portanto, seletivamente e com menor complexidade. *Em segundo lugar, um processo de aprendizagem*. Como sucede com qualquer outro tipo de generalização, a confiança é algo que se aprende. O aprendizado começa já na infância, quando a confiança em sua forma mais primária vem como resposta à complexidade de instituições sociais e de relações familiares. *Em terceiro e último lugar, uma resolução simbólica dos resultados no entorno*. “As pessoas e as disposições sociais em que se põe a confiança se convertem em complexos de símbolos que são especialmente sensíveis ao distúrbio e que, por assim dizer, registram cada evento em termos do problema da confiança” (Luhmann, 1996, p. 48-49). Confiar pressupõe riscos, e cabe à pessoa que confia não fazê-lo incondicionalmente; ela deve saber até onde ir com a sua confiança.

Entendido como a confiança é apta a reduzir a complexidade, Luhmann (1996, p. 53-63) volta-se à questão de saber “qual rumo geral deve ser seguido na busca do que pode oferecer suporte à formação da confiança” (p. 55). Sem dúvidas, a *familiaridade* consiste em uma resposta. Viu-se, afinal, que a confiança a complementa e dela depende. Contudo, já se pôde entrever, também, que, em face da complexificação social crescente, tal vetor não pode ser superestimado. Também o mecanismo do *direito* se apresenta como uma tentadora alternativa, já que possui potencial de sancionar desvios às expectativas particulares. Contudo, somente em sistemas sociais bastante rudimentares é que o direito e a confiança possuirão uma grande congruência, de modo que as leis conduzam a uma confiança tipificada socialmente. Portanto, também este vetor não deve ser superestimado. Chega-se, enfim, à importante constatação de que “à medida que a ordem social mesma se

diferencie e seja cada vez mais complexa [...], os mecanismos para a redução da complexidade devem diferenciar-se” (p. 57).

Nessa ordem de ideias, o autor volta a atenção para uma possibilidade interessante: a confiança mútua. Os sistemas que contam em larga medida com a confiança mútua oferecem um bom ambiente para o afloramento da confiança. A moralidade entra em cena para, indo além da “lei oficial”, alocar a culpa, i.e., sancionar a traição da confiança. Não necessariamente entre partes que se encontrem em relação de hierarquia, mas também entre iguais:

A situação é diferente quando tais interdependências já existem e se pode presumir que sejam conhecidas, quando ambos os participantes estão vivendo em um sistema que é familiar para os dois, não se requerendo, assim, uma maior informação acerca do sistema, mas provendo-se uma base cotidiana para o entendimento mútuo. Em tais circunstâncias, os participantes sabem que é possível que se encontrem novamente, e que podem chegar a ser dependentes entre si de situações que não se podem prever exatamente, e que algumas vezes favorecem a um deles e outras vezes ao outro. Cada um deles também sabe que o seu parceiro valora a situação nesses termos. As relações de confiança encontram um solo favorável nos contextos sociais com o mesmo tipo de estrutura, ou seja: caracterizam-se pela persistência relativa da relação, pelas dependências recíprocas e em certo grau pelo imprevisto. (Luhmann, 1996, p. 62)

Distingue-se a confiança pessoal da confiança sistêmica. Em Luhmann (1996, p. 65-79), a *confiança pessoal* é “a expectativa generalizada de que o outro manejará a sua liberdade, o seu potencial perturbador para a ação diversa, mantendo a sua personalidade – ou melhor, mantendo a personalidade que mostrou e fez socialmente visível” (p. 65-66). Nessa dimensão pessoal, uma confiança mínima será sempre necessária: o meu comportamento sempre entrega mais de mim do que eu desejo comunicar; portanto, devo confiar que serei visto, de uma maneira geral, da forma como desejo aparecer. Ademais, a formação da relação de confiança pessoal ocorre gradualmente. Ao longo dessa formação, as partes vão aos poucos dando “passos seletivos”, i.e., vão escolhendo quais comportamentos adotar. Comportamentos estes que não

podem ser predeterminados institucional ou historicamente, senão que devem poder ser atribuídos à personalidade.

Como exigências para a formação da confiança pessoal, tem-se, (i) primeiro, o compromisso mútuo: deve estar aberta, ao depositário da confiança, a possibilidade de traí-la, e, de fato, ele deve possuir um grande interesse em fazê-lo – obviamente, a confiança deve, apesar disso, ser honrada. As partes, ademais, (ii) “devem conhecer a situação exata e devem saber que o outro também a conhece” (Luhmann, 1996, p. 73). Por fim, é preciso (iii) que as partes façam um certo tipo de investimento na relação que se está formando – o que o autor chama de “realização inecessária” (p. 74). É o caso dos favores: um favor não pode ser exigido de uma pessoa por outra; mas, se feito o favor, ele infunde respeito e engendra pretensões, como a pretensão de gratidão (espera-se que a pessoa favorecida sinta-se grata e, assim, retribua o favor).

Luhmann (1996, p. 81-103), reconhecendo o problema da insuficiência de a confiança, em ordenamentos sociais diferenciados e altamente complexos, pautar-se tão somente por esse elemento pessoal, encontra na *confiança sistêmica* a solução. É assim que o autor propõe os chamados *meios generalizados de comunicação*, que se prestam a “designar mecanismos adicionais à linguagem do cotidiano, que são códigos de seleção simbolicamente generalizados cuja função é prover a capacidade de transmissão intersubjetiva dos atos de seleção” (p. 82). Para ilustrar a sua proposta, o autor se utiliza dos exemplos do dinheiro, da verdade e do poder político legítimo.

Quanto ao exemplo do dinheiro: “quem quer que confie na estabilidade do valor do dinheiro e na continuidade de uma multiplicidade de oportunidades para gastá-lo, basicamente, supõe que um sistema esteja funcionando e põe sua confiança nessa função, e não nas pessoas” (Luhmann, 1996, p. 85-86). O processo de aprendizagem é mais fácil – de fato, é automático –, mas o controle é mais difícil: para confiar no dinheiro, não preciso entender as minúcias do seu sistema; por outro lado, não tenho como exercer grande controle sobre o seu sistema.

Quanto ao exemplo da verdade: a confiança sempre parte do pressuposto da verdade. “Cada indivíduo deve ser capaz de assumir que a orientação do outro

está de algum modo relacionada com a verdade. [...] Em outras palavras, tem que ser capaz de depender e confiar no processo de informação de outras pessoas” (Luhmann, 1996, p. 89). É o que acontece quando confio em uma autoridade, que é sempre “a representação de uma complexidade que não se explica em detalhe” (p. 90), ou em especialistas sobre qualquer assunto, já que “não conhecemos os fatores individuais dos quais depende esta confiança nos especialistas” (p. 91).

Quanto ao exemplo do poder político (e administrativo) legítimo: a relação entre o poder político e a confiança não deve se limitar a um plano muito abstrato em que apenas se considerem questões de soberania e legitimidade do poder (contrato social, legitimação pelo voto etc.); deve, antes, ter em conta as oportunidades de se outorgar confiança nas pequenas coisas. O melhor é que o sistema social ofereça “confiança em pequenas doses” (Luhmann, 1996, p. 95), assim evitando maiores riscos:

Contudo, este dilema da soberania e da confiança é só uma especificação conceitual exagerada do problema da redução de complexidade na política, que, na verdade, não é resolvido nesta forma nítida, preto no branco, mas em muitas pequenas etapas por meio das quais se processa a informação – etapas que a princípio articulam os interesses, sondam possíveis pontos de consenso, impulsionam as pessoas a adotar posições, analisam as propostas programáticas gerais, e logo originam uma consolidação provisória do que é obrigatório mediante decisões acerca da legislação, propostas ou diretrizes gerais da política; logo, são elaboradas em detalhe por processos de *interpretação* e *aplicação* em inumeráveis decisões *ad hoc*. (Luhmann, 1996, p. 94)

Cada um desses três meios de comunicação, aptos a reduzir complexidade, proporcionam ganhos ao sistema em termos de tempo; permitem que determinado sistema “adia suas decisões e, ainda, assegure-as dentro de um dado contexto de possíveis escolhas” (Luhmann, 1996, p. 97). Em outras palavras, a confiança sistêmica *expande os horizontes de tempo de um sistema*, o que é resultado de este sistema “poder ser, sem perigo, indiferente a uma multiplicidade de possíveis eventos no entorno” (p. 98).

Superada a questão de como a confiança pode ser outorgada, Luhmann (1996, p. 104-112) volta-se para a questão de como ela pode ser recebida. Ora, é difícil que um sistema (podendo este sistema ser um indivíduo) ganhe confiança simplesmente se mantendo inerte. “Os sistemas que podem experimentar a confiança, que têm em seu entorno um problema por resolver e que podem tratá-lo são mais elásticos, mais complexos e mais duráveis. Perdem sua espontaneidade e ganham em reflexividade” (p. 106). O indivíduo/sistema deve constantemente se apresentar – inclusive de maneira coerente, i.e., respeitando a sua autopresentação passada –, mostrando ser digno de confiança.

A base de toda confiança é a apresentação do próprio indivíduo como uma identidade social que se constrói por si só, através da interação, e que corresponde ao seu entorno. Quem for que se apresente desde o princípio como inalcançável [...] não está em posição de adquirir confiança, já que não oferece oportunidades para aprender e provar. [...] Quem for que queira ganhar confiança deve tomar parte na vida social e estar em posição de criar expectativas de outros em sua autopresentação. (Luhmann, 1996, p. 107)

Conforme o indivíduo/sistema vai comunicando a sua disposição em receber confiança, ele vai formando uma espécie de capital, que poderá ser usado para atrair aportes cada vez maiores de confiança.

É importante, ademais, compreender como, em Luhmann (1996, p. 123-133), a confiança se diferencia e se relaciona com a desconfiança. Ora, a desconfiança, assim como a confiança, presta-se a reduzir complexidade, e é assim seu equivalente funcional, no sentido de que “se deve escolher entre um ou outro” (Mota, 2016, p. 194). Quando não é possível formar a relação de confiança, por problemas pertinentes a uma ou outra parte, outorgante ou depositário, restaura-se o cenário original de complexidade. Como as realidades/possibilidades continuam sendo muitas, acaba-se por ter que se lançar mão da desconfiança. “Transformam-se as expectativas em negativas e, deste modo, [o indivíduo] torna-se em certos aspectos desconfiado” (Luhmann, 1996, p. 124).

Nas palavras de Derzi (2009, p. 336), conquanto também cumpra o papel de reduzir complexidade, a desconfiança “é, simultaneamente, destrutiva”. Muitas vezes a desconfiança implica uma simplificação drástica: “Uma pessoa que

desconfia necessita tanto de mais informação como ao mesmo tempo limita a informação na qual se sente segura de que pode confiar. Faz-se mais dependente com respeito a menos informação” (Luhmann, 1996, p. 124), com medo de ser enganada. A pessoa que desconfia tem drenadas as suas energias, sem contar que o processo de aprendizagem fica mais difícil. Enfim, a confiança é a “opção mais fácil, e por esta razão há um forte incentivo para se começar uma relação com confiança” (p. 125).

2.2 A segurança jurídica e a proteção da(s) confiança(s) em Humberto Ávila

Para Ávila (2021), a segurança jurídica, princípio implícito na Constituição de 1988, deve ser aplicada setorialmente à matéria tributária. Nas palavras do autor, trata-se de uma:

norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro. (Ávila, 2021, p. 301-302)

Para que chegasse a tal conceituação, o autor, numa análise de fôlego do princípio, propôs-se a estudar cada um de seus aspectos, como o material (qual é o conteúdo de segurança jurídica?), o objetivo (segurança jurídica do quê?), o subjetivo (quem são os sujeitos da segurança?) etc. Especificamente este último aspecto – o subjetivo – desdobra-se em muitas outras dificuldades, entre as quais uma merece especial atenção aqui: a perspectiva de quem irá se beneficiar com a segurança jurídica (segurança para quem?).

Refutando o autor a possibilidade de o Estado poder consistir em um dos beneficiários da segurança jurídica – conclusão esta que já havia sido alcançada por Derzi (2009, p. 606), forte em Luhmann –, resta a questão de saber se a segurança jurídica se presta a proteger cidadãos determinados, i.e., cidadãos individualmente considerados, ou, de outra forma, a própria sociedade, i.e., cidadãos coletivamente considerados. Com grande perspicácia, sustenta Ávila (2021) que ambas as possibilidades estão contempladas pelo aspecto subjetivo da segurança jurídica:

A segurança jurídica pode assumir uma dimensão estritamente individual quando a sua utilização visa a resguardar interesses particulares do indivíduo. O ordenamento jurídico contém várias normas que protegem essa dimensão, como é o caso da proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, nos quais a segurança jurídica atua, concreta e reflexivamente, relativamente a um sujeito determinado. Analisam-se questões individuais, e não coletivas.

A segurança jurídica, todavia, também pode assumir uma dimensão coletiva, quando o seu uso tem a finalidade de preservar a ordem jurídica como um todo para a coletividade. O ordenamento jurídico também contém várias normas que protegem essa dimensão, como é o caso da competência do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com base na segurança jurídica. Esse também é o caso do controle difuso de constitucionalidade quando, no recurso extraordinário, é reconhecida a repercussão geral. Nesses casos examinam-se questões gerais relacionadas à efetividade do ordenamento jurídico ou de um setor seu. (Ávila, 2021, p. 172)

O mais adequado parece ser que, quando se fala em “princípio da proteção da confiança”, remete-se à dimensão individual da segurança jurídica. Isso porque, caso se queira fazer menção à dimensão coletiva do princípio, melhor seria falar em “proteção das confianças”, como bem observou Ávila (2021, p. 533). Por outro lado, o emprego tão somente da expressão “segurança jurídica” parece remeter à dimensão coletiva desse princípio (a não ser, claro, que do contexto se possa deduzir o contrário). Basta pensar no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e no art. 927, § 3º, do CPC/2015 – que versam sobre as possibilidades, respectivamente, de modulação dos efeitos da decisão de

inconstitucionalidade e de superação para frente de precedente (Mitidiero, 2021) –, que empregam apenas a expressão “segurança jurídica” e, indubitavelmente, aludem à dimensão coletiva de tal princípio.

Tratando-se da aplicação do princípio da segurança jurídica em sua dimensão individual, afigura-se necessária a configuração daqueles três requisitos comumente apontados pela doutrina – ou quatro, na teoria de Ávila (2021, p. 386), cujo posicionamento será aqui adotado.

Em primeiro lugar, deve ter havido uma base da confiança. “A base da confiança traduz-se nas normas que serviram de fundamento para a (in)ação individual. Essa base tanto pode ser geral e abstrata, como uma lei, quanto individual e concreta, como um ato administrativo ou uma decisão judicial” (Ávila, 2021, p. 393). Como observou Humberto Ávila, está longe de ser incontroversa a questão de saber o que pode ser considerado uma base da confiança. Não há como investigar o assunto aqui, mas vale a pena entrever algumas das tormentosas indagações suscitadas:

Uma norma manifestamente inconstitucional pode servir de base da confiança? E uma norma confusa e obscura? Uma norma que contenha uma reserva de modificação posterior? Uma norma que verse sobre uma questão econômico-conjuntural? Uma norma que se insira em um âmbito normativo sabidamente inconstante? O aviso de que a legislação irá mudar ou a notícia de que há um projeto de lei afasta a confiança na legislação vigente? (Ávila, 2021, p. 394)

Seja como for, não parece poder-se ignorar a necessidade de proteção da confiança quando o direito que sirva como base da confiança tenha sido meramente aparente (contanto, certamente, que observados alguns requisitos). Trata-se da chamada *responsabilidade pelo direito aparente*, sustentada por Derzi (2009, p. 344), forte em Canaris, que propõe os seguintes requisitos para tal modalidade de proteção da confiança: “(I) um conjunto de fatos aparente; (II) o conhecimento do fato aparente por parte daquele que confiou e a sua boa-fé; (III) as ações ou omissões assumidas por parte daquele que confiou, em relação causal com a sua confiança; (IV) a imputabilidade necessária ao responsável, havendo diferenciações no sistema”.

Pois bem. *Em segundo lugar*, é preciso que a confiança tenha surgido. “Para existir proteção da confiança é preciso que o particular tenha confiado na ‘base da confiança’” (Ávila, 2021, p. 425), sendo certo que a confiança surgida pode ter sido maior ou menor, a depender, por exemplo, de quão livremente o cidadão tenha podido atuar em face do ato normativo. Por sinal, cumpre observar que é este o requisito adicional que Ávila acrescenta àqueles três tradicionalmente propostos pela doutrina – base, exercício e frustração da confiança, como propõe Mitidiero (2021) –, no que demonstra grande capacidade analítica.

Em terceiro lugar, requer-se que a confiança, após surgida sobre uma base, tenha sido exercida, “isto é, que o cidadão tenha ‘colocado em prática’ (*ins Werk gesetzt*) a sua confiança, por meio do exercício concreto da sua liberdade” (Ávila, 2021, p. 426). Da ótica do direito privado alemão, já havia observado Canaris, referenciado por Derzi, que:

confiança não merece proteção, via de regra, por si mesma, mas apenas porque se torna base de comportamento daquele que confia. Por isso, a responsabilidade pela confiança, fundamentalmente, pressupõe que a confiança tivesse se objetivado em uma medida qualquer por parte daquele que confia, em uma “disposição” ou no “investimento de confiança”. (Canaris *apud* Derzi, 2009, p. 348-349)

Em quarto e último lugar, a confiança deve ter sido traída. Afinal, “o princípio da proteção da confiança só se justifica nos casos em que o cidadão tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória” (Ávila, 2021, p. 429).

Por outro lado, a observância de tais requisitos *não é atraída tratando-se da aplicação da dimensão objetiva ou coletiva do princípio da segurança jurídica*. Basta pensar em suas hipóteses de aplicação: ora, cogitando-se de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade e estando-se, portanto, no bojo do controle concentrado de constitucionalidade, não se pode esperar que se afira a situação individual de cada indivíduo à luz desses quatro critérios, até porque faltariam condições para que se levasse a cabo um “processo de cognição ampla e exauriente” (Ávila, 2021, p. 281), próprio do controle difuso de constitucionalidade.

3 A CONFIANÇA, OS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O COMPLIANCE COOPERATIVO TRIBUTÁRIO

3.1 Transação

A Lei nº 13.988/2020 estabelece as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária (art. 1º, *caput*). O diploma prevê: (i) a transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas, que pode ser realizada por proposta individual ou por adesão; (ii) a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, por adesão; e (iii) a transação no contencioso de pequeno valor, por adesão.

O referido diploma se pauta, em larga medida, pela possibilidade de *confiança mútua*, na medida em que conta com a *persistência da relação* entre fisco e contribuinte, assim permitindo um solo fértil para o afloramento da confiança. De fato, a Lei incorpora uma tentativa de manter uma relação longa e harmoniosa entre as partes, como ao prever que ao contribuinte, caso incorra em uma das hipóteses de rescisão, será vedada a formalização de uma nova transação pelo prazo de dois anos, ainda que se trate de débito distinto (art. 4º, § 4º). Ora, o contribuinte sabe que, se, por exemplo, realizar ato tendente ao esvaziamento do seu próprio patrimônio como forma de fraudar o cumprimento da transação (art. 4º, II), não poderá tão brevemente voltar a gozar das vantagens proporcionadas pela transação.

Indo além, parece lícito dizer que a transação gera *confiança pessoal*. Afinal, está aberta, tanto para fisco como para contribuinte, a (1) *possibilidade de traição* da confiança, e é certo que muitas vezes poderá ser tentador a cada um deles trair a relação. E, ora, é em larga medida o evitamento da traição por uma parte que acaba por incutir na outra o sentimento de confiança. Ademais, o referido diploma valoriza que cada parte envolvida tenha (2) *conhecimento da situação* da transação e, ainda, assegura-se de que cada parte saiba que a outra

também a conhece. É como quando a Lei prevê o princípio da transparência, que impõe a divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados (art. 1º, § 3º). Por fim, está aberta às partes a possibilidade de (3) *realizações inessárias*. Assim, por exemplo, a administração, na transação da cobrança de créditos da União, pode conceder mais de um dos benefícios previstos (art. 11, § 1º) – como uma combinação entre descontos nas multas e prazos especiais – a fim de escalar o grau de confiança pessoal do contribuinte na relação.

Não se pode ignorar, ainda, a *confiança sistêmica* proporcionada pela transação. Ambos, fisco e contribuinte, ao formalizarem a transação, seja ela individual ou por adesão, podem confiar no próprio sistema da Lei nº 13.988/2020 como um meio (um símbolo ou uma generalização, como visto) mais eficiente e célere de resolução do conflito. Dificuldades – como a de saber de que forma a atuação de cada parte deve ser interpretada pela outra, ou de como o histórico de pagamento do contribuinte deve ser visto pelo fisco – são reduzidas à condição de informações pertinentes ao próprio sistema e passam, portanto, a ser operadas nos seus termos.

Por exemplo, como um contribuinte notadamente “mal pagador” deveria ser visto pela administração e como a administração deveria tratá-lo? Tal pergunta – que *a priori* pode mostrar-se intrincada – o próprio legislador já cuida de responder: “Tal contribuinte deve ser visto como devedor contumaz (ainda que haja aqui uma remissão legislativa, para definir “devedor contumaz”), e, portanto, não poderá ser contemplado pela celebração de transação” (art. 5º, III). O processo de aprendizagem fica mais fácil, ainda que o controle sobre a generalização fique mais difícil (posso não conseguir entender as motivações do legislador da transação, mas confio no instituto da transação em si e isto basta). Enfim, reduz-se a complexidade e expande-se os horizontes de tempo (não sem razão, a transação tem a proposta de ser um meio *célere* de resolução de conflitos).

3.2 Arbitragem

A arbitragem é instituto disciplinado pela Lei nº 9.307/1996, que dispõe que as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir

litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis (art. 1º). O instituto permite que as partes escolham, livremente, as regras de direito que serão aplicadas, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública (art. 2º, § 2º). Notadamente, é aberta às partes a possibilidade de escolha de um árbitro de confiança (art. 13, *caput*) e do procedimento, quando da celebração da convenção de arbitragem (art. 21, *caput*).

O instituto ainda não conta com diploma que discipline a sua aplicação à matéria tributária, embora projetos de lei, ordinária e complementar, já cogitem de sua disciplina e previsão expressa. Vale a menção ao Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, e ao Projeto de Lei nº 2.486, também de 2022, ambos fruto do trabalho da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022.

A arbitragem é meio de solução de conflito que, para gerar confiança, vale-se daquela poderosa mescla já citada entre *familiaridade* e *confiança*. Quando as partes elegem as regras de direito que serão aplicadas – de fato, quando elegem o árbitro e o procedimento arbitral –, elas buscam se apoiar naquilo que as faça sentir mais seguras; naquilo que a experiência prévia (não necessariamente sua experiência individual prévia) indique ser o melhor caminho para a resolução do tipo de conflito de que se esteja cogitando; em outras palavras, naquilo que, em algum sentido, lhes seja mais familiar (é isto que a Lei quer dizer, por exemplo, quando fala em “árbitro de confiança”).

A familiaridade, então, mescla-se com a confiança para permitir que as partes vão além, (1) ao desconsiderarem determinadas normas (“perigos”) com as quais não se sintam seguras ou que não pareçam consistir no melhor caminho para a solução do conflito em que estão envolvidas e (2) ao passarem a contar com possibilidades que o ordenamento jurídico não ofereceria, não fosse a “filtragem” feita por elas quando da escolha das normas aplicáveis.

Poder-se-ia mesmo dizer que, quando escolhem as regras de direito que serão aplicadas, elegendo o árbitro e o procedimento arbitral, as partes criam um subsistema em que possam confiar. É certo que o sistema do direito se

presta, já ele mesmo, à redução da imensa complexidade do mundo. Mas não se ignora que o próprio ordenamento jurídico, muita vez, assombra por sua própria complexidade, carregando consigo mais possibilidades do que o aplicador de direito pode ser capaz de processar, ou, ainda, possibilidades que não façam sentido/não conduzam a qualquer resultado seguro diante de determinados casos concretos.

Daí que as partes, ao valerem-se da arbitragem, têm a oportunidade de criar um subsistema com sua lógica própria, que processe as disposições jurídicas como informações pertinentes a esse subsistema, mais capazes de oferecer uma resposta jurídica justa (“justa” no sentido da justiça que está encerrada na lei).

3.3 Compliance cooperativo

Num contexto em que a relação entre fisco e contribuinte se pauta pesadamente na desconfiança, a temática do *compliance* cooperativo ganha crescente atenção. É preciso lembrar que a desconfiança é equivalente funcional da confiança e, portanto, assim como ela, reduz complexidade. Reduz, mas não sem implicar prejuízos, pois desconfiar pressupõe simplificar exageradamente, depender mais de menos informação. A desconfiança, como já visto com Derzi (2009), é destrutiva.

O *compliance* cooperativo, então,

surge como uma solução que busca aproximar a administração tributária e os contribuintes, incentivando o adimplemento voluntário e o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, esta modalidade de cooperação pode contribuir para a redução de litígios tributários e para a promoção de uma cultura de transparência e integridade nas relações entre fisco e contribuinte. (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 190)

Tratando-se de *compliance* cooperativo, está notoriamente implicada a confiança mútua. Como já visto com Luhmann (1996), em ordens sociais altamente diferenciadas e complexas, a familiaridade favorece o surgimento da confiança,

mas nem sempre isto será bastante. Tampouco o mecanismo do direito, já que o direito e a confiança nem sempre andarão juntos (nem sempre estarão em congruência). Tanto isto é verdade que, com frequência assustadora, fisco e contribuinte disputam, mais do que questões de fato, o próprio sentido e alcance das disposições de direito.

Daí que entra em cena uma possibilidade de formação de confiança, somente possível por uma sutileza humana que se manifesta em relações que persistem no tempo, que é a confiança mútua, como já dito e repetido. Nessa ordem de ideias, especificamente tratando-se de matéria tributária, o *compliance* cooperativo vem para oferecer soluções como:

(i) comunicação clara e acessível: é importante que o fisco adote uma linguagem simples e compreensível em suas comunicações com os contribuintes, evitando o uso excessivo de jargões técnicos e jurídicos que possam gerar confusão e insegurança, (ii) compartilhamento de informações: o fisco pode fornecer informações claras e precisas sobre as obrigações tributárias dos contribuintes, bem como sobre os procedimentos adotados em caso de não cumprimento dessas obrigações. Isso permite que o contribuinte entenda melhor suas responsabilidades e tome decisões mais informadas, (iii) diálogo e negociação: é importante que o fisco esteja aberto ao diálogo e à negociação com os contribuintes, buscando soluções que atendam aos interesses de ambas as partes. Isso pode incluir a adoção de programas de parcelamento de débitos, por exemplo, (iv) previsibilidade e estabilidade: os contribuintes precisam ter a garantia de que as regras e procedimentos fiscais serão aplicados de forma previsível e estável ao longo do tempo. Isso requer uma atuação consistente do fisco, com a adoção de procedimentos claros e objetivos, (v) capacitação dos servidores: para que todas essas medidas possam ser implementadas de forma efetiva, é fundamental que os servidores do fisco estejam devidamente capacitados para lidar com os contribuintes de forma transparente e cooperativa. (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 193-194)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pôde-se observar que os tipos de confiança e a maneira pela qual a confiança é gerada por cada meio alternativo de solução de conflitos tributários, e ainda pelo *compliance* cooperativo tributário, variam em muito. Desde a noção mais rudimentar de familiaridade (servindo de apoio à formação da confiança) até maneiras mais sofisticadas de geração de confiança (como é o caso da confiança sistêmica e da própria criação de subsistemas) têm o seu lugar. O importante é que a confiança, de uma forma ou de outra, esteja presente nas relações jurídicas entre fisco e contribuinte, de modo que não se tenha que apelar para o meio muito mais gravoso da desconfiança como maneira de se socorrer da complexidade do mundo, pois exatamente este caminho levou à grande ruptura de nosso sistema tributário atual.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

GARBACCIO, Grace Ladeira; NUNES, Rogéria Vieira. *Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 126, p. 173-206, jan.-jun. 2023.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Introducción de Darío Rodríguez Mansilla. Barcelona: Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociología/Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.

MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2021.

MOTA, Rodrigo. *Confiança e complexidade social em Niklas Luhmann*. *Plural – Revista de Ciências Sociais*, v. 23, n. 2, p. 182-197, jul.-dez. 2016.