

Henrique Ramos Paes e Lima

**ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ NA
JURISPRUDÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Florianópolis 2019

Universidade Federal de Santa Catarina Centro de Ciências Jurídicas



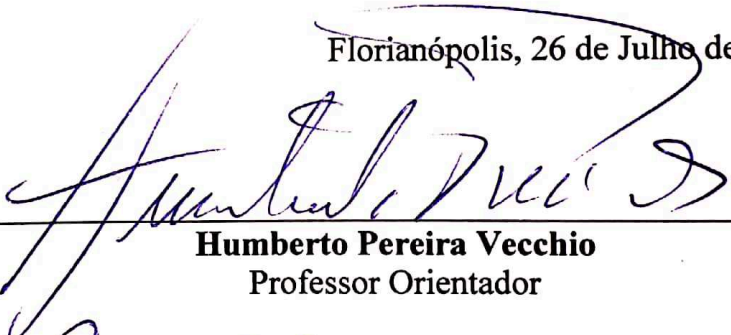
Direito

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "Análise da aplicabilidade do princípio da boa-fé na jurisprudência em direito tributário", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Henrique Ramos Paes e Lima**, defendido em **26/07/2019** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 8,5 (oito e meio), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 26 de Julho de 2019



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



Flávio Baumgarten Baião
Membro de Banca

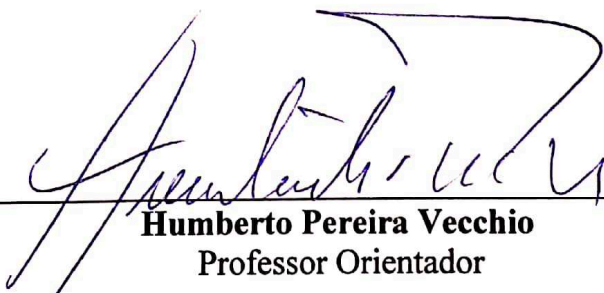
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC


Aos 26 dias do mês de julho do ano de 2019, às 11 horas e 00 minutos, na Sala 206 do CCJ, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) intitulado “Análise da aplicabilidade do princípio da boa-fé na jurisprudência em direito tributário”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Henrique Ramos Paes e Lima**, matrícula **14204601**, composta pelos membros **Humberto Pereira Vecchio** e dos membros avaliadores, abaixo assinados, obteve a aprovação com nota 8,5 (oitos e meio), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

- Aprovação Integral
 Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

Florianópolis, 26 de julho de 2019.



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



Flávio Baumgarten Baião
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Henrique Ramos Paes e Lima
RG: 4.927.986
CPF: 099.710.999-85
Matrícula: 14204601
Título do TCC: Análise da aplicabilidade do princípio da boa-fé na jurisprudência em direito tributário
Orientador(a): Humberto Pereira Vecchio

Eu, Henrique Ramos Paes e Lima, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 26 de julho de 2019.



Henrique Ramos Paes e Lima

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	3
2.	CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO DE PRINCÍPIO.....	5
3.	CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE BOA-FÉ.....	11
3.1	Boa-fé no direito comparado.....	15
3.1.1	Boa-fé na Codificação Francesa.....	16
3.1.2	Boa-fé na codificação alemã.....	18
3.1.3	Boa-fé na codificação italiana.....	19
3.2	Boa-fé no direito brasileiro.....	19
3.2.1	Classificação da boa-fé.....	22
3.2.1.1	Diferença entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva.....	22
3.2.1.2	Boa-fé no Direito Público e no Direito Privado.....	26
4.	BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	33
4.1	Correlação da boa-fé objetiva com os outros princípios tributários.....	35
4.1.1	Princípio da Confiança.....	35
4.1.2	Princípio da Segurança Jurídica.....	38
4.1.3	Princípio da moralidade.....	41
4.2	A boa-fé no planejamento tributário.....	42
4.2.1	Conceito de planejamento tributário.....	43
4.2.2	Diferença entre elisão e evasão fiscal.....	44
4.3	Análise da boa-fé em decisões do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF).....	47
4.3.1	Afastamento de penalidades pela demonstração da boa-fé.....	48
4.3.2	Reconhecimento do direito ao crédito tributário do adquirente de boa-fé.....	49
4.4	Análise da boa-fé na jurisprudência brasileira.....	51
4.4.1	Presunção de boa-fé do contribuinte e terceiros.....	51
4.4.2	Exoneração do contribuinte de pagar o tributo.....	52
4.4.3	Aproveitamento de créditos tributários aos quais não teria direito.....	55
4.4.4	Cancelamento de cobrança de multa sobre o contribuinte de boa-fé que não recolheu tributo devido.....	57
5.	CONCLUSÃO.....	59
6.	REFERÊNCIAS.....	60

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho teórico-prático dedica-se ao debate sobre a aplicação da boa-fé na jurisprudência brasileira, especificamente, sobre tal proposta dentro da pragmática tributária. Desse modo, as matérias aqui apresentadas buscam conceber uma contribuição ao estudo da boa-fé nos julgados a serem apresentados.

Além disso, esse estudo busca disponibilizar aos operadores do Direito a compreensão da maneira em que os tribunais aplicam a boa-fé para solucionar um conflito tributário. Desse modo, as análises feitas neste trabalho têm a intenção de contribuir também para teses de argumentação jurídica em processos que ocorrem no cotidiano, proporcionando, assim, um aprimoramento na racionalidade decisória jurídica.

Também justifica esse estudo o fato de a boa-fé não ter sido conceituada dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim sendo, no decorrer desse trabalho é feito uma revisão sobre o conceito e definição de princípio. Também será feito um breve estudo histórico da boa-fé, visto que tal princípio é objeto de debate desde os tempos em que os homens começaram a viver em sociedade, gerando, assim, no aumento da complexidade das relações entre diferentes partes, cada uma com seus interesses particulares. Desse modo, o trabalho irá discorrer sobre a boa-fé no Império Romano, legislações estrangeiras e sua chegada e evolução no Brasil, tendo sido citada pela primeira vez no ordenamento jurídico tupiniquim no Código Comercial de 1850.

Após a análise histórica do objeto, será feita uma breve explanação dos tipos de boa-fé, ou seja, boa-fé objetiva e subjetiva. Esse ponto é de extrema relevância, pois possuem diferentes critérios para as suas aplicações. Há ainda que ressaltar que, em determinados casos, a boa-fé subjetiva não é critério relevante para a tomada de decisão da corte em determinado caso.

O estudo também fará uma análise de como o princípio de boa-fé é aplicado no direito público e privado brasileiro. Assim sendo, será discorrido como são ditadas as relações negociais entre particulares e como funciona a relação entre o particular e a Administração Pública.

Também será feita a correlação do princípio da boa-fé com outros princípios do direito tributário, pois, tomando a boa-fé como princípio geral, observa-se que esta atinge todos os ramos jurídicos. Assim sendo, será demonstrado que, embora não citada

expressamente na codificação tributária, a boa-fé é a essência de outros princípios do direito tributário, sendo os mais afetados o princípio da confiança e princípio da moralidade.

Nestes termos, buscar-se-á aplicar os preceitos conceituais da ideia de boa-fé nos comportamentos tributários, realizando um juízo dedutivo, a partir da análise de premissas maiores, e necessárias a toda e qualquer prática jurídica, valendo-se de contribuições doutrinárias e jurisprudenciais, para a subsunção lógica sobre o porque, e de que forma, a boa-fé, deve ser inserida no âmbito do Direito Tributário.

2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO DE PRINCÍPIO

Neste capítulo será feita uma breve síntese sobre o conceito de princípio, visando evitar debruçar-se excessivamente ao tema à vista do extenso debate a que se reconhece este assunto. Assim, para a coerência do trabalho, nota-se que há a necessidade de fazer certas considerações sobre este tema, visto que se trata de matéria extremamente recorrente nos debates jurídicos, doutrinas e jurisprudências.

Para Picazo (1996, p. 25) "a idéia de principio deriva da linguagem da geometria, 'onde designa as verdades primeiras'. (...) Exatamente por isso são 'princípios', ou seja, 'porque estão ao princípio', sendo 'as premissas de todo um sistema que se desenvolve more geométrico.'"

Nesse sentido, sintetiza Espíndola (1996, p. 25) que se pode concluir, em linhas gerais, que a idéia de princípio ou sua conceituação, seja lá qual for o campo do saber que se tenha em mente, designa a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas por uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas derivam, se reconduzem e/ou se subordinam.

Pautar-se-à, aqui, na visão de Eros Grau (p. 95) que um sistema ou ordenamento jurídico não será jamais integrado exclusivamente por regras, visto que, nele se compõem, também, princípios jurídicos ou principios de Direito. Dessa forma, é indissociável, no Direito, enquanto ordem jurídica, os principios - agora princípios jurídicos - podem ser tomados, basicamente, em dois sentidos: no primeiro, como principios positivos do Direito, e, no segundo, como principios gerais do Direito.

Este trabalho restringe-se apenas aos princípios gerais do Direito, onde se encontra o locus da boa-fé objetiva. Nesse sentido, continua Espíndola (1996, p. 30), ao afirmar que são utilizados, inúmeras vezes, pela jurisprudência para fundamentar decisões. Quando isso ocorre, diz-se que tais princípios são descobertos no ordenamento positivo e, aí, passam de princípios descritivos a princípios positivados de inspiração doutrinal.

Virgílio Afonso da Silva discorre no sentido de que diversos autores já deram suas definições sobre o princípio no direito brasileiro. Porém, ele sintetiza todas as argumentações em um só significado, que os princípios tratam-se de normas mais fundamentais do sistema jurídico.

É de suma relevância, no entanto, ressalta Espíndola (p. 31) que os "princípios gerais do Direito" não se confundam com o que Vézio Crisafulli chama de "princípios teóricos da Ciência Jurídica", princípios elaborados no âmbito da Teoria Geral do Direito, no nível conceitual (Ex.: sujeito de direito, ordenamento jurídico, direito subjetivo, etc.), porque tem a doutrina, reiteradamente, reconhecido, nos princípios gerais do Direito, caráter normativo e "positivação", como é o caso da boa-fé.

Aprofundando-se mais aos conceitos advindos da doutrina jurídica, Canotilho (1993, p. 188) diz que é necessário distinguir o conceito de princípio daquele de norma, sendo que tal tarefa possui grande complexidade. O autor demonstra que há vários critérios para tal, sendo eles por meio do grau de abstração, grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto e caráter de fundamentabilidade no sistema das fontes de direitos.

Pode-se tomar em consideração a conceituação de Humberto Ávila, o qual afirma que o princípio é uma norma imediatamente finalística, ou seja, possui uma função diretiva para determinar certa conduta¹,

Como se vê, os princípios são normas imediatamente finalísticas. Eles estabelecem um fim a ser atingido. (...) Essa explicação só consegue ser compreendida com referência à função pragmática dos fins: eles representam uma função diretiva (*richtungsgebend Funktion*) para a determinação da conduta.

O autor continua ao afirmar que os objetos dessa "conduta" podem ser um fazer determinado, um ato contínuo, um estado, dentre outros, sendo que não é necessário que o fim seja um "ponto final" (*Endzustand*), mas pode ser meramente um ato desejado².

Celso Antônio Bandeira Melo afirma que princípio seria um núcleo de um sistema, o qual é a disposição fundamental para diferentes normas, sendo assim, compondo como critério para a exata compreensão e lógica do sistema normativo³.

¹ ÁVILA, Humberto Bergamann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005. Apud Paulo BONAVIDES, Curso de Direito Constitucional, 5 ed., São Paulo, Malheiros, 1994. p. 228-9

² ÁVILA, Humberto Bergamann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

³ MELO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2009, p. 882 e 883.

Humberto Ávila afirma que a diferença entre regra e princípio está relacionada com o grau de abstração. Assim sendo, os princípios seriam mais abstratos se comparados com as regras.

Nesse sentido, Mauricio Godinho Delgado explica que⁴

(...) os princípios gerais do direito são princípios que se irradiam por todos os segmentos da ordem jurídica, cumprindo o relevante papel de assegurarem organicidade e coerência integradas à totalidade do universo normativo de uma sociedade política. Nessa linha, esses princípios gerais, aplicando-se aos distintos segmentos especializados do direito, preservam a noção de unidade da ordem jurídica, mantendo o direito como um efetivo sistema, isto é, um conjunto de partes coordenadas.

Ao fazer uma análise desse trecho inicial, percebe-se que os princípios são base de sustentação e a origem do ordenamento jurídico. Além disso, nota-se que eles são ideias genéricas as quais podem ser extraídas perspectivas e fundamentos para a criação normas ou para preenchimentos de lacunas jurídicas.

Depreende-se aqui, o posicionamento de Bobbio que afirma que os princípios gerais são normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. O nome de princípios, afirma o autor, que induz em engano, visto que há tempos há o debate quanto à questão entre juristas se os princípios são ou não são normas.

Para o autor, no entanto, não restariam dúvidas de que os princípios gerais são normas, sendo que os argumentos são dois⁵,

(...) antes de tudo, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devam ser normas também eles. Em segundo lugar, continua o autor, que a função para a qual são abstraídos e adotados é aquela mesma que é cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. Para regular um comportamento não regulado, é claro: mas agora servem ao mesmo fim para que servem as normas expressas. E por que então não deveriam ser normas?"

⁴ DELGADO, Mauricio Godinho. Princípios da Dignidade humana, da Proporcionalidade e/ou razoabilidade e da Boa-fé no Direito do Trabalho – diálogo do ramo juslaborativo especializado com o universo jurídico geral. *Revista de Direito do Trabalho*. São Paulo, a. 27, v. 102, p. 85 -117, abr. – jun. 2001, p. 88

⁵ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10 ed. Brasília: UNB, 1999, p. 158.

Tal afirmação é aplicada na prática no ordenamento jurídico brasileiro.

Ao observar a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), percebe-se que o art. 4º afirma “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

No art. 8º do Consolidação das Leis do Trabalho, percebe-se que o legislador utilizou os princípios para preenchimento de lacunas,

Art. 8º - As autoridades administrativas e a Justiça do Trabalho, na **falta de disposições legais ou contratuais, decidirão**, conforme o caso, pela jurisprudência, por analogia, **por equidade e outros princípios e normas gerais de direito**, principalmente do direito do trabalho, e, ainda, de acordo com os usos e costumes, o direito comparado, mas sempre de maneira que nenhum interesse de classe ou particular prevaleça sobre o interesse público. (grifei)

Também se constata que no Código de Processo Civil de 1973 o art. 126 expressamente afirmava que em caso de não haver normas positivadas para solucionar a lide, o juiz poderia recorrer “(...) à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito”.

Humberto Ávila afirma que um sistema jurídico somente composto por princípios não seria possível, pois apenas a utilização desses elementos tornaria tal sistema muito flexível devido à falta de “guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder”. Assim como um sistema composto somente por regras, sendo estas aplicadas de maneira formalista, seria rígido demais, pois haveria a “ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções as particularidades dos casos concretos”⁶.

Desse modo, o autor conclui seu pensamento ao afirmar que tanto os princípios quanto as regras devem se complementar, sendo que um não é mais importante que o outro, não se concebendo uma sem a outra,

Com isso se quer dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são mais necessárias que os princípios. Cada espécie normativa desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber uma sem a outra, e a outra sem a uma.

⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005, p. 120-121.

Segundo Humberto Bergmann Ávila, a colisão entre princípios é algo aparente, pois o problema ocorre quando a aplicação dos princípios “reside muito mais em saber qual dos princípios será aplicado e qual a relação que mantêm entre si”⁷.

Assim, importante ressaltar as declarações de José Joaquim Gomes Canotilho no sentido de que há também os princípios jurídicos fundamentais, sendo estes os princípios que foram, durante a história, progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que estão expressa ou implicitamente incluídos no ordenamento jurídico⁸.

Desse modo, continua o autor a expor que tais princípios pertencem ao ordenamento jurídico positivo e formam um relevante fundamento para a interpretação da norma jurídica e sua integração e aplicação no direito positivo.

Nesse sentido, cabe expor Judith Hofmeister Martins Costa, a qual afirma que⁹,

(...) as cláusulas gerais constituem o meio legislativamente hábil para permitir o ingresso, no ordenamento jurídico, de princípios valorativos, expressos ou ainda inexpressos legislativamente, de *standards*, máximas de conduta, arquétipos exemplares de comportamento, das normativas constitucionais e de diretivas econômicas, sociais e políticas, viabilizando a sua sistematização no ordenamento positivo.

Da mesma forma, expõe Patrícia Ayub da Costa e Sérgio Alves Gomes que, o Estado Democrático de Direito representou um novo direcionamento quanto à forma com que o Direito iria encarar os princípios, uma vez que este é a superação dos modelos de Estado Liberal e Social que não foram suficientes para salvaguardar direitos básicos¹⁰.

Continuam os autores explicando que, primeiramente, havia um foco individualista, através de uma excessiva preocupação com o interesse individual,

⁷ Ávila, Humberto Bergmann. "A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade". Revista de Direito Administrativo 215 (1999): 163.

⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 197-199.

⁹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. 1 ed., 2. tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 274.

¹⁰ COSTA, Patrícia Ayub e GOMES, Sérgio Alves. **O princípio da boa-fé objetiva à luz da Constituição**. Site Publica Direito. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf Acesso em: 04/07/2019. p. 14.

enquanto no segundo, exclusividade dos aspectos sociais. Ocorre que o homem é um ser multidimensional e em constante formação. Por isso, necessita ser respeitado como pessoa e como ser integrante da sociedade. Decorre daí a necessidade de consolidar-se uma democracia que garanta todas as dimensões dos direitos fundamentais.

No contexto da autêntica democracia participativa explicam os autores, sob a égide de Peter Häberle, em que este autor, ao defender uma Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição - todos são chamados a ser intérpretes da Constituição e do ordenamento jurídico. Todavia, cabe ao Poder Judiciário um relevante papel nesse modelo de Estado: ocupar e exercer a última instância de solução dos conflitos¹¹.

¹¹ COSTA, Patrícia Ayub e GOMES, Sérgio Alves. **O princípio da boa-fé objetiva à luz da Constituição**. Site [Publica](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf) [Direito](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf). Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf Acesso em: 04/07/2019. p. 14-15.

3. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE BOA-FÉ

Para um melhor desenvolvimento do estudo, faz-se necessário entender qual é o de boa-fé, visto que tal princípio é antigo na sociedade ocidental, vindo dos tempos do Império Romano e passando por diversas mudanças no decorrer da história da humanidade. Assim sendo, neste capítulo será feita uma construção do conceito de boa-fé.

Thulio Nassa explica que a antiguidade anterior à filosofia grega era marcada pela reunião da moral em torno da religião, a qual era a fonte criadora dos deveres de comportamento¹².

Logo, explicita o autor que, o homem, inserido neste contexto, deveria se comportar de acordo com um mandamento divino ou sagrado, ou seja, na obediência pura a seres mitológicos e simbólicos.

Ocorre, continua Nassa, que os gregos, tinham a preocupação com o rompimento destas tradições, passando a estudar padrões de comportamento que pudessem ser aferidos de maneira racional e valorativo (certo e errado, por exemplo). Assim, esses povos encontraram padrões e parâmetros de conduta que seriam necessários para manter o mínimo de convívio entre os cidadãos.

Nesse aspecto, afirma Hannah Arendt que esse processo de identificação de comportamentos humanos a que visa a sociedade ocorre pelo que a autora chama de “teia de relações humanas”, o que Nassa explica ser um processo de exteriorização das ações e discursos de cada indivíduo perante um grupo ou conjunto social, compondo um conteúdo histórico.

Assim, é possível observar as primeiras ideias de boa-fé, devido à necessidade de coerência entre a palavra e a ação futura de cada membro dessa sociedade.

Mais adiante, continuou-se o debate mais afincado atinente à boa-fé, visto ser inegável o tema retratado no Direito em diversas passagens da história da humanidade. Porém, conforme relatado em sua dissertação de *mestrado Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros*, Flávio Rubinstein ressalta que boa parte

¹² NASSA, Thulio Caminhoto. **A boa fé no regime jurídico de direito administrativo**. Dissertação (Dissertação em direito) – PUC. São Paulo, p. 16. 2010.

dos doutrinadores consideram que o assunto começou a ser tratado, de fato, pelo direito romano¹³:

Em que pese a dificuldade de apontar uma teoria prevalecente em relação à evolução histórica da boa-fé objetiva, parece correto afirmar que os especialistas, majoritariamente, concordam acerca do fato dela ser uma criação romana, herdeira – sob os pontos de vista linguístico e conceitual – de uma noção mais vasta e antiga, porém menos precisa, qual seja a da *fides*.

O termo *fides*, advém da deusa romana Fides, a qual era considerada a deusa dos negócios. A palavra *fides* tem as significações de fidelidade, fé. Juntou-se a palavra *bona* para criar a expressão, muito utilizada no Direito Romano, *bona fides*.

Desse modo, a *bona fides*, ou seja, o princípio da boa-fé objetiva no Direito Romano, é uma expectativa de conduta objetiva previsível e adequada para os parâmetros e costumes da sociedade romana à época:

Com efeito, a *bona fides*, entendida como princípio jurídico de boa-fé objetiva do Direito Romano, trazia em seu bojo uma expectativa de conduta objetiva, previsível e adequada aos parâmetros da sociedade romana, expectativa esta que se reportava aos ideais da *fides*, noção ética e moral.

Andreas von Thur complementa que a *bona fides* tratava-se de um conceito de moral, o qual apontava as atitudes adequadas que um homem deveria ter¹⁴:

[...] deste *princípio* derivam, por uma parte, a confiança e fé, como medida de interpretação e integração dos contratos (artigos. 157 e 242); e por outra, a *Boa-fé*, que estamos examinando e cujo caráter jurídico não se cuida na atitude honesta, senão no desconhecimento do fatos. Daí que a *Boa-fé* seja um fato e pertence ao campo do conhecimento; a lei a toma em consideração para proteger a honestidade e a circulação dos bens.

¹³ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação (Dissertação em direito econômico e financeiro) – USP. São Paulo, p. 10-11. 2008.

¹⁴ VON TUHR, Andreas. **Derecho Civil. Teoria General dei Derecho Civil Alemán**. Buenos Aires: Editorial de Palma, 1947. v. II. p. 150.1. Los Hechos Jurídicos. Apud CAMPOS, Márcio. **A boa-fé e a boa-fé objetiva na jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**. 2002. Tese (Doutorado em Direito) - UFSC, Florianópolis, 2002. Disponível em: <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/83149>. Acesso em: 7 jun. 2019.

Flávio Rubinstein acrescenta que, além da *bona fides* ser um princípio importante nas relações internacionais de Roma, que ditava a maneira de agir entre os Estados, também influenciava o comportamento entre romanos e estrangeiros. Sendo a *bona fides* um marco para o convívio social e ascensão de Roma,

Essa noção teve um papel amplamente relevante na Antigüidade, especialmente em Roma, apresentando-se ativamente operante e dominante nas relações internacionais – seja entre Estados, seja entre cidadãos de Estados diversos – bem como profundamente enraizada nas relações privadas.

Assim sendo, conforme Mario Bretone, a *bona fides* persuadia os cidadãos romanos a respeitar e agir com lealdade, sendo esta é que determinava e justificava a tutela jurisdicional¹⁵:

(...) a relação obrigatória é sustentada pela “boa fé”, pela persuasão de que é preciso respeitar lealmente as regras do jogo; e é a boa fé que determina e justifica a tutela jurisdicional.

Conforme leciona Max Kaser, ao exigir a lealdade da palavra dada, a *bona fides* se tornou o alicerce das relações obrigacionais, sendo seu cumprimento válido a todos os homens¹⁶.

Desse modo, a *bona fides* no Direito Romano trata-se de uma ideia central do pensamento social, político e jurídico romano, sendo, desse modo, um dos valores mais essenciais e genuínos do homem romano¹⁷.

Assim sendo, a *bona fides* tinha como principal objetivo garantir a manutenção da palavra dada e que uma das partes não fizesse uma ação contraditória com a manutenção da boa relação contratual. Por isso, ao manter a palavra dada, o indivíduo respeitava toda uma gama de valores, assim como também mantinha seus vínculos e promessas.

O locus histórico da boa-fé remete ao desenvolvimento comercial do Império Romano (século V a.C. a V d.C) no qual observa-se que o formalismo não era mais

¹⁵ BRETONE, Mario. **História do direito romano**. Lisboa: Editorial Estampa, 1990. p. 102.

¹⁶ KASER, Max. **Direito privado romano**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 50. Apud RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação (Dissertação em direito econômico e financeiro) – USP. São Paulo, 2008, p. 11.

¹⁷ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação (Dissertação em direito econômico e financeiro) – USP. São Paulo, 2008, p. 11.

suficiente para suprir as novas imposições do comércio, conforme explica Flávio Martins¹⁸:

Era necessário que as partes mantivessem a palavra empenhada qualquer que fosse o modo pelo qual viesse expressa, além de um comportamento que correspondesse ao costume das pessoas de bem e aos usos comerciais. A evolução da boa-fé esteve, portanto, ligada ao desenvolvimento do comércio e à atenuação do formalismo primitivo, manifestando-se como lealdade à palavra dada.

Ensina Hentz, nesse sentido que¹⁹:

Durante a Idade Média, o direito civil, fortemente influenciado pelo direito canônico, conferiu à boa-fé uma carga ética que se equiparava à ausência de pecado. Assim, os benefícios da boa-fé somente eram concedidos àqueles que a tivessem conservado desde a fase inicial até o momento em que a invocassem. Já na Idade Moderna, época em que se deu o desenvolvimento do comércio, o consensualismo -- como não poderia deixar de ser -- triunfou e foi adotado como base da clássica teoria dos contratos, apoiando-se no princípio da autonomia da vontade em detrimento da boa-fé.

Durante a Idade Média, a influência do Direito Canônico serviu para que se proclamasse a autoridade superior da Igreja Católica e para que o formalismo romanista fosse relativizado, mormente no que se refere à aplicação do princípio da boa-fé objetiva²⁰.

Na Idade Moderna (final do século XV à XVIII) o pensamento dominante foi o da valorização da autonomia da vontade, considerando-se a boa-fé apenas no seu viés subjetivo, fato este que apenas houve alteração nos processos hermenêuticos atuais em que se vislumbrou a necessidade de diferenciação da boa-fé objetiva e subjetiva, bem como a diferenciação nos termos do direito comparado.

3.1 Boa-fé no Direito Comparado

¹⁸ MARTINS, Flávio Alves. **A boa-fé objetiva e sua formalização no direito das obrigações brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 34.

¹⁹ HENTZ, André Soares. **Origem e evolução histórica da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro**. Jus, 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10427/origem-e-evolucao-historica-da-boa-fe-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 15/02/2019.

²⁰ MARTINS, Flávio Alves. **A boa-fé objetiva e sua formalização no direito das obrigações brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 39. Apud SCHNEIDER NUNES, Gustavo Henrique. **O princípio da boa-fé objetiva**. 2010. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) - UNIVEM, [S. l.], 2010.

Francisco Ovídio ensina que, tendo em vista que ocorre, especialmente na época atual, que é nítido o oferecimento de grande facilidade de comunicações, verifica-se um incessante relacionamento entre os diferentes países, quer no plano político, econômico, comercial e pessoal²¹.

Continua o autor afirmando que, mesmo separados, muitas vezes, por diferenças de natureza ideológica, os países tendem a estreitar os laços no terreno político, em decorrência do pragmatismo imperante nas relações internacionais. A economia mundial contemporânea é marcada pela vinculação entre os sistemas econômicos das nações; as multinacionais mantêm empresas nos mais variados locais, independentemente de distâncias e posicionamentos ideológicos.

Nesse sentido, Ancel traduz a importância do estudo do Direito Comparado, mostrando as seguintes proposições²²:

- a) apesar da diversidade das legislações, existe uma universalidade do direito;
- b) o conhecimento do direito estrangeiro é freqüentemente indispensável;
- c) permite ao jurista uma melhor compreensão do direito nacional, cujas características particulares se evidenciam, muito mais, mediante uma comparação com o direito estrangeiro;
- d) o método comparativo é indispensável ao estudo da História do Direito;
- e) nenhuma legislação nacional pode dispensar o conhecimento das legislações estrangeiras.

Assim, considerando a relevância da influência do Direito Francês e alemão para a estruturação do Direito brasileiro como um todo, passa-se à análise de cada uma dessas codificações.

3.1.1 Boa-fé na Codificação Francesa

²¹ OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 79, p. 161, 1 jan. 1984.

²² ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980, p. 140. Apud GUALDA E OLIVEIRA, Luciana. Estudo comparado de sistemas tributários. **Revista do Mestrado em Direito**. Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2007. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/download/2607/1597>. Acesso em: 20 jun. 2019.

A boa-fé somente foi positivada em 1804 com o advento do Código de Napoleão. Todavia, ela não se desenvolveu do modo esperado, tendo em vista que a escola da Exegese dominou o pensamento jurídico na França durante o século XIX propugnando que o interprete era mero escravo da lei.

Apenas na segunda metade do século passado é que a boa-fé começou a ter maior aplicabilidade nos tribunais franceses, momento em que passou a ser exigida tanto do devedor na execução de suas obrigações como do credor no exercício de suas prerrogativas.

Assim, O Código Civil Francês, também chamado de *Code Civil* ou Código Napoleônico, foi outorgado por Napoleão Bonaparte, entrando em vigor em 21 de março de 1804.

Em seu artigo 1.134, o normativo determina que as convenções entre as partes tenham força de lei, podendo somente ser revogados em mútuo consentimento ou quando autorizadas por lei, sendo que devem ser executadas sempre com boa-fé²³,

Art. 1.134: As convenções legalmente formadas têm valor de lei para aqueles que a fizeram. Elas podem ser revogadas somente com seu consentimento mútuo, ou nos casos autorizados pela lei. Elas devem ser executadas de boa-fé.

Embora o código determinasse a execução das convenções com boa-fé, na prática não era o que ocorria, sendo que, devido à intangibilidade do contrato, a boa-fé não era aplicada nas relações contratuais²⁴. JAUFFRET-SPINOSI discorre que “o juiz entendia que não poderia interpretar o contrato investigando a vontade das partes”²⁵.

Desse modo, conforme Jan Hendrik Dalhuisen, houve uma limitação da utilização da tese da boa-fé somente para situações específicas, tais como, conflitos

²³ Art. 1.134: Les conventions legalmente formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites. Elles ne peuvent être révoquées que de leur consentement mutuel, ou pour les causes que la loi autorise. Elles doivent être exécutées de bonne foi.

²⁴ R. ZIMMERMANN, S. WHITTAKER, **Good Faith in European Contract**, 2006, p. 33. Apud SCHULZ, Alexandre Bueno. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 22.

²⁵ C. JAUFFRET-SPINOSI, **Théorie et Pratique de la Clause Générale en Droit Française et dans les Autres Systèmes Juridiques Romanistes**, in S. GRUNDMANN, D. MAZEAUD. **General Clauses and Standards in European Contract Law**, Holanda, Kluwer, 2006, p. 36 e 37.: Le juge estimait ne pouvoir qu’interpréter le contract en recherchant l’intention des parties. Apud SCHULZ, Alexandre Bueno. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 22.

entre vizinhos, relações entre empregados, dentre outras, sendo, de preferência, usada para quando havia algum desequilíbrio de poderes entre as partes ou hipossuficiência.

Assim sendo, Jan Hendrik Dalhuisen leciona ²⁶,

(...) o direito francês, no fim, ainda prefere recorrer a conceitos mais específicos para definir ou redefinir os direitos e deveres das partes, de forma que o abuso de direito, bons costumes, fraude, erro ou enriquecimento sem causa ou a própria noção de causa, ou impossibilidade econômica, todos são rejeitados atualmente para endereçar o impacto de modificação de circunstâncias, são frequentemente usados no lugar de uma noção mais ampla de boa-fé em outros contextos.

Atualmente, conforme relata JALUZOT, está ocorrendo uma mudança no entendimento dos tribunais franceses, visto que o número de decisões que aplicam a noção de boa-fé para decidir os litígios tem aumentado²⁷.

A autora continua ao afirmar que “a concepção francesa continua a atribuir uma perspectiva à noção da boa-fé e a dar à intenção das partes um papel fundamental”²⁸.

Interessante notar que a doutrina e tribunais franceses reputam a boa-fé como uma conduta leal e honesta, acrescentando a exigência de ausência da malícia, ou seja, tem-se que não pode ser uma ação mal-intencionada.

Deste modo, conclui-se que os tribunais franceses, diferentemente do que se observará no Brasil, não observam o ato em si, mas os motivos, internos, que levaram à prática podem ser valorados efetivamente como bons ou ruins, sendo assim, quase uma atuação discricionária do juiz, visto que não há aspectos puramente objetivos nessa análise.

3.1.2 Boa-fé na codificação alemã

²⁶ DALHUISEN, Jan Hendrik. **Dalhuisen on Transnational and Comparative Commercial, Financial and Trade Law**, 3ª ed., Portland, Hart, 2007, p. 291-292. Apud SCHULZ, Alexandre Buono. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 23.

²⁷ JALUZOT, Béatrice. **La bonne foi dans les contrats – étude comparative des droits français, allemand et japonais**. Paris. Dalloz. 2001. p. 246. Apud SCHULZ, Alexandre Buono. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 23.

²⁸ JALUZOT, Béatrice. **La bonne foi dans les contrats – étude comparative des droits français, allemand et japonais**. Paris. Dalloz. 2001. p. 237. Apud SCHULZ, Alexandre Buono. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 23.

O princípio da boa-fé, tanto na interpretação quanto no cumprimento das obrigações, está previsto no *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB) de 1900. Tal codificação consagrou a boa-fé subjetiva em termos éticos e a boa-fé objetiva no âmbito contratual.

Antônio Menezes Cordeiro afirma que é possível constatar que no BGB há dezesseis dispositivos que tratam a respeito da boa-fé subjetiva, o qual corresponde pela expressão *guter Glaube*. Já com relação à boa-fé objetiva, há cinco dispositivos que tratam a respeito, o qual está apresentado pela expressão *Treu und Glaube*²⁹.

Dentre estes artigos, abre-se destaque para os artigos 157 e 242.

Conforme demonstra o art. 157 do BGB, tal código determina que “os contratos serão interpretados com boa-fé, considerados os usos e costumes”³⁰. Assim sendo, tal artigo determinou a obrigatoriedade do comportamento de boa-fé entre as partes.

Já o art. 242 do BGB afirma expressamente que “o devedor deve efetuar sua prestação em conformidade com as exigências da boa-fé, considerando os usos”³¹. Desse modo, tal artigo positivou a cláusula geral da boa-fé nas obrigações.

O legislador brasileiro de 2002, na parte geral do Código Civil, em seu artigo 113, dispôs de forma análoga à do legislador do BGB: Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa fé e os usos do lugar de sua celebração.

Os artigos 157 e 242 do BGB formam os *Treu und Glaube*, os quais possuem o significado de fidelidade à palavra e obrigação de inspirar confiança³².

Assim, reconhece-se que na Alemanha, o cenário da boa-fé é expansivo, visto que essa cláusula geral revolucionou o direito dos contratos. Assim, incessante é o uso pela doutrina e pela jurisprudência da maior aplicabilidade dos direitos dos contratantes.

Apesar, portanto, do art. 242 do BGB ter uma redação restritiva, a boa-fé é utilizada amplamente, visto que, na Alemanha, ao juiz é assegurado um poder criador, sendo-lhe permitida a suplementação para preenchimento de lacunas.

²⁹ CORDEIRO, Antônio Menezes. **Tratado de Direito Civil português**. Coimbra: Almedina, 2005. Apud GONTIJO, Maisa Conceição Gomes. **Análise do Princípio da boa-fé objetiva estatuído no artigo 422 do Código Civil Brasileiro**. 2009. Dissertação (Pós-graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica, Minas Gerais, 2009.x

³⁰ Art. 157: Auslegung von Verträge: Verträge sind so auszulegen, wie Treu und Glaube mit Rücksicht auf die Verkehrssite es erfordern.

³¹ Art. 242: Leistung nach Treu und Glaube. Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken wie Treu und Glaube mit Rücksicht auf die Verkehrssite es erfordern.

³² JALUZOT, Béatrice. **La bonne foi dans les contrats – étude comparative des droits français, allemand et japonais**. Paris. Dalloz. 2001. p. 86. Apud SCHULZ, Alexandre Bueno. **A boa-fé nos contratos comerciais internacionais**. 2014. Tese de doutorado (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 26.

No entanto, diversamento do que no Direito Francês, há critérios mais objetivos que servem à orientação do juiz, o qual deve apurar se houve ou não violação ao princípio da boa-fé.

Isso se justifica porque a função corretiva ou de controle é usualmente ligada ao abuso de direitos e, às vezes pode-se confundir com a equidade no caso concreto.

3.1.3 Boa-fé na codificação italiana

No Código Civil italiano, de 1942, dispõe a *correttezza* que seria, justamente, o comportamento leal.

Nesse sentido, informa Schulz que, a Corte de Cassação decidiu que em matéria de contratos, o princípio da boa-fé objetiva deve presidir a execução do contrato, assim como sua formação e interpretação e, de maneira definitiva, acompanhá-lo em cada uma de suas fases.

Continua o autor que a obrigação de boa-fé objetiva ou leal negocial constitui, de fato, um dever jurídico autonomo, expressão de um princípio geral de solidariedade social, cuja constitucionalização é atualmente pacífica.

A boa-fé, essencialmente como explica Schulz, tem como finalidade manter uma relação jurídica no binário do equilíbrio e da proporção. O princípio da boa-fé objetiva, isto é, da lealdade de conduta, deve acompanhar o contrato no seu desenvolvimento, da formação à execução e, sendo expressão do dever de solidariedade fundado no art. 2 da Constituição italiana, impõe a cada uma das partes a obrigação de agir na ótica de um equilíbrio dos interesses mútuos.

3.2 Boa-fé no Direito Brasileiro

A boa-fé objetiva, assim como nos demais países analisados, também obteve no Brasil sua semente no direito privado, visto que foi primeiramente inserida no art. 131 do Código Comercial de 1850, ao estabelecer que:

Sendo necessário interpretar as cláusulas do contrato, a interpretação, além das regras sobreditas, será regulada sob as seguintes bases: **a inteligência simples e adequada, que for mais conforme a boa-fé,** e ao verdadeiro espírito e natureza do contrato, deverá sempre prevalecer a rigorosa e restrita significação das palavras. (grifo nosso)

Tempos depois, é possível notar que no Código Civil de 1916 a boa-fé objetiva constava expressamente no art. 1443, o qual determinava que o contrato de seguro tratava-se de um contrato de boa-fé,

Art. 1443. **O segurado e o segurador são obrigados a guardar no contrato a mais estrita boa fé e veracidade**, assim a respeito do objeto, como das circunstâncias e declarações a ele concernentes. (grifo nosso)

Além do artigo citado acima, pode-se aferir que a boa-fé objetiva era encontrada de maneira implícita no art. 85, sendo que tal dispositivo impunha que ao analisar uma declaração de vontade das partes, era necessário não apenas averiguar a linguagem literal, mas o principal aspecto era analisar quais as intenções das palavras.

Maria Helena Diniz explica que o dispositivo legal determina que³³

(...) o intérprete do sentido negocial não deve ater-se, unicamente, à exegese do negócio jurídico, ou seja, ao exame gramatical de seus termos, mas sim, em fixar a vontade, procurando suas conseqüências jurídicas, indagando sua intenção, sem se vincular, estritamente, ao teor lingüístico do ato negocial.

Washington de Barros Monteiro leciona que o art. 85 trata-se de preceito sábio, visto que determina que a declaração de vontade das partes não seja de maneira rasa, devendo ser rechaçado qualquer entendimento que os contratos sejam analisados apenas dentro do contexto escrito, mas também no sentido da intenção das partes³⁴,

Cuida-se inquestionavelmente de preceito salutar, impregnado de profunda sabedoria. Declaração que não corresponda ao preciso intento das partes é corpo sem alma. Deve ser arredado, portanto, entendimento que se apegue tão-somente à literalidade da estipulação, “quantum verba sonant”, com total desprezo da rigorosa intenção dos interessados e dos fins econômicos que os aproximaram

³³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro. Teoria geral do direito civil.** 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v.1, p. 230.

³⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil. Parte geral.** 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 1, p. 181 .

E o autor continua, ao afirmar que “com relação aos contratos em geral, devem estes ser interpretados segundo a boa-fé, as necessidades do crédito e as leis da equidade”³⁵.

Os artigos 109, 112, 500, 510, 516, 622, 1002, 1073 e 1405 do Código Civil de 1916 também dispunham sobre a boa-fé, todavia trata-se do aspecto subjetivo.

Somente após anos, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, é que se pode averiguar que a boa-fé volta em foco, como, por exemplo, nos artigo 37, o qual determina que a administração deve agir de acordo com a moralidade, sendo a boa-fé implícita neste princípio.

No Brasil, embora a boa-fé já fosse conhecida desde a década de 70, seu ingresso formal no ordenamento positivo se deu somente em 1990, por meio do Código de Defesa do Consumidor.

Com efeito, conforme ensina Carlos Eduardo Iglesias Diniz, o Código Civil Brasileiro de 1916 não continha norma geral que consagrasse o princípio da boa-fé, e essa omissão pode ter sido causada em razão da mentalidade capitalista da segunda metade do século XIX, mais preocupada com a segurança da circulação e desenvolvimento das relações jurídicas do que com a justiça material dos casos concretos, sendo importante lembrar que a ausência de tratamento legislativo dedicado ao princípio da boa-fé do Direito Brasileiro causou enormes prejuízos ao estudo e à aplicação desse princípio no nosso sistema jurídico³⁶.

Continua explicitando que, sendo aplicada inicialmente nas relações de consumo, a boa-fé acabou adquirindo um caráter pró-consumidor, que não era inerente ao seu conteúdo dogmático, mas compunha a realidade do Código. Posteriormente, com a entrada em vigor do novo Código Civil, novamente a ela se fez referência no art. 422, que, como fator de renovação do direito brasileiro contemporâneo, introduziu uma profunda transformação na teoria geral dos contratos.

Advindo do art. 170, V, da Constituição Federal, o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90) regulamentou as relações de consumo no mercado brasileiro. Esta Lei positivou o princípio da boa-fé objetiva em seus art. 4º, inciso III, e

³⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil. Parte geral**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 1, p. 182.

³⁶ DINIZ, Carlos Eduardo Iglesias, A boa-fé objetiva no direito brasileiro e a proibição dos comportamentos contraditórios. EMERJ. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/13/volumeI/10anosdocodigocivil_61.pdf>. Acesso em: 04/07/2019. p. 61.

art. 51, inciso IV, não restando dúvidas que, para proteger o consumidor, tanto ele quanto o fornecedor do produto ou serviço devem agir com boa-fé antes, durante e após a consumação do contrato,

Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:

III - harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), **sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores;** (grifo nosso)

Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que:

IV - estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, **ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade;** (grifo nosso)

Após a promulgação do Código de Defesa do Consumidor, foi a vez do Código Civil de 2002 (Lei 10.406/02) positivarem o princípio da boa-fé objetiva, ao determinar no art. 422 que “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”.

Desse modo, percebe-se que, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a boa-fé objetiva foi tema recorrente para evitar possíveis conflitos, sendo que, em determinadas situações, este princípio foi positivado.

3.2.1 Classificações da boa-fé

Neste tópico será realizada uma análise das diferentes classificações da boa-fé no direito brasileiro, podendo ela ser objetiva e subjetiva e as peculiaridades da boa-fé no direito privado e público brasileiro.

3.2.1.1 Diferença entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva

A doutrina em geral considera que há dois tipos de boa-fé: a objetiva e a subjetiva. A diferença entre as duas está no tipo de análise a ser tomada.

Na obra *Direito civil: parte geral*, Cleyson de Moraes Mello explana que para identificar a boa-fé subjetiva, é necessário fazer uma análise da consciência do indivíduo no momento em que o ato jurídico é realizado³⁷. Colaciona-se trecho:

Na *boa-fé subjetiva* procura-se analisar o estado de consciência do agente no momento da produção do ato jurídico, ou seja, procura-se analisar as intenções do agente. Por exemplo, a regra do artigo 1.201 do CC 2002 determina que “é de boa-fé a posse, se o possuidor ignora o vício, ou o obstáculo que impede a aquisição da coisa”.

Ao debater a diferenciação entre boa-fé objetiva e subjetiva, Pablo Stolze Glagliano e Rodolfo Pamplona Filho entendem que esta última é uma “... situação psicológica, um estado de ânimo ou de espírito do agente que realiza determinado ato ou vivencia dada situação, sem ter ciência do vício que a inquina”.

Os mesmos autores se aprofundam no tema, afirmando que:

Em geral, esse estado subjetivo deriva do reconhecimento da ignorância do agente a respeito de determinada circunstância, como ocorre na hipótese do possuidor de boa-fé que desconhece o vício que macula a sua posse. Nesse caso, o próprio legislador, em vários dispositivos, cuida de ampará-lo, não fazendo o mesmo, outrossim, quanto ao possuidor de má-fé (arts. 1.214, 1.216, 1.217, 1.218, 1.219, 1.220, 1.242, do CC/2002).

A boa-fé objetiva é descrita por Cleyson de Moraes Filho como uma conduta esperada pelas outras pessoas. As pessoas, parceiros, terceiros, esperam do indivíduo um ato jurídico honesto, leal e com respeito mútuo, para, desse modo, evitar futuros conflitos sociais³⁸:

Já a *boa-fé objetiva* é uma norma de conduta esperada dos parceiros contratuais, ou seja, é um dever jurídico imposto às partes contratantes. Em linhas gerais, o que se espera dos contratantes é uma conduta de recíproca cooperação, um respeito mútuo, um agir leal e honesto que dignifique o exercício de sua capacidade civil com vistas à construção de uma sociedade justa, fraterna e solidária. A cláusula geral de boa-fé objetiva se aplica não só as relações jurídicas de direito obrigacional, mas também as

³⁷ MELLO, Cleyson de Moraes. *Direito civil: parte geral*. 3 ed. Rio de Janeiro. Freitas Barros Editora, 2017. p. 474.

³⁸ MELLO, Cleyson de Moraes. *Direito civil: parte geral*. 3 ed. Rio de Janeiro. Freitas Barros Editora, 2017. p. 474.

relações jurídicas existenciais, tais como as relações existências de família. (grifo nosso)

Pablo Stolze Glagliano e Rodolfo Pamplona Filho definem a boa-fé objetiva como um princípio expresso em uma regra de comportamento, de fundo ético e exigibilidade jurídica.

A resposta a estas últimas indagações, portanto, encontra-se na definição da boa-fé objetiva, que, conforme já vimos, consiste em um princípio vinculado a uma imprescindível regra de comportamento, umbilicalmente ligada à eticidade que se espera seja observada em nossa ordem social.

Paulo Caliendo, ao discorrer sobre o tema boa-fé, afirma que se deve trabalhar com o conceito de causa. Desse modo, o autor identifica que a causa não deveria apenas ser analisada no interior do negócio jurídico, mas estaria vinculada a uma finalidade a qual o negócio jurídico deseja, sendo que esta finalidade deve ser aferida objetivamente³⁹:

Por outro lado, o sentido de causa é identificar uma finalidade a ser alcançada pelo negócio. A interpretação da causa deve ser realizada de modo objetivo, a finalidade de que trata o novo Código Civil é objetiva, ou seja, não está a sindicalizar a intenção do agente. A finalidade deve ser vista de modo objetivo, analisando-se, inclusive, a finalidade prevista pelo ordenamento, assim, conforme o novo Código Civil exige: (...)

O autor continua ao demonstrar que esta finalidade pode ser observada no Código Civil por meio dos seguintes temas: interpretação finalística (art. 112); respeito à boa-fé (art. 113 e 422); e adequação à função social (art. 421).

Desse modo, pode-se entender que a boa-fé subjetiva é o estado de consciência, a intenção do indivíduo no momento do seu ato. É necessária realizar a análise de um ou mais destes pontos citados para poder identificar se houve ou não boa-fé por parte do autor do ato. Esse elemento subjetivo é evidenciado no direito alemão, cuja expressão “Guten Glaube”, ou seja, “boa crença”, é tratada no direito alemão pela expressão “Treu und Glaube”, ou seja, “fidelidade e crença”.

³⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 249-250.

Já a boa-fé objetiva é um princípio jurídico, ou seja, um dever jurídico, em que a sociedade em geral espera do indivíduo uma conduta ou conjunto de condutas. Estes atos são considerados como éticos ou antiéticos pela coletividade, sendo imprescindíveis para o convívio justo e pacífico da sociedade.

Assim, em certas situações, como decidido pelo Ministro Vasco Della Giustina, demonstra-se com uma que a própria boa-fé objetiva pode criar novos preceitos relevantes aos casos concretos, tal qual o *duty to mitigate the loss*.

Em curta explicação, o Ministro ilustra com maestria que tal preceito determina o dever das partes de agir de forma a evitar o agravamento do dano.

DIREITO CIVIL. CONTRATOS. **BOA-FÉ OBJETIVA. STANDARD ÉTICO-JURÍDICO. OBSERVÂNCIA PELAS PARTES CONTRATANTES. DEVERES ANEXOS. DUTY TO MITIGATE THE LOSS. DEVER DE MITIGAR O PRÓPRIO PREJUÍZO.** INÉRCIA DO CREDOR. AGRAVAMENTO DO DANO. INADIMPLEMENTO CONTRATUAL. RECURSO IMPROVIDO.

1. Boa-fé objetiva. Standard ético-jurídico. Observância pelos contratantes em todas as fases. Condutas pautadas pela proibidade, cooperação e lealdade.

2. Relações obrigacionais. Atuação das partes. Preservação dos direitos dos contratantes na consecução dos fins. Impossibilidade de violação aos preceitos éticos insertos no ordenamento jurídico.

3. Preceito decorrente da boa-fé objetiva. Duty to mitigate the loss: o dever de mitigar o próprio prejuízo. Os contratantes devem tomar as medidas necessárias e possíveis para que o dano não seja agravado. A parte a que a perda aproveita não pode permanecer deliberadamente inerte diante do dano. Agravamento do prejuízo, em razão da inércia do credor. Infringência aos deveres de cooperação e lealdade.

4. Lição da doutrinadora Véra Maria Jacob de Fradera. Descuido com o dever de mitigar o prejuízo sofrido. **O fato de ter deixado o devedor na posse do imóvel por quase 7 (sete) anos, sem que este cumprisse com o seu dever contratual (pagamento das prestações relativas ao contrato de compra e venda), evidencia a ausência de zelo com o patrimônio do credor**, com o conseqüente agravamento significativo das perdas, uma vez que a realização mais célere dos atos de defesa possessória diminuiriam a extensão do dano.

5. Violação ao princípio da boa-fé objetiva. Caracterização de inadimplemento contratual a justificar a penalidade imposta pela Corte originária, (exclusão de um ano de ressarcimento).

6. Recurso improvido.

(REsp 758.518/PR, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS), TERCEIRA TURMA, julgado em 17/06/2010, REPDJe 01/07/2010, DJe 28/06/2010) (grifei)

Dessa forma, infere-se que, após a 2ª Guerra Mundial, mudam-se os conceitos e se passa a valorar mais diversos valores que regem as relações humanas. Assim, explica Patrícia Ayub Costa e Sérgio Alves Gomes que mudou o pensamento de que um ordenamento que se baseava na segurança da lei, na idéia de que se devia prever tudo, relegando ao juiz ser apenas "boca da lei"⁴⁰.

Nasce, assim, conforme os autores, o conceito de "sistema aberto", onde o juiz deixa de utilizar conceitos determinados para utilizar cláusulas gerais. O juiz passa a ser diretor do processo e não apenas mero espectador ou ditador.

Nesse sentido, ampliou-se a aplicação do princípio da boa-fé, não apenas nas relações privadas, mas, também, em sede de direito público.

3.2.1.2 Boa-fé no Direito Público e no Direito Privado

A boa-fé objetiva, esta utilizada como forma de interpretar as relações jurídicas entre pessoas físicas e jurídicas, impõe entre as partes o dever de agir de maneira leal e honesta, com a intenção de que ambas consigam realizar suas vontades sem qualquer vício.

Para Eduardo Farias Silva, em seu artigo A boa-fé objetiva no direito público e privado, este princípio age como uma maneira de interpretar as relações jurídicas entre duas ou mais partes, representando a obrigação das partes contratantes de proceder de modo a não abusar da confiabilidade da outra parte.

O princípio da boa-fé objetiva como mecanismo de interpretação das relações jurídicas bilaterais, consiste no dever de cada parte contratante agir de forma a não defraudar a confiança da outra parte, a fim de que ambas possam materializar suas vontades sem qualquer mácula. Consubstancia-se na estipulação de deveres anexos, implícitos, impondo que os contratos sejam celebrados com probidade, honestidade, ética, honradez e informação. Sob esse prisma, o enunciado número 24 do Conselho Superior da Justiça Federal, aprovado na *I Jornada de Direito Civil*, realizada em setembro de 2002, prevê que a inobservância desses deveres anexos gera a violação positiva do contrato, espécie de inadimplemento a imputar responsabilidade contratual objetiva àquele que viola um desses direitos anexos. Tal princípio tem aplicabilidade ainda que as partes não tenham consignado expressamente no contrato.

⁴⁰ COSTA, Patrícia Ayub e GOMES, Sérgio Alves. **O princípio da boa-fé objetiva à luz da Constituição**. Site Publica Direito. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf Acesso em: 04/07/2019. p. 4.

O Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões, relata a presença da boa-fé objetiva, sendo que em certos casos é descrita não apenas como um preceito jurídico ao qual irradia relações jurídicas de direito privado, mas também como um princípio que deve ser seguido pelas partes, conforme explicitam os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. PAES. EXCLUSÃO DO PARCELAMENTO POR AUSÊNCIA DE RENÚNCIA EXPRESSA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO EM TRÂMITE. CONCESSÃO DE PARCELAMENTO LEGALMENTE CONCEDIDO PELA PARTE EXEQUENTE. POSTERIOR EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE OPORTUNIZAR AO CONTRIBUINTE QUE ADEQUE-SE ÀS NORMAS DE ADESÃO AO PARCELAMENTO. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

2. O STJ reconhece a viabilidade de incidência dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários, quando tal providência visa a evitar práticas contrárias à própria teleologia da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo ao Erário. Precedente: REsp. 1.143.216/RS, Rel. Min.

LUIZ FUX, DJe 9/4/2010.

(REsp 1338717/RN, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2014, DJe 03/02/2015)

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA VENDEDORA. NÃO RECOLHIMENTO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INAPLICABILIDADE.

(...)

3. "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (CTN).

6. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1.148.444/MG, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que "o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação".

7. In casu, essa razão de decidir, mutatis mutandis, pode ser aplicada ao presente caso, pois, se o adquirente de boa-fé tem o direito de creditar o imposto oriundo de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, com maior razão não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor infrator.

8. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial.

Tal requisito afeta os negócios jurídicos no sentido de que os indivíduos não possuem apenas o dever de seguir com o que foi acordado expressamente entre ambos, mas também seguirem os deveres anexos impostos pela boa-fé objetiva, sendo estes implícitos. Dentre estes deveres, pode-se citar agir honestamente, com lealdade, confiança, cooperação, probidade, razoabilidade, ética e obrigação de informar.

Todavia, embora comumente atrelado aos deveres negociais e contratuais da esfera privada, a boa-fé objetiva transcende o direito privado e afeta também o direito público, sendo que a matéria que frequentemente trata do assunto é o Direito Administrativo.

Porém, como ensina Diniz (2012, p. 64) a boa-fé é muito mais ampla, e sendo ela própria a norma jurídica, existe sempre e incide como fonte de deveres, como critério ou como limite a conformar todas as fases da vida do processo obrigacional, quais sejam, a fase inicial de formação do vínculo obrigacional; a fase de realização da obrigação; e a fase final que se desenvolve após a extinção do vínculo.

Significa dizer que a boa-fé incide, inclusive, desde as negociações preliminares, na fase pré-contratual até a fase pós-contratual. A boa-fé deve estar presente na proposta, nas tratativas, na publicidade, na oferta, e ainda depois de cumprido o contrato.

O entendimento doutrinário do Direito Administrativo é o de que a boa-fé objetiva da administração pública está inserida dentro do princípio da moralidade.

Inclusive, tendo em vista, que a própria Receita Federal, órgão do Executivo, responsável por, majoritariamente, arrecadação dos tributos, também está sujeita à principiologia da boa-fé, tal como se expõe, na Portaria 457 de 2016, que estabelece padrões para o atendimento presencial nas unidades de atendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que tem como uma de suas diretrizes, conforme art. 3 a presunção da boa-fé ao cidadão.

Em seu livro Manual de direito administrativo, Matheus Carvalho leciona que o princípio da moralidade exige a honestidade, lealdade, boa-fé de conduta no exercício

da seara administrativa, devendo os servidores não agir de forma corrupta ao representar o Estado⁴¹,

Trata-se de princípio que exige a honestidade, lealdade, boa-fé de conduta no exercício da função administrativa - ou seja, a atuação não corrupta dos gestores públicos, ao tratar com a coisa de titularidade do Estado. Esta norma estabelece a obrigatoriedade de observância a padrões éticos de conduta, para que se assegure o exercício da função pública de forma a atender às necessidades coletivas.

O mesmo autor também afirma que, ao agir contra o princípio da moralidade, e, conseqüentemente, com má-fé, a administração pública também estaria ferindo outro princípio emanado da Constituição: o da legalidade⁴²,

É importante que, interpretando a Constituição Federal como uma norma posta integrante do ordenamento jurídico nacional, se admita que a atuação em desconformidade aos padrões de moralidade enseja uma violação ao princípio da legalidade, amplamente considerado, por abranger, inclusive, os princípios e regras constitucionais.

Assim sendo, Matheus Carvalho entende que para um órgão da administração pública agir com boa-fé, este deve respeitar o princípio constitucional da legalidade, o qual requer que a instituição pública haja dentro dos parâmetros determinados pela lei ou atos normativos.

Ricardo Alexandre e João de Deus, em seu livro *Direito Administrativo*, ensinam que o princípio da moralidade determina que a administração pública deve agir conforme a moral administrativa, sendo que esta "...determina a observância a princípios éticos extraídos da disciplina interna da administração", sendo que a boa-fé objetiva do administrador público está contida na moralidade administrativa.

Por sua vez, a moral administrativa é aquela que determina a observância a princípios éticos extraídos da disciplina interna da administração. Nesse ponto devemos deixar claro que não existe um conceito legal ou constitucional de moralidade administrativa. Na verdade, trata-se de um conceito jurídico indeterminado, a ser formatado pelo entendimento da doutrina e jurisprudência. Nesse contexto, o princípio da moralidade diz respeito à noção de obediência aos valores morais, aos bons costumes, às regras da boa administração, aos princípios da justiça e da equidade, à ideia comum de honestidade, à ética, à boa-fé e à lealdade.

⁴¹ CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4 ed. Salvador. JusPODIVM, 2017. p. 73.

⁴² CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4 ed. Salvador. JusPODIVM, 2017. p. 73.

Os mesmos autores também afirmam que, embora não reconhecido em outras doutrinas, no Direito Administrativo o princípio da boa-fé, sendo este implícito na Constituição Federal e explícito no art. 2º, parágrafo único, IV, e art. 4º, II, ambos da Lei 9.784/1999. Colacionam-se artigos da Lei:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, **os critérios de: (...) IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;**

(...)

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: (...) **II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;**
(grifo meu)

A própria jurisprudência do STF reconhece a existência do princípio da boa-fé objetiva e a sua aplicabilidade tanto aos atos da Administração Pública quanto ao cidadão que utiliza os serviços públicos,

EMENTA: DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONCURSO PÚBLICO. FRAUDE. INDENIZAÇÃO A SERVIDOR EXONERADO. NÃO CABIMENTO. CARÁTER PROTETÓRIO. IMPOSIÇÃO DE MULTA.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a Administração pode anular seus atos ilegais ou inconstitucionais a qualquer tempo (Súmulas 346 e 473/STF). Tal anulação não caracteriza ofensa aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé objetiva, nem gera direitos (ARE 936.196 AgR, Rel. Min. Edson Fachin).

(...)

(ARE 841601 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 26/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-238 DIVULG 08-11-2018 **PUBLIC 09-11-2018**) (grifo nosso)

EMENTA AGRAVO INTERNO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃO DO TCU QUE RECUSOU REGISTRO A ATO CONCESSIVO DE PENSÃO POR MORTE. ATO DE CONTROLE. AUTOTUTELA. TERMO INICIAL DA FLUÊNCIA

DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 54 DA LEI Nº 9.784/1999.

(...)

2. O ato concessivo de pensão por morte ostenta natureza complexa, de modo que só se aperfeiçoa com o exame de sua legalidade e subsequente registro pelo Tribunal de Contas da União. Enquanto não aperfeiçoado o ato concessivo de pensão, não há falar em fluência do prazo decadencial previsto no art. 54 da 9.784/1999, **referente ao lapso de tempo de que dispõe a Administração Pública para promover a anulação de atos de que resultem efeitos favoráveis aos destinatários, tampouco em estabilização da expectativa do interessado, aspecto a conjurar, na espécie, afronta aos princípios da segurança jurídica e da boa-fé, bem como às garantias constitucionais do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.**

Precedentes.

(...)

(MS 26864 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 01/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-288 DIVULG 13-12-2017 **PUBLIC 14-12-2017**) (grifo nosso)

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 12/12/2018, ao qual foi relatado pela Ministra Regina Helena Costa, decidiu que o servidor público não agiu conforme a boa-fé ao “desconsiderar a afetação de interesse social que restringia a destinação do bem”.

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. AFRONTA AO ART. 535 DO CPC/73. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA LEI N. 8.429/92 A AGENTES POLÍTICOS. POSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. DOAÇÃO DE IMÓVEL PÚBLICO. PREFEITO. ENVIO DE PROJETO DE LEI DE EFEITOS CONCRETOS COM INTUITO DE FAVORECER PESSOA JURÍDICA ADMINISTRADA POR FAMILIARES. APROVAÇÃO POSTERIOR PELA CÂMARA MUNICIPAL. IRRELEVÂNCIA NO CASO DOS AUTOS. DOLO. PRESENÇA. PRINCÍPIOS DA IMPESSOALIDADE E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. VIOLAÇÃO. DANO AO ERÁRIO CONFIGURADO. ARQUIVAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL POR FALTA DE TIPICIDADE CRIMINAL. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS PENAL, CIVIL E ADMINISTRATIVA. CONDENAÇÃO MANTIDA. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

(...)

VIII - O princípio da moralidade administrativa exige do administrador público conduta pautada na boa-fé e na lealdade com os administrados.

IX - Na situação examinada, verifica-se a violação aos princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa, porquanto o réu, ao tomar a iniciativa da doação de imóvel público para o funcionamento de rádio gerida por seus familiares, **feriu o dever de isonomia na sua atuação, concedendo benefício patrimonial público por motivos**

particulares, e não agiu com boa-fé e lealdade com os administrados ao desconsiderar a afetação de interesse social que restringia a destinação do bem.

(...)

(REsp 1693167/CE, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2018, **DJe 12/12/2018**)

Desse modo, pode-se constatar que a boa-fé objetiva não apenas afeta as relações de direito privado, mas também atinge a seara do direito público, requerendo que os órgãos e servidores públicos ajam com ética, lealdade, honestidade, informação, cooperação, confiabilidade e razoabilidade.

4 BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme extensa argumentação acima se pode entender que a boa-fé objetiva não se limita apenas ao ramo do Direito Privado, mas alcança a condição de princípio geral, o qual se influencia todos os ramos jurídicos⁴³.

Na definição de Carnelutti, age de boa-fé aquele que demonstra "vontade conforme ao direito". Na ordem jurídica, a idéia de boa fé aparece sob diversos revestimentos semânticos no âmbito da normas que dispõem sobre relações públicas e privadas⁴⁴.

A boa fé, conforme ensina Andrade Filho, é antitética a má fé, assim considerada a conduta maliciosa que visa a enganar ou iludir alguém com o objetivo de obter uma vantagem que não seria obtida de forma leal. A boa fé é fortemente influenciada pelas idéias da Ética ou da ação conforme certos parâmetros de boa conduta em sociedade. Projetando-se sobre a ordem jurídica, a boa fé desempenha a função própria de um princípio geral de direito cujo mandamento consiste em que todas as pessoas devem comportar-se com lealdade em suas relações, desde a formação até a extinção delas⁴⁵.

A boa fé, continua o autor, em certas circunstâncias, constitui critério de interpretação de atos ou negócios jurídicos e, em outras, diz respeito à forma de ação ou omissão na produção dos referidos atos. A recepção do princípio da boa fé no âmbito do direito administrativo e tributário é um imperativo que visa a flexibilizar o exercício do poder de punir diante da complexidade do sistema de direito positivo.

Com base em tal premissa o ilustre Ministro do STJ, Humberto Gomes de Barros, em voto publicado na RSTJ 24/210, afirmou que: "a boa fé dos administrados passou a ter importância imperativa no Estado intervencionista, constituindo, juntamente com a segurança jurídica, expediente indispensável à distribuição da justiça material. É preciso tomá-lo em conta perante situações geradas por atos inválidos".

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário**. Conjur 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em: 23/01/2019

⁴⁴ CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del Proceso Civil*. Tradução da 5ª edição por Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América. 1956, p. 456.

⁴⁵ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **O Princípio da Boa Fé no Direito Tributário**. São Paulo, 2003. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=113843. Acesso em: 7 jul. 2019.

A boa fé pode ser invocada na interpretação e aplicação de normas que dispõem sobre sanções tributárias e os tribunais, em alguns casos, têm decidido com base nela.

Karl Larenz afirma que a manutenção e a defesa da fidelidade e confiança, a *fides* do Direito Romano, são a base da juridicidade e das relações advindas desta. Desse modo, o princípio da boa-fé não se restringe às relações jurídicas obrigacionais, mas sim como um princípio geral do direito, o qual é possível aplicar em qualquer relação jurídica⁴⁶.

A defesa da fidelidade e a manutenção da confiança formam o fundamento do tráfego jurídico e especialmente das relações jurídicas especiais. Em razão disso, o princípio (da boa-fé) não é limitado às relações jurídicas obrigacionais, mas que se efetiva segundo entendimento hoje pacífico, como um princípio geral do direito, aplicável sempre onde exista ou esteja preparada na relação jurídica especial. Diante desses requisitos, assim, também no Direito das Coisas, no Processo Civil e no Direito Público.

Afirma Edmar Oliveira Andrade Filho que um exemplo dessa aplicação da boa-fé é a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2001/0159922-8⁴⁷.

No caso apresentado pelo autor, o Tribunal decidiu que,

(...) a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida para integrar o ativo imobilizado da empresa, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário.

O autor também demonstra um 2º caso, sendo este o julgamento do Recurso Especial nº 2001/0037971-0, a 1ª Turma do STJ, o qual ostensivamente considerou a boa fé como excludente da culpabilidade e reconheceu, por via de consequência, de que esta é necessária também nas normas penais aplicáveis por infrações à legislação tributária⁴⁸.

Tão relevante considera-se a boa-fé, por ser um princípio geral ou cláusula geral de exceção de dolo (*exceptio doli generalis*), que joga um importante papel na interpretação e aplicação do direito, o qual grande enfoque remete Edmar Oliveira

⁴⁶ Larenz, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958. p. 148

⁴⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Infrações e sanções tributárias**. 1ª ed. São Paulo. Dialética, 2003, p. 72.

⁴⁸ Idem, p. 72.

Andrade Filho neste caso, ao salientar as normas punitivas existentes no Direito Tributário⁴⁹.

A boa-fé, principalmente nos casos de expressão da punitividade estatal em âmbito tributário, ressalta o autor⁵⁰,

(...) recorta o campo normativo da norma penal para excluir a culpabilidade na medida em que o infrator de boa fé não quis produzir um resultado com dolo e tomou as devidas cautelas que são incompatíveis com as idéias de negligência, imprudência e imperícia.

Desse modo, conforme ressalta o autor, quem se comporta conforme o direito não tem a intenção de viola-lo e, desse modo, não age de modo culposo para legitimar a aplicação da norma penal.

Desse modo, analisa-se neste capítulo a relação da boa-fé propriamente no direito tributário em suas diversas faces, bem como, considerando a existência de relação sistêmica do direito, a sua indissociabilidade perante os outros princípios que regem o Direito Tributário.

4.1 Correlação da boa-fé objetiva com os outros princípios tributários

4.1.1 Princípio da Confiança

Conforme lecionado por Amelia González Mendéz, o princípio da confiança trata-se de uma maneira de defender o indivíduo perante a atuação da Administração Pública, ao pressupor a proteção da continuidade e permanência das situações existentes ou, em certos casos, a eventualidade de alteração da circunstância⁵¹.

Para Karl Larenz, o ordenamento jurídico resguarda a confiança, sendo um princípio ético, significando que cada um deve manter fidelidade à palavra dada e não frustrar a confiança do outro, ou dela abusar, já que aquela integra a base indispensável de todas as relações humanas, reconhecendo a importância da confiança para uma vida

⁴⁹ Idem, p. 74.

⁵⁰ Idem, p. 73.

⁵¹ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 58.

coletiva pacífica e uma conduta de cooperação entre os homens e, portanto, para a paz jurídica⁵².

E mais, ressalta a importância do valor objetivo contido nas palavras fidelidade e confiança, na elaboração do juízo valorativo do qual resultará a aplicação da boa-fé.

Sobre o necessário vínculo entre a boa-fé e o princípio da proteção da confiança manifesta-se Ingo Wolfgang Sarlet⁵³:

[...] convém não olvidar (muito embora seja comum a falta de lembrança) que o princípio da proteção da confiança guarda estreita relação com o princípio da boa-fé (no sentido de que a proteção da confiança constitui um dos elementos materiais da boa-fé), que, apesar de estar sendo intensamente versado na esfera do direito privado (pelo menos de algum tempo para cá), ainda se ressentem – pelo menos no direito pátrio – de algum maior desenvolvimento do direito público (especialmente no campo do direito constitucional, administrativo e tributário), em que pese alguns importantes progressos já efetuados.

Desse modo, conforme Márcio Luís Dutra de Souza, a proteção da confiança “constitui um dos elementos objetivos para a concretização da boa-fé”⁵⁴. Isto posto, conforme Camilla de Jesus Mello Gonçalves, a garantia da boa-fé e a manutenção da confiança são base do tráfico jurídico e de todo vínculo jurídico individual, sendo aplicado em todas as áreas do direito⁵⁵. A confiança está inserida tanto na boa-fé objetiva quanto na boa-fé subjetiva, tratando-se de elemento passível de proteção pelo ordenamento jurídico, quando situada no âmbito interno do ser, quer revelada externamente ou através de sua conduta.

Márcio Luís Dutra de Souza continua ao afirmar que⁵⁶,

O vínculo entre o princípio da boa-fé e a confiança surge por meio de institutos que dão concreção e auxiliam na aplicação do aludido princípio, como o venire contra factum proprium, o qual corresponde à expressão da confiança. O “venire contra factum proprium” é uma

⁵² LARENZ, Karl. **Derecho Justo Fundamento de Ética Jurídica**. Madrid: Civitas, 2001, p. 91-92.

⁵³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro**. In: ANTUNES, Cármen Lúcia (Org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 97/98.

⁵⁴ Souza, Márcio Luís Dutra de. **O princípio da boa-fé na administração pública e sua repercussão na invalidação administrativa**. In: *Revista da AGU*, v. 11, n. 32, p. 199-244, abr./jun. 2012, p. 210.

⁵⁵ GONÇALVES, Camilla de Jesus Mello. **Princípio da Boa-fé. Perspectivas e Aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

⁵⁶ Souza, Márcio Luís Dutra de. **O princípio da boa-fé na administração pública e sua repercussão na invalidação administrativa**. In: *Revista da AGU*, v. 11, n. 32, p. 199-244, abr./jun. 2012, p. 211.

regra de conduta advinda da confiança, que conduz à obrigação de comportar-se em conformidade com a boa-fé objetiva.

Segundo Antonio Manoel da Rocha e Menezes Cordeiro, é uma categoria típica de exercício inadmissível de posições jurídicas, ao ensinar que⁵⁷:

(...) a locução *venire contra factum proprium* traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente (...) postula dois comportamentos da mesma pessoa, lícitos em si e diferidos no tempo. O primeiro – o *factum proprium* – e, porém, contrariado pelo segundo.

Portanto, continua o autor que, tal regra de conduta visa garantir a coerência do comportamento do sujeito da relação jurídica, assegurando-se a relação de confiança minimamente necessária para o desenvolvimento das relações negociais (contratos), ou mesmo na relação entre o Poder Público e o administrado, por meio da qual se sanciona a violação do dever objetivo de lealdade para com a outra parte, impedindo-se a indevida frustração de expectativas baseadas no outro pelo próprio comportamento anterior⁵⁸.

O recurso à confiança na aplicação da boa-fé fornece um critério de decisão, definindo como contrário à boa-fé um comportamento contraditório com a conduta anterior, quando ela tenha suscitado a confiança das pessoas.

Importante lembrar aqui o fato de que a proteção da confiança constitui um dos elementos materiais do princípio da boa-fé, tendo por corolário – notadamente no âmbito das relações negociais – o dever da parte de não fraudar as legítimas expectativas criadas pelos próprios atos, o que evidencia a conexão direta da boa-fé com a proteção da confiança no sentido de uma certa auto-vinculação dos atos e, portanto, de uma inequívoca relação com a noção de proibição de retrocesso.

Helena Taveira Torres afirma que o objetivo principal do princípio da confiança é garantir ao cidadão estabilidade contra modificações bruscas que não são esperadas, assim como há casos em que a permanência de determinadas situações jurídicas não autorizam a revogação ou anulação do ato administrativo⁵⁹.

⁵⁷ MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha e. *Da Boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Livraria Almedina, 1997, p. 223.

⁵⁸ *Idem*, p. 224.

⁵⁹ TORRES, Helena Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. *Conjurm* 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em: 23/01/2019

O princípio da proteção da *confiança legítima* garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, mas também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da Administração, já não autoriza a revogação ou a anulação do ato administrativo, para fazer valer uma legalidade incongruente com a confiabilidade adquirida. A Administração deve respeitar esse “estado de confiança legítima” e, ao mesmo tempo, controlar os seus atos em conformidade com o respeito à confiança dos indivíduos na ação dos órgãos estatais.

Assim sendo, demonstrada a definição do princípio da confiança, nota-se que há relação conceitual com a boa-fé, visto que tal princípio tributário tem em sua essência o dever da atuação de ambas as partes com lealdade e confiança.

Tanto é, que, como explicitado no tópico sobre a boa-fé no Direito Romano, a *bona fides* a época do Império Romano tinha como um dos principais objetivos garantir que não houvesse o comportamento contraditório por ambas as partes. Desse modo, protegia a confiança entre ambas as partes.

4.1.2 Princípio da Segurança Jurídica

De acordo com Flávio Couto Bernardes e Gabriela Cristina Mota Ribeiro, a manifestação do princípio da segurança jurídica se fará de forma mais evidente na análise da confiabilidade do cidadão para com a figura representativa do administrador público, exatamente por concentrar a tensão própria da dialética democrática, em que o poder emana do povo e a ele deveria ser direcionada a atuação estatal⁶⁰.

Nas palavras de Joaquim José Gomes Canotilho⁶¹,

:

[...] o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos.

⁶⁰ RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota; COUTO BERNARDES, Flávio. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI / UNINOVE, 2013, São Paulo. **Dissertação** [...]. São Paulo: 2013. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=113843. Acesso em: 4 jul. 2019, p. 6-7.

⁶¹ CANOTILHO, J. J. GOMES. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995, p. 373.

Ademais, continuam Bernardes e Ribeiro, é tangente que crise, desordem e insegurança sejam decorrências da complexidade de todo sistema e, como se sabe, nunca a complexidade foi tão expressiva quanto a realidade atual que se perfaz sobre o ordenamento jurídico tributário brasileiro. Na realidade, os autores entendem que este sentimento que motivou o retorno do debate ao tema resta mais visível no plano hermenêutico da aplicação por parte do intérprete, sobretudo o Poder Judiciário em razão de sua função constitucional, tendo em vista a ausência de uma metodologia e coerência na análise deste conjunto de normas jurídicas⁶².

O cidadão necessita que o Estado tutele seus direitos para lhe garantir condições de tomar decisões tanto em caráter público como privado.

Cabe, portanto, ao ordenamento jurídico criar condições para integrar os cidadãos-contribuintes na preparação de atos normativos e no momento de sua execução.

Assim, aprimora-se a qualidade normativa, evitam-se conflitos e torna-se a legislação mais coerente com a realidade à qual se pretenda aplicar, além de auxiliar na compreensão das dificuldades de cumprimento da legislação pelos seus destinatários e intérpretes imediatos, que são aqueles responsáveis pela sua observância.

Só assim, afirmam Bernardes e Ribeiro, é possível compor os valores de certeza e confiança na construção das regras jurídicas atinentes ao Direito Tributário positivo⁶³.

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar, e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam o princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.

Extrai-se, conforme ensinam Bernardes e Ribeiro⁶⁴,

(...) fundamentalmente da Constituição da República Federativa do Brasil que a certeza da segurança jurídica está intimamente relacionada ao inciso XXXVI do seu artigo 5º, que determina

⁶² RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota; COUTO BERNARDES, Flávio. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. *In*: XXII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI / UNINOVE, 2013, São Paulo. **Dissertação** [...]. São Paulo: 2013. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=113843. Acesso em: 4 jul. 2019, p. 7.

⁶⁴ Idem, p. 9

que ‘a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada’ (BRASIL, 1988). Agora, especificamente quanto às restrições impostas ao poder de tributar, ou seja, quanto à segurança jurídica em matéria tributária, tem-se essa relação expressa nos artigos 150 a 152.

Numa análise atenta do artigo 150, verifica-se que as garantias estão muito além das ali literalmente expressas.

Ao tempo que o art. 150 da CF dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” e relaciona certas garantias expressas, esta disposição normativa reconhece que as limitações ao poder de tributar não se restringem às expressamente mencionadas nos artigos 150 a 152, sob similar tutela do ordenamento constitucional.

O modelo do garantismo tributário brasileiro, portanto, além de todas as demais garantias expressas, conta ainda com incorporação integral do princípio de segurança jurídica e seus subprincípios implícitos, segundo as funções da certeza, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima⁶⁵.

A convicção do direito não pode ser alcançada em um cenário de insegurança e imprevisibilidade de decisões judiciais.

Faz-se necessário que haja controle permanente da coerência das decisões, tanto interna quanto externamente, em face de tribunais superiores quanto dos regionais e estaduais.

O sistema tributário deve primar por sua qualidade, num processo que permita a conjugação de dois sentimentos que parecerem antagônicos, que são a eficiência arrecadatória e o respeito aos cidadãos-contribuintes, mas que na realidade se complementam para a adequada exegese deste conjunto normativo.

O Sistema Tributário deve pautar-se pela eficiência e, por conseguinte, pelo controle tanto sobre o desempenho arrecadatório quanto sobre sua estrutura e meios (art. 52 CF, incluído pela emenda Constitucional 42, de 19.12.2003).

Neste passo, o que importa é a “qualidade” da ação administrativa, em qualquer circunstância, o que se revela pelo respeito aos jurisdicionados, no cumprimento dos

⁶⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 230.

objetivos públicos e na satisfação dos interesses dos particulares⁶⁶. (TORRES, 2012, p.230).

Estes dois princípios - segurança jurídica e proteção da confiança - andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica.

Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos do acto⁶⁷.

4.1.3 Princípio da moralidade

O princípio da moralidade está disposto de maneira explícita no art. 37 da Constituição Federal de 1988, e impõe que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios sigam a diversos princípios, dentre eles, o da moralidade. Colaciona-se:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos **Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios** de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)
(grifei)

Mais a fundo dentro do princípio da moralidade, observar-se que no art. 2º, parágrafo único, IV, da Lei 9.784/1999, há a imposição ao administrador de agir nos processos administrativos conforme a boa-fé.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 230.

⁶⁷ CANOTILHO, J. J. GOMES. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995, p. 252.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

Desse modo, a fim de evitar abusos por parte da administração pública e arbitrariedades, o princípio da moralidade limita os atos do poder público para estar sempre de acordo com a boa-fé e às leis.

Assim sendo, pode-se entender, embora o art. 37 da Constituição Federal de 1988 não exige expressamente a conduta conforme o princípio da boa-fé por parte da Administração Pública, o cumprimento deste princípio é requisitado por maior do princípio da moralidade administrativa, visto que a boa-fé está contida neste princípio.

Em âmbito tributário, tal concepção, conforme explica Silva Martins (1996, p. 14) leva evidentemente a uma atuação do Fisco no sentido de orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas.

Assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são os servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir. Sempre que uma autoridade fiscal não seguir tal perfil, estará, à evidência, violentando o princípio da moralidade e sujeita à penalidade prevista no artigo 316 do Código Penal.

A defesa do Erário não pode ser ilegal, nem a fiscalização arbitrária. A função ética do agente fiscal é, de início, orientar, apenando tão-somente aqueles contribuintes que agirem de má-fé e ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções.

O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do Erário, em suas relações com o contribuinte.

4.2 A boa-fé no planejamento tributário

Sabe-se que o Brasil possui uma alta carga tributária sobre as empresas. Desse modo, o planejamento tornou-se elemento chave e procedimento essencial para a manutenção das empresas no mercado. Uma alteração na carga tributária para mais ou para menos, pode ser fator determinante para que a empresa permaneça no mercado.

Todavia, não se pode somente pensar na atividade empresarial isoladamente. Deve-se pensar também nas atividades do Estado, sendo que este somente sobrevive com a tributação.

Conforme afirma Hugo de Brito Machado⁶⁸,

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

(...)

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Ao fazer uma análise entre o tema contribuinte *versus* Estado no prefácio da obra de Francisco Coutinho Chaves, Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira afirma que⁶⁹:

Dentro deste contexto, o *Planejamento Tributário* surge, conforme defende o autor, como necessidade indispensável à continuação da atividade econômica, tendo como finalidade a eliminação das exações ilegais, facilitando a escolha de ações que minimizem os custos tributários, tema que foi dissecado nessa obra, sob o enfoque teórico-prático.

Desse modo, o contribuinte, sendo esta pessoa física ou jurídica, deve realizar o planejamento de seus tributos para obter a menor carga tributária possível.

4.2.1 Conceito de planejamento tributário

O planejamento tributário, embora seja um artefato utilizado por diversas empresas, é um termo que pode ter diversas significações distintas.

Para Lúcia Helena Briski Young, o significado de planejamento tributário é⁷⁰,

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 2008, p. 26.

⁶⁹ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. XII.

Entendo que o planejamento consiste em observar a legislação pertinente e optar, ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não.

Já para Pablo Andrez Pinheiro Gubert, planejamento tributário é um conjunto de condutas, sendo elas comissivas ou omissivas, feitas por uma pessoa física ou jurídica, antes ou depois do fato gerador, as quais têm como objetivo reduzir, mitigar, transferir ou postergar de maneira lícita os ônus dos tributos⁷¹.

Para Lúdio Camargo Fabretti, o planejamento tributário é uma atividade preventiva dos atos e negócios jurídicos a serem tomados pelo agente econômico, sendo este podendo ser uma empresa, instituição financeira, associação, cooperativa, dentre outros. A finalidade desta atividade preventiva seria “obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei”⁷².

Como se pode observar, o planejamento tributário trata-se de um estudo ou análise da legislação e do quadro fiscal do contribuinte. Desse modo, o planejador tributário deve observar e entender a situação do contribuinte para poder traçar o melhor caminho legal para este reduzir sua carga tributária.

4.2.2 Diferença entre elisão e evasão fiscal

É de suma importância para o tema boa-fé a diferenciação de elisão e evasão fiscal, visto que, conforme as decisões tomadas no planejamento tributário, poderá haver penalidades administrativas ou judiciais.

A boa-fé do contribuinte sempre estará presente na elisão fiscal, pois o planejamento feito por este estará de acordo com a Constituição Federal, Código Tributário Nacional, leis, princípios, etc. Desse modo, o contribuinte possui a intenção de reduzir sua carga tributária, porém não tem a intenção de infringir o ordenamento jurídico.

⁷⁰ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 103.

⁷¹ GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 33.

⁷² FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. rev. E atual. São Paulo: Atlas, 2005, p. 104.

Na evasão fiscal o contribuinte também possui o objetivo de diminuir ou até mesmo não ter qualquer carga tributária, todavia este não se incomoda se o seu planejamento estará infringindo o ordenamento jurídico.

Vale ressaltar que o Código Tributário Nacional impõe que em uma situação a qual há dúvida quanto a interpretação, deve ser aplicada ao contribuinte ou acusado a mais favorável. Colaciona-se artigo:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim sendo, o planejamento tributário deve ser visto e analisado sempre sob a ótica da boa-fé do contribuinte.

A elisão fiscal é conceituada por Diva Malerbi como⁷³,

A elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributárias existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.

Para José Eduardo Soares de Melo⁷⁴,

A elisão fiscal consiste em procedimento lícito, revestindo a natureza do negócio jurídico indireto, colimando a obtenção de uma economia fiscal, tendo como limite legal a livre forma jurídica consentânea com os atos do contribuinte.

⁷³ MALERBI, Diva. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 13.

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. 2. v., p. 13.

No Seminário Internacional sobre elisão fiscal, o palestrante, Marco Aurélio Greco afirmou que⁷⁵,

A doutrina tributária brasileira se dedicou ao tema há alguns anos e construiu uma definição de elisão como uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível.

Essa é uma definição pelo critério positivo, vamos dizer assim, o que me permite também construir uma “definição pela negativa”, se fosse possível isso em lógica, dizendo que quando se trata de elisão não estamos falando de condutas infracionais, do tipo sonegação, falsidade, crimes, etc., não estamos falando das chamadas substituições materiais, ou seja, quando o contribuinte pura e simplesmente opta por não consumir um determinado produto porque a carga tributária é muito elevada e passa a consumir um outro produto, e também não estamos falando das denominadas opções fiscais, que são previsões legais que muitas vezes até induzem o contribuinte a uma menor carga tributária.

Desse modo, a elisão fiscal irá ocorrer quando o contribuinte se adequa à lei e aos princípios jurídicos para reduzir ou eliminar o pagamento de um ou mais tributos.

Todavia, no momento em que o contribuinte faz alguma ação a qual viola o ordenamento jurídico, este estará cometendo uma evasão fiscal, ou seja, um planejamento tributário ilegal.

Lúcia Helena Briski Young diz que⁷⁶,

(...) nesta categoria (evasão fiscal) são utilizados meios ilícitos e fraudulentos para se obter uma economia tributária, diferentemente da elisão tributária, que é um meio legal, formalmente lícito, encabeçado pelos princípios da legalidade e tipicidade.

Sendo assim, a autora tem por entendimento que evasão fiscal trata-se de um negócio jurídico realizado de maneira dolosa, com a intenção de burlar o Fisco, com o objetivo de não fazer o pagamento da obrigação tributária ou o pagamento em valor reduzido, mas de modo ilícito.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Esboço da história do tratamento da elisão fiscal**. In SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília, p. 15-28. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2019, p. 18.

⁷⁶ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 76.

Para James Marins, a evasão tributária ocorre sempre que o contribuinte utiliza comportamentos proibidos pelo ordenamento para tentar diminuir, não pagar ou retardar o pagamento dos tributos devidos. Desse modo, afirma-se que o contribuinte estaria utilizando uma prática evasiva. E conclui o autor que⁷⁷,

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes.

Láudio Camargo Fabretti entende que a evasão fiscal irá ocorrer no momento em que o contribuinte adotar, após a ocorrência do fato gerador, métodos ilícitos para reduzir o montante do tributo devido ou não pagá-lo⁷⁸.

Desse modo, pode-se concluir que a evasão fiscal é a utilização de artifícios para poder burlar o ordenamento jurídico e obter uma carga tributária menor ou eliminá-la. Assim, para haver a evasão fiscal, percebe-se que há a manifestação da má-fé do contribuinte perante o Fisco.

Com relação à elisão fiscal, o contribuinte age de maneira contrária, ou seja, de boa-fé, pois este não estará utilizando-se de elementos a burlar o ordenamento, mas sim, irá apenas fazer um planejamento tributário para justamente não praticar um ato ilícito.

4.3 Análise da boa-fé em decisões do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF)

O Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) trata-se de um órgão paritário, o qual a composição é dividida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Tal órgão é vinculado ao Ministério da Fazenda, sendo que fora criado por meio da Lei nº 11.941/2009. O CARF é responsável pelo julgamento em grau recursal das irresignações de contribuintes relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Neste tópico será feita uma breve análise de decisões feitas pelo CARF as quais envolvam o tema boa-fé.

⁷⁷ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30.

⁷⁸ FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. rev. E atual. São Paulo: Atlas, 2005, p. 148.

4.3.1 Afastamento de penalidades pela demonstração da boa-fé

Há julgados no CARF os quais determinam que, quando averiguada a boa-fé por parte do contribuinte, as penalidades advindas da obrigação principal poderão ser afastadas.

Em diversos casos percebe-se que esta máxima está diretamente relacionada com a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual determina que a responsabilidade é excluída quando há a denúncia espontânea por parte do contribuinte, sendo que esta deverá ser acompanhada do pagamento do tributo devido mais juros de mora. Há ainda a ressalvada do parágrafo único, o qual determina que tal benefício não será aplicada quando já instaurado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Com relação à aplicabilidade do art. 138 na seara administrativa, destaque à decisão do processo nº 13884.905086/201254, o qual foi decidido pelo Relator Müller Nonato Cavalcanti Silva. Em seu voto, tomou-se pelo posicionamento de que a denúncia espontânea, devido ao posicionamento de boa-fé do contribuinte, afasta as penalidades advindas da obrigação principal. Colaciona-se trecho da ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DATA DO FATO GERADOR: 31/03/2007

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DCOMP. NÃO CABIMENTO.

A denúncia espontânea visa privilegiar contribuinte que, em situação irregular com o Fisco, espontaneamente procura por meio do pagamento e afasta as penalidades pela demonstração de boa-fé. (...)

O referido voto também afirma que a denúncia espontânea busca dar privilégio ao contribuinte de boa-fé, devido ao ato de transparência ao informar o Fisco sobre o tributo devido e pagá-lo.

Tal entendimento do tribunal administrativo está correto. Nota-se que esse entendimento segue a lógica do art. 138 do Código Tributário Nacional. Desse modo, o CARF concorda de que deve ser concedido privilégio aos contribuintes que espontaneamente denunciem a sua própria irregularidade e realizam o pagamento.

Nessa lógica, tal entendimento possui a intenção de orientar o contribuinte a confessar sua irregularidade e solvê-la de boa-fé, para, desse modo, poder evitar a aplicação da penalidade.

4.3.2 Reconhecimento do direito ao crédito tributário do adquirente de boa-fé

O CARF também já decidiu por reconhecer o crédito tributário de adquirentes de boa-fé.

Conforme acórdão proferido no processo nº 11543.001339/200444, pela Relatora Mara Cristina Sifuentes, ao adquirente de boa-fé de ser reconhecido o direito ao crédito tributário. Todavia, o julgado demonstra que cabe ao adquirente demonstrar o pagamento o recebimento da mercadoria. Colaciona-se ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004
RESSARCIMENTO. Direito ao crédito reconhecido pela DRF.
Deve ser acatado o resultado da diligência que reconheceu devido parte do crédito pleiteado.
OPERAÇÃO BROCA. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.
Ao adquirente de boa fé que prova o pagamento e o recebimento da mercadoria deve ser reconhecido seu direito ao crédito. Cabe ao adquirente a prova dos fatos para usufruir do crédito. Como não foi provado o recebimento da mercadoria não pode ser acatado o pleito de direito ao ressarcimento. (grifei)

Como se pode observar, o ônus da prova para demonstrar o pagamento e o recebimento da mercadoria, ou seja, a prova dos fatos é do adquirente.

No caso citado, trata-se de processo em que grande parte das empresas fornecedoras de café estavam em situação irregular Receita Federal do Brasil (RFB),

sendo que, além das fornecedoras, a empresa compradora também estava sendo investigada pela RFB na operação “Broca”.

(...) Foi constatado que a maior parte das empresas fornecedoras encontrava-se em situação irregular perante a RFB. E também informado que a empresa e seus fornecedores encontravam-se em investigação perante a RFB, operação denominada "Broca", iniciada em 01/06/2010, para identificação dos reais beneficiários da aquisição de café, que geraram valores astronômicos de créditos de PIS e Cofins sem os respectivos recolhimentos dos tributos pelas empresas fornecedoras. (grifei)

A Relatora ressalta que a empresa recorrente não demonstrou qualquer documento ou esclarecimento que comprovasse o pagamento e o recebimento dos bens ou mercadorias. Desse modo, como não trazido aos autos pela empresa quaisquer comprovantes pagamento ou recebimento de mercadorias, esta não teria direito à crédito. Colaciona-se trechos do voto:

A jurisprudência administrativa tem se posicionado no sentido de não aplicar a glosa de créditos aos casos em que o terceiro, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias, ou a utilização dos serviços.

(...)

Se por um lado falhou a DRF no cumprimento das diligências, limitando-se a fazer juízo sobre o que foi solicitado pelo CARF e repisar sua posição que já estava externada no auto de infração, sem entretanto lograr cumprir o determinado pelas Resoluções, também falhou a recorrente, que apesar de inúmeras idas e vindas do processo, e o vasto tempo decorrido, não juntou ao processo documentos e esclarecimentos que permitissem o convencimento do julgador quanto ao seu direito creditório. Apesar desse colegiado ter se posicionado, por inúmeras vezes, pelo não cabimento de diligências para juntada de provas. (grifei)

Percebe-se que a boa-fé é elemento essencial para tal situação, visto que, para a obtenção do crédito tributário, o contribuinte deve comprovar o pagamento e o recebimento das mercadorias fornecidas pelas empresas irregulares.

Desse modo, a decisão foi correta, pois no presente caso não pode se presumir a boa-fé do contribuinte pela simples alegação de que pagou e recebeu os produtos. É necessário demonstrar esta boa-fé para poder adquirir o direito ao crédito tributário.

4.4 Análise da boa-fé na jurisprudência brasileira

Com relação aos julgados elaborados pelos tribunais, percebe-se que a boa-fé do contribuinte é ponto relevante nos processos envolvendo Direito Tributário e pagamento de impostos.

Vale ressaltar que a boa-fé foi utilizada para a solução de litígios com temas específicos.

Neste capítulo poderá ser demonstrado a relevância do princípio da boa-fé para a tomada de decisão do tribunal.

4.4.1 Presunção de boa-fé do contribuinte e terceiros

Vasconcellos afirma que é reconhecido que a atividade compulsória de pagar tributo mostra-se desgostosa para grande parte dos contribuintes, mas, questiona o autor se isso justificaria a afirmativa de que o contribuinte sempre agiria com má-fé para escapar da volúpia arrecadora⁷⁹.

Nesse sentido, explica que deve-se ter em mente que a tônica maior da presunção de boa-fé do contribuinte está em vermos o contribuinte não como provável sonegador, mas, sob a égide do Estado de Direito, vê-lo como cidadão que a princípio tem conduta pautada na veracidade e sinceridade.

Em que pese, continua Vasconcellos, ser verdade a máxima de John Marshall, *the power to tax involves the power to destroy*, significando que o poder de tributar é indissociável do poder de destruir, o contribuinte não pode ser visto como aquele que age com má-fé para se safar da atuação do Fisco, confrontando sua posição dentro do Estado Democrático de Direito.

Assim, conforme explica Borges, tem-se que age de boa-fé o contribuinte que, cercado de cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando

⁷⁹ VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **A presunção de boa-fé do contribuinte. Mas afinal, existe algum contribuinte de boa-fé?**. TribunaPR, 2002. Disponível em: <https://www.tribunapr.com.br/noticias/a-presuncao-de-boa-fe-do-contribuinte-mas-afinal-existe-algum-contribuinte-de-boa-fe/>. Acesso em: 04/07/2019.

um ato em conformidade com o direito, mesmo que ignore o fato de seu ato estar em descompasso com a legislação⁸⁰.

Ainda assim, amplia-se a análise da presunção da boa-fé não apenas ao contribuinte direto das relações tributárias, mas todos aqueles que, de alguma forma, estejam envolvidos nas relações jurídicas que envolvem obrigações principais e/ou acessórias.

Nesse sentido, tem-se essa afirmação em julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo:

AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. Não se pode tomar por infração legal o fato de a executada encontrar-se em débito com suas obrigações tributárias pois, se fosse assim, toda e qualquer omissão no recolhimento de tributo (que se dá, por definição, em ofensa a disposição legal) renderia ensejo à responsabilização do sócio, com o que a hipótese prevista no artigo 135, I, do CTN perderia o sentido. **Ônus da prova da infração legal que competia à exequente, havendo de se acrescentar que a boa-fé se presume, por princípio geral de direito, e não a má-fé.** Recurso improvido.

Assim, Rubinstein (p. 184) diz que a interpretação dos negócios jurídicos deve ser conduzida conforme a presunção de boa-fé, porquanto este princípio configura uma cãnone hermenêutico importante, inserido em uma proposta objetivista das declarações de vontade emitidas pelas partes.

4.4.2 Exoneração do contribuinte de pagar o tributo

Fazendo um breve percurso histórico dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, desde 1996 já havia decisões relatando a importância da boa-fé para a decisão do litígio.

O exemplo disto é que há casos em que o STJ determinou o cancelamento da cobrança do ICMS dirigida ao contribuinte de boa-fé que realizou a venda a compradora regularmente inscrita à época da transação.

⁸⁰ BORGES, Eduardo. **O contribuinte de boa-fé protegido**. Migalhas, 2006. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI29083,71043-O+contribuinte+de+boafe+protegido>>. Acesso em: 04 de julho de 2019.

Sendo assim, se a compradora fora declarada irregular posteriormente, o vendedor não pode ser responsabilizado conjuntamente com aquela. Colaciona-se ementa:

TRIBUTARIO - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - COMPRADOR IRREGULAR - DOCUMENTAÇÃO INIDONEA - VENDEDOR DE BOA-FE.

1. A EPOCA DA TRANSAÇÃO, A COMPRADORA ESTAVA REGULARMENTE INSCRITA E, SE POSTERIORMENTE FOI CONSTATADA FRAUDE NA SUA CONSTITUIÇÃO, NÃO PODE O VENDEDOR, QUE REALIZOU A TRANSAÇÃO DE BOA-FE, EMITINDO NOTA FISCAL DE PRODUTOR PARA FAZER ACOMPANHAR A MERCADORIA, SER RESPONSABILIZADO.

2. RECURSO IMPROVIDO.

(REsp 90.153/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/1996, **DJ 16/12/1996**, p. 50759)

Também vale destacar o trecho do voto o qual o Ministro relator afirma o motivo de não poder ser declarada a má-fé do vendedor,

A venda foi realizada através de notas fiscais de produtor, havendo as mercadorias sido retiradas de sua propriedade por motoristas contratados pela compradora.

Diferente seria a solução para o caso se se tratasse de suposta venda, com conseqüente falsa saída da mercadoria, a empresa que nunca chegou a existir e se a operação fosse montada **em cima de documentação viciada e de fraude arquitetada com o objetivo único de não recolher o imposto.** (grifei)

Desse modo, observa-se que a boa-fé foi fator determinante para exonerar o vendedor de ser responsabilizado conjuntamente da execução fiscal.

Trazendo a situação narrada acima para um espaço intertemporal atual, pode-se verificar que, mais de vinte anos depois, a exoneração do contribuinte de boa-fé de pagar o ICMS ainda é aplicada na atualidade, conforme se demonstra no julgado do Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.657.359/SP, julgado pelo Ministro Relator Gurgel de Faria. Colaciona-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ. VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE.

1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da

operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

(...)

3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, **deve ser cassado**, para que, em novo julgamento da apelação, **decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo.**

4. Embargos de divergência providos.

(STJ, EREsp 1.657.359/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de **19/03/2018**) (grifei)

Conforme se observa, o STJ decidiu pelo retorno ao tribunal de origem, visto que a boa-fé não fora considerada no momento em que o juízo *a quo* julgou a lide citada. Desse modo, tal omissão possui caráter expressivo e há a possibilidade de alterar o julgado ao analisar a situação a luz da boa-fé da parte vendedora.

No acórdão, o juiz relator afirma que para determinar a boa-fé do vendedor é necessário que verificar as precauções comerciais deste, como foi realizada a entrega da mercadoria, a escrituração do negócios e o pagamento do ICMS pela alíquota interestadual

Considerando o arquétipo constitucional desse tipo de operação mercantil, realizada a venda de boa-fé, **constatada mediante a verificação de adoção de precauções comerciais de estilo, com a regular entrega da mercadoria, escrituração do negócio e pagamento do ICMS pela alíquota interestadual**, tenho por encerradas as obrigações tributárias por parte do vendedor. (grifei)

Destaca-se também o trecho em que o juiz relator afirma que a responsabilidade para identificar o agente ou responsável pela tredestinação é do fisco, ressaltando que não se pode presumir a sujeição passiva,

A responsabilidade por infração (art. 136 do CTN) também não alcança o vendedor de boa-fé, pois, conforme já bem ponderado pelo preclaro Ministro Benedito Gonçalves, sua configuração exige que o fisco identifique o agente ou responsável pela tredestinação, não sendo possível atribuir sujeição passiva por mera presunção, competindo à autoridade fiscal, de acordo com os arts. 116 e 142 do CTN, espelhar o princípio da realidade no ato de lançamento, expondo os motivos determinantes que a levaram à identificação do fato gerador e o respectivo responsável tributário.

4.4.3 Aproveitamento de créditos tributários aos quais não teria direito

Há casos os quais as decisões determinam o aproveitamento dos créditos aos contribuintes de boa-fé.

No Recurso Especial nº 625.791, foi decidido pelo STJ que já é pacífico o entendimento de que se pode aproveitar o crédito do ICMS relativo a notas fiscais consideradas pela fiscalização como inidôneas, desde que o contribuinte comprove que houve de fato a compra e a entrada da mercadoria e sua escrituração.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO DE ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. EXAME DA PROVA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pela fiscalização. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

2. O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.

3. É inviável, em sede de recurso especial, em virtude do óbice da Súmula 7/STJ, reexaminar o conjunto fático-probatório constante dos autos, para possibilitar o direito ao creditamento do ICMS.

4. Recurso especial desprovido.

(REsp 625.791/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/06/2006, **DJ 22/06/2006**, p. 180)

E, apesar da decisão acima ser de 2006, observa-se que tal entendimento é mantido até os dias atuais, por meio do voto do Agravo em Recurso Especial nº 1.227.225/SP, o qual foi proferido pelo Ministro Relator Francisco Falcão e também cita precedentes que aplicam o mesmo entendimento. Colaciona-se decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. **DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DO VENDEDOR POSTERIOR À OPERAÇÃO. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.** AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO ESPECÍFICA DO DISPOSITIVO LEGAL TIDO POR VIOLADO. SÚMULA N. 284/STF. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE FUNDAMENTO SUFICIENTE. SÚMULA N. 283/STF. VEDAÇÃO AO REEXAME DO CONJUNTO PROBATÓRIO. SÚMULA N. 7/STJ.

(...)

III - Por outro lado, o recorrente deixou de enfrentar o fundamento apresentado pelo Tribunal de origem para manter a sentença, qual seja, **a boa-fé do contribuinte e a perfectibilização da operação, inclusive com a identificação da destinatária e a escrituração contábil referente à operação enfitada, sendo por isso possível o aproveitamento dos créditos do ICMS pelo contribuinte.** Como o recorrente não enfrentou o referido fundamento, acabou por atrair o óbice contido na Súmula n. 283 do STF.

(...)

V - Finalmente, mesmo que afastados todos os óbices encimados, ad argumentandum tantum, **o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento cristalizado na Súmula n. 509, no sentido do aproveitamento dos créditos do ICMS decorrentes de nota fiscal declarada inidônea, quando observada a boa-fé do contribuinte.**

Precedentes: REsp n. 1.179.351/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 10/10/2017, DJe 17/10/2017 e REsp n. 1.689.936/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/10/2017, DJe 16/10/2017.

(...)

(AREsp 1227255/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, **DJe 14/05/2019**) (grifo nosso)

Também há o caso da Rel 37.081/SP, julgado pelo Ministro Relator Gurgel de Faria, o qual determinou que como a reclamante demonstrou que fora adquirente de boa-fé ao juntar documentação referente à entrada de mercadorias que ensejavam creditamento de ICMS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECLAMAÇÃO. PRECEDENTE OBRIGATÓRIO. CABIMENTO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.148.444/MG. NÃO OBSERVÂNCIA. ICMS. CREDITAMENTO. NOTAS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. BOA-FÉ DA EMPRESA ADQUIRENTE. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

(...)

3. O voto condutor do acórdão do REsp repetitivo n. 1.148.444/MG, da lavra do em. Luiz Fux, consignou que "o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra a venda efetuada [...] a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco".

4. A demonstração da boa-fé do adquirente, na linha do repetitivo, se dá mediante a apresentação da documentação fiscal inerente à aquisição da mercadoria e que estampe a regularidade da situação do

alienante no momento da transação, de modo que, apresentados tais documentos, caberá ao fisco o ônus de provar que a operação registrada nas aludidas notas fiscais não aconteceu, afastando, assim, a presunção de boa-fé da contribuinte.

(...)

6. Com a juntada da documentação pertinente às entradas das mercadorias que ensejaram o creditamento de ICMS, a reclamante produziu a prova que estava ao seu alcance para demonstrar a condição de adquirente de boa-fé, de modo a inverter o ônus da prova, competindo ao fisco comprovar objetivamente que não ocorreu o fato registrado por tais documentos fiscais, sendo certo que a apuração da inatividade da alienante pode servir para respaldar a declaração de inidoneidade desse fornecedor, mas, por si só, não é apta a infirmar a existência do negócio informado nas notas fiscais e, por conseguinte, afastar a boa-fé da adquirente.

(...)

8. Reclamação julgada procedente.

(Rcl 37.081/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/04/2019, DJe **23/04/2019**)

Desse modo, aufere-se que a boa-fé é elemento relevante para viabilizar ao contribuinte a possibilidade de também possuir créditos tributários, sendo este elemento reconhecido e pacificado pelo STJ há mais de dez anos.

4.4.4 Cancelamento de cobrança de multa sobre o contribuinte de boa-fé que não recolheu tributo devido

A boa-fé também possui papel relevante quanto às multas sobre os contribuintes que não recolheram o tributo de boa-fé. O STJ protege estes das multas quando comprovado que se comportaram e agiram com a boa-fé.

No Agravo Interno em Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.156.563/SP, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho votou pela não aplicação da pena de multa sobre o contribuinte que comprovou a boa-fé em suas ações ao não recolher o tributo. Colaciona-se ementa da decisão:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. **CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ. PRÁTICA REITERADA DE ATOS PELA ADMINISTRAÇÃO. EXCLUSÃO DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA.** INTELIGÊNCIA DO ART. 100, INC. III, PARÁG. ÚNICO DO CTN. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE CATANDUVA DESPROVIDO.

1. Segundo a regra prevista no parág. único do art. 100 do CTN, não pode o contribuinte de boa-fé, que se pautou na prática fiscal anteriormente reconhecida válida pela fiscalização tributária, ser penalizado com a cobrança de juros de mora, multa e correção monetária do tributo. A propósito, citam-se os seguintes julgados: REsp. 162.616/CE, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 15.6.1998; REsp 887.145/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 8.11.2007; REsp 98.703/SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 3.8.1998.

(...)

3. Agravo Interno do Município de Catanduva/SP desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1156563/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/02/2017, **DJe 22/02/2017**) (grifo nosso)

Também com relação às multas, o STJ possui entendimento de que estas devem ser excluídas quando comprovado que o contribuinte agiu de boa-fé ao não cumprir obrigação acessória.

O Ministro Relator Francisco Falcão, na REsp 215655/PR, publicada em 20/10/2003, dá relevância à boa-fé do contribuinte ao concluir que esta é presumida quando este recolhe o ISS sobre sua atividade. Colaciona-se julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. **BOA-FÉ.** CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO.

I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.

II - Recurso especial improvido.

(REsp 215.655/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2003, DJ 20/10/2003, p. 178) (grifo nosso)

Desse modo, depreende-se que já há presunção de que o contribuinte age de boa-fé ao recolher o ISS. Sendo assim, este se comporta em conformidade com o direito, ainda que não saiba que seu ato possa estar em divergência com a legislação.

5. CONCLUSÃO

Buscou-se nesse trabalho, além da conceituação sucinta de princípios, a observação da boa-fé no direito brasileiro, especialmente no que tange o direito tributário em sua aplicação na jurisprudência.

A boa-fé, como princípio geral da atividade jurídica, encontra respaldo. Nesse passo, quis-se esclarecer que, quando se fala do princípio da boa-fé quer se referir, naturalmente, a uma forma agir, um comportamento, a uma manifestação da vontade não viciada pela intenção de prejudicar a outrem.

Buscou-se esclarecer as diversas formas de análise da boa-fé tendo em vista o direito comparado, baseando-se no Direito Alemão, Italiano e Francês, para vislumbrar-se liames que influenciaram o direito brasileiro na forma de aplicação da boa-fé.

Nesse sentido, lembrou-se as diversas classificações da boa-fé na doutrina, principalmente no que tange à boa-fé poder ser encarada sob o aspecto subjetivo ou objetivo. Subjetivo, em síntese, quando se perquire sobre os elementos da vontade manifestos no trato das relações contratuais travadas no seio social.

Enquanto que, a seu turno, a boa-fé objetiva desconsidera tais nuances delimitando-se apenas pela verificação de um *stantard* de comportamento, onde se constata a equivalência das obrigações, pautada, sobretudo, no dever de transparência, cooperação, lealdade, probidade, consoante os princípios consagrados no Novo Código Civil.

No Código Civil de 2002, a boa fé objetiva se tornou um princípio de direito, uma cláusula aberta a ser concretizada pelo operador do direito e a ser verificada em todas as fases do negócio jurídico, conforme disciplina do art. 422 daquele diploma legal.

Apesar de extensa doutrina acerca da boa-fé no direito privado, menos se discute acerca da boa-fé no direito público. Inferiu-se que com a visão da supremacia do Estado sobre o particular, a aplicação da boa-fé no direito público tomou passos lentos, sendo evidenciada nos últimos anos, principalmente na jurisprudência.

Assim, concluiu-se pela relevância na aplicação da boa-fé em diversas facetas no direito tributário, presumindo-se a boa-fé do contribuinte bem como, não só, ao terceiro que pode estar presente na relação tributária assumindo, assim, não só obrigações acessórias, mas, também, obrigações principais.

Observa-se assim que, no Estado Democrático de Direito, a principiologia sistêmica, através da boa-fé juntamente com os princípios da confiança, moralidade e segurança jurídica, não é mais passível o Estado absoluto e arbitrário nas relações jurídicas tributárias, cabendo ao juiz, além de ser apenas a boca da lei, diretamente responsável pela aplicação desses princípios ao caso concreto.

6. REFERÊNCIAS

ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980.

ÁVILA, Humberto Bergamann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

Ávila, Humberto Bergmann. "**A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**". Revista de Direito Administrativo 215 (1999).

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10 ed. Brasília: UNB, 1999.

BORGES, Eduardo. **O contribuinte de boa-fé protegido**. Migalhas, 2006. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI29083,71043-O+contribuinte+de+boafe+protegido>. Acesso em: 04 de julho de 2019

BRETONE, Mario. **História do direito romano**. Lisboa: Editorial Estampa, 1990.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANOTILHO, J. J. GOMES. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del Proceso Civil**. Tradução da 5ª edição por Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América. 1956.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4 ed. Salvador. JusPODIVM, 2017.

Cf. GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de Direito Civil português**. Coimbra: Almedina, 2005.

COSTA, Patrícia Ayub e GOMES, Sérgio Alves. **O princípio da boa-fé objetiva à luz da Constituição**. Site Publica Direito. Disponível em:

http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/patricia_ayub_da_costa.pdf Acesso em: 04/07/2019.

DINIZ, Carlos Eduardo Iglesias, **A boa-fé objetiva no direito brasileiro e a proibição dos comportamentos contraditórios**. EMERJ. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/13/volumel/10anosdocodigocivil_61.pdf>. Acesso em: 04/07/2019. p. 61.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro. Teoria geral do direito civil**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v.1.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. rev. E atual. São Paulo: Atlas, 2005.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Infrações e sanções tributárias**. 1ª ed. São Paulo. Dialética, 2003.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **O Princípio da Boa Fé no Direito Tributário**. São Paulo, 2003. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=113843. Acesso em: 7 jul. 2019.

GONÇALVES, Camilla de Jesus Mello. **Princípio da Boa-fé. Perspectivas e Aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Esboço da história do tratamento da elisão fiscal**. In SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília, p. 15-28. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaoFis2002.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2019, p. 18.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HENTZ, André Soares. Origem e evolução histórica da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. **Jus**, 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10427/origem-e-evolucao-historica-da-boa-fe-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 15/02/2019.

KASER, Max. **Direito privado romano**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958.

LARENZ, Karl. **Derecho Justo Fundamento de Ética Jurídica**. Madrid: Civitas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 2008.

MALERBI, Diva. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Flávio Alves. **A boa-fé objetiva e sua formalização no direito das obrigações brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. 1 ed., 2. tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 274.

MELLO, Cleyson de Moraes. **Direito civil: parte geral**. 3 ed. Rio de Janeiro. Freitas Barros Editora, 2017.

MELO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Planejamento Fiscal. São Paulo: Dialética, 1998. 2. V

MENEZES CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha e. **Da Boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Livraria Almedina, 1997.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil. Parte geral**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 1.

NASSA, Thulio Caminhoto. **A boa fé no regime jurídico de direito administrativo**. Dissertação (Dissertação em direito) – PUC. São Paulo, 2010.

OVÍDIO, Francisco. Aspectos do direito comparado. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 79, p. 161, 1 jan. 1984.

R. ZIMMERMANN, S. WHITTAKER, **Good Faith in European Contract**, 2006.

RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota; COUTO BERNARDES, Flávio. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem á Súmula Vinculante nº 08. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI / UNINOVE, 2013, São Paulo. **Dissertação** [...]. São Paulo: 2013. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=113843. Acesso em: 4 jul. 2019.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação (Dissertação em direito econômico e financeiro) – USP. São Paulo, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro**. In: ANTUNES, Cármen Lúcia (Org.). Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

Souza, Márcio Luís Dutra de. **O princípio da boa-fé na administração pública e sua repercussão na invalidação administrativa.** *In:* Revista da AGU, v. 11, n. 32, p. 199-244, abr./jun. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário.** Conjur 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em: 23/01/2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **A presunção de boa-fé do contribuinte. Mas afinal, existe algum contribuinte de boa-fé?. TribunaPR, 2002.** Disponível em: <https://www.tribunapr.com.br/noticias/a-presuncao-de-boa-fe-do-contribuinte-mas-afinal-existe-algum-contribuinte-de-boa-fe/>. Acesso em: 04/07/2019.

VON TUHR, Andreas. **Derecho Civil. Teoria General dei Derecho Civil Alemán.** Buenos Aires: Editorial de Palma, 1947. v. II. p. 150.1. Los Hechos Jurídicos.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário.** 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011.