PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO- PUC/SP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Jimir Doniak Junior

A Boa-Fé objetiva nas relações Jurídico-Tributárias: Os deveres do Poder Público

Doutorado em Direito Constitucional e Processual Tributário

São Paulo
2021

Jimir Doniak Junior

A Boa-Fé objetiva nas relações Jurídico-Tributárias: Os deveres do Poder Público

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título em DOUTOR em Direito sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

São Paulo
2021

Aprovado em:_____/_____/_____.

Banca Examinadora

_____

_____

_____

_____

_____

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Tese de Doutorado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____

Data: _____/_____/_____

E-mail:_____

FICHA CATALOGRÁFICA

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Doniak Junior, Jimir
A Boa-Fé objetiva nas relações Jurídico Tributárias: Os deveres do Poder Público / Jimir Doniak Junior. -- São Paulo: [s.n.], 2021.
364p. ; cm.

Orientador: Luiza Nagib.
Tese (Doutorado)-- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. Tributo; Boa-Fé; . 2. Princípio; Confiança; . 3. Segurança; . 4. Complexidade. . I. Nagib, Luiza . II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

Para Dani:
Você também me lembra a alvorada
Quanto chega iluminando
Meus caminhos tão sem vida
(Alvorada. Cartola; Carlos Cachaça; Hermínio Bello de Carvalho).

AGRADECIMENTOS

O lugar comum é inescapável: este trabalho não teria sido possível sem a compreensão, o apoio e o estímulo de diversas pessoas. A elaboração de uma tese de doutorado de um lado é trabalho solitário, de outro, porém, é obra conjunta, da qual participam inúmeras pessoas, desde a família, orientadora, colegas de trabalho e de estudo, professores, até os mais diversos estudiosos que enfrentaram temas que foram relevantes para os estudos.

Assim, agradeço inicialmente à minha família, pelo apoio, compreensão e carinho. São meu porto seguro, onde tinha certeza de encontrar a força para continuar. Obrigado à minha esposa, minha filha, meus Pais e meus irmãos.

Agradeço imensamente à minha orientadora e amiga, Dra. Luiza Nagib. Primeiro, por ter me aceito como orientando, após tanto tempo que eu havia finalizado o Mestrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Depois pelas profícuas trocas de ideias, pelas sugestões sempre pertinentes, pela compreensão com as dificuldades daqueles que compatibilizam o estudo acadêmico com outros compromissos profissionais, pela torcida para que o trabalho, ao final, cumprisse os objetivos traçados.

Aos professores do curso de doutorado e dos que participaram da banca de qualificação: Professores Roque Carrazza, Estevão Horvath, Renato Lopes Becho, Willis Santiago Guerra Filho, Isabela Bonfá de Jesus. É pela dedicação deles que percebemos o quanto a vida acadêmica envolve o ato de se doar, de compartilhar conhecimentos, para que novas ideias surjam e assim a ciência progrida, em um trabalho que, ao final, termina por ser conjunto.

Aos colegas de trabalho, notavelmente Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, antigo amigo, do qual agora tenho muita honra de ser colega de trabalho. Agradeço também ao Alexander Silverio Cainzos, ao Paulo Eduardo Mansin, à Fernanda Teles de Paula Leão, à Parvati Teles Gonzalez, ao Marcelo dos Santos Scalambrini, à Isabela Garcia Funaro Ruiz e à Vanessa Damasceno Rosa Spina. Tenho dívida de gratidão pela tolerância com os períodos de ausência, durantes os quais me dediquei à elaboração desta tese.

Meus agradecimentos também ao Professor Heleno Torres: jurista de dedicação invejável e alta cultura, o período em que com ele trabalhei foi marcante e inspirador!

Aos colegas do curso de doutorado, que partilharam angústias e ideias, em discussões que muitas vezes foram decisivas para o desenvolvimento do estudo.

A todos, muito obrigado!

RESUMO

DONIAK JUNIOR, Jimir. *A boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias*: Os deveres do Poder Público, 2021f364. (Tese de doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade de São Paulo (PUC-SP).

O objetivo da tese é estudar a boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias, com foco principalmente nos deveres dela decorrentes impostos ao Poder Público. Para tanto, procuramos conceituar a boa-fé objetiva, identificar sua natureza jurídica, verificar se ela seria aplicável às relações jurídico-tributárias e, então, discorrer sobre como ela atua nessas relações e os deveres dela decorrentes impostos ao Poder Público. O tema é de grande relevância teórica e prática: no complexo mundo atual, o cumprimento do dever de atuar obedecendo os parâmetros decorrentes da boa-fé objetiva será positiva para a relação conflituosa entre os particulares/contribuintes e o Estado/Fisco. Nossa hipótese, que procuramos demonstrar, é que a boa-fé objetiva tem natureza de princípio jurídico geral, sendo aplicável às relações jurídico-tributárias e gerando diversos e relevantes deveres ao Estado. Em nosso estudo, analisamos o direito positivo: os enunciados prescritivos contidos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, em leis e em normas complementares. Contudo, não só. A atuação da boa-fé objetiva depende das condições de fato existentes. Por isso, não nos limitamos a esmiuçar os textos jurídicos, mas buscamos também a concreção do princípio em precedentes judiciais, em disputas/casos que suscitaram muito debate nos últimos anos e que podem ser iluminados pelo princípio da boa-fé objetiva. A proposta, assim, foi analisar a boa-fé objetiva em um movimento de ir-e-vir entre normas e fatos, tendo como guia o valor da boa-fé.

Palavras-chave: Tributo; Boa-Fé; Princípio; Confiança; Segurança; Complexidade.

ABSTRACT

DONIAK JUNIOR, Jimir. *Objective good faith in legal-tax relations*: The duties of the Public Authority, 2021 f364. (Doctoral thesis in Law) – Pontifical University of São Paulo (PUC-SP).

The intention of this thesis is to study objective good faith in legal-tax relations, focusing mainly on the resulting duties imposed on the State. Therefore, we seek to conceptualize objective good faith, identify its legal nature, verify whether it would be applicable to legal-tax relations and, then, discuss how it acts in these relations and the resulting duties imposed on the State. The theme is of great theoretical and practical relevance: in today's complex world, the fulfillment of the duty to act in accordance with the parameters arising from objective good faith will be positive for the conflicting relationship between individuals/taxpayers and the State/Tax Administration. The hypothesis which we seek to demonstrate is that objective good faith has the legal nature of a general legal principle, being applicable to legal-tax relations and generating several and relevant duties to the State. In our study, we analyzed the positive law: the law statements contained in the Federal Constitution, in the National Tax Code, in laws and in complementary law statements. However, not only them. The correct performance of objective good faith depends on the actually existing conditions. Therefore, we do not limit ourselves to scrutinizing the legal texts, but also seeking the realization of the principle in judicial precedents, in real cases that have raised a lot of debate in recent years and that can be illuminated by the principle of objective good faith. The proposal, therefore, was to analyze objective good faith in a movement of coming and going between norms and facts, having as a guide the value of good faith.

Keywords: Tax; Good Faith; Principle; Trust; Security; Complexity.

"Sem confiança e boa-fé, os elementos essenciais do chamado capital cívico, não há como manter viva a ideia de nação, de uma memória e de um destino compartilhado. Num primeiro momento, tem-se a impressão de que a confiança e a boa-fé, vítimas da sociedade de massas, poderiam ser substituídas, sem prejuízo do bom funcionamento da sociedade, pela institucionalização e pela formalização jurídica das relações. O que é um avanço, o domínio da lei, quando levado ao paroxismo, quando se depende da lei, dos contratos jurídicos para regular até mesmo as mais comezinhas relações cotidianas, é sinal inequívoco da erosão do capital cívico. O sistema jurídico, os advogados, se tornam o campo de batalha, os exércitos, de uma guerra onde cada um, cada grupo, se agarra obstinadamente aos seus interesses e 'direitos' particulares. Quebrar um contrato, desobedecer à lei, é passível de punição, mas fora dos contratos e da lei tudo é permitido, não há mais princípios nem obrigação moral. Quando não existe mais terreno comum fora dos contratos jurídicos, quando não é mais possível, de boa-fé, baixar as armas e confiar, é porque não há mais terreno comum e a decomposição da sociedade atingiu um estado avançado. O estágio final é a decomposição das próprias instituições que fazem e administram as leis".

(André Lara Resende).

LISTA DE SIGLAS

CONFAZ -	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT -	Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal do Brasil
CTN -	Código Tributário Nacional
DARF -	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
ECD -	Escrituração Contábil Digital
ECF -	Escrituração Contábil Fiscal
EFD -	Escrituração Fiscal Digital
CARF -	Conselho de Administração de Recursos Fiscais
CTN -	Código Tributário Nacional
ICMS -	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
PAD -	Processo Administrativo Disciplinar
PASEP -	Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PER/ DCOMP -	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PIS -	Programa de Integração Social
SPED -	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 15

1. O SISTEMA JURÍDICO, SISTEMA AUTOPOIÉTICO, PRINCÍPIOS E CLÁUSULAS GERAIS 18

1.1 O Sistema Jurídico 18

1.2. O ordenamento jurídico como um sistema autopoiético 25

1.3. Os princípios jurídicos 30

1.3.1. Os valores 31

1.3.2. Os princípios 35

1.4. As cláusulas gerais 51

1.5. Os tipos jurídicos 67

1.6. A dinâmica de funcionamento do sistema jurídico 73

2. HISTÓRICO SOBRE O DESENVOLVIMENTO DA BOA-FÉ 80

2.1. Considerações iniciais 80

2.2 Direito romano 80

2.2. Direito canônico 87

2.3. O "*treu und glauben"* germânico 88

2.4. Reflexos na boa-fé do humanismo, do jusracionalismo, do "Code Civil" de Napoleão 90

2.5. O desenvolvimento da boa-fé na Alemanha 95

2.6. Desenvolvimento histórico no Brasil e Código Civil de 2002 97

2.7. Considerações finais 103

3. CONCEITO INICIAL DE BOA-FÉ, SUA NATUREZA JURÍDICA, SUAS FUNÇÕES 104

3.1. Autonomia privada e suas limitações 104

3.2. Aproximação inicial sobre a boa-fé: amplitude e restrição 108

3.3. Boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva 109

3.4. A boa-fé objetiva como um princípio jurídico 118

3.5. Reflexos da concepção da boa-fé objetiva como um princípio jurídico.....126

3.6. Princípio da boa-fé objetiva e sua relação com a segurança jurídica e com a proteção à confiança.....129

3.7. A complexidade do mundo segundo Luhmann e o papel do princípio da boa-fé objetiva como redutor de complexidade 136

3.8. A boa-fé objetiva, suas funções e as hipóteses mais específicas de sua aplicação.....144

3.8.1. Considerações gerais 144

3.8.2. Função interpretativa.....145

3.8.3. Função corretora.....149

3.8.4. Função criadora de deveres 152

3.8.5. *"Venire contra factum proprium"*.....156

3.8.6. "*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*" 159

3.8.7. "Suppresssio" 162

3.8.8. "Surrectio".....163

3.8.9. "*Tu quoque" e "exceptio non adimplenti contractus*".....165

3.9. Considerações finais.....168

4. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS – A IMPOSIÇÃO AO PODER PÚBLICO.....170

4.1. Considerações iniciais 170

4.2. Primeira aproximação: a boa-fé objetiva em algumas áreas do ordenamento jurídico com características semelhantes ao direito tributário.....175

4.2.1. Considerações iniciais 175

4.2.2. Boa-fé objetiva no processo: partes com interesses contrapostos não afastam a boa-fé 177

4.2.3. Boa-fé objetiva e o direito administrativo: ter a administração pública como uma das partes na relação jurídica não afasta a boa-fé.....183

4.2.4. Boa-fé objetiva e o direito do consumidor: a boa-fé objetiva em relação jurídica entre partes em diferente nível.....193

4.2.5. Considerações finais deste tópico.....198

4.3. O princípio da boa-fé objetiva e a estrita legalidade 199

4.4. As consequências da caracterização do Brasil como uma República e como um Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da sociedade solidária, e do princípio da moralidade 205

4.5. A aplicação da boa-fé objetiva à Administração Fiscal, ao Poder Executivo, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário 210

4.6. A posição do Estado e do contribuinte nas relações tributárias: "*mea res agitur", "tua res agitur" e "nostra res agitur"* 213

4.7. A posição privilegiada do Estado e da Administração e suas consequências na boa-fé objetiva 220

4.8. Algumas normas tributárias expressas inspiradas no princípio da boa-fé objetiva 229

4.8.1. O artigo 146 do Código Tributário Nacional 229

4.8.2. O artigo 100 do Código Tributário Nacional 235

4.8.3. A consulta tributária 242

4.8.4. Outras iniciativas legislativas recentes alinhadas com o princípio da boa-fé objetiva 249

4.8.5. Conclusão deste tópico 251

4.9. Boa-fé objetiva é um modo de agir 251

4.10. Os deveres decorrentes da boa-fé objetiva que o Estado deve cumprir nas relações jurídico-tributárias 256

4.10.1. O Estado não pode adotar medidas, ainda que aparentemente concordes com a literalidade de enunciados normativos, que contrariem seus fundamentos e objetivos . 256

4.10.2. O Estado deve proteger a confiança despertada no contribuinte 263

4.10.3. O Estado não deve agir com contradição (vedação ao *"venire contra factum proprium"*) 265

4.10.4. O Estado deve agir respeitando e em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses do contribuinte 271

4.10.5. O Estado deve agir no tempo devido (e com eficiência) sem atrasos injustificáveis 272

4.10.6. O Estado deve procurar agir com transparência e, antecipadamente, prestar as informações aos contribuintes que possam lhes interessar.....274

4.10.7. O Estado não deve procurar se aproveitar de equívocos ou falhas, nem agir com malícia ou dolo (o "nemo auditor propriam turpitudinem allegans" minorado).....276

4.10.8. O Estado não deve agir como parte com interesses próprios ("*mea res agitur")* pois seus interesses são os da sociedade ("*nostra res agitur*").....277

4.10.9. O Estado não deve aplicar retroativamente novas interpretações mais onerosas aos contribuintes. 278

4.11. Os limites aos deveres decorrentes do princípio da boa-fé objetiva.....280

4.12. Considerações finais.....282

5. ESTUDO DE CASOS – A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA EM CASOS CONCRETOS.....286

5.1. Considerações iniciais 286

5.2. O caso do imposto sobre importações e a imposição de aumento de forma inesperada e desleal com as informações prestadas 287

5.3. O caso dos benefícios fiscais: revogação e "guerra fiscal" 301

5.4. O caso da alteração do prazo de decadência pela Lei Complementar nº 118/2005 316

5.5. O caso da alteração das normas contábeis (Lei nº 11.638/2007) e a distribuição de lucros não tributável.....329

CONCLUSÕES.....339

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 348

PORTAIS ACESSADOS 364

INTRODUÇÃO

O mundo atual é cada vez mais complexo e dotado de efemeridade. Se sempre foi inviável que o direito implementasse integralmente a segurança (até porque esta, como um valor, tem como característica sua inexauribilidade), atualmente torna-se ainda mais difícil que o ordenamento exerça satisfatoriamente sua missão de, por meio de prévias normas gerais e abstratas, garantir a almejada segurança jurídica. Seria necessário que as normas entrassem em minúcias e estivessem em constante atualização, algo que se sabe inviável. Ademais, o detalhamento exagerado provavelmente teria efeito oposto, o de agravar a insegurança.

O direito tributário insere-se nesse mundo, no qual novos negócios surgem a cada instante, as operações internacionais são rotineiras, tecnologias são substituídas por outras mais modernas antes mesmo de serem normatizadas de modo adequado, tradicionais relações sociais são substituídas ou substancialmente alteradas. A sensação é que a realidade é mais rápida do que a capacidade de a sociedade, por suas instituições, normatizar as novidades que surgem incessantemente. Em vão tenta-se aprovar, via o Legislativo, novas normas gerais e abstratas com a rapidez ansiada. O Judiciário também é incapaz de formar uma jurisprudência sólida para um mundo em constante mutação.

Esse cenário torna-se ainda mais desafiador no meio da relação conflituosa entre contribuintes e o Poder Público. De um lado, há a busca incessante dos contribuintes (empresas e pessoas físicas) por melhores resultados, que forçam a redução de custos, inclusive fiscais. De outro lado, enquanto se enfrenta uma recorrente situação de crise fiscal, a sociedade mantém suas demandas ao Estado, que para tanto precisa dos recursos advindos dos tributos, os quais não podem ser tão altos a ponto de afugentar o capital que gera trabalho, riqueza e os próprios tributos.

O direito tributário, assim, tem peculiaridade em relação a outras áreas do direito: o Estado é parte, tem mais que um simples interesse difuso na resolução de eventuais lides, pois quer e, por meio de alguns de seus órgãos, se dedica a que a resolução seja a seu favor.

Frente a todo esse cenário, pensamos que se frustrará o intuito de aumentar substancialmente a segurança jurídica por meio da tentativa isolada de reduzir as referidas características de complexidade e constante mutação da vida atual. Estas são inevitáveis, um dado com o qual se deve trabalhar.

Urge buscar outros caminhos para garantir maior segurança jurídica em favor dos contribuintes, da sociedade.

A aplicação do princípio jurídico da boa-fé objetiva no direito tributário pode ser um importante instrumento para tentar aumentar o grau de segurança jurídica e reduzir a tensão constante na relação entre Estado e contribuintes. Mesmo sendo inviável, no atual mundo complexo e instável, prever todas os consequentes jurídicos dos mais variados fatos que ocorrem, a correta aplicação desse princípio ao menos tornaria viável confiar que a postura de cada parte na relação jurídico-tributária seria pautada pela boa-fé. Atualmente, não é esse o cenário que vivemos em nosso País. Contudo, a consciência da existência do princípio jurídico da boa-fé objetiva e o conhecimento de seu conteúdo nos permitiriam começar a trilhar o caminho com vistas a alcançar esse propósito.

Dito de outro modo, a exigência de atuação orientada pela boa-fé é componente necessário (embora não suficiente) para alcançarmos um satisfatório nível de segurança jurídica.

Ademais, o princípio da boa-fé objetiva transcende o objetivo restrito de melhor concretizar a segurança. Ele tem o potencial de, identificado seu conteúdo, sua forma de atuação, auxiliar a que a relação jurídica entre Administração Fiscal e contribuintes se desenvolva de forma mais eficiente e menos litigiosa.

O tema é bastante atual e com grande potencial de aplicação prática. Percebe-se isso até mesmo de decisões judiciais, que ocasionalmente têm lançado mão de argumentos relativos à boa-fé para fundamentar decisões em casos difíceis, que suscitam debates.

Entretanto, é frequente a menção à boa-fé de forma genérica, até descompromissada. A sensação muitas vezes é de que se trata de um argumento "curinga", utilizável na falta de outros mais específicos, ou até mesmo para viabilizar a adoção de deliberações subjetivas, personalistas, que deixam de lado os enunciados prescritivos. Essa distorção é condenável: em lugar da segurança jurídica, o risco; em vez da boa-fé objetiva, a prática voluntariosa.

Não só.

A boa-fé objetiva não pode ser vista como uma panaceia, como a cura para todos os males do sistema tributário nacional. Enxergá-la dessa maneira causa, ao final, sua fragilidade. Se o remédio para todos os males for a boa-fé, ela se generaliza, se alarga a ponto de se tornar amorfa, sem substância. A simplória glorificação de um princípio, sem estabelecer como ele atua, o que ele prescreve, pode ser o caminho mais fácil para reduzir sua relevância e para fracassar na missão de desvendar como o estudo da boa-fé objetiva pode auxiliar na melhor eficiência do sistema tributário brasileiro.

O desafio, então, é precisar seu conteúdo.

O conceito fluído e indeterminado da boa-fé indica a dificuldade na tarefa de identificar quais deveres são gerados com sua aplicação no direito tributário. No entanto, acreditamos que os esforços para tanto serão recompensadores.

No caminho a ser trilhado, após termos fincado as bases teóricas do estudo, traçaremos um histórico da boa-fé, iremos conceituar a boa-fé objetiva, identificá-la como um princípio, relacioná-la a outros princípios próximos – como a segurança jurídica e a proteção à confiança legítima –, tratar de suas funções e das hipóteses mais especificas de sua aplicação.

Ao passarmos para a análise da atuação do princípio da boa-fé objetiva na relação jurídico-tributária, focaremos nos deveres que dele decorrem para o Poder Público. Isso porque essa relação se dá entre desiguais, com o Estado em posição privilegiada. Ademais, o Estado não tem interesses particulares, seus interesses são os da sociedade. Por conseguinte, as exigências decorrentes do princípio da boa-fé objetiva que lhe são impostos estão em sua mais alta intensidade. Daí o maior interesse de analisar os deveres impostos ao Poder Público.

Para o sucesso na empreitada, será imprescindível, ao longo de todo o estudo, fazer menção a acontecimentos reais, pois só com o ir-e-vir, a dialética entre normas e fatos, é viável especificar os deveres que decorrem da boa-fé objetiva. Nessa mesma linha, ao final discorreremos sobre casos que suscitaram discussão e desconforto, os quais são iluminados quando encarados a partir do ponto de vista do princípio da boa-fé objetiva. Tencionamos com isso evidenciar não só o potencial desse princípio para melhorar a relação entre particulares/contribuintes e Estado/Fisco, mas também que a identificação do tratamento a ser dado depende das condições de fato envolvidas.

Enfim, o desafio a que nos propomos é estabelecer com clareza como a boa-fé objetiva, como uma norma, um princípio jurídico que é, *deve ser* aplicada nas relações jurídico-tributárias.

1. O SISTEMA JURÍDICO, SISTEMA AUTOPOIÉTICO, PRINCÍPIOS E CLÁUSULAS GERAIS

1.1 O Sistema Jurídico

A Constituição Federal de 1988 nomeia seu Título VI de "Da Tributação e do Orçamento". Curioso que seu Capítulo I é intitulado "Do Sistema Tributário Nacional".

Por aí se vê que a própria Constituição Federal pretende instituir um "sistema" tributário, almeja que as regras a propósito da tributação sejam vistas como performando um "sistema" e que atuem como tal. Põe-se, então, a questão do que vem a ser um sistema.

Muitos estudiosos do direito tributário tocam no tema, seja para responder se o ordenamento jurídico e a parte dele dedicada às relações tributárias formam um sistema, seja para identificar as consequências de assim os qualificarem[1].

---

[1] Eis as ponderações de alguns autores sobre o tema sistema e sistema jurídico:
Claus-Wilhelm Canaris: "Pois um sistema não representa mais do que a tentativa de captar e traduzir a unidade e a ordenação de um determinado âmbito material *com meios racionais*: (...)" (CANARIS, Carl-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian. 1996, p. 69).
Roque Carrazza: "Sistema, pois, é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 47-48)
Regina Helena Costa: "Assim, por *sistema tributário nacional* entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de *três planos normativos distintos*: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência." (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61).
Humberto Ávila: "Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida pela própria Constituição, especialmente por meio da fixação de uma hierarquia ou de um subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de um sistema jurídico, que estabelece como as normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturantes de um Estado são os princípios diretivos da sua constituição (*Leitgrundsätze seines Aufbaus*). Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à *estrutura do sistema* e aquelas que tratam dos *elementos do sistema*. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica. Por meio desse agrupamento, poderão ser mais bem investigadas as diferenças entre os dois sistemas, para que o leitor possa melhor comparar." (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 57-58).
Renato Lopes Becho: "Sistematizar é estruturar, em um conjunto lógico, os elementos de traços comuns dispersos no espaço, e permitir sua aglutinação, sua organização.
Tratar de *sistema* nos remete à noção de organização, ordenação, arrumação permanente e constante. A existência de um *sistema* realmente exige parâmetros iniciais. Entretanto, se não houver labor constante, o campo sistematizado rapidamente pode se tornar desorganizado. Há, pois, uma ordenação inicial e um grande trabalho, constante, de manter a ordem." (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 213).
José Eduardo Soares de Melo, que cita trecho da obra de Geraldo Ataliba: "O sistema jurídico contempla uma gama de preceitos, comandos, normas e *princípios* dispostos nas inúmeras manifestações dos Poderes Públicos. O elenco de regras constantes do universo jurídico deve respaldar-se em normas de categoria diferenciada, de índole superior, que constituem o alicerce, a base, o fundamento do edifício normativo, tendo por finalidade formar e informar os demais preceitos ditados pelos órgãos competentes.
(...)

Paulo de Barros Carvalho, com o zelo habitual na análise dos questionamentos mais profundos, observa inicialmente que "sistema jurídico" é expressão ambígua, o que pode provocar a falácia do equívoco[2]. Com efeito: "Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o do direito positivo, instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, (...)"[3].

Feito o pertinente alerta, o autor sustenta que: "(...) sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum" [4]. Daí que, onde "(...) houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema"[5].

Dito isso, decorre a conclusão, a propósito da caracterização do direito positivo como um sistema: "Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema"[6].

A Constituição Federal estabelece um sistema escalonado de normas, representado por uma autêntica pirâmide jurídica que, visualizada de baixo para cima, compreende um patamar inicial o seu próprio alicerce, denominado 'princípios', tendo sido pontificado que 'o sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez, submetem outras'." (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13).

[2] De fato, na filosofia não há um conceito unívoco de "sistema". Nicola Abbagnano comenta alguns sentidos distintos:

"1. Uma totalidade dedutiva de discurso. (...) E a palavra permaneceu no uso filosófico para indicar principalmente um discurso organizado dedutivamente, isto é, constituindo um todo cujas partes se deixam extrair umas das outras. (...) Wolff, por sua vez, dizia: 'Diz-se sistema um conjunto de verdades ligadas entre si e com seus princípios' (*Log*., § 889). A noção de S. moldava-se assim na do procedimento matemático. Kant submeteu-a a uma ulterior condição: a unidade do princípio, que aparece como fundamento do sistema. (...)

O ideal do S., como de um organismo dedutivo baseado num único princípio continuou sendo o patrimônio da filosofia, que o cultivou mesmo quando, segundo o exemplo de Kant, declarou inalcançável para o conhecimento humano um ideal semelhante. Todavia, o termo foi e é empregado também sem relação com este significado, para indicar qualquer organismo dedutivo, mesmo que ele não tenha um único princípio como fundamento. (...)

2. Qualquer totalidade ou todo organizado. Neste sentido diz-se 'S. solar', 'S. nervoso' etc. e fala-se também de 'classificação sistemática', ou mais simplesmente de S. em lugar de classificação, como fez Lineu, querendo insistir no caráter ordenado e completo de sua classificação (*Systema naturae*, 1735).

3. Qualquer teoria, científica ou filosófica, especialmente quando se quiser sublinhar seu caráter escassamente empírico. (...)" (ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 2ª ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982, p. 875-876)

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 143.

[4] *Idem, Ibidem,* p. 144.

[5] *Idem.*

[6] *Idem, Ibidem,* p. 144. Mais adiante, o autor aprofunda e insiste: "Ora, a despeito de tomar as variações terminológicas como precioso recurso para a construção da descritividade própria do discurso científico, não vejo como se possa negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo.

O ordenamento jurídico, esse sistema, é formado por seus elementos e pela estrutura, que rege as relações entre esses elementos, como bem explica Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

> Um ordenamento, cuja relação de pertinência é importante para identificar a norma válida, além de ser um *conjunto de elementos* normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um *conjunto de regras* que determinam as relações entre os elementos. Note-se bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; mas estes elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; esta disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto destas regras e das relações por elas estabelecidas é a *estrutura*. O conjunto dos elementos é apenas o *repertório*. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estruturas) e de elementos (repertório) nela pensamos como um *sistema*. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório[7].

Kelsen sustentou que, segundo a natureza do fundamento de validade, seriam distinguíveis dois tipos diferentes de sistemas: um tipo estático e um tipo dinâmico. No primeiro tipo, as normas seriam válidas por decorrência de seu conteúdo: "(...) porque a sua validade pode ser reconduzida a uma norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento, como o particular ao geral"[8]. A estrutura dar-se-ia com foco no conteúdo semântico. Diversamente, no tipo dinâmico a norma fundamental pressuposta caracteriza-se tão-somente por ser uma autorizadora da produção de normas, em outro giro, por atribuir poder a uma autoridade legisladora "(...) ou – o que significa o mesmo – uma regra que determina como devem ser criadas as normas gerais e individuais do ordenamento fundado sobre esta norma fundamental"[9]. A estrutura tem foco na relação sintática.

Qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas. Pouco importa, aqui, se o teor da mensagem é prescritivo, interrogativo, exclamativo ou, meramente, descritivo. A verdade é que o material bruto dos comandos legislados, mesmo antes de receber o tratamento hermenêutico do cientista dogmático, já se afirma como expressão linguística de um acto de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciador e enunciatário. E o asserto se confirma quando pensamos que o trabalho sistematizado que a doutrina elabora, em nível de sobrelinguagem, pode, perfeitamente, ser objeto de sucessivas construções hermenêuticas porque a compreensão é inesgotável. Ali onde houver um texto, haverá sempre a possibilidade de interpretá-lo, de reorganizá-lo, de repensá-lo, dando origem a novos textos de nível linguístico superior. Não me parece sensato, portanto, atribuí-lo ao direito posto, no seu conjunto, sonegando-lhe a prerrogativa de sistema. Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 147-148).
Já Lourival Vilanova pontua: "Assim, o direito positivo se não é, tende a ser um *sistema*. Não é mero agregado de proposições normativas, simples justaposição de preceitos, caótico feixe de normas. A própria finalidade que tem de *ordenar racionalmente a conduta humana* sujeita-o às exigências da racionalidade, de que a lógica é a expressão mais depurada." (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 47).

[7] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito* – Técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988, p. 165.

[8] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 207.

[9] *Idem, Ibidem,* p. 208-209.

Feita a diferenciação, ele apresenta sua posição a propósito de qual tipo de sistema seria um ordenamento jurídico. Seria, *essencialmente*, um sistema dinâmico:

> Uma norma jurídica não vale porque tem determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico do conteúdo de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada de uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta.[10]

Seja em um sistema estático ou dinâmico, tem-se a famosa figura da pirâmide jurídica, em que o fundamento de validade de uma norma se encontra em outra norma. Em um sistema dinâmico, a verificação quanto à validade é de cunho sintático, no estático, de cunho semântico[11].

Note que Kelsen, como visto, aponta que um sistema jurídico teria um caráter *essencialmente* dinâmico, ou seja, não *unicamente* dinâmico.

Com efeito, não parece viável que um sistema jurídico seja inteiramente dinâmico, no conceito dado por Kelsen. Uma coisa é afirmar que a norma hipotética fundamental, como norma pressuposta, mas não posta, tem caráter somente dinâmico. Ela é destituída de valor e de conteúdo substancial. O mesmo não pode ser dito de nenhuma norma posta pelo ordenamento. Ao ser colocada, inevitavelmente terá um conteúdo. Ao conceder uma competência, qualquer que seja, o fará tendo em vista um conteúdo, genérico que seja.

Uma norma posta no ordenamento destituída de conteúdo nada prescreveria, senão delegar a competência previamente detida a outrem. A própria estrutura hierárquica piramidal desmoronaria, pois, uma norma que concedesse competência a um órgão inferior para expedir normas destituída de conteúdo seria quase carente de sentido, pois teria concedido ao órgão inferior uma competência normativa ilimitada. Todos teriam, ao final, a mesma competência,

---

[10] *Idem, Ibidem,* p. 210.

[11] Vide as didáticas e sempre precisas colocações de Roque Carrazza:
"I - O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os *contratos*), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de 'pirâmide jurídica'. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem *respaldo de validade* daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional.
Era precisamente isto que Kelsen queria significar quando apregoava que 'o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma'.
As normas subordinadas devem guardar harmonia com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico. Assim, o ato interno da Administração (portaria, instrução, norma administrativa etc.) deve buscar *fundamento de validade* no decreto; este, na lei; aquela, na Constituição. Caso, por exemplo, o ato interno contrarie o decreto ou este entre em testilhas com a lei, ninguém poderá ser compelido a observá-los, porquanto estarão 'fora' da supramencionada 'pirâmide jurídica'. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 37-38).

inclusive a de se sobrepor à norma concessiva da competência. A estrutura piramidal, em si, desapareceria.

Tal como restaria inviável o sucesso de uma comunicação elaborada com uma mensagem que fosse analisada apenas pela abordagem sintática, desprezando a semântica e a pragmática, também um ordenamento que fosse pautado somente pelo caráter dinâmico seria destituído de sentido.

Desse modo, as menções a sistema dinâmico e sistema estático não correspondem a uma classificação de ordenamentos jurídicos existentes na realidade. São, antes, distintas perspectivas de um mesmo ordenamento jurídico, mas que não transmitem adequadamente a complexidade do ordenamento real.

Em outra passagem da obra *Teoria pura do direito*, ao discorrer sobre interpretação, Kelsen confirma que o ordenamento jurídico é concomitantemente dinâmico e estático, pois, ele advoga, o conteúdo da norma concede ao responsável por aplicá-la certo espaço possível de compreensão. Fosse o ordenamento jurídico um sistema puramente dinâmico, as normas hierarquicamente superiores seriam sempre destituídas de conteúdo semântico. Diferentemente, há a famosa moldura, "(...) dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível"[12].

Todavia, Kelsen não se dedica a investigar como proceder para lograr êxito na maior delimitação sobre a correção ou não de uma exegese. É como se fosse inviável delimitar, encurtar essa moldura, ou mesmo qualificar uma compreensão da norma como correta frente à outra, ou melhor. Variadas, muitas, seriam as interpretações possíveis. Tércio Sampaio Ferraz Jr. batizou essa lacuna de *desafio kelseniano*[13].

Note, ainda assim, que afirmar a existência de uma moldura, dentro da qual há várias alternativas de interpretação válidas, não significa a inviabilidade de interpretação, mas a impossibilidade de uma única interpretação.

---

[12] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 366.

[13] "Com isso, porém, Kelsen frustra um dos objetivos fundamentais do saber dogmático, desde que ele foi configurado como um conhecimento racional do direito. Ainda que lhe atribuamos um caráter de tecnologia, de saber tecnológico, a sua produção teórica fica sem fundamento, aparecendo como mero arbítrio. Não teria, pois, realmente, nenhum valor racional procurar um fundamento teórico para a atividade metódica da doutrina, quando esta busca e atinge o sentido unívoco das palavras da lei? Seria um contra-senso falar em *verdade* hermenêutica? Enfrentar esta questão constitui o que chamaríamos, então, de o *desafio kelseniano*." (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito* – Técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988, p. 238-239).

Essa compreensão decorre, em parte, da própria característica das palavras de serem dotadas de vaguidade e ambiguidade. Decorre também de entre a palavra e a interpretação mediar o intérprete, o homem, com seus valores, sua vivência, suas predisposições, com toda a subjetividade que lhe é inerente. Assim, as mesmas palavras, mas com intérpretes diferentes, podem originar distintas exegeses.

Por isso, qualquer interpretação jamais poderá pretender-se unívoca, o que não significa, em absoluto, que a atividade hermenêutica seja inviável e que o texto comporte qualquer conclusão que o intérprete lhe queira dar.

Umberto Eco menciona o comentário de que um texto não passaria de um piquenique, para onde o leitor leva as palavras e os leitores, o sentido. Essa concepção é parcialmente criticada por Eco, em passagem saborosa:

> Ora, embora admitindo que um texto seja o piquenique para onde o autor leva apenas as palavras (ou melhor, a Manifestação Linear do Texto), não podemos esquecer que, como dizia Austin, com as palavras podem-se fazer coisas; e não uma coisa qualquer, mas aquelas coisas que aquelas palavras estão aptas a fazer. Se Jack, o Estripador, nos viesse dizer que fez o que fez inspirado na leitura do Evangelho, nossa tendência seria pensar que ele leu o Novo Testamento de modo pelo menos inusitado. Creio que o mesmo diriam os mais indulgentes defensores do princípio de que, na leitura, tudo é válido. Diríamos que Jack usou os Evangelhos a seu modo (...), diríamos talvez (ou diriam eles) que é preciso respeitar sua leitura – embora, tendo em vista serem esses os resultados de seu *misreading*, eu preferisse que ele não lesse nunca mais. Não diríamos, porém, que Jack seja modelo que se proponha aos garotos de uma escola para dizer-lhes o que podemos fazer com um texto.
> Não é intenção do exemplo ser meramente 'espirituoso': ele nos diz que existem pelo menos alguns casos em que todos concordariam com a insustentabilidade de uma dada interpretação. Como prova de falsificação, esta é suficiente. Basta que possamos dizer que existe pelo menos *uma* leitura inaceitável, e nasce o problema de saber qual o parâmetro que nos permite discernir entre leituras diferentes.[14]

Na busca do estreitamento da "moldura" kelseniana, dos sentidos possíveis de um dispositivo normativo, são usados métodos hermenêuticos, como o lógico, sistemático, histórico e teleológico. A força de cada um depende do dispositivo normativo e das condições da aprovação deste. Em certas ocasiões o método histórico pode ser relevante, enquanto em outras não o será. É certa, porém, a imprescindibilidade da busca de um sentido lógico no dispositivo e de seu encaixe no ordenamento, dentro de uma visão sistemática do todo[15],

---

[14] ECO, Umberto. *Os limites da interpretação*. São Paulo: Editora Perspectiva, 2000, p. 33-34.

[15] É a lição precisa e clara de Eros Grau:
"A interpretação do direito é interpretação *do direito*, no seu todo, não de texto isolados, desprendidos *do direito*. Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.
A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito, isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significa normativo algum." (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros. 2002, p. 34).

levando em consideração que nenhum dispositivo normativo existe sem causa e sem um objetivo que se almeja.

O correto uso desses métodos e de técnicas da interpretação permite o estreitamento da *moldura* kelseniana, ou seja, o descarte de interpretações que não se afiguram adequadas, reduzindo as admissíveis a uma quantidade bem inferior ao que a simples junção dos diversos vocábulos que compõem o dispositivo normativo pode indicar ao primeiro e superficial exame.

Nesse mister, certas normas exercem particular importância, como os princípios jurídicos e as cláusulas gerais, como será visto adiante.

De qualquer maneira, retornando à teoria kelseniana e sua diferenciação entre sistema dinâmico e estático, temos que elas seguem uma abordagem do ordenamento jurídico que faz este se aproximar de um sistema fixo, imóvel, ignorando seu funcionamento real. Os próprios vocábulos escolhidos para diferenciar as duas abordagens antes apontadas afiguram-se infelizes. Chamar de "dinâmica" a perspectiva em que o fundamento de validade de uma norma é apenas formal – uma regra que determina como devem ser criadas outras normas – soa inapropriado. Essa abordagem parece procurar algo como uma foto, *estática*, de como se organiza um ordenamento e que pouco diz sobre a *dinâmica* do funcionamento de um ordenamento jurídico em toda a sua complexidade: qual o alcance de certas normas, se outras inferiores estão consentâneas às superiores, se há permissão para expedir normas com certo conteúdo, como são gerados novos elementos normativos e como estes são compreendidos levando em consideração os elementos normativos pré-existentes. Pouco se diz sobre o funcionamento real de um ordenamento jurídico, que na verdade atua mais como um sistema circular e contínuo[16].

É imprescindível ter uma melhor noção desse movimento interno do ordenamento jurídico – dessa dinâmica do ordenamento, não no sentido dado por Kelsen –, pois só assim será viável concluir, mais à frente, como a boa-fé atua no interior do ordenamento e frente aos dispositivos normativos de conteúdo tributário.

A perspectiva do direito como um sistema autopoiético, desenvolvida por Niklas Luhmann, pode ser útil nesse intento.

Como se vê, não se interpreta texto isolado, interpreta-se o texto em seu contexto, o texto inserido no ordenamento jurídico, como parte do sistema que é, não como algo independente, autônomo, como se dotado de existência fora do ordenamento. Daí que, como sustenta o autor, sempre se interpreta o direito, não seu texto isolado.

[16] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 47.

1.2. O ordenamento jurídico como um sistema autopoiético

Niklas Luhmann é um autor que, de modo bastante peculiar, destaca a complexidade da sociedade. Com isso quer dizer que sempre existem mais possibilidades do que se pode prever e realizar. A complexidade pode ser paralisante e deve-se fazer um esforço para entendê-la. A aplicação da teoria dos sistemas à sociedade tem o potencial de reduzir essa inevitável complexidade. Isso vale para o estudo do direito como um sistema.

Segundo a teoria de Luhmann, o direito forma um sistema autopoiético, operativamente fechado, mas ao mesmo tempo cognitivamente aberto. Vejamos melhor o conteúdo dessa afirmação.

Em primeiro lugar, constata-se que é o direito quem determina seus próprios limites. Em outras palavras é o direito quem determina o que o pertence a ele e o que não[17]. "*Por operativamente clausurados deben definirse los sistemas que, para la producción de sus propias operaciones, se remiten a la red de sus propias operaciones y en este sentido se reproducen a sí mismos"*[18]*. "La clausura operativa significa únicamente que la autopoiesis del sistema sólo puede ser efectuada con operaciones propias, que la unidad del sistema sólo puede ser reproducida con operaciones propias"*[19].

Tudo o que é mudado no interior do sistema jurídico é feito a partir e com base nesse mesmo interior do sistema jurídico.

O ordenamento jurídico não é alterado senão de acordo com suas próprias regras. Não há uma interferência direta de elementos estranhos ao ordenamento, pela qual seriam criados diretamente outros elementos normativos. É o direito que diz como deve ser criado e é no interior dele que são criados outros elementos a partir dele próprio[20].

---

[17] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 68.

[18] *Idem, Ibidem,* p. 99.
Tradução livre: "Como sistema operacionalmente fechado, devem ser definidos os sistemas que, para a produção de suas próprias operações, se referem à rede de suas próprias operações e, nesse sentido, se reproduzem."

[19] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 507.
Tradução livre: "O fechamento operativo significa apenas que a autopoiese do sistema só pode ser realizada com suas próprias operações, que a unidade do sistema só pode ser reproduzida com suas próprias operações."

[20] Como diz Paulo de Barros Carvalho:
"(...) Um sistema autopoiético se qualifica por um *perpetuum mobile* auto-reprodutivo, de modo que seus elementos, seus processos e suas estruturas são construídos a partir do próprio sistema, e não pela influência direta de outros sistemas. (...)
(...)
Os sistemas autopoiéticos ostentam a chamada 'clausura organizacional': são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com os outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva. Seu *modus operandi* é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do 'mundo da vida', seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoiético, como Economia,

Essa clausura autopoiética é a responsável pela unidade do sistema[21]. Contudo, não significa que o ordenamento seja imune ao que ocorre fora dele, como se fosse um organismo totalmente alheio à realidade. Como explica José Engrácia Antunes, "(...) a cláusula autopoiética do sistema jurídico não implica necessariamente uma espécie de autismo sistémico do mundo jurídico, mas funciona justamente como condição da sua abertura aos eventos produzidos no respectivo meio envolvente"[22].

O fechamento do sistema em termos operacionais de modo algum identifica um sistema autopoiético a um sistema imóvel/estático. O sistema é dinâmico, mas uma dinâmica circular, com a qual o sistema produz seus próprios elementos. Confira-se a explicação de Gunther Teubner:

> De facto, a teoria dos sistemas autopoiéticos está assente no pressuposto de que a unidade e identidade de um sistema deriva da característica fundamental de auto-referencialidade das suas operações e processos. Isso significa que só por referência a si próprios podem os sistemas continuar a organizar-se e reproduzir-se como tais, como sistemas distintos do respectivo meio envolvente. São as próprias operações sistémicas que, numa dinâmica circular, produzem os seus elementos, as suas estruturas e processos, os seus limites, e a sua unidade essencial[23].

De outro lado, o sistema jurídico é cognitivamente aberto: ele sofre influências/ "irritações" dos demais sistemas (como o econômico, o político, o moral etc.), que estão no entorno do sistema jurídico. Existe interdependência entre os variados sistemas, que "conversam" entre si por meio dos acoplamentos. O conceito de "irritação", explica Luhmann, não contradiz a tese da clausura autopoiética e a determinação estrutural do sistema, melhor, a supõe[24].

Política, Moral, Religião etc." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* fundamentos jurídios da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 102-103).

[21] Entre outros: VICENTE, Marcelo Alvares. Kelsen e Luhmann: Duas teorias sobre o direito positivo – Entre a epistemologia jurídica normativista e o construtivismo sistêmico. In: *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. Ano 9, n. 17, jan.-jun/2006, p. 117.

[22] ANTUNES, José Engrácia. Prefácio. In: TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. XXVII.

Misabel Derzi é outra que destaca este ponto: "A função atribuída ao sistema jurídico em NIKLAS LUHMANN, segundo a qual as operações jurídicas judiciais são e devem ser operacionalmente fechadas, não prejudicam o caráter aberto do mesmo sistema aos valores, ao conhecimento e à evolução dos conceitos que o embasam." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 14).

[23] TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 31-32.

[24] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 510.

Misabel Derzi: "O interessante é que Niklas Luhmann realça o paradoxo de um sistema auto-referencial, de modo que a abertura ao real – do ponto de vista tão-somente cognitivo – é condição do próprio fechamento e da viabilidade do sistema. (...) Na verdade, a questão é inerente a toda idéia de sistema. Há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real. (...) Até mesmo a matemática parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua completude." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da*

Essa abertura às demandas de outros sistemas é perceptível pelas irritações que um sistema provoca em outro, originando os acoplamentos com os demais sistemas (econômico, político, moral etc.). Logo, ser operativamente fechado não significa isolamento, como um organismo asséptico que não tem contato com o restante do ambiente[25]. O sistema jurídico é influenciado via acoplamentos e irritações, mas a resposta a estes se dá por suas próprias operações, de acordo com seus próprios critérios[26]. Daí a autopoiese.

No caso do direito tributário, o acoplamento do sistema jurídico se dá principalmente com o sistema econômico. Este irrita aquele, levando a alterações normativas. O Estado precisa de recursos pecuniários para fazer frente às suas despesas e às exigências crescentes da sociedade. Um meio de o Estado obter recursos é por meio da tributação das operações econômicas. São, então, avaliadas as opções a serem tributadas. A escolha pode recair na operação econômica menos onerada até o momento, ou sobre aquela que dará retorno de arrecadação mais rápida, ou sobre a parcela da sociedade que tem menor poder de reação.

O acoplamento e as irritações entre os sistemas jurídico e econômico se fazem presentes novamente quando os particulares/contribuintes[27] respondem às novas imposições tributárias, adaptando suas operações econômicas e, mesmo, suas vidas. Assim, o incremento de tributação

---

jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 27).

[25] Gunther Teubner assim explica, ao reproduzir questionamento se a clausura organizacional implicaria apenas a circularidade do processo auto-reprodutivo ou postularia uma espécie de isolamento cognitivo: "A resposta tentativa a esta questão é a de que a regulação social pelo direito é implementada por intermédio de dois mecanismos radicalmente diferentes, *informação* e *interferência*, que asseguram a mediação entre a clausura operativa do direito e a respectiva abertura ao meio envolvente: por um lado, gerando continuamente informação interna a partir do interior do seu próprio sistema, o direito produz uma 'realidade jurídica autónoma' que orienta as suas operações sem qualquer contato real com o meio envolvente; por outro lado, o direito encontra-se ligado ao respectivo meio envolvente através de mecanismos de interferência intersistêmica (designadamente, as recíprocas pressões de 'articulação' do sistema jurídico com a sua envolvente, originadas na sequência da sobreposição de eventos, estruturas e processos dentro e fora daquele sistema)." (TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 130).

[26] "Isso não significa que um determinado sistema – jurídico, por exemplo – perceba modificações advindas de alterações em outro sistema – político, por exemplo – e os introduza em suas operações, mas que 'permite-se 'irritar' internamente, a partir de suas próprias estruturas seletivas, pelo sistema político'.
(...)
Do que decorre que o Direito não é diretamente influenciado pelos fatores do ambiente, mas os assimila de acordo com seus próprios critérios. Não são os fatores econômicos ou políticos que determinam as modificações internas no sistema jurídico; estas dependem de processos de filtragem dentro do sistema." (VICENTE, Marcelo Alvares. Kelsen e Luhmann: Duas teorias sobre o direito positivo – Entre a epistemologia jurídica normativista e o construtivismo sistêmico. In: *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. Ano 9, n. 17, jan.-jun/2006, p. 120).

[27] Ao longo da tese, utilizaremos o vocábulo "contribuinte" de forma genérica, como aquele submetido a uma obrigação tributária ou a um dever tributário instrumental, ou seja, a uma das partes da relação jurídica-tributária (principal ou "acessória"). Ocasionalmente, também utilizaremos a expressão "sujeito passivo". Não utilizaremos os conceitos técnicos precisos de cada um, apenas para evitar a desnecessária utilização desmedida de cada vocábulo e tendo em vista que o tema deste estudo não é focado na sujeição passiva.

sobre certo bem pode acarretar a diminuição de seu consumo, a maior carga fiscal sobre as empresas pode desestimular a atividade empresarial, o maior ônus sobre a folha de salários pode gerar desemprego, certamente serão criadas hipóteses de planejamento tributário antes inexistentes. Essa reação da sociedade, ocorrida no interior do sistema econômico, mas por irritação do sistema jurídico, por sua vez, causará nova irritação no sistema jurídico, o qual, de modo autopoiético, gerará internamente – pois operacionalmente fechado – novas regras/programas, por meio do Legislativo (normas gerais e abstratas), do Executivo (normas administrativas, como lançamentos tributários), do Judiciário (decisões judiciais em decorrência de processos entre o Estado/Fisco e os particulares/contribuintes) e dos próprios particulares/contribuintes (por meio de atos jurídicos e contratos).

Bem se vê que o sistema jurídico, cognitivamente aberto, é influenciado/irritado pelo sistema econômico (e por outros sistemas, como o moral) e autopoieticamente se altera, se renova, por meio de suas próprias estruturas, por ser operacionalmente fechado[28].

Outra ideia desenvolvida por Luhmann, que nos parece valiosa para reflexão, é a de contingência. Contingência é a possibilidade de a realidade vir a ser diferente daquela esperada. "O risco é a contingência: uma decisão sempre implica a possibilidade de que as suas consequências ocorram de maneira diferente"[29]. Até porque, como visto há pouco, a sociedade é complexa, ou seja, sempre existem mais possibilidades do que se pode prever e realizar. Em suma, complexidade "(...) significa a imperiosa necessidade de se escolher, dentre as mais variadas possibilidades que o ser pode eleger, aquela adequada. Já a contingência denota a possibilidade de se realizar a escolha não-correta, e o inevitável risco dessa ocorrência"[30].

---

[28] Gunther Teubner fornece um bom resumo da caracterização do ordenamento jurídico como um sistema autopoiético:
"A sociedade é entendida como um sistema autopoiético de comunicação. Um tal sistema é composto por actos de comunicação que geram novos actos de comunicação. A partir do circuito de comunicação geral, desenvolvem-se e diferenciam-se assim circuitos comunicativos específicos, atingindo alguns deles um tão elevado grau de autonomia a ponto de os transformar em sistemas autopoiéticos de segundo grau. Trata-se de unidades de comunicação autônomas que são, por seu turno, auto-reprodutivas, gerando os seus próprios elementos, estruturas, processos e fronteiras, construindo o seu próprio meio envolvente e definindo a sua própria identidade. Todos estes componentes sistémicos auto-reproduzidos são, por sua vez, hiperciclicamente constituídos, no sentido de que se encontram articulados entre si no seio de um hiperciclo. Enfim, os subsistemas sociais constituem unidades que vivem em clausura operacional, mas também em abertura informacional-cognitiva em relação ao respectivo meio envolvente.
O sistema jurídico dos nossos dias pode ser visto como um sistema autopoiético de segundo grau. Trata-se de um sistema constituído por actos de comunicação particulares gravitando em torno da distinção 'legal/ilegal', que se reproduzem como actos jurídicos a partir de actos jurídicos." (TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 139-140).
[29] ROCHA, Leonel Severo. *Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 37.
[30] TRINDADE, André. *Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 37.

Ocorre que, segundo Luhmann, "*La función del derecho consiste tan sólo en posibilitar la seguridad de la expectativa,* (…)"[31]. O objetivo é se preparar, ao menos no nível das expectativas, ante um futuro incerto e para as contingências. Deve estar claro que o sistema jurídico não assegura um comportamento conforme a norma. Realmente, do dever-se não se chega necessariamente ao ser[32]. Contudo, o sistema jurídico deve proteger aquele que tem uma expectativa baseada no sistema. Desse modo, como comenta Luhmann: "Existiendo esta seguridad que confieren las expectativas, uno se puede enfrentar a los desengaños de la vida cotidiana; o por lo menos se puede estar seguro de no verse desacreditado em relación a sus expectativas"[33].

Ao se garantir expectativas, possibilita-se lidar com frustrações. Em outras palavras, a confiança no sistema é mantida, a despeito das frustrações. É o que explica Willis Santiago Guerra Filho:

> O sistema jurídico aparece como um dos 'sistemas funcionais' do sistema social global, com a tarefa de reduzir a complexidade do ambiente, absorvendo a contingência do comportamento social, ao garantir certa congruência entre as expectativas de como os indivíduos vão comportar-se e a generalização dessas expectativas, pela imunização do perigo de decepcionarem-se.[34]

A contingência leva à aplicação de "válvulas de segurança", viabilizadoras de decisões que contornem consequências inaceitáveis pela sociedade, mas que estariam de acordo com a literalidade de regras. As contingências e as "válvulas de segurança" são como que a abertura do sistema jurídico para a vida e auxiliam o cumprimento da função de garantir expectativas.

A noção de justiça, princípios, cláusulas gerais e tipos, de conteúdo fluído, incerto, adaptável a diferentes contextos de fato, seriam exemplos dessas válvulas de escape[35].

---

[31] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 210.
Tradução livre: "A função do direito é apenas permitir a segurança da expectativa, (...)".

[32] Gunther Teubner igualmente fere este ponto: "Temos de abandonar neste domínio a velha ideia de causalidade linear, segundo a qual as normas jurídicas produziriam directamente mudanças sociais, em favor de uma ideia de causalidade circular interna, sujeita a influências 'modeladoras' e a 'choques exógenos'." (TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 150).

[33] Op. Cit. p. 189.
Tradução livre: "Existindo essa segurança que as expectativas conferem, pode-se enfrentar as decepções do dia a dia; ou pelo menos você pode ter certeza de não ficar desacreditado em relação às suas expectativas."

[34] GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 186.

[35] Os exemplos de casos em que se apela (de modo mais ou menos implícito) a essas "válvulas de segurança" são muitos, podemos nos referir à hipótese de um neto que assassina seu avô e seria seu herdeiro, à mulher que adota uma criança e tem direito à licença maternidade, os furtos de bens de pequeno valor, a união homoafetiva julgada pelo STF.
A primeira hipótese foi enfrentada em tribunal dos Estados Unidos da América há mais de 130 anos, como relata Ronald Dworkin: "Em 1889, no famoso caso *Riggs contra Palmer*, um tribunal de Nova Iorque teve que decidir se um herdeiro nomeado no testamento de seu avô poderia herdar o disposto naquele testamento, muito embora ele tivesse assassinado seu avô com esse objetivo. O tribunal começou seu raciocínio com a seguinte admissão: 'É bem verdade que as leis que regem a feitura, a apresentação de provas, os efeitos dos testamentos e a transferência de propriedade, se interpretados literalmente e se sua eficácia e efeito não puderem, de modo algum e em quaisquer

Atualmente, também a proporcionalidade passou a desempenhar o papel de importante "válvula de segurança" (talvez a mais citada em decisões judiciais).

Para este estudo, o que interessa diretamente é que a prescrição de atuação de acordo com os parâmetros da boa-fé possivelmente pode funcionar igualmente como uma "válvula de segurança", como será visto adiante.

Com outras palavras, Canotilho comenta que um sistema jurídico constituído exclusivamente por regras (se possível fosse) impediria qualquer espaço livre para sua complementação e desenvolvimento[36]. Ele aponta, então, os princípios como o elemento que permite ao sistema respirar e legitimar: "A respiração obtém-se através da 'textura aberta' dos princípios; a legitimidade entrevê-se na ideia de os princípios consagrarem *valores* (liberdade, democracia, dignidade) fundamentadores da ordem jurídica; (...)"[37].

Vê-se, assim, como os princípios, além de servirem como o fundamento do edifício jurídico, na analogia tão conhecida[38], igualmente atuam na dinâmica, não no sentido kelseniano de sistema, mas no sentido de funcionamento real do ordenamento jurídico.

Urge, então, discorrer sobre os princípios e sua atuação no ordenamento.

1.3. Os princípios jurídicos

Inicialmente, cumpre apontar que a expressão "princípio jurídico" é polissêmica, tendo diversos significados. Nas últimas décadas, importantes trabalhos doutrinários foram desenvolvidos, na busca de maior precisão, seja conceitual, seja da forma de atuação dos

---

circunstâncias, ser limitados ou modificados, concedem essa propriedade ao assassino.' Mas o tribunal prosseguiu, observando que 'todas as leis e os contratos podem ser limitados na sua execução e seu efeito por máximas gerais e fundamentais do direito costumeiro. A ninguém será permitido lucrar com sua própria fraude, beneficiar-se com seus próprios atos ilícitos, basear qualquer reivindicação na sua própria iniqüidade ou adquirir bens em decorrência de seu próprio crime'. O assassino não recebeu sua herança." (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 37).

[36] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 169.

[37] *Idem, Ibidem*, p. 170.

[38] "I – Usando, por comodidade didática, de uma analogia que é sempre feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, podemos dizer que o sistema jurídico se ergue como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes 'alicerces' estas 'vigas mestras' são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49).

princípios. Neste subtópico serão expostas rapidamente algumas das manifestações doutrinárias mais reconhecidas. Antes, porém, mister discorrer sobre os valores, dado que os princípios jurídicos são normas com uma carga axiológica intumescida, concentrada[39].

1.3.1. Os valores

O ordenamento jurídico pode ser visto como um instrumento por intermédio do qual o Estado objetiva realizar os valores por ele (por meio da autoridade normativa) almejados. Logo, toda prescrição normativa foi criada tendo em consideração valores, aponta para eles e contém, dentro de si, esses valores[40]. A prescrição normativa enuncia algo que *deve ser* e esse algo é desse modo perseguido porque auxilia na concreção dos valores almejados.

Com efeito: "Dever-ser significa direcção para, ou sobre, alguma coisa. Valor significa esta alguma coisa, para a qual, ou sobre a qual se dirige o dever-ser, isto é, para que ele tende, ou que '*intende*'. (...) Valor e dever-ser ideal acham-se assim numa estreita coordenação entre si, numa relação de interdependência"[41].

Não se trata apenas do ordenamento jurídico. A própria vida humana é um percurso tendo como guia certos valores, ainda que não perceptíveis conscientemente. Como afirmou Johannes Hessen, "(...) o sentido da vida humana reside, precisamente, na realização dos valores"[42]. E disse, ainda: "Todo querer, pressupõe um valor. Nada podemos querer senão naquilo que de qualquer maneira nos pareça valioso e como tal digno de ser desejado"[43].

Miguel Reale bem pontuou:

> Não vivemos no mundo de maneira indiferente, sem rumos ou sem fins. Ao contrário, a vida humana é sempre uma procura de valores. Viver é indiscutivelmente optar diariamente, permanentemente, entre dois ou mais valores. A existência é uma constante tomada de posição segundo valores. Se suprimirmos a ideia de valor, perderemos a substância da própria existência humana. Viver é, por conseguinte, uma realização de fins. O mais humilde dos homens tem objetivos a atingir, e os realiza, muitas vezes, sem ter plena consciência de que há algo condicionando os seus atos.[44]

A ideia de valor engloba desde o pão desejado para matar a fome ou a roupa que protegerá contra o frio, que se apresentam valiosos, até valores éticos, estéticos e religiosos.

---

[39] Desenvolvemos o tema dos valores anteriormente em DONIAK JUNIOR, Jimir. *Presunções no direito tributário*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998,

[40] "Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 160).

[41] HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 85.

[42] *Idem, Ibidem,* p. 22.

[43] *Idem, Ibidem,* p. 40.

[44] REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 26.

O conteúdo abstrato dificulta traçar uma definição de valor. Daí Hessen sustentar que o conceito de valor não pode rigorosamente definir-se. O máximo que se pode tentar fazer é clarificar seu conteúdo[45]. Reale, na mesma linha, ressalta que "(...) do valor se pode dizer apenas que vale. O seu 'ser' é o 'valer'. Da mesma forma que dizemos que 'ser é o que é', temos de dizer que o 'valor é o que vale'. Por que isto? Porque *ser* e *valer* são duas categorias fundamentais, duas proposições primordiais do espírito perante a realidade"[46].

Se é difícil definir valor, é possível listar suas características, o que facilita, decisivamente, o conhecimento desse objeto. Não há coincidência entre os autores sobre quais são elas. Reale fala inicialmente em nove características, mas logo após indica mais uma. Hessen acrescenta outra, enquanto Paulo de Barros Carvalho lista treze características. Convém mencioná-las e rapidamente comentá-las.

A polaridade ou bipolaridade, pois a todo valor se contrapõe seu oposto, um desvalor: ao bom se contrapõe o mau; ao belo, o feio; à valentia, a covardia; ao justo, o injusto.

Os valores se implicam reciprocamente, "(...) no sentido de que nenhum deles se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais"[47].

A referibilidade, pois "(...) valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido"[48]. "Tudo aquilo que vale, vale para algo ou vale no sentido de algo e para alguém"[49]. Como bem explica Paulo de Barros Carvalho, valor é "(...) uma relação que se estabelece entre o sujeito do conhecimento e o objeto, de tal modo que, em função de suas necessidades, o ser humano acaba atribuindo qualidades positivas ou negativas a esse objeto"[50].

---

[45] HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 37.
[46] REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 141.
[47] *Idem, Ibidem*, p. 143.
[48] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161.
[49] Op. cit., p. 144.
[50] CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da anterioridade em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 98).
Citamos também Renato Lopes Becho: "Essa segunda atitude axiológica, o ato de atribuir valor, a relação valorativa entre sujeito e objeto, leva ao problema clássico exposto no item 2.3 acima, entre subjetivismo e objetivismo. Já deixamos assentado que para Hessen (2001, p. 50, 80 e s.) os valores são objetivos. No mínimo, se atribuo um sabor positivo à fruta do exemplo escolhido, procuro demonstrar a todos, fazer com que todas as pessoas que me ouvem também tenham um juízo positivo em relação ao sabor da fruta ou, pelo menos, que todos acreditem que o meu juízo de valor quanto a ela seja verdadeiro, seja positivo. Não sou *eu* que atribuo o valor *gostoso* à fruta. É a generalidade dos homens, ainda que não a sua totalidade. Se o valor fosse indiscutível, aí sim poderíamos reduzi-lo à essência ou à existência do objeto." (BECHO, Renato Lopes. *Filosofía do direito tributário*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 57).

Ligada a essa última característica está a objetividade. Os valores não se revelam "(...) sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciência às quais se refiram"[51]. Adverte Hessen que afirmar a objetividade do valor não significa coisificá-lo, ontologizá-lo[52]. Os "(...) valores se impõe objetivamente às nossas experiências subjetivas, (...)"[53]. Daí porque a nota da objetividade não se choca com a antes vista, da referibilidade. O que é subjetivo é o ato de valorar um objeto, a visão própria, individual, subjetiva, que um sujeito tem em relação a um objeto ou acontecimento. Já o valor, em si, é dotado de objetividade, por requerer um objeto.

Outra característica dos valores é a preferibilidade ou graduação hierárquica (Paulo de Barros Carvalho as coloca como distintas características[54], mas entendemos que ambas se confundem): um valor é preferível a outro, é tido como mais valioso que outro, o que leva a uma tábua de valores.

A historicidade: é inviável compreender o problema do valor fora do âmbito da história, pois é inviável compreender o valor fora do ser humano e este se encontra na história. A própria preferibilidade ou graduação hierárquica varia ao longo da história: na Idade Média o valor de mais alta estatura era o sagrado, o que não se repete atualmente, quando outros valores se sobressaem.

A preferibilidade varia não somente em razão da história, mas também em razão do local. Deveras, como observa Goffredo Telles Junior, a honestidade em uma civilização capitalista pode ser desonestidade em uma civilização socialista[55], ou mesmo, uma conduta aceita na sociedade brasileira pode ser considerada reprovável no Japão. Por isso talvez seja preferível mencionar, em lugar de historicidade, a variabilidade em função do tempo e do espaço.

Uma característica dos valores sempre destacada é a incomensurabilidade. Um valor não é passível de quantificação ou de medição[56]. Miguel Reale explica que bens e acontecimentos podem ser medidos por exprimirem melhor ou pior certo valor. É o que se faz

---

[51] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161.
[52] HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 47-48.
[53] REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 145.
[54] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161.
[55] TELLES JUNIOR, Goffredo. *O direito quântico:* ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 6ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 315.
[56] Não há contradição com a característica anterior: um valor, isoladamente considerado, é incomensurável, o que não significa que não se possa preferir um valor a outro e graduá-los hierarquicamente um em relação a outro.

quando se expressa em termos de preço a utilidade dos bens econômicos. Contudo, o valor, em si, é imensurável[57].

A inexaurabilidade é outro atributo relevante do valor. Miguel Reale, sempre ele, em seu estudo sobre a teoria dos valores, explica que o valor não se reduz ao real, "(...) nem pode coincidir *inteiramente, definitivamente,* com ele: um valor que se *realizasse integralmente* converter-se-ia em 'dado', perderia a sua essência que é a de superar sempre a realidade graças à qual se revela e na qual jamais se esgota"[58]. Por mais belo que seja um quadro, o valor da beleza nele não se esgota. Por mais justa que seja uma decisão judicial, o valor justiça não se esgotará e continuará a pautar outras manifestações dos tribunais.

Não se pode deixar de lado a realizabilidade, pois há a tentativa de realizar os valores, a despeito de sua inexauribilidade. Isso não significa que os valores se coisificam, passam a ter substância corporal, mas, sim, que os valores se realizam como qualidades, como características. Esse é mesmo o objetivo dos valores ao serem perseguidos, ao guiarem a conduta humana: o de serem realizados na vida.

"Os valores não se alteram com a alteração dos objetos em que se manifestam"[59], expõe Hessen. Em outras palavras, se uma obra de arte se perde, o valor do belo não desaparece. O valor não se altera com a alteração do objeto no qual o valor se realiza. Eis a nota da imutabilidade ou permanência do valor em relação aos objetos portadores dos valores.

Dadas essas características ou notas dos valores, tem-se melhor noção de sua natureza e atuação. Percebe-se igualmente que eles e os princípios jurídicos estão, como diz Alexy, estreitamente vinculados entre si[60].

Contudo, existe uma diferença de essência entre eles, como explica o autor alemão, seguindo a divisão dos conceitos práticos de von Wright. Estes dividem-se em três grupos: os conceitos deontológicos, os axiológicos e os antropológicos.

> *Ejemplos de conceptos deontológicos son los de mandato, prohibición, permisión y del derecho a algo. (...) En cambio, los conceptos axiológicos están caracterizados por el hecho de que su concepto fundamental no es el de mandato o deber ser, sino el de lo bueno. La variedad de los conceptos axiológicos resulta de la variedad de los criterios de acuerdo con las cuales algo puede ser calificado de bueno. Así, se utilizan conceptos axiológicos cuando algo es catalogado como bello, valiente, seguro, económico, democrático, social, liberal o propio del Estado de derecho. Por último,*

[57] REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 141.
[58] *Idem, Ibidem,* p. 156.
[59] HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 59.
[60] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 138.

> *ejemplos de conceptos antropológicos son los de voluntad, interés, necesidad, decisión y acción.*[61]

Feita essa divisão, tem-se que valores e, princípios jurídicos pertencem a mundos distintos: os valores estão nos conceitos axiológicos, enquanto os princípios jurídicos pertencem ao âmbito deontológico. Diz Alexy: "*Así pues, los principios y los valores se diferencian sólo en virtud de su carácter deontológico y axiológico, respectivamente*"[62]. Os valores valem, os princípios devem ser[63].

Feitas essas considerações sobre os valores, podemos passar para os princípios.

1.3.2. Os princípios

As normas jurídicas podem ser regras ou princípios.

Ambos não são os textos contidos nas constituições, leis, decretos, contratos e demais instrumentos jurídicos. São os sentidos construídos a partir deles, da interpretação que lhes é dada pelo intérprete[64].

---

[61] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 139-140. Tradução livre: "Exemplos de conceitos deontológicos são os de mandato, proibição, permissão e direito a algo. (...) Por outro lado, os conceitos axiológicos se caracterizam pelo fato de que seu conceito fundamental não é o de mandato ou dever ser, mas o do bom. A variedade de conceitos axiológicos resulta da variedade de critérios segundo os quais algo pode ser qualificado como bom. Assim, os conceitos axiológicos são utilizados quando algo é classificado como belo, corajoso, seguro, econômico, democrático, social, liberal ou típico do estado de direito. Finalmente, exemplos de conceitos antropológicos são aqueles de vontade, interesse, necessidade, decisão e ação.").

[62] *Idem*, *Ibidem*, p. 147 (Tradução livre: "Assim, princípios e valores diferem apenas em virtude de seu caráter deontológico e axiológico, respectivamente.").

[63] Bem se vê que temos a ousadia de discordar parcialmente de Canaris (temos uma concepção distinta), ao expor: "Na verdade, a passagem do valor para o princípio é extraordinariamente fluída; poder-se-ia dizer, quando se quisesse introduzir uma diferenciação de algum modo praticável, que o princípio está já num grau de concretização maior do o valor: *ao contrário deste, ela já compreende a bipartição, característica da proposição de Direito em previsão e consequência jurídica*" (CANARIS, Carl-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian. 1996, p. 86). Concordamos que a passagem do valor para o princípio é fluída e que o princípio já está em grau de concretização maior. Todavia, assim entendemos pois o princípio já é um conceito deontológico, já pertence ao mundo jurídico, daí seu grau de concretização maior, enquanto o valor é um conceito axiológico. Canaris, ao contrário, trata valor e princípio como componentes do mundo jurídico.

[64] Há vasta doutrina sobre este ponto. Entre outros, vale sempre rememorar a explicação de Paulo de Barros Carvalho:

"A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.

Dito de outro modo, experimentamos as sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas, agrupadas no nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos que, por sua vez, se exprimem verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma ideia ou noção.

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as

Diferenciar entre princípios e regras não é algo banal, trivial. Antes, é desafio que tem sido enfrentado pelos mais destacados estudiosos. A dificuldade começa pela própria variedade de significados que a palavra "princípio" tem, inclusive em outras áreas[65].

A diferenciação entre eles pode se dar com base em diferentes critérios. Robert Alexy aponta existir uma desconcertante variedade de critérios de distinção[66]. Canotilho comenta alguns deles:

> Saber como distinguir, no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos.
> *a) Grau de abstracção:* os *princípios* são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstracção relativamente reduzida.
> *b) Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.
> *c) Carácter de fundamentalidade no sistema* das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).
> *d) 'Proximidade' da ideia de direito*: os princípios são 'standards' juridicamente vinculantes radicados nas exigências de 'justiça' (DWORKIN) ou na 'ideia de direito' (LARENZ); as regras podem ser normas vinculativas com um conceito meramente funcional.
> *f) Natureza normogenética*: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.[67]

Humberto Ávila também aponta diferentes critérios para a diferenciação entre princípios e regras: (a) o critério do caráter hipotético-condicional, segundo o qual as regras possuiriam uma hipótese e uma consequência e os princípios apenas indicariam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador da norma; (b) o critério do modo final de aplicação, pois as regras seriam aplicadas de modo absoluto "tudo ou nada", ao passo que os princípios seriam aplicados gradualmente, ou seja, "mais ou menos"; (c) o critério do relacionamento normativo, segundo o qual a antinomia entre as regras consubstanciaria verdadeiro conflito, condenando uma delas

---

respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimentos dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 38).

[65] Roque Carrazza:
"Etimologicamente, o termo 'princípio' (do latim *principium*, *principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer.
(...)
Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 47).

[66] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 83.

[67] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 166-167.

à invalidade ou criando uma regra de exceção, enquanto os princípios permitiriam a coexistência, pela ponderação; e (d) o critério do fundamento axiológico, que considera os princípios como fundamentos axiológicos para a tomada de decisão[68].

Por qualquer critério, nota-se a indubitável a importância dos princípios, como tão bem ressaltado por Celso Antônio Bandeira de Mello:

> Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.[69]

Na mesma linha Geraldo Ataliba, de sempre oportuna lembrança: "Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)"[70].

De modo semelhante, Norberto Bobbio: "Os princípios gerais são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais"[71]. Por isso, colaboram na formação de todas a normas jurídicas, como um farol a guiá-las.

Em nossa avaliação, os princípios são normas jurídicas com carga axiológica exacerbada, concentrada, intumescida[72]. Eles traduzem, no sistema jurídico, os valores fundamentais sobre os quais ele se ergue. Como antes apontado, os valores valem, estão no âmbito axiológico, os princípios devem ser, pertencem ao reino do deontológico/deôntico. Por isso, os princípios jurídicos são a prescrição de um valor no ordenamento jurídico, a transposição do valor do seu mundo, o axiológico, para o âmbito jurídico, o deôntico. Com isso, os princípios impõem os valores fundamentais sobre os quais se baseia o ordenamento jurídico.

---

[68] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59-60.

[69] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 54.

[70] ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 34.

[71] BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1989, p. 158. Entre outros pode ser mencionado ainda André Mendes Moreira:
"Os princípios são extraídos do contexto normativo, podendo estar implícitos ou explícitos tendo como notas características a generalidade e a abstração. Eles se prestam a orientar não só o exegeta, mas também o legislador, constituindo-se, dessarte, em pilares fundantes do ordenamento jurídico que informam sua elaboração, interpretação e aplicação – do que advém o seu caráter abstrato e geral. (...)
Os princípios, podemos concluir, são axiológicos. Fundam-se em valores maiores, orientando a elaboração e a interpretação das regras. (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p.124-125).

[72] Conforme Roque Carrazza: "Assim é porque os princípios constitucionais consagram *valores*, (...)" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50).

Daí concordarmos com as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, Geraldo Ataliba e Norberto Bobbio, de que os princípios compõem o alicerce do ordenamento jurídico, suas normas fundamentais e gerais. É sobre os valores escolhidos para guiarem a formação do ordenamento jurídico e que são transpostos para o mundo jurídico como princípios que se ergue todo o sistema jurídico.

Desse modo, embora com a adaptação própria na transposição do âmbito axiológico para o deontológico, os princípios jurídicos trazem consigo características dos valores. Daí imperar a nota da realizabilidade, a tentativa de realizar os valores, de dar efetividade aos princípios jurídicos, mesmo também vigorando a característica da inexauribilidade. Exemplificativamente, a despeito do anseio de dar efetividade ao princípio da segurança jurídica, ele jamais será realizado integralmente na realidade concreta, porque carrega dentro de si a nota da inexauribilidade. Os princípios jurídicos, como os valores, se implicam reciprocamente: sua realização influi, direta ou indiretamente, a realização dos demais. Por isso, a busca da implementação do princípio jurídico da igualdade poderá interferir na realização do princípio da segurança, pondo-se a questão da preferibilidade ou graduação hierárquica, segundo a historicidade e, mesmo, o local. Tendo em conta a mencionada preferibilidade ou graduação hierárquica, alguns princípios têm estatura mais elevada que outros e, mesmo, ocorre de um princípio derivar de outro, a ele superior.

Ponto repetido por muitos juristas e que convém ressaltar, é que há princípios não expressos em dispositivo normativo. Se a norma jurídica é o sentido construído a partir dos textos contidos nas constituições, leis, decretos, contratos e demais instrumentos jurídicos, pode acontecer que diversos enunciados normativos levem à conclusão que, implícito neles, está um elemento axiológico comum a guiá-los. Eis o princípio, implícito, mas de força prescritiva não menor do que aqueles explícitos. O exemplo mais comum é o princípio da segurança jurídica: a despeito de não expresso, é ele que está por trás da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e de tantos outros[73].

[73] Heleno Taveira Torres, em "Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário", aponta que a menção expressa à segurança jurídica na Constituição Federal só veio com a Emenda Constitucional nº 45/2004 e restrita ao tema das súmulas do STF: "No Brasil, o princípio da *segurança jurídica* encontra-se fartamente consagrado pela Constituição como derivação de diversos outros princípios. Contudo, somente com a EC 45/2004 o termo *segurança jurídica* foi alçado ao patamar constitucional, ainda que pela hipótese fática que denuncia sua necessidade, a 'insegurança jurídica', ao tratar dos motivos para autorizar a edição de súmulas vinculantes" (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 28).

Bem se vê que entendemos não serem princípios jurídicos regras que fixam limites objetivos, por mais relevantes que sejam. Regras que fixam limites objetivos não são a tradução para o deôntico do valor. São meio de implementação de um princípio jurídico. Outro exemplo, para melhor visualização: a regra da anterioridade, ainda que tradicionalmente chamada de "princípio" da anterioridade, não tem natureza de princípio jurídico na conceituação aqui seguida, pois ela não é a tradução para o deôntico de um valor. Na verdade, a anterioridade implementa um princípio jurídico, o da segurança, este, sim, a versão para o deôntico de um valor[74].

A indubitável relevância dos princípios, porém, trouxe consigo o mal de sua glorificação excessiva. Curiosa e lamentavelmente, ressaltá-los, sem lhes colocar limites ou explicar a forma de atuação, teve o efeito inverso de reduzir sua efetiva relevância. Com efeito, pouco a pouco passou-se a tentar colocar cada tema e problema jurídicos como diretamente vinculados a um ou vários princípios.

O risco é paulatinamente ser criado um cenário no qual, se a solução para quase todo problema jurídico é um princípio, os princípios bastar-se-iam, tornando as regras dispensáveis. E, como os princípios são inexatos, mais permeáveis a subjetivismos, toda questão jurídica traria em si o grau de subjetivismo próprio dos princípios.

Nesse sentido, Humberto Ávila alerta que a doutrina constitucional vive a euforia do que se convencionou chamar de *Estado Principiológico*[75]. Lenio Streck critica o que chama de *panprincipiologismo*[76].

---

[74] Sem concordar inteiramente com a posição de Paulo de Barros Carvalho, vale transcrever suas considerações sobre este ponto: "Quanto aos 'limites objetivos', nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. (...) A diretriz da anterioridade, com toda a força de sua presença na sistemática impositiva brasileira, é um 'limite objetivo'. Sua comprovação em linguagem competente (a linguagem das provas admitidas em direito) é de uma simplicidade franciscana: basta exigir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do direito positivo, com a comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber, imediatamente, se houve ou não respeito ao princípio da anterioridade." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164).

[75] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 43.

[76] STRECK, Lenio Luiz. *Ministro equivoca-se ao definir presunção da inocência*. Conjur de 17 de novembro de 2011. Disponível em:https://www.conjur.com.br/2011-nov-17/ministro-fux-presuncao-inocencia-regra-nao-principio. Acesso em 06.08.2020.

Paulo Ayres Barreto igualmente traz reflexões pertinentes a respeito dessa situação: "A preeminência dos princípios em relação a outros conteúdos normativos – não merecedores desse atributo –, difundida por parcela significativa da doutrina, gerou, como resultado, uma propensão dos operadores do direito a alçar à condição de princípio prescrições que distam de merecer esse qualificativo. Não seria exagero reconhecer certo processo de deterioração da expressão, mediante a atribuição do caráter principiológico a proposições que sequer guardam consonância com o direito posto." (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário:* limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 72).

Como decorrência desse quadro, em diversos momentos regras jurídicas passaram a pouco a valer. Distante de apenas procurar interpretar regras a partir dos princípios que as inspiraram, passou-se a ignorar aquelas, buscando as soluções diretamente e somente nos princípios. Como estes têm tessitura mais aberta, o apoio exclusivo e/ou excessivo em princípios trouxe consigo o risco de soluções arbitrárias, segundo a preferência do intérprete e não mais segundo a preferibilidade ou graduação hierárquica constante do ordenamento jurídico.

Os princípios jurídicos, que deveriam reduzir a "moldura" kelseniana, começaram a ter o efeito oposto: de torná-la a mais ampla possível.

Por trás do discurso vangloriando princípios em muitos casos passou a vigorar a postura individualista de desprezo pelas regras jurídicas aprovadas de acordo com as normas de competência. No extremo, em lugar de ser respeitada a decisão de cunho político, democraticamente tomada pelos representantes da sociedade, procura-se impor, por meio de tergiversações, a avaliação personalista de um intérprete, seja ele um juiz, ou um integrante da Administração Pública, ou um estudioso em trabalho doutrinário[77].

Trata-se de uma disfarçada forma de autoritarismo, em que se despreza a interpretação constitucional do Legislativo (que deve ser o primeiro intérprete da Constituição[78]) e a decisão política de como implementar os princípios constitucionais, para impor a própria interpretação e a própria decisão quanto a melhor forma de implementar os princípios constitucionais.

Bem diferente disso, porém, o Legislativo é o senhor da decisão quanto à forma de implementar um princípio: desconsiderar ou desobedecer a este, é vedado, mas, escolher a forma de sua implementação é campo de atuação do Legislativo.

Para afastar essa condenável situação, deve-se bem identificar como atuam os princípios e as regras. Exaltar a importância dos princípios jurídicos, sim! Diminuir, apequenar a relevância e imperiosidade das regras, jamais! Do mesmo modo, não basta constatar a posição

---

[77] Em outros que alertam para esse problema, está Néviton Guedes: "Como procedimento racional, além das limitações metodológicas e teóricas acima sugeridas, setorialmente, à possibilidade de ponderação pelo Judiciário impõem-se as restrições jurídicas decorrentes, por exemplo, das regras de competências. De fato, onde o legislador decidiu na forma de regra (posição jurídica definitiva), no espaço de discricionariedade constitucional que lhe é conferido, não pode o juiz pretender substituir a escolha do representante do povo por sua própria e política escolha pessoal." (GUEDES, Néviton. Da irracionalidade à hiper-racionalidade nas decisões. In: *Revista Consultor Jurídico*. 14/01/2013).

[78] "O primeiro – lógica e cronologicamente – intérprete da Constituição é o legislador, que no Texto Magno vai buscar a fonte de sua competência e necessariamente seus contornos, mas principalmente o sentido, a direção, que deve imprimir à sua obra de criação legislativa." (ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 41-42).

dos princípios nos mais altos patamares da hierarquia jurídica, sem desvendar como agem no ordenamento. O correto caminho é não só ressaltar a importância de cada um – princípios e regras –, mas precisar como cada qual atua, ou melhor, como cada qual *deve* atuar, segundo se infere da Constituição e do ordenamento.

Note-se que entramos no tema de como os princípios atuam e a diferenciação com a forma como atuam as regras. Sobre esse campo tem havido notáveis progressos nas últimas décadas, com aprofundadas teorias de autores, seja no exterior, como Dworkin e Alexy, com contribuições de outros, como Canotilho, seja no Brasil, como Humberto Ávila. Aqui, iremos focar nesses autores, tendo em vista que nosso objetivo não é desenvolver investigação aprofundada sobre o tema dos princípios jurídicos, mas somente fincarmos subsídios para enfrentarmos o propósito desta tese.

Um dos juristas que mais gerou impacto em razão de seus estudos foi Ronald Dworkin.

O autor, falecido há poucos anos, sustentou que a diferença entre os princípios jurídicos e as regras jurídicas é de natureza lógica. Eles se distinguem "(...) quanto à natureza da orientação que oferecem"[79].

Explica, então, que as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada ("*applicable in all-or-nothing fashion*")[80]: "Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão"[81].

Dworkin faz uma esclarecedora analogia com o funcionamento de um jogo de beisebol. Nesse jogo, se o batedor errar três bolas, está fora do jogo. Trata-se de uma regra. Se esse fato acontecer (e não houver uma exceção), o juiz não pode reconhecer que essa regra existe e, frente ao fato de um batedor ter errado três bolas, não o eliminar. De modo semelhante no direito, ele continua sua exposição, com regras como a de que um testamento não é válido se não for assinado por três testemunhas. Se for assinado por duas testemunhas e não houver exceção, não se pode reconhecer a regra como válida e o testamento ser válido.

Já os princípios não funcionam assim.

> Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas. (...) Um princípio como 'Nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos' não pretende [nem mesmo] estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária.

[79] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.
[80] *Idem.*
[81] *Idem.*

> Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas [ainda assim] necessita uma decisão particular[82].

Os princípios nem mesmo se assemelhariam às regras. Com efeito, a forma com que os princípios são prescritos não estabelece deveres específicos[83].

"Essa primeira diferença entre regras e princípios traz consigo uma outra. Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância"[84]. Por isso, quando dois princípios são concomitantemente aplicáveis a uma situação, deve-se levar em conta a força relativa de cada um, inclusive considerando as condições de fato. Por exemplo, os princípios constitucionais que regem a atividade econômica no Brasil da livre concorrência e da defesa do consumidor (art. 170, IV e V, da Constituição Federal) devem conviver entre si (perceptíveis aqui características do valor, como a implicação recíproca e a preferibilidade ou graduação hierárquica).

De outro lado, continua Ronald Dworkin, as regras não têm essa dimensão de peso. "Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras"[85]. "Os princípios não funcionam dessa maneira; eles inclinam a decisão em uma direção, embora de maneira não conclusiva. E sobrevivem intactos quando não prevalecem"[86].

Não se deve fiar na forma como princípios e regras estão redigidos no texto normativo. Dworkin alerta que a forma nem sempre deixa claro se se trata de uma regra ou de um princípio e em muitos casos a distinção é difícil de estabelecer[87]. Ele dá como exemplo a primeira emenda à Constituição dos Estados Unidos da América, de acordo com a qual o Congresso não pode cercear a liberdade de expressão. Há quem veja nessa norma uma prescrição absoluta, ou seja, enxergam uma regra. Todavia, também é viável compreender que ela enuncia um princípio, de modo que um cerceamento da liberdade de expressão pode ser aceitável se o contexto revelar a existência de outra política ou princípio que, nas circunstâncias concretas, tenha uma dimensão de peso superior.

Há uma ressalva importante apresentada por Dworkin: às vezes, regras e princípios podem desempenhar papéis semelhantes e a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão

---

[82] *Idem, Ibidem,* p. 40 e 41.
[83] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 42.
[84] *Idem.*
[85] *Idem, Ibidem,* p. 43.
[86] *Idem.*
[87] *Idem, Ibidem,* p. 57.

de forma[88]. Cita como exemplo regras que se utilizam de vocábulos como "razoável", "negligente", "injusto" e "significativo". Em casos como esse, a aplicação da regra pode depender, até certo ponto, de princípios e políticas que extrapolam a própria regra[89].

Robert Alexy escreveu obra com reflexões que também causaram impacto.

Começa esclarecendo que, a seu ver, regras e princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser e podem ser formulados com a ajuda das expressões deônticas básicas da obrigação, permissão e proibição[90]. A seu ver, é incorreta a tese de ser vã a tentativa de dividir as normas entre regras e princípios, assim como também o é a tese segundo a qual a distinção seria apenas de grau. A diferença entre esses dois tipos de normas seria não somente gradual, mas também qualitativa.

O ponto decisivo para a distinção é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e factuais existentes.

> Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos[91].

De outro lado, as regras: "(...) *son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más, ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible*"[92].

Dessas considerações iniciais, Alexy retira outras conclusões, por exemplo, a respeito da forma como se solucionam as colisões entre princípios e os conflitos entre regras.

Um conflito entre regras só pode ser solucionado ou por meio de uma cláusula de exceção, ou afastando uma delas por entendê-la inválida. O exemplo trazido por ele é a regra

---

[88] *Idem, Ibidem,* p. 44.
[89] DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 45.
[90] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 83.
[91] *Idem, Ibidem*, p. 86.
Tradução livre: "Portanto, os princípios são mandatos de otimização, que se caracterizam pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a devida medida de seu cumprimento depende não só das possibilidades reais, mas também das legais. O escopo das possibilidades legais é determinado por princípios e regras opostas."
[92] *Idem, Ibidem*, p. 87.
Tradução livre: "(...) as regras são normas que só podem ser seguidas ou não. Se uma regra é válida, então é de se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. Portanto, as regras contêm determinações no reino do que é factual e legalmente possível.

de ser proibido sair da sala antes do sinal de saída, coexistindo com a ordem de abandonar a sala no caso de alarme de incêndio. A hipótese de não ter soado o sinal de saída, mas, sim, o alarme de incêndio conduz a juízos concretos de dever-ser contraditórios. O conflito é solucionado entendendo-se a segunda regra como uma exceção à primeira. Se não for viável esse tipo de solução, resta declarar uma delas inválida[93].

As colisões entre princípios devem ser solucionadas de maneira totalmente distinta.

> *Cuando dos principios entran en colisión – tal como es el caso cuando según un principio algo está prohibido y, según otro principio, está permitido – uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien lo que sucede es que, bajo ciertas circunstancias uno de los principios precede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada de manera inversa*[94].

Assim, pode-se afirmar que os princípios têm diferente peso e que deve ser aplicado aquele com maior peso, o que depende, inclusive, das circunstâncias de fato.

Por conseguinte, enquanto os conflitos entre regras se resolvem na dimensão da validez, a colisão entre princípios envolve a dimensão de peso. Essa dimensão, em conjunto com sua natureza de um dever de otimização, a ser realizado na maior medida possível, exige uma ponderação dos interesses opostos. Tanto a máxima da proporcionalidade ampla, com seus três requisitos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, quanto esta última pode ser inferida do caráter do princípio[95].

O jurista alemão prossegue em suas reflexões. Aponta uma propriedade que resulta de sua exposição: o diferente caráter *prima facie* das regras e dos princípios.

Como visto, os princípios ordenam que algo deve ser realizado na melhor medida possível, é o mandado de otimização:

> *Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino sólo prima facie. Del hecho de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que el principio exige para este caso valga como resultado definitivo. Los principios presentan razones que pueden ser desplazadas por otras razones opuestas. El principio no determina cómo ha de resolverse la relación entre una razón y su opuesta. Por ello, los principios*

---

[93] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 88.

[94] *Idem, Ibidem,* p. 89.

Tradução livre: "Quando dois princípios colidem - como é o caso quando, de acordo com um princípio, algo é proibido e, de acordo com outro princípio, é permitido - um dos dois princípios deve ceder ao outro. Mas, isso não significa declarar o princípio deslocado inválido ou que uma cláusula de exceção deve ser introduzida no princípio deslocado. Em vez disso, o que acontece é que, em certas circunstâncias, um dos princípios precede o outro. Em outras circunstâncias, o problema da precedência pode ser solucionado de maneira inversa.".

[95] *Idem, Ibidem,* p. 111 e 112.

> *carecen de contenido de determinación con respecto a los principios contrapuestos y las posibilidades fácticas* [96].

Distinto, totalmente distinto, seria o caso das regras. Elas exigiriam que se faça exatamente o que nelas está ordenado. Talvez essa determinação fracasse por impossibilidade jurídica e/ou fática, mas, se não for o caso, então valeria definitivamente o que a regra prescreve[97].

Robert Alexy diferencia sua opinião do modelo exposto por Dworkin, que seria demasiadamente simples. Na verdade, nem todos os princípios têm um mesmo caráter *prima facie* e nem todas as regras têm o mesmo caráter definitivo. Por exemplo, é possível introduzir na regra uma cláusula de exceção, de maneira que ela perde seu caráter definitivo. Essa cláusula de exceção pode basear-se em um princípio. Esses casos, contrariamente ao que pensa Dworkin, não são nem mesmo teoricamente enumeráveis.

Muitas vezes é exposto que as regras seriam fundamentos para ações e os princípios, para outras normas. Em uma mostra de que sua tese foge de radicalismos, Alexy proclama que o abismo entre princípios e regras é menos profundo do que pode parecer, pois ambos são razões para normas, inclusive podem ser para juízos concretos de dever ser (normas individuais), e também são, mediatamente, razões para ações. A diferença, mais uma vez, é que as regras apresentam uma razão definitiva, enquanto "(...) *los principios son siempre sólo razones prima facie. Tomados en sí mismos, establecen sólo derechos prima facie*"[98].

Humberto Ávila faz uma análise crítica de diversos critérios utilizados para diferenciar princípios e regras.

Em relação ao critério do "modo final de aplicação", faz referência a Dworkin e à sua concepção de que as regras seriam aplicáveis do modo "tudo ou nada" e a Alexy e ao distinto caráter "prima facie" de regras e princípios. Argumenta então, inicialmente, que a afirmação de as regras serem aplicadas ao modo "tudo ou nada" só teria sentido quando todas as questões relacionadas à validade, ao sentido e à subsunção final dos fatos já estivessem superadas. Se a

---

[96] *Idem, Ibidem*, p. 99.
Tradução livre: "Portanto, eles não contêm mandatos definitivos, mas apenas *prima facie*. Do fato de que um princípio é válido para um caso não se segue que o que o princípio requer para este caso seja válido como um resultado definitivo. Os princípios apresentam razões que podem ser substituídas por outras razões opostas. O princípio não determina como a relação entre uma razão e seu oposto deve ser resolvida. Portanto, os princípios carecem de conteúdo de determinação no que diz respeito aos princípios conflitantes e às possibilidades factuais."
[97] ALEXI, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1997, p. 99.
[98] *Idem, Ibidem*, p. 103.
Tradução livre: "os princípios são sempre razões *prima facie*. Tomados sobre si mesmos, eles estabelecem apenas direitos *prima facie*."

distinção entre princípios e regras visa facilitar a aplicação das normas, é inconsistente um critério verificável somente depois da aplicação e não antes.

Ademais, as regras também permitem a consideração de aspectos concretos e individuais. O desvendar do sentido dos dispositivos normativos e a consideração desses aspectos concretos e individuais podem levar à não aplicação da regra. O ônus de argumentação para tanto, porém, é maior para regra: a fundamentação deve ser capaz de ultrapassar a "trincheira" decorrente da concepção de que as regras devem ser obedecidas. De qualquer forma, não seria exato afirmar que as regras necessariamente são aplicáveis ao modo "tudo ou nada"[99].

Outro critério que passa pela análise crítica de Humberto Ávila é o critério do "conflito normativo". Além de mencionar Claus-Wilhelm Canaris, também são referenciados Dworkin e a dimensão de peso que caracterizaria os princípios e Alexy e sua identificação dos princípios como a espécie de norma jurídica por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização, de modo a resolver a colisão entre princípios mediante a ponderação entre eles. Em contraposição, Ávila sustenta que a ponderação, sopesando razões e contrarrazões, também pode ser utilizada no caso de regras jurídicas, que abstratamente convivem, mas concretamente podem estar em conflito. De outro lado, também pode ocorrer de princípios determinarem a realização de fins divergentes ou mesmo de meios divergentes para atingir o mesmo fim, hipótese em que um princípio deixará de ser aplicado, de modo semelhante a uma regra que é afastada quando em conflito com outra. Ao final, a ponderação diz respeito tanto aos princípios quando às regras. O tipo de ponderação aplicável em cada tipo de norma é que pode variar[100].

Humberto Ávila defende, então, uma proposta que qualifica como heurística. Explica que as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos normativos, o que depende de conexões axiológicas, também construídas pelo intérprete. A distinção entre princípios e regras "(...) privilegia o valor heurístico, na medida em que funciona como *modelo* ou *hipótese provisória* de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos, sem, no entanto, assegurar qualquer procedimento estritamente dedutivo de fundamentação ou de decisão a respeito desses conteúdos" [101].

---

[99] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65 a 72.
[100] *Idem, Ibidem,* p. 73 a 87.
[101] *Idem, Ibidem,* p. 92.

Continua a detalhar sua proposta. Ela permite a coexistência de espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Algo viável, quando está bem incutida a noção, firmada no início deste tópico, de que norma é o sentido construído pelo intérprete a partir dos dispositivos normativos contidos em constituições, leis, decretos, contratos e demais instrumentos jurídicos. Logo, não há óbice a extrair/construir de um mesmo texto normativo regra e princípio (ou postulado, ainda na teoria de Humberto Ávila). São dados exemplos, entre os quais o dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados igualmente. É plausível, explica, aplicá-lo como regra, como princípio e como postulado [102].

O autor gaúcho apresenta critérios de dissociação entre princípios e regras. O primeiro deles é o critério da natureza do comportamento prescrito:

> As regras podem ser dissociadas dos princípios *quanto ao modo como prescrevem o comportamento*. Enquanto *as regras são normas imediatamente descritivas*, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, *os princípios são normas imediatamente finalísticas*, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. [103]

Outro critério é o da natureza da justificação exigida, algo distinto do modo de aplicação, se "tudo ou nada" ou "mais ou menos", o qual só pode ser confirmado ao final da aplicação. Nas regras há maior determinação do comportamento em razão do caráter descritivo ou definitório do enunciado prescritivo. Por isso, o aplicador deve argumentar de modo a fundamentar a correspondência do fato (da "construção factual") à descrição normativa. O objetivo de chegar a um estado futuro de coisas é imediatamente irrelevante[104].

Não se trata de a regra ser caracterizada por um modo absoluto de cumprimento, pois a regra também pode ser afastada total ou parcialmente. "Seu traço distintivo é o modo como podem deixar de ser aplicadas integralmente – o que é algo diverso" [105].

Algo bem distinto se passa entre os princípios. Neles "(...) o elemento descritivo cede lugar ao elemento finalístico, devendo o aplicador, em razão disso, argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de *correlação* entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido" [106]. Como nos princípios não se descreve o

---

[102] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 92 e 93.
[103] *Idem, Ibidem,* p. 95.
[104] *Idem, Ibidem,* p. 97.
[105] *Idem, Ibidem,* p. 98.
[106] *Idem.*

comportamento exato prescrito, a interpretação de seu conteúdo depende mais do exame problemático, dos casos concretos que demandam sua aplicação.

Por isso, pode-se declarar que as regras assumem caráter retrospectivo, na medida em que descrevem um fato, previamente ocorrido para sua aplicação, ao contrário dos princípios, de caráter prospectivo, pois determinam um estado de coisas a ser construído.

Por fim, o autor da "Teoria dos princípios" aponta o critério da medida da contribuição para a decisão. Os princípios são normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, pois "(...) não têm a pretensão de gerar solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão"[107]. Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes. Elas "(...) têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito de razões" [108].

A partir desses critérios, Humberto Ávila propõe um conceito de regras e um de princípios:

> *As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.*
> *Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.* [109]

---

[107] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 100.
[108] *Idem.*
[109] *Idem.*
O autor também cuida de um terceiro tipo de norma, os postulados normativos. Assim os explica:
"Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto de aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas.
Os postulados não se enquadram na definição nem de regras nem de princípios segundo o modelo tradicional. (...) Se os princípios forem definidos como normas que estabelecem um dever-ser ideal, que podem ser cumpridas em vários graus e, no caso de conflito, podem ter uma dimensão de peso maior ou menor, os postulados não são princípios: eles não estabelecem um dever-ser ideal, não são cumpridos de maneira gradual e, muito menos, possuem peso móvel e circunstancial. Em vez disso, estabelecem diretrizes metódicas, com aplicação estruturante e constante relativamente a outras variáveis." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 164-165).
Entendemos ser útil o tratamento da figura do postulado normativo em separado das regras e dos princípios. Como será exposto adiante, a boa-fé objetiva (embora possa estar presente como uma regra, na forma de uma cláusula geral em alguns ramos ou áreas do direito, como o civil) configura um princípio, aplicável ao direito como um todo e, assim, às relações jurídico-tributárias. Ela atua também como uma metanorma, uma norma que orienta

Os estudos de Humberto Ávila reforçam a percepção de que a separação da forma como princípios e regras atuam não é tão definida como muitas vezes se costuma apresentar em visão simplificadora, a qual tem sua utilidade, mas não reflete adequadamente os ordenamentos jurídicos. Era o que já se inferia de colocações feitas por Alexy, mas Ávila foi mais claro neste ponto[110].

De certa forma, a diferença entre regras e princípios é de grau (mas não apenas de grau, como alerta Alexy, sendo também qualitativa). Algo natural, pois, sendo ambas normas jurídicas, princípios e regras não deveriam mesmo ser radicalmente distintos. O mundo jurídico, do dever-se, tal como a realidade concreta, do ser, é distante de discrepâncias radicais e maniqueístas[111]. Daí Humberto Ávila utilizar advérbios como "primariamente" e "imediatamente". Não é que apenas os princípios sejam normas finalísticas, pois as regras também o são. Do mesmo modo, não é que apenas as regras sejam descritivas e com abordagem retrospectiva. Princípios e regras são dotados de todas essas características. Ambos são finalísticos, descritivos e com intenções retrospectivas e prospectivas. Há uma diferença de grau, da maior ou menor relevância dessas características em cada tipo de normas.

---

normativamente como outras normas devem atuar. Assim, poder-se-ia pensar, apressada e equivocadamente, que ela teria natureza de postulado normativo. Ocorre que, como explica Ávila, o postulado não estabelece um dever-se ideal, o que a boa-fé objetiva prescreve. Esta não é uma diretriz metódica, mas valorativa, por envolver um valor. Por isso, como será demonstrado adiante, a boa-fé objetiva configura um princípio. Por decorrência, não nos parece necessário, nem mesmo conveniente, aprofundarmos nesta tese a análise a propósito dos postulados normativos.

[110] Dworkin também sinaliza nesse sentido, quando afirmou, como apontamos anteriormente, que regras e princípios às vezes podem desempenhar papéis semelhantes e a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão de forma (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 44).

[111] Nesse sentido, Humberto Ávila apresenta interessantes exemplos da jurisprudência nacional, que demonstram não ser tão incomum afastar parcialmente a aplicação de regras, a atestar a inconsistência do critério do "modo final de aplicação" e do modo tudo ou nada ("all-or-nothing"). Um exemplo é o artigo 224 do Código Penal, ao prever a presunção incondicional de violência sexual se envolvida criança de idade inferior a 14 anos. Trata-se, não há dúvida, de uma regra. A despeito disso, o Supremo Tribunal Federal examinou um caso concreto e, frente a circunstâncias particulares não previstas pela regra (aquiescência da vítima e aparência física e mental de pessoa mais velha), entendeu preliminarmente como não configurado o tipo penal. Outro exemplo é a regra constitucional que obriga a aprovação prévia em concurso público para a investidura em cargo ou emprego público, afastada no caso de contratação, pela Prefeitura de um Município, de um gari pelo período de nove meses. Foi afastada a aplicação da regra, pois seria contrário ao princípio da razoabilidade exigir concurso público para preenchimento de uma vaga em atividade de menor hierarquia. Outro exemplo dado pelo autor foi afastar a regra de exclusão de programa de pagamento simplificado de tributos federais no caso de importação de produtos estrangeiros, na hipótese de uma pequena fábrica de sofás que havia importado quatro pés para um único sofá (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 66 a 68).
A distinção entre princípios e regras faz lembrar a história contada com ironia por Jorge Luís Borges, dos cartógrafos que fizeram um mapa da cidade tão fiel a esta que era do tamanho da própria cidade e um mapa do império que também se igualava a este em detalhes e tamanho. Ora, teoria é simplificação. Não deve ser tão complexa quanto à própria realidade. Contudo, também não deve ser simplificadora em excesso. Entre princípios e regras não há uma divisão tão estanque quanto alguns pensam. Sustentar essa teoria é pecar por excesso de simplificação. Há de se reconhecer que a separação entre princípios e regras é mais fluída, menos estanque do que muitas vezes se afirma.

Temos, porém, uma ressalva – se é que se pode chamá-la assim – à posição de Humberto Ávila. A nosso ver, seu estudo foca no modo ou forma de atuação dos princípios e das regras. Essa abordagem não afasta as compreensões de outros juristas, como Celso Antônio Bandeira de Mello, Geraldo Ataliba e Norberto Bobbio (e tantos outros), antes referidas, do princípio como mandamento nuclear do ordenamento, suas normas fundamentais e gerais, que formam seu alicerce e que devem lhe dar sentido harmônico. Assim é porque os princípios são normas jurídicas com carga axiológica exacerbada, concentrada, intumescida, que traduzem, no sistema jurídico, os valores fundamentais sobre os quais ele se ergue.

Como obra artificial e que se pretende racional e coerente, o ordenamento jurídico parte da escolha dos valores que devem ser buscados/realizados por ele, ordenamento. Ao serem escolhidos esses valores – dos mais gerais segurança, liberdade, isonomia a alguns mais específicos, como capacidade contributiva e livre concorrência –, as demais normas – como as regras – a eles devem se harmonizar.

Justamente por serem a versão para o deôntico dos valores, os princípios, como Humberto Ávila leciona, impõem a busca ou a preservação de um estado ideal de coisas. Inviável não sentir os ecos dos trechos antes citados de Hessen, de que o sentido da vida humana reside na realização dos valores, e de Reale, de que a vida humana é uma procura de valores, que viver é uma realização de fins.

Pela mesma razão, embora os princípios prescrevam (como normas integrantes do ordenamento jurídico) a adoção de comportamentos necessários à sua realização, há menor determinação a propósito desses comportamentos[112]. Nada mais natural, pois os princípios carregam consigo, como "herança genética" inafastável, características próprias dos valores, como a realizabilidade, a inexauribilidade, a historicidade ou variabilidade em função do tempo e do espaço. Logo, um princípio jurídico deve ser realizado, mas jamais o será totalmente, pois inexaurível. Ao se buscar sua realização, implicará ou gerará efeitos em outro princípio, pois partilham da característica da implicação recíproca (p. ex., quanto maior a segurança, menor a liberdade), o que leva à necessidade de decisão quanto à preferibilidade ou graduação hierárquica, variável em função do tempo e do espaço.

Implicação recíproca e preferibilidade ou graduação hierárquica são notas dos valores também relembradas quando se constata, na dinâmica dos princípios jurídicos, que eles passam

[112] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 102.

por um processo de densificação: aqueles mais gerais são detalhados em outros princípios ou subprincípios[113]. As regras também atuam ou devem atuar como elo desse processo, rumo à concretização.

A noção de que o princípio é o valor, transposto da esfera axiológica para a deôntica, igualmente explica a razão de ele ser imediatamente finalístico e primariamente prospectivo, determinando um estado de coisas a ser construído, não sendo imediatamente descritivo, nem tendo pretensão de decidibilidade.

Em outras palavras, embora concordando com Humberto Ávila a propósito das características dos princípios jurídicos e de sua forma de atuação, somente pontuamos que, a nosso ver, elas (características e forma de atuação) decorrem de os princípios serem os valores escolhidos para comporem as normas fundamentais e mais gerais do ordenamento jurídico e que por isso devem – tal como a lição clássica de Celso Antônio Bandeira de Mello – servir de critério para exata compreensão e inteligência das demais normas (sejam princípios menos gerais, sejam regras), conferindo racionalidade e sentido harmônico ao ordenamento jurídico.

1.4. As cláusulas gerais

Como observado ao final do tópico sobre o direito como sistema autopoiético, o sistema possui como que "válvulas de segurança", viabilizadoras de decisões que contornam consequências inaceitáveis pela sociedade, a despeito de derivadas da literalidade de regras. Elas atuam como que uma abertura do sistema jurídico para a complexidade da vida. Assim são não só os princípios – valores transpostos para o ordenamento jurídico e que funcionam como o fundamento e guia para todo o ordenamento –, mas também as regras qualificadas como "cláusulas gerais" e os chamados "tipos". Tratemos, agora, daquelas.

---

[113] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 181. Canotilho explica em mais detalhes o que entende por densificação e concretização:
"'Densificar uma norma' significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos.
As tarefas de concretização e de densificação de normas andam, pois, associadas: densifica-se um espaço normativo (=preenche-se uma norma) para tornar possível a sua concretização e a consequente aplicação a um caso concreto." (*Idem*, *Ibidem*, 1993, p. 203).
"'Concretizar a constituição' traduz-se, fundamentalmente, no *processo de densificação* de regras e princípios constitucionais. A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do texto *da norma* (do seu enunciado) para uma norma concreta – *norma jurídica* – que, por sua vez, será apenas um resultado intermédio, pois só com a descoberta da *norma de decisão* para a solução dos casos jurídico-constitucionais, teremos o resultado final da concretização. (...) A concretização, como se vê, não é igual à interpretação do texto da norma; é, sim, a *construção de uma norma jurídica*." (*Idem*, *Ibidem*, p. 202-203).

Já se entendeu que o ordenamento jurídico e sua interpretação deveriam ser muito limitados. O juiz deveria atuar apenas como "a boca da lei": "*les juges ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi"*[114]. A ideia de certa forma já estava contida no célebre ditado "*servi legum sumus ut liberi esse possimus*": sejamos escravos da lei para que possamos ser livres.

No outro extremo, já se pregou a liberdade do aplicador do direito, a escola do direito livre, que livraria o juiz das amarras do dispositivo normativo escrito, frio e desconectado da imensa variedade do mundo real, para buscar o ideal jurídico, de justiça. Pregou-se a falta de preocupação e até o desprezo com o texto, em prol da experiência, do sentimento de qual seria o tratamento mais justo para as condições concretas apresentadas[115].

Atualmente estamos "no meio do caminho": de um lado é inviável a total determinação, nunca o foi, porém, é ainda mais inviável frente à complexidade da vida atual; de outro lado, são igualmente intoleráveis a insegurança e a instabilidade advindas do desapego ao texto legal, que pode levar ao arbítrio.

Como leciona Engish:

> A situação atual é a seguinte: a vinculação à lei dos tribunais e das autoridades administrativas não está tão reduzida quanto, no começo do nosso século, a chamada Escola do Direito Livre considerou ser inevitável e correcto; está-o todavia em certa medida e de modo a obrigar-nos a orientar as nossas considerações metodológicas noutras direcções e por outras vias.[116].

O princípio da legalidade ainda vigora, como decorrência do cânone democrático segundo o qual cabe à sociedade, por seus representantes, criar as normas às quais ela se submete, viabilizando até certo ponto a previsibilidade e afastando o arbítrio.

> As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal forma que os juízes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e a agir de um modo semelhante ao do legislador. E assim continuará a ser no futuro. Será sempre questão apenas duma maior ou menor vinculação à lei.[117].

---

[114] Tradução livre: "os juízes não são mais que a boca que pronuncia as palavras da lei".
[115] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 73.
[116] ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, p. 207.
[117] *Idem.*
Veja-se também as considerações Francesco Galgano, catedrático de direito civil da Universidade de Bolonha:
"El derecho de creación judicial se sitúa en el centro del perenne debate de la cultura jurídica que contrapone dos exigencias diferentes, entendidas con frecuencia como irreconciliables entre ellas y de tal carácter que resulta preciso realizar una elección: de un lado, la exigencia de un derecho cierto, que haga previsible las decisiones judiciales; del otro lado, la exigencia de un derecho adecuado constantemente a la realidad, que haga justas las decisiones judiciales. Se ha escrito miles de veces que el derecho, para ser tal, debe ser cierto; y otras tantas veces se ha repetido que un derecho no adecuado a la realidad constituye la negación de la justicia." (GALGANO,

Nesse contexto, mais atual, de atenção ao texto legal, mas ciente da impossibilidade de se manter nas amarras de conceitos objetivos e exaustivos, é que se inserem as cláusulas gerais[118].

Esclareça-se de imediato que por "cláusula geral" não se almeja apontar para um enunciado normativo "geral", que vale para diversos objetos de uma mesma classe[119]. Não é disso que se trata, ainda que a "cláusula geral" possa ser geral ou genérica também nesse sentido.

Cláusula geral padece, como tantas palavras e expressões, do mal da polissemia. Pode denotar tanto certa técnica legislativa, vale dizer, um modo de expressar dispositivos normativos, como também o próprio dispositivo normativo criado por essa técnica, ou, ainda, a norma construída pela interpretação do dispositivo normativo[120].

Judith Martins-Costa, em sua obra sobre a boa-fé no direito privado lançada em 1999, assim discorre sobre a cláusula geral:

> Considerada do ponto de vista da técnica legislativa, a cláusula geral constitui, portanto, uma disposição normativa que utiliza, no seu enunciado, uma linguagem de tessitura intencionalmente 'aberta', 'fluída' ou 'vaga', caracterizando-se pela ampla

Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992, p. 455. Tradução livre: "O direito de criação judicial está no centro do debate perene da cultura jurídica que se contrapõe a dois requisitos distintos, muitas vezes entendidos como inconciliáveis entre eles e de tal natureza que é necessário fazer uma escolha: por um lado, o requisito de um direito verdadeiro, que torna previsíveis as decisões judiciais; de outro, a exigência de uma lei constantemente adaptada à realidade, que torne as decisões judiciais justas. Foi escrito milhares de vezes que a lei, para ser assim, deve ser verdadeira; e tantas vezes se repetiu que um direito não adequado à realidade constitui a negação da justiça.").

Na verdade, porém, é equivocada essa visão de exigências irreconciliáveis e de necessidade de eleição entre somente duas opções. É viável a compatibilização entre as duas exigências e é o que tem sido feito, conforme Engish. A terceira opção é a junção entre as regras, de conteúdo mais preciso, como um caminho para viabilizar decisões judiciais mais previsíveis, com a possibilidade de adequação à realidade, por meio de princípios, conceitos indeterminados, cláusulas abertas e tipos.

[118] Gustavo Tepedino dá bem a noção, mais do que da conveniência, da imprescindibilidade de cláusulas gerais nos ordenamentos jurídicos atuais: "Nos dias de hoje, a necessidade de dar efetividade plena às cláusulas gerais faz-se tanto mais urgente na medida em que se afigura praticamente impossível ao direito regular o conjunto de situações negociais que floresce na vida contemporânea, cujos avanços tecnológicos surpreendem até mesmo o legislador mais frenético e obcecado pela atualidade. (...) Dito diversamente, incapaz de disciplinar todas as inúmeras situações jurídicas que florescem na esteira dos avanços tecnológicos, o legislador vale-se da técnica das cláusulas gerais" (TEPEDINO, Gustavo. As relações de consumo e a nova teoria contratual, in *Temas de direito civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 206-207).

[119] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 304.

E: "Essa disposição constitui modalidade que a doutrina convencionou denominar *cláusula geral*. Essa rotulação não nos dá perfeita idéia do conteúdo. A cláusula geral não é, na verdade, geral. O que primordialmente a caracteriza é o emprego de expressões ou termos vagos, cujo conteúdo é dirigido ao juiz, para que este tenha um sentido norteador no trabalho de hermenêutica. Trata-se, portanto, de uma norma mais propriamente dita genérica, a apontar uma exegese." (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil:* teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 379).

[120] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 286. E: MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 134.

> extensão do seu campo semântico, a qual é dirigia ao juiz de modo a conferir-lhe um mandato (ou competência) para que, à vista dos casos concretos, crie, complemente ou desenvolva normas jurídicas, mediante o reenvio para elementos cuja concretização pode estar fora do sistema; estes elementos, contudo, *fundamentarão a decisão*, motivo pelo qual, reiterados no tempo os fundamentos da decisão, será viabilizada a *ressistematização* destes elementos originariamente extra-sistemáticos no interior do ordenamento jurídico.[121]

Dado esse inicial conceito, imperioso diferenciar as cláusulas gerais dos conceitos indeterminados[122] e dos princípios.

Para Karl Engish:

> Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo o caso, devemos considerar como tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 100 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que se pode afirmar, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de 'escuridão', 'sossego nocturno', 'ruído', 'perigo', 'coisa'. [123]

Por sua vez, Regina Helena Costa comenta: "No âmbito do Direito, deve-se entender por conceitos indeterminados aqueles cuja realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delimitados precisamente"[124].

Menezes Cordeiro também discorre sobre os conceitos indeterminados:

> A ideia de conceito indeterminado foi utilizada já neste estudo. Tal característica ocorre sempre que um conceito não permita comunicações claras quanto ao seu conteúdo, por polissemia, vaguidade, ambiguidade, porosidade ou esvaziamento: polissemia quando tenha vários sentidos, vaguidade quando permita uma informação de extensão larga e compreensão escassa, ambiguidade quando possa reportar-se a

---

[121] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 303.

[122] Eros Roberto Grau explica que: "A cada conceito corresponde um *termo*. Este – o *termo* – é o *signo lingüístico* do conceito. (...) O *termo*, pois, é a *expressão do conceito*. Esta expressão é um *signo*" (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 144-145).

Posto isso, o autor explica haver imprecisão na expressão "conceitos indeterminados". Isso porque "(...) a *indeterminação* a que nos referimos, na hipótese, *não é* ***dos conceitos jurídicos*** *(idéias universais*), *mas de suas* ***expressões*** (*termos*); logo, mais adequado será referirmo-nos a *termos indeterminados de conceitos*, e não a *conceitos (jurídico ou não) indeterminados*" (*Idem, Ibidem*, p. 144-146).

Diferentemente, Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta "(...) que a imprecisão, fluidez, indeterminação, a que se tem aludido residem *no próprio conceito e não na palavra que os rotula*. Há quem haja, surpreendentemente, afirmado que a imprecisão é da palavra e não do conceito pretendendo que este é sempre certo, determinado. Pelo contrário, as palavras que os recobrem designam *com absoluta precisão* algo que é, em si mesmo, um objeto mentado cujos confins são imprecisos" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 20-21).

A despeito dessa querela, estamos com Regina Helena Costa: "*(...) continuaremos a nos utilizar da expressão 'conceitos indeterminados' por ser a consagrada pela literatura pátria e estrangeira*" (COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. In *Justitia*, a. 51, vol. 145, 1989, jan/mar., p. 37).

[123] ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1988, p. 208-209.

[124] COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. In *Justitia*, a. 51, vol. 145, 1989, jan/mar., p. 37.

> mais de um dos elementos integrados na proposição onde o conceito se insira, porosidade quando ocorra uma evolução semântica com todo um percurso onde o sentido do termo se deva encontrar e esvaziamento quando falte qualquer sentido útil.[125]

A despeito de ser viável falar em conceito indeterminado em todas essas hipóteses, algumas delas nos parecem decorrer de uma falha na elaboração do dispositivo normativo, quando, por exemplo, ele é ambíguo. Há também as hipóteses em que originariamente não havia a indeterminação, mas ela decorre da mencionada evolução semântica no transcurso do tempo. Há, porém, os casos em que a indeterminação é conscientemente adotada. Normalmente isso se dá com a escolha de vocábulos vagos.

Toda palavra é dotada de certo nível de vaguidade ou vagueza, de imprecisão. Daí decorre que todo dispositivo normativo também envolverá certa vagueza. No entanto, é indubitável que algumas palavras e também alguns dispositivos normativos se destacam justamente por essa imprecisão. Em lugar do esforço de precisa circunscrição dos casos a serem aplicados (o que não afasta a exigência de interpretação, é bom que se diga), há, inversamente, a consciente escolha por vocábulos vagos, fluídos, com conceito impreciso, de modo que não se sabe, previamente e com certeza, o grupo de elementos de fato abarcados. O limite que demarca esse grupo pode variar, em função da pessoa que analisa, das circunstâncias envolvidas, do momento e do local em que a análise é feita.

Como explica o Engish, citando Philipp Heck, nos conceitos jurídicos indeterminados há um núcleo conceitual e um halo conceitual[126]. Naquele temos noção clara do conteúdo. À medida em que as dúvidas começam, se está no halo conceitual. Quanto mais longe do núcleo, maiores as incertezas e as divergências.

Guibourg, Ghigliani e Guarinoni, entre tantos outros, utilizam de imagem semelhante, de uma luz projetada sobre uma superfície. Há uma parte claramente iluminada no centro e distante dela haverá escuridão. Todavia, entre essas duas partes há a zona de penumbra, na qual a visão não é tão clara e vai ficando mais escura ou mais clara, à medida em que se afasta ou se aproxima do centro.

> *Del mismo modo, y para cada palabra, existe un conjunto central de casos en los que el nombre resulta aplicable: encajan sin dificultad en los criterios usuales, y estamos habituados a aplicar el vocablo a tales situaciones. Habrá un número infinito de casos (el entorno) a los que no aplicaríamos la palabra en modo alguno. Pero existe*

---

[125] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Livraria Almedina, 2001, p. 1176-1177.
[126] ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1988, p. 209.

> *también un cono de vaguedad, donde nuestros criterios resultan insuficientes y los casos no puedan resolverse sin criterios adicionales más precisos.*[127]

Os mesmos autores explicam que: "*Esta falta de precisión en el significado (designación) de una palabra se llama vaguedad: una palabra es vaga en la medida en que hay casos (reales o imaginarios, poco importa) en los que su aplicabilidad es dudosa*; (…)"[128].

Portanto, o dispositivo normativo calcado em conceito indeterminado não é redigido de modo casuístico:

> (...) a casuística (também dita 'técnica da regulamentação por *fattispecie*'), privilegia a especificação ou determinação dos elementos que compõem a *fattispecie*. O que a peculiariza é o grau de detalhamento ou exatidão por meio do qual os supostos de fato são apresentados e descritos. (...) nas regras casuísticas, há uma prevalência do *elemento descritivo*, ocorrendo, por isso, uma *tipificação de condutas* no próprio texto legal.[129]

Há "(...) um detalhamento dos elementos a serem considerados, tendo ocorrido uma espécie de *prefiguração*, pelo legislador, do *comportamento marcante*, a ser levado em conta, uma vez que o legislador optou por descrever a factualidade"[130].

A vaguidade, a indeterminação pode caracterizar falha na comunicação, um descuido do legislador, mas nem sempre. Como afirmado há pouco, pode ser consciente escolha do legislador. Como bem alerta Regina Helena Costa: "Nem sempre se deve considerar a indeterminação dos conceitos como uma imperfeição ou vício da linguagem cotidiana, senão como uma de suas propriedades que permite cumprir a função de expressar e valorar condutas, relações e objetos materiais"[131]. Lembrando a doutrina de Sainz Moreno, a indeterminação cumpre função positiva. Não se trata de criar um vazio normativo, de modo a dar como válida qualquer decisão, mas, pelo contrário, dar a folga necessária para tornar a regra mais adaptável

---

[127] GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introduccion al conocimiento cientifico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1994, p. 49.
Tradução livre: "Da mesma forma, e para cada palavra, existe um conjunto central de casos em que o nome é aplicável: eles se enquadram nos critérios usuais sem dificuldade, e estamos acostumados a aplicar a palavra a tais situações. Haverá um número infinito de casos (o ambiente) aos quais não aplicaríamos a palavra de forma alguma. Mas há também um cone de imprecisão, onde nossos critérios são insuficientes e os casos não podem ser resolvidos sem critérios adicionais e mais precisos."

[128] *Idem, Ibidem,* p. 48.
Tradução livre: "Essa imprecisão no significado (designação) de uma palavra é chamada de imprecisão: uma palavra é vaga na medida em que há casos (reais ou imaginários, pouco importa) nos quais sua aplicabilidade é duvidosa; (...)".

[129] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 144.

[130] *Idem, Ibidem*, 144-145.

[131] COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. In *Justitia*, a. 51, vol. 145, 1989, jan/mar., p. 37.

à realidade e com isso o resultado de sua aplicação pode ajustar-se com mais exatidão à solução preconizada pelo ordenamento jurídico[132] [133].

Atualmente, é muito comum a utilização de conceitos indeterminados na legislação. Como diz Schoueri:

> Ademais, em uma sociedade complexa, não se pode esperar do legislador que ele empregue termos tão precisos a ponto de cobrir, caso a caso, todas as inúmeras situações da vida que revelam a possibilidade da tributação. Tampouco seria isso desejável, já que novas situações surgiram, a exigir, a cada segundo, nova atividade legislativa.[134]

É o caso de "despesas necessárias". Diz o § 1º do artigo 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2019 (Decreto nº 9.580/2018): "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)". Como se nota, a legislação não indica, casuisticamente, quais são as despesas necessárias, enumerando-as, como gastos com salários de empregados, com insumos,

---

[132] SAINZ MORENO Fernando. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Apud COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. In *Justitia*, a. 51, vol. 145, 1989, jan/mar., p. 38.

[133] Vale apontar que na esfera administrativa não há de se confundir conceito indeterminado com discricionariedade administrativa. Na lição imorredoura de Seabra Fagundes, para a prática de alguns atos a competência da Administração é estritamente determinada na lei. Ela não é livre para resolver sobre a conveniência do ato, nem sobre seu conteúdo. "Noutros casos, a lei deixa a autoridade administrativa livre na apreciação do *motivo* ou do *objeto* do ato, ou de ambos ao mesmo tempo. (...) Nestes casos, a competência é livre ou discricionária" (FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 74-75).

Calcado nessa lição, Eros Grau diferencia a discricionariedade do uso de conceitos indeterminados: "(...) a *discricionariedade* resulta de uma expressa *atribuição* legal à autoridade administrativa, e não da circunstância de os termos da lei serem ambíguos, equívocos ou suscetíveis de receber especificações diversas; (...)" (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 141). Logo: "São distintas as técnicas da *discricionariedade* e da *inserção, nos textos das normas*, de 'conceitos indeterminados'" (*Idem, Ibidem*, p. 148).

Isso não significa separação absoluta entre discricionariedade administrativa e uso de conceitos indeterminados, de modo que ou uma está presente, ou outro. O que se quer deixar firme é que o uso de um conceito indeterminado não significa, necessariamente, a concessão de competência com discricionariedade administrativa, porém, a discricionariedade administrativa pode se dar com a utilização de conceitos indeterminados. Como bem concluiu Regina Helena Costa: "O emprego, pela lei, de conceitos indeterminados pode ou não conduzir à atribuição de liberdade discricionária à Administração. A resposta só pode ser fornecida casuisticamente, tendo em vista o tipo de conceito utilizado pela norma; (...)" (COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. In *Justitia*, a. 51, vol. 145, 1989, jan/mar., p. 52. Essa conclusão foi reafirmada em outro trabalho, mais recente, da autora: COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa: revisitando o tema. In WALD, Arnoldo; JUSTEN FILHO, Marçal e PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães. *O direito administrativo na atualidade: estudos em homenagem ao centenário de Hely Lopes Meirelles (1917-2017) defensor do estado de direito*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1013).

No mesmo sentido, Ana Paula Dourado: "My assumption is that vague laws leading to indeterminacy are not synonymous with administrative discretion, although vague laws may grant administrative discretion" (DOURADO, Ana Paula. Geral report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. In DOURADO, Ana Paula (ed.). *Separation of powers in tax law*. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela. Amsterdam: EATLP, 2010, p. 42. Tradução livre: "Minha suposição é que leis vagas que levam à indeterminação não são sinônimos de discrição administrativa, embora leis vagas possam conceder discrição administrativa").

[134] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 289.

com aluguel, com propaganda. Certo que alguns desses casos pode ser objeto regras específicas, porém, o legislador, sabiamente, optou por não listar cada tipo de despesa que seria considerada necessária. Se o fizesse, certamente deixaria de prever algumas hipóteses de despesas que seriam ontologicamente necessárias, o que poderia conduzir à inapropriada conclusão de que elas não seriam dedutíveis, por não serem listadas na regra como necessárias.

É inegável que a utilização de conceitos indeterminados agrega complexidade à aplicação das normas[135]. O que não se deve ignorar é que se trata, por sua vez, de "resposta" à complexidade inerente à vida contemporânea. Como ponderado, obviamente fracassaria a tentativa de listar casuisticamente as hipóteses de despesas necessárias. Há necessidade de utilizar um instrumento complexo para lidar com uma realidade complexa.

O tratamento normativo adequado é, justamente, o de utilizar um conceito indeterminado, como é o de "despesas necessárias", que levará em consideração, de um lado, a ideia do que seja necessidade e, de outro, a situação concreta de cada empresa. Haverá casos em que inegavelmente estará configurada a necessidade, outros em que não se discutirá ser caso de desnecessidade e, entre ambos, alguns casos de dúvidas, como Heck e Engish bem explicaram em relação ao halo conceitual e como a imagem da zona de penumbra de Guibourg, Ghigliani e Guarinoni, entre outros.

Ainda no âmbito tributário, muitas vezes a legislação emprega a elaboração "casuística" das hipóteses legais, mas ao final, na hipótese derradeira, está um conceito indeterminado. Nesse sentido, são as hipóteses que configuram as presunções legais de distribuição disfarçada de lucros (DDL). O artigo 528 do Regulamento do Imposto de Renda de 2019 (Decreto nº 9.580/2018) começa a listar, casuisticamente, as hipóteses, como alienação a pessoa ligada de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado e a aquisição de pessoa ligada de bem por valor notoriamente superior ao de mercado.

---

[135] Ana Paula Dourado chama atenção: "However, in tax law, the fact that the tax administration has to interpret and apply vague concepts and vague laws introduces more complexity, since it has to be determined whether they constitute an authorization of administrative discretion or whether vagueness is only an issue of legal indeterminacy and corresponding interpretation and whether as such the final word always belongs to the courts – as happens in the fields of law where the administration plays no role in applying the law (such as in penal law)" (DOURADO, Ana Paula. Geral report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. In DOURADO, Ana Paula (ed.). *Separation of powers in tax law*. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela. Amsterdam: EATLP, 2010, p. 27. Tradução livre: "No entanto, no direito tributário, o fato de a administração tributária ter de interpretar e aplicar conceitos vagos e leis vagas introduz mais complexidade, uma vez que deve ser determinado se constituem uma autorização de arbítrio administrativo ou se a imprecisão é apenas uma questão de indeterminação jurídica e a interpretação correspondente e se, como tal, a palavra final sempre pertence ao tribunal - como acontece nos campos do direito em que a administração não desempenha nenhum papel na aplicação da lei (como no direito penal)").

A última hipótese de presunção de distribuição disfarçada de lucros é um conceito indeterminado: "realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros" (inciso VI). Perceptível que essa regra não privilegia a especificação, determinação ou detalhamento de elementos, como ocorre na normatização por casuística, como explica Judith Martins-Costa, em passagem já vista. Há, sim, regra com realidade que não está bem definida, cujo conteúdo e extensão não estão delimitados com precisão, como se caracteriza o conceito indeterminado, na lição de Regina Helena Costa, também antes vista.

Feitas essas considerações sobre os conceitos indeterminados, urge apontar a diferenciação com as cláusulas gerais.

Os conceitos indeterminados podem fazer referência a realidades fáticas. Entre exemplos que podem ser aventados está o iminente perigo de vida e, no direito tributário, o de despesas necessárias para apuração do lucro. Há indeterminação e a aplicação do dispositivo carece de verificação fática não só para verificar a chamada subsunção do conceito da norma no conceito do fato, mas, para além disso, deve-se avaliar o contexto fático envolvido para chegar a uma conclusão. Assim, por exemplo, a ingestão de pequena quantidade de substância tóxica em um adulto saudável em boas condições físicas possivelmente não o coloque na situação de iminente perigo de vida, quadro distinto se se tratar de uma criança ou de um idoso com a saúde debilitada. O mesmo se diga de despesa necessária: a compra por uma empresa de milhares de máscaras faciais para os mais diversos operários pode ser desnecessária em uma situação normal, mas imprescindível em um panorama de pandemia.

Os conceitos indeterminados também podem fazer referência a realidades valorativas. Podem envolver, ainda que não diretamente, a aplicação de valores estimados pelo ordenamento jurídico. Judith Martins-Costa aponta que se trataria de "vagueza socialmente típica" e explica:

> Nesses casos, não se trata de utilizar as 'regras de experiência', mas do *uso de valorizações tipicizantes das regras sociais*. O intérprete é reenviado a valores objetivamente assentados pela tipologia social (por exemplo, 'bons costumes') porque o legislador renunciou a determinar diretamente os critérios (ainda que parciais) para a qualificação dos fatos, fazendo implícito ou explícito reenvio a parâmetros variáveis no tempo e no espaço.[136]

A autora complementa ainda:

[136] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 154.

> De fato, as cláusulas gerais constituem *estruturas normativas parcialmente em branco*, as quais são completadas por meio da referência às regras extrajurídicas, ou a regras dispostas em outros '*loci*' do sistema jurídico. A sua concretização exige, consequentemente, que o julgador seja *reenviado* a modelos de comportamento e a pautas de valoração que não estão *descritos* na própria cláusula geral (embora por ela sejam indicados), cabendo-lhe, para tanto, quando atribuir uma consequência jurídica à cláusula geral, formar normas de decisão vinculadas à concretização do valor, diretiva ou do padrão social prescritivamente reconhecido como arquétipo exemplar de conduta.[137]

Dessa maneira, as cláusulas gerais não apenas viabilizam a adequação do ordenamento jurídico à complexidade da vida real, à infinita quantidade de fatos que não poderiam ser previstos casuisticamente, mas também viabilizam a influência de valores, a atualização às mudanças ocorridas na sociedade quanto às percepções valorativas. Alberto Gosson Jorge Junior explica que as cláusulas gerais dotam o sistema de normas com características de mobilidade, "(...) que propiciem *abertura* ao ordenamento jurídico, evitando-se a tensão entre preceitos normativos rígidos e valores em mutação a implicar um indesejável mal-estar decorrente de um embate sem solução sistêmica"[138].

É exatamente o quanto afirmado no início deste tópico, as cláusulas gerais atuam como "válvulas de segurança", viabilizando a abertura do sistema jurídico para a complexidade da vida, em contraste com a literalidade de regras com hipóteses casuísticas[139].

Isso é feito porque a cláusula geral não se limita a conter conceitos indeterminados. O aplicador da norma concorre para a formulação da própria norma, como diz Judith Martins-Costa, sendo sua atuação mais complexa:

> Já por aí se percebe que, inobstante conter a cláusula geral, em regra, termos indeterminados, tais como os conceitos de que ora se trata (alguns destes conceitos

---

[137] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 158-159.

[138] JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. *Cláusulas gerais no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 10.
No mesmo sentido, este outro trecho do autor, quando faz referência à doutrina de Stefano Rodotà:
"Como bem acentua Stefano Rodotà, as cláusulas gerais necessitam ser compreendidas no binômio direito-realidade, ou, mais explicitamente, na impossibilidade de se reduzir toda a realidade a esquemas rígidos e predeterminados.
Atendendo a esta constatação, ainda segundo o mesmo autor, estaríamos perante a primeira e originária função das cláusulas gerais, que se traduz na possibilidade de se proceder a uma 'adequação automática' do sistema jurídico às mutações da realidade histórica, dispensada a intermediação do legislador para tal mister.
Esta primeira caracterização da cláusula geral, que Rodotà rotula de *diacrônica*, atua na sucessão temporal – aquilo que é hoje adequado, amanhã não será mais, e faz-se necessária a utilização de um instrumento que evite tensões muito fortes entre o sistema jurídico e os dados da realidade." (JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. *Cláusulas gerais no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 54).

[139] Nessa linha, Mario Barcellona refere-se a "concetti-valvola", constituída essencialmente pelas cláusulas gerais, "(...) i quali, seppur in ambiti limitati, autorizzerebbero una relativa apertura del sistema giuridico a principi e valori direttamente mutuati dall'idea di giustizia o attinti nella conscienza sociale" (BARCELLONA, Mario. *Clausole generali e giustizia contrattuale:* equità e buone fede tra codice civile e diritto europeo. Turim: G. Giappichelli Editore, 2006, p. 16. Tradução livre: "(...) as quais, embora em áreas limitadas, autorizaria uma relativa abertura do sistema jurídico a princípios e valores diretamente emprestados da ideia de justiça ou extraídos da consciência social").

> indeterminados podendo indicar também princípios), *a coincidência não é perfeita*, pois a cláusula geral *exige que o juiz concorra ativamente para a formulação da norma*. Enquanto nos conceitos indeterminados o juiz se limita a reportar ao fato concreto o elemento (vago) indicado na *fattispecie* (devendo, pois, individuar os confins da hipótese abstratamente posta, cujos efeitos já foram predeterminados legislativamente), na cláusula geral a operação intelectiva do juiz é mais complexa. Este deverá, além de averiguar a possibilidade de subsunção de uma série de casos-limite na *fattispecie*, averiguar a exata individuação das mutáveis regras sociais às quais o envia a metanorma jurídica.[140]

Ousamos discordar em parte. Para a autora, as cláusulas gerais necessariamente deveriam deixar em aberto a consequência jurídica a ser imposta no caso de realização da hipótese, ou *fattispecie*[141]. Na atividade de concorrer para a formulação da norma, seu aplicador (sempre referido por ela como o juiz, mas em nossa compreensão melhor identificado como aplicador da norma, envolvendo também a Administração Pública, por exemplo) deveria participar na criação do consequente, seja criando-o sem vinculação normativa, seja graduando a solução já prevista no ordenamento. Confira-se: "Deverá, por fim, determinar também quais são os efeitos incidentes ao caso concreto, ou, se estes já vierem indicados, qual a graduação que lhes será conferida no caso concreto, à vista das possíveis soluções existentes no sistema"[142].

De nossa parte, acreditamos que o grande diferencial da cláusula geral e a utilidade em sua classificação frente a outras formas jurídicas é a utilização de conceitos indeterminados recheados de carga valorativa, ligados a princípios jurídicos e que, por isso, reclamam atividade mais complexa do aplicador da norma, que concorre para a formulação da própria norma, seja na sua hipótese, seja nesta e em seu consequente.

---

[140] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 326-327.
Fabiano Menke também ressalta a maior complexidade do trabalho para o aplicador da cláusula geral: "(...) o magistrado terá um incremento na sua função de intervenção nos negócios privados. Numa palavra, as cláusulas gerais colocam em ainda maior relevância o trabalho dos julgadores" (MENKE, Fabiano. A interpretação das cláusulas gerais: a subsunção e a concreção dos conceitos. *Revista de Direito do Consumidor*. V. 50, 2004, abr.-jun., p. 10).

[141] Amelia González Méndez parece ter a mesma percepção, como transparece deste trecho, já tratando da boa-fé, a despeito de mencionar principios gerais e não cláusulas gerais: "(...) la indeterminación es inherente al principio general de la buena fe, indeterminación tanto respecto de los supuestos de hecho a los que correspondiera su aplicación, como respecto de sus consecuencias jurídicas, pero eso mismo constituye una estrategia para facilitar constantes adaptaciones a la realidad, lo que representa la misión fundamental de los principios generales." (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 32. Tradução livre: "(...) a indeterminação é inerente ao princípio geral da boa-fé, indeterminação tanto no que diz respeito aos pressupostos factuais a que corresponde a sua aplicação, como no que diz respeito às suas consequências jurídicas, mas que por si só constitui uma estratégia para facilitar constantes adaptações à realidade, que representa o fundamental missão dos princípios gerais").

[142] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 327.
A mesma concepção está presente em sua segunda obra sobre a boa-fé (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 159).

Nesta parte, estamos na boa companhia de Cláudia Lima Marques, para quem a previsão de consequência, como a de nulidade, por exemplo, não retira a qualificação por ela dada de cláusula geral. A especialista em direito consumidor explica:

> Parece-me, ao contrário, que se a previsão de consequência jurídica serve para determinar o conceito indeterminado, sua presença em uma norma não tem o condão de excluir a possibilidade desta ser também uma cláusula geral e nem retira do juiz toda a função ativa de preencher o conceito indeterminado, valorando-o (*Werturteil*), concretizando-o, se tiver 'finalidade' de cláusula geral. (...) Sendo assim, não se pode afirmar que uma norma contendo um conceito indeterminado (como o Art. 51, IV do CDC, o § 138 ou o § 826 do BGB), por indicar a nulidade (§ 138 do BGB) ou a indenização (§ 826 do BGB) como sanção, jamais poderiam ser cláusula geral; ao contrário, a evolução da jurisprudência comprovou, que, muitas vezes, são as mais importantes e eficientes das cláusulas gerais.[143]

A autora conclui não importar o nome, o local onde se encontra a norma (se em uma lista de cláusulas abusivas ou dentre do Código Civil), ou a indicação de uma consequência, "(...) o que importa para autorizar uma cláusula geral é a técnica de sua hipótese legal (*Tatbestand*) e a função desta norma no sistema: autorizando a função concretizadora e criadora dos juízes (*Richterrecht*)!"[144].

A despeito disso, em muitos casos as cláusulas gerais importam também a delegação para o aplicador da norma (na maioria das vezes um juiz) estabelecer as consequências frente à configuração da hipótese.

> Em grande parte dos casos, a consequência será indenizatória, mas não só, ou não exclusivamente: poderá consistir na paralisação do exercício de um direito (*supressio*); na coibição de uma conduta deslealmente contraditória (*venire contra factum proprium*); na evitação ao exercício de um direito formativo extintivo (no caso de adimplemento substancial do contrato); na criação de um direito formativo extintivo (*e.g.*, no inadimplemento antecipado do contrato); na própria invalidação do negócio (por exemplo, se caracterizado do dolo antecedente); na criação de um dever jurídico (*v.g.*, o dever de informar, ainda que não determinado pela lei); na criação de uma presunção de ciência e acordo, como na hipótese prevista no art. 617 do Código Civil, etc.[145]

O que é certo é que as cláusulas gerais se diferenciam na atividade do intérprete e aplicador da norma. Trata-se de "(...) uma atividade mais completa e complexa do que a simples interpretação pelo juiz, há, sim, concreção de cláusula geral"[146]. Nessa linha, Fabiano Menke sustenta que a utilização das cláusulas gerais acarreta a necessidade de mudança de raciocínio por parte dos aplicadores das normas, de mudança no proceder daqueles que praticam o direito:

---

[143] MARQUES, Claudia Lima. Boa-fé nos serviços bancários, financeiros, de crédito e securitários e o Código de Defesa do Consumidor: informação, cooperação e renegociação? *Revista de Direito do Consumidor*. V. 43, p. 60-61.
[144] *Idem.*
[145] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 160.
[146] Op. cit., p. 55.

em lugar da "simples" subsunção, tem-se concreção. Aquela – subsunção – é um encaixe entre dois conceitos, de modo que o direito é aplicado por meio da lógica, com (a) a premissa maior, consistente na norma, (b) a premissa menor, que é o fato, e (c) a conclusão, a norma individual e concreta[147].

Com as cláusulas gerais, com sua indeterminação, com sua vagueza, com sua exigência de avaliação dos fatos sob a luz dos valores/princípios que a inspiram, não há mera operação lógica de subsunção. Exige-se a concreção ou concretização. Karl Larenz assim comenta:

> A concepção que ainda hoje prevalece entre os juristas germânicos é a de que existe ao nosso dispor uma ordem jurídica pronta e acabada, que o juiz não teria mais do que 'aplicar' ao caso concreto, para dela deduzir, por 'subsunção', a decisão correta. A situação só seria outra quando a própria lei se serve dos chamados conceitos indeterminados, ou de critérios de valor 'carecidos de concretização'. (...) Na apreciação do caso concreto, o juiz não tem apenas de 'generalizar' o caso; tem também de 'individualizar' até certo ponto o critério; e precisamente por isso, a sua actividade não se esgota na 'subsunção'.[148]

Comentando este trecho, Fabiano Menke destaca a importância desse ponto "(...) para a compreensão do processo de concreção, qual seja o de que por meio dele se procede à individualização do critério regulador do caso concreto, ocorrendo efetiva criação judicial para a hipótese fática em questão"[149].

Para melhor visualização desse proceder do aplicador da norma, veja-se o caso da cláusula geral da boa-fé: à obrigação de comportar-se pautado pela boa-fé, será necessário analisar a situação concreta, os atos realizados e omissões envolvidas no fato, mas não somente isso, será levado em consideração o que é considerado o comportamento padrão positivo em situação equivalente naquela sociedade e naquele momento histórico, serão avaliadas outras circunstâncias de fato, a fim de identificar possíveis outros comportamentos, se havia comportamento alternativo factível ou não. Enfim, o aplicador da cláusula geral da boa-fé "(...)

---

[147] MENKE, Fabiano. A interpretação das cláusulas gerais: a subsunção e a concreção dos conceitos. *Revista de Direito do Consumidor*. V. 50, 2004, abr.-jun., p. 14.

[148] LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 127-129.

[149] Op. cit.

Este trecho de Engish igualmente faz referência à concreção: "De diversas formas e em diferente medida, o órgão aplicador do Direito, através do Direito equitativo, através do 'jus aequum', que se prende com os conceitos indeterminados e com os conceitos normativos, com as cláusulas de discricionariedade e as cláusulas gerais, é chamado a descobrir o Direito do caso concreto, não simplesmente através da interpretação e da subsunção, mas também através de 'valorações e decisões de vontade'" (ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, p. 248).

analisa o caso concreto em toda a sua potencialidade"[150]. E o faz impregnado pelos valores positivos transpostos para o ordenamento jurídico como princípios.

Menezes Cordeiro alerta que as cláusulas gerais deixariam "(...) nas mãos do intérprete-aplicador um poder considerável, perturbando a repartição de poderes entre parlamento e tribunais e constituindo um factor suplementar de insegurança"[151].

Não concordamos com a segunda parte da peroração do autor português. As corretas interpretação e aplicação de uma cláusula geral não perturbam a repartição de poderes. Em primeiro lugar, porque é o legislativo quem a cria, por meio de dispositivo normativo. Em segundo lugar, porque essa criação decorre da preferência por uma regra de conteúdo impreciso, que viabilize a verificação das condições de fato, para em função dessas emergir o tratamento normativo considerado mais adequado.

De outro lado, é certo que a cláusula geral suscita certo tipo de insegurança: aquela de não se saber, previamente e com exatidão, o tratamento jurídico a ser dado, pois esse depende da conjunção entre dispositivo normativo e avaliação do intérprete e aplicador da norma frente às condições de fato e aos valores e princípios envolvidos. De outro lado, porém, é afastada a insegurança de ter-se a aplicação de tratamento jurídico inapropriado, advindo de um fictício e inexistente legislador demiurgo, perfeito, um oráculo que supostamente tudo previsse, nos mais infinitos detalhes e variedades, para prover antecipadamente o exato tratamento jurídico cabível a cada caso.

Ainda assim, a utilização de cláusulas gerais deve ser feita com particular cautela, pois existe o risco, bem apontado por Humberto Theodoro Júnior:

> A adoção de um sistema normativo inspirado em conceitos abertos e cláusulas gerais tem, é certo, suas virtudes, mas apresenta, também, riscos e perigos que não são poucos nem pequenos. Uma norma legal em branco evidentemente permite ao juiz preencher o claro legislativo de modo a aproximar-se mais da justiça do caso concreto. O aplicador da lei, contudo, sofre a constante tentação de fazer prevalecer seus valores pessoais sobre os que a ordem jurídica adotou como indispensáveis ao sistema geral de organização social legislada. Nos ordenamentos que adotam tipos rígidos para sua conceituação normativa, os valores e princípios fundamentais são levados em conta pelo legislador, de maneira que o Juiz tem sua atividade exegética e axiológica bastante reduzida e simplificada. Já num regime de normas principiológicas, cabe-lhe uma tarefa complicada e penosa, qual seja, a de reconstruir todo o mecanismo

[150] MENKE, Fabiano. A interpretação das cláusulas gerais: a subsunção e a concreção dos conceitos. *Revista de Direito do Consumidor*. V. 50, 2004, abr.-jun., p. 14.

[151] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Livraria Almedina, 2001, p. 1184.

Fabiano Menke lembra Lutz Mager, que observa que as cláusulas gerais podem ser utilizadas negativamente, favorecendo períodos de exceção: "Lutz Mager afirma que, assim como hoje em dia as cláusulas gerais servem como porta de entrada de valores constitucionais, na época do nacional-socialismo elas foram utilizadas como janela de abertura para a concepção valorativa do momento, especialmente para as teorias raciais" (Op. cit., p. 11).

> axiológico da ordem constitucional cada vez que tiver de aplicar a cláusula geral da lei às necessidades do caso concreto.[152]

Por fim, convém proceder à comparação entre as cláusulas gerais e os princípios.

Afirmamos que regras e princípios se distinguem, mas a separação não é tão estanque quanto muitas vezes se professa; as notas distintivas qualitativas são de grau, pois partilham características, mas divergem na intensidade delas. Daí que, seguindo Humberto Ávila, as regras são normas imediatamente descritivas e primariamente retrospectivas, enquanto os princípios são imediatamente finalísticos e primariamente prospectivos. Não significa que as regras também não tenham funções finalística e prospectiva e que os princípios não tenham qualquer característica descritiva e não tenham efeitos para o passado.

As cláusulas gerais atestam essa diferença de grau. Podem partilham de algumas características das regras e outras dos princípios.

Assim é, inclusive, porque a classificação entre regras e princípios se dá em razão de critérios que não são exatamente os mesmos critérios utilizados para reconhecer uma cláusula geral.

Como visto, a cláusula geral, como técnica legislativa, é uma disposição normativa de conteúdo aberto, fluído, vago e nisso se assemelha a um princípio. Todavia, está contida expressamente no ordenamento jurídico como uma regra, embora conferindo um mandato ao aplicador da norma para complementar seu conteúdo prescritivo.

As cláusulas gerais, embora façam referência realidades valorativas, não são a tradução de valores para o ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, a referência a "bons costumes", no artigo 122 do Código Civil[153], ou a "comunhão plena de vida", do artigo 1.511 do Código Civil[154], configuram cláusulas gerais: são conceitos indeterminados que não fazem referência a

---

[152] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil, volume 3, t. 2:* Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. XV-XVI. E logo adiante, o autor continua: "Urge, por isso, evitar o excesso de ideologia, máxime a ideologia pessoal do juiz ou intérprete. A ética a aplicar, por autorização do novo Código Civil, somente pode ser a que corresponde a pontos de vista unânimes do meio social. O Estado continua sendo de direito e, portanto, subordinado ao princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II). O aplicador pode suprir lacunas do ordenamento jurídico por meio de invocação de princípios éticos, pode aperfeiçoar a regra do legislador, interpretando-a à luz de dados éticos, pode recorrer à eqüidade quando autorizado pela lei; não pode, entretanto, ignorar o direito positivo, para criar regras judiciais diversas ou contrárias às dispostas pelo legislador. Não cabe, em suma, à Justiça transformar-se em fonte primária da norma jurídica, colocando-se acima o Poder Legislativo." (*Idem, Ibidem*, p. XVIII).

[153] "Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes."

[154] "Art. 1.511. O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges."

realidades fáticas (como iminente perigo de vida ou despesas necessárias), mas a realidades valorativas. De outro lado, não têm a natureza de princípios, pois não são a tradução de valores para o ordenamento jurídico, ainda que possam ser um amálgama de vários princípios, como a "comunhão plena de vida". Já a cláusula geral dos "bons costumes" é uma amálgama não só de princípios, mas também de regras, costumes, parâmetros positivos de comportamento em uma sociedade em certo momento[155].

De outro lado, pode ocorrer que do conteúdo de uma cláusula geral se infira uma prescrição imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementaridade e parcialidade, para cuja aplicação se demanda avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havia como necessária à sua promoção. Nesta hipótese, o conteúdo da cláusula geral envolverá, também, um princípio.

Por isso e retomando o quanto afirmado há pouco, cláusula geral não se identifica por meio dos critérios para classificação entre regras e princípios. Os critérios são outros.

Se os critérios são outros, não há problema em, de um mesmo dispositivo normativo, retirar-se um princípio e uma cláusula geral. Relembremos o quanto afirmamos quando discorremos sobre os princípios, seguindo a doutrina de Humberto Ávila. É viável a coexistência de espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo. Tal como não há óbice a extrair/construir regra, princípio e postulado de um mesmo texto normativo (Humberto Ávila dá como exemplo o dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados igualmente, que pode ser aplicado como regra, como princípio e como postulado[156]), não há óbice para extrair/construir um princípio e uma cláusula geral de um mesmo dispositivo normativo[157].

---

[155] "Enquanto, porém, os princípios prescritivos são normas que reenviam diretamente a realidades valorativas, as cláusulas gerais têm por função promover o reenvio do intérprete/aplicador (b.i) ou a outros espaços do próprio Ordenamento, ainda que não configurem realidades valorativas (por exemplo, a antes mencionada cláusula geral prevista no art. 7º do Código de Defesa do Consumidor); ou (b.ii) a *standards* valorativos (como a 'comunhão plena de vida', prevista no art. 1.511 do Código Civil ou o valor 'probidade', que é correção eticamente orientada na relação contratual, *ex vi* do art. 422 do mesmo Código Civil)." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 167).

[156] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 92 e 93.

[157] "Quando uma cláusula geral promove o reenvio a um valor, *haverá superposição* entre a cláusula geral e o princípio jurídico. É exatamente o caso do art. 422 do Código Civil, que expressa, concomitantemente, um princípio, um *standard* comportamental e uma cláusula geral: (...)" (Op. cit.).

É o que se dá, conforme veremos mais adiante, com a boa-fé, que pode estar presente no ordenamento jurídico como uma cláusula geral (como consta dos artigos 187 e 422 do Código Civil[158]) ou como um princípio[159].

1.5. Os tipos jurídicos

O tipo jurídico é outro elemento que, quando adotado (explícita ou implicitamente) pelo ordenamento jurídico, atua como uma abertura do sistema jurídico para a complexidade da vida e como "válvula de segurança" frente a contingências[160].

Como já muitas vezes esclarecido, era um tanto quanto comum a confusão (que ocasionalmente ainda ocorre hoje) de tipo com conceito fechado e tipicidade com legalidade estrita. Entretanto, são figuras praticamente opostas[161]. Tipo jurídico é uma ideia aberta, fluída, móvel, sem limites claros, de tal modo que até mesmo a ausência de algumas das que seriam suas características próprias não desqualifica o elemento como típico[162].

---

[158] "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."
"Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé."

[159] Novamente não deixamos de nos abeberar do conhecimento de Judith Martins-Costa: "A confusão entre princípio jurídico e cláusula geral decorre, no mais das vezes, do fato de um dispositivo que configure cláusula geral estar referida a um princípio, *reenviando ao valor que este exprime*, como ocorre com o reiteradamente citado art. 422 do Código Civil. Mas aí, sim, se poderá dizer, fundamentadamente, que determinado enunciado normativo configura, ao mesmo tempo, princípio e cláusula geral." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 171).

[160] A doutrina, notadamente estrangeira (e alemã), é vasta sobre o tipo. Uma das pessoas que estudou o tema entre nós com profundidade foi Misabel Abreu Machado Derzi (primeiro, por sua obra de 1988, "Direito tributário, direito penal e tipo", atualmente em sua 4ª edição, depois por outros escritos, como a obra de 2009, "Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar"), em cujos escritos nos fundamentaremos para rápidas considerações, pois não pretendemos aprofundar o assunto, já que nossa investigação não se destina a isso. O objetivo é apenas demonstrar como o tipo também é um instrumento que atua para abertura e a dinâmica do sistema jurídico. Isso auxiliará, mais à frente, o estudo sobre a boa-fé. Por isso, igualmente não são diretamente pertinentes a este estudo os debates acerca da viabilidade de utilizar tipos em enunciados normativos que participam da formação da chamada regra-matriz de incidência tributária. Fernando Zilvetti por exemplo, sustenta a possibilidade, em posição contrária à Misabel Derzi: "A própria procura da melhor forma de atingir determinadas riquezas conduz o legislador ao tipo tributário, propriamente denominado, de forma a possibilitar a interpretação teleológica. A interpretação da norma tributária deve levar em conta sua elasticidade, entendida como o equilíbrio entre a experiência e o valor a se realizar. No Direito Tributário, a intepretação abre espaço para a interdisciplinaridade que supere o formalismo e o sociologismo. A tipicidade tributária atende o princípio da legalidade e está subordinada à segurança jurídica; porém, abre-se para a ponderação com o princípio da capacidade contributiva; surge em contraponto com a quantificação, ou seja, o estabelecimento de limites para a base de cálculo e outros índices de mensuração dos impostos." (ZILVETTI, Fernando Aurelio. Tipo de linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39).

[161] Cf.: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 51.

[162] Ricardo Lobo Torres, também grande conhecedor do tema, discorre:
"Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de

O exemplo dado por Larenz (por sua vez retirado de Heyde) auxilia a compreensão: quando se fala de uma "(...) 'típica casa rústica da Baixa Saxónia' (exemplos de Heyde), aludimos a um número maior ou menor de propriedades, de traços característicos que tipificam uma tal imagem na sua globalidade, sem que, por isso, tenham de estar todos presentes"[163].

O exemplo trazido por Schoueri também é esclarecedor. Diz ele que um professor pode referir-se a seus alunos de um modo tipológico ou conceitual. Por este último, ele afirmará que seus alunos são aqueles matriculados em sua disciplina. Por sua vez:

> A aproximação tipológica será diferente: 'meus alunos são aqueles que já adotaram um conhecimento dos fundamentos da minha disciplina; são jovens de 20 anos que se interessam por tributos em todas as suas feições: jurídica, econômica, política e social'. No último caso, o professor terá descrito um aluno 'típico', despindo-o do aspecto espacial ou temporal. Tal tipo formou-se em sua mente a partir de uma observação dos diversos alunos que passaram por sua turma ao longo do tempo.[164]

Nos dois exemplos, tem-se uma ideia do que seria um bom exemplar da casa rústica da Saxônia e do aluno de graduação da disciplina direito tributário. Nem todas as características podem estar presentes. Talvez as cores utilizadas em uma casa típica da Saxônia sejam um pouco distintas das utilizadas em uma casa específica, possivelmente suas janelas discrepem do que seria de se esperar da arquitetura própria da região, mesmo assim os demais elementos podem permitir a identificação dessa casa como típica da região. Da mesma forma, talvez um aluno tenha tido um conhecimento deficitário dos fundamentos para cursar a disciplina de direito tributário ou não tenha tanto interesse assim por tributos. No entanto, isso não o desqualificará como típico aluno da disciplina "direito tributário" da faculdade em questão.

Distante disso é o modo conceitual, como mencionado por Schoueri. Um senhor de 65 anos que tenha decidido cursar direito após ter se aposentado de outra profissão e que esteja matriculado na disciplina se encaixará no conceito de aluno (estar matriculado na disciplina),

---

tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. (...) *O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade*. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. (...)
O tipo não se confunde com o conceito jurídico. Este é a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade." (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138 – itálico do original).
Regina Helena Costa também discorreu sobre o tema: "Já o *tipo*, diversamente, constitui uma ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem, mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas" (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária:* exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34).

[163] LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 562.

[164] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 252.

mas não será um aluno típico, por destoar das características usualmente encontradas no tipo "aluno de graduação do curso de direito na disciplina direito tributário".

Daí Luís Eduardo Schoueri explicar:

> (...) enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, (...) Enquanto o tipo exige, em sua descrição, que se consiga reunir o maior número possível de características, o conceito permite, por um lado, que se desprezem algumas delas impondo, outrossim, que se olhe para o lado, i.e., que se examinem outros objetos para compará-los com aquele a ser definido.[165]

Dessa maneira, o tipo se ajusta melhor às transições fluídas e contínuas. Como diz Misabel Derzi: "(...) o tipo não é definido, mas apenas descrito; suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total"[166].

Pode parecer surpreendente que, sendo o tipo caracterizado pela fluidez, mobilidade, ausência de limites claros, ele seja tido como mais concreto que o conceito geral abstrato[167]. Todavia, os tipos são recheados de características dos elementos encontrados na realidade. Daí serem eles mais concretos do que conceitos abstratos, que se desprendem da realidade rica, cambiante, sem delimitações firmes, e estabelecem uma compartimentalização da realidade (às vezes um pouco artificial), como se essa fosse formada de grupos estanques.

Inclusive, o tipo se diferencia de conceito indeterminado e das cláusulas gerais, há pouco tratadas, em parte por isso. O conceito indeterminado e as cláusulas abertas também se caracterizam por certa inexatidão e pela delimitação imprecisa. Isso ocorre pela falta de maior referência à realidade, enquanto o tipo desta aproxima-se por levar em consideração as mais diversas características que se juntam para formar o tipo. Em outras palavras, o tipo é tipo não por utilizar vocábulos dotados de vaguidade ou imprecisão, mas por não utilizar a forma conceitual que delimita a realidade, ainda que se utilizando de conceitos dotados de vaguidade. Por isso, no conceito as características que o compõe devem estar presentes, ou a subsunção não ocorre, pois o conceito não terá se realizado no mundo real. Portanto, no conceito, ainda que indeterminado, ainda que uma cláusula geral, a decisão é binária.

---

[165] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 253.
[166] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 96.
[167] Por exemplo: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 84 e 90.

Ademais, fala-se que as características que formam o conceito e a cláusula geral são irrenunciáveis. Já no tipo, algumas características que o formam podem não estar presentes, enquanto outras estão. É por isso que se pode dizer que há uma graduação entre realidades mais ou menos típicas.

É o que explica Misabel Derzi, ao comparar tipos e cláusulas gerais:

> Ao contrário, os tipos são conceitos de ordem, mais próximos da realidade, por suas ricas notas e características, o que está ausente nas cláusulas gerais. Tais notas nos tipos são, como se sabe, renunciáveis, de modo que, tal como ocorre com as cláusulas gerais, os tipos se tornam fluidos e abertos à realidade. Mas, enquanto os tipos são abertos à realidade pela renunciabilidade de suas notas (modelos contratuais legais), as cláusulas gerais são abertas em razão de sua vagueza. Enfim, as cláusulas gerais não se distanciam dos tipos em decorrência de sua fluidez, mas em razão de sua indeterminação, ou seja, de sua pobreza de dados referenciais ao objeto.[168]

A despeito disso, o tipo também envolve um mínimo de conceitualização, até por ser uma abstração, como o conceito[169]. Por isso, Misabel Derzi conclui que a distinção entre o tipo e o conceito classificatório é, ela própria, tipológica, pois é, de certa forma, uma questão de grau: a separação de um do outro não é estanque, clara, firme, mas envolve várias transições fluídas, com conceitos mais ou menos determinados, com mais ou menos características determinantes[170]. "Assim, quanto mais irrenunciável e necessária se torna uma característica, mais perto estamos do conceito fechado. Se, ao contrário, as características são renunciáveis e graduáveis, falamos de tipo. Esse deve ser o critério distintivo"[171]. Tal como há separação entre

---

[168] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 156. As mesmas considerações constam em: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 361.

Repetimos com Schoueri que: "(...) a evolução tipológica nada teve a ver com as normais imprecisões da linguagem; por conta destas, cogita-se da indeterminação dos conceitos, não de tipos. Ou seja: embora se volte a um conceito preciso, o legislador pode ainda assim gerar certa vagueza, porque os termos de que se vale são imprecisos. Nesse caso, cabe ao aplicador da lei determinar, em cada caso, o conceito. Este tende, nesse sentido, a solidificar-se pela experiência de sua aplicação constante. No caso dos tipos, sua aplicação não tem a função de estreitamento, mas, ao contrário, amplia o próprio tipo, já que mais uma situação 'típica' vem agregar-se às anteriores" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 254).

[169] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 119.

[170] Também Regina Helena Costa:

"Em verdade, impende destacar que a distinção entre o tipo e o conceito classificatório é uma questão de grau. (...) Desse modo, não há exclusivismo num ou noutro modo de pensar, mas prevalência de um sobre o outro, especialmente dos conceitos fechados sobre os tipos." (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 36).

Igualmente Heleno Torres: "O homem, na sua incessante atividade intelectual de pensar sobre o geral e o abstrato, pratica uma atitude *tipológica* ou *conceitual*. São dois modos de pensar o *geral*, distintos entre si, mesmo que a fronteira existente entre ambos seja demasiada fugidia, impossível de traçar limites claros entre o que seja conceitual e o que já não seja tipológico." (TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 58).

[171] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 122.

o branco e preto não é estanque, pois entre eles há diversos tons de cinza, também a divisão entre tipo e conceito não é estanque e abrupta, mas graduável.

Por isso, embora teoricamente distintos, conceito jurídico indeterminado e tipo jurídico podem se aproximar, utilizando-se, para aquele, notas do método tipológico. Este se dá por comparação e graduação, podendo ser mais ou menos tipológico (como se percebe dos exemplos da típica casa da Saxônia e do aluno de graduação na disciplina direito tributário), em lugar do método conceitual, de subsunção, binário (como o "tudo ou nada", que caracterizaria a regra, segundo Dworkin).

Comparando os princípios com os tipos, Misabel Derzi diz que alguns daqueles teriam se convertido em conceitos determinados, como o princípio da legalidade (com o que discordamos, pois entendemos que a legalidade tem a configuração de regra, não de princípio). Há outros princípios que, a seu ver, restariam indeterminados ou imprecisos e, para alguns deles, o método tipológico de identificação seria adequado, como o não-confisco, a igualdade, a função social da propriedade[172].

As lições de Misabel Derzi nos conduzem a concluir que, novamente, a classificação como conceito indeterminado e/ou cláusula geral, de um lado, e tipo, de outro, podendo também incluir os princípios, se dá com base em critérios distintos. Simplificando, é possível classificar os seres humanos conforme o sexo, em mulheres e homens, conforme a altura, em altos e baixos, ou conforme a gordura, em magros e obesos. É incorreto supor que dado ser humano ou é homem, ou é alto, ou é magro. Ele pode ser assim caracterizado por todos esses qualificativos ao mesmo tempo, pois são classificações distintas.

Algo de semelhante se dá entre tipo e conceito indeterminado, ou entre tipo de cláusula geral, ou entre tipo e princípio. Há de se ter certo cuidado.

---

[172] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 146-147.
Em sua obra "Direito tributário, direito penal e tipo", a autora discorreu:
"A indagação que nos deve nortear é a seguinte: são estabelecidas características rígidas, suficientes, necessárias e irrenunciáveis do princípio, o que seria próprio de um conceito fechado, ou são elas conformadoras de uma estrutura flexível?
O princípio da legalidade, em matéria tributária, *verbi gratia*, converteu-se em conceito determinado. O Código Tributário Nacional nomeia suas características, características essas já amplamente deduzidas da doutrina e da jurisprudência. A delimitação do campo conceitual objetivo do princípio foi feita não por via tipológica, mas pela determinação de um conceito abstrato. Observe-se que suas notas são irrenunciáveis, formando uma estrutura não flexível. A concreção do princípio, pois, foi feita de forma não tipológica.
Já outros princípios constitucionais, nomeados no Texto Constitucional, restam indeterminados ou imprecisos. Para alguns deles, propõe-se o método tipológico de identificação." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 107-108).

Nada obsta que um conceito indeterminado se configure, em certa medida, como um tipo. Assim, até mesmo a menção a "noite", contida no artigo 293 do Código de Processo Penal[173], na ausência de delimitação precisa (por exemplo, o período entre 18:00 de um dia e 06:00 do dia seguinte), pode se demonstrar um conceito indeterminado (que vai sendo determinado pela jurisprudência) e ser utilizado o método tipológico, concluindo-se mais facilmente que às 23:00 é indubitavelmente de noite, enquanto 18:10, no verão, quando escurece por volta de 19:30/20:00 em algumas regiões (principalmente se adotado o chamado "horário de verão"), pode haver dúvida se já pode ser considerado noite.

Da mesma forma, se diga com ainda mais razão, frente a uma cláusula geral, por envolver um valor, como a obrigação de seguir o parâmetro da boa-fé objetiva no direito privado. Ela configura-se em parte como um tipo, pois a ela é aplicável o modo de raciocinar tipológico, de graduação: nos deparamos com condutas mais ou menos consentâneas com o parâmetro da boa-fé.

Isso não significa que todo tipo é também um conceito indeterminado ou uma cláusula geral. O exemplo da casa típica da Saxônia é um exemplo. É viável inclusive que a mesma expressão possa ser encarada como um conceito determinado ou como um tipo, como bem apontou Luís Eduardo Schoueri, no exemplo do aluno de graduação da disciplina direito tributário.

Por fim e de qualquer forma, convém relembrar que o tipo envolve um mínimo de conceitualização, pois, embora comporte graduação e suas características sejam renunciáveis, há um conteúdo mínimo (maleável, não fixo) sem o qual se concluirá, frente a certa realidade, que não se trata de um caso *típico*. Por extensão, um conceito indeterminado jurídico, uma cláusula geral, um princípio jurídico podem comportar uma compreensão própria do tipo, porém, há restrições a esse raciocínio, até decorrentes da necessidade de certeza jurídica.

Exemplificando: ainda que se possa concluir que certa medida legal aprovada pelo Poder Legislativo promova o valor da igualdade menos do que outra potencial medida, ainda assim o Judiciário, chamado a se manifestar, deverá decidir se ela guarda ou não consonância com a Constituição Federal e o ordenamento jurídico brasileiro. Não será possível afirmar que ela é um pouco menos obrigatória, pois um pouco menos promotora do princípio da igualdade.

---

[173] "Art. 293. Se o executor do mandado verificar, com segurança, que o réu entrou ou se encontra em alguma casa, o morador será intimado a entregá-lo, à vista da ordem de prisão. Se não for obedecido imediatamente, o executor convocará duas testemunhas e, sendo dia, entrará à força na casa, arrombando as portas, se preciso; sendo noite, o executor, depois da intimação ao morador, se não for atendido, fará guardar todas as saídas, tornando a casa incomunicável, e, logo que amanheça, arrombará as portas e efetuará a prisão."

Ou a medida legal é obrigatória ou não. Assim é, pois, na maior parte dos casos, o funcionamento do direito não é tipológico[174].

Por isso, na escala de graduação entre o mais e o menos típico, o mais e o menos realizador de um princípio jurídico, o mais e o menos consentâneo como uma cláusula geral, o fundamental será decidir a partir de qual ponto deixa-se de ser típico, passa-se a ser contrário ao princípio, ou a cláusula geral é contrariada.

1.6. A dinâmica de funcionamento do sistema jurídico

Propusemos analisar melhor o movimento interno do ordenamento jurídico, a dinâmica de seu funcionamento. Vimos que ele configura um sistema autopoiético, que não é alterado senão de acordo com suas próprias regras. Há uma dinâmica circular. De outro lado, o sistema jurídico é cognitivamente aberto e sofre influências/ "irritações" dos demais sistemas (como o econômico, o político, o moral etc.). Se a função do direito consiste em viabilizar a segurança da expectativa, como diz Luhmann, deve-se enfrentar as contingências, isto é, a possibilidade de a realidade vir a ser diferente daquela esperada. Para tanto há o que Luhmann chama de "válvulas de segurança", que de certo modo contornam consequências inaceitáveis pela sociedade, mas que estariam de acordo com a literalidade de regras de conteúdo demasiadamente rígido. As contingências e as "válvulas de segurança" são como que a abertura do sistema jurídico para a vida e auxiliam o cumprimento da função de garantir expectativas. Entre as "válvulas de segurança" estão os princípios jurídicos, os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais, os tipos jurídicos.

Em todos eles percebe-se que a dinâmica do ordenamento jurídico dista da subsunção automática ou mesmo simples, de reconhecer na realidade o espelho fático do dispositivo normativo.

Não se trata apenas de, entre dispositivo ou enunciado normativo e norma, estar o ser humano, com sua carga de valores, suas experiências prévias, sua cultura, que constrói a norma a partir do enunciado[175]. Isso porque o ordenamento jurídico não trata somente da interpretação

---

[174] "A tendência para a abstração classificatória do direito é forte em razão de certos princípios, dentre os quais ressalta a segurança jurídica. Isso não significa, porém, que não haja espaço aos tipos, espaço esse que pode ser maior ou menor, dependendo do sentido requerido pelo direito." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 97).

[175] Voltamos a citar Paulo de Barros Carvalho, em outro trecho de sua obra, mas que também evidencia que a norma é construção do intérprete a partir do enunciado: "Sobre o sentido dos enunciados, é preciso dizer que ele é construído, produzido, elaborado, a contar das marcas gráficas percebidas pelo agente do conhecimento. Desde que se mostre como manchas de tinta sobre o papel, no caso do direito escrito, insisto, assumindo a natureza de um ente físico, materialmente tangível, não se poderia imaginar, em sã consciência, que essa base empírica

do texto desvinculado da realidade. O direito existe para ser aplicado à realidade. Sem esta, aquele é um todo destituído de utilidade e, até, de sentido"[176].

O percurso de interpretação e aplicação da norma não é linear, nem direto. Não se trata de analisar a constituição, isoladamente considerada, como se não houvesse quaisquer outros dispositivos normativos e como se não houvesse a realidade, e desse modo interpretar um dispositivo constitucional de modo a fixar qual seria sua moldura kelseniana possível. A seguir, pegar a lei ordinária (ou complementar) aplicável ao caso, para também interpretá-la considerando somente a norma acima dela, a constituição, e construir sua própria moldura kelseniana, desconsiderando todos os demais dispositivos normativos e a realidade. Por fim, tomar um decreto ou um contrato, para extrair dele a exegese correta, ainda que inspirado ou guiado pelas interpretações previamente fixadas da constituição e da lei (complementar ou ordinária). Tudo isso é e deve ser feito, mas não somente isso.

Bem sabem aqueles que lidam com a hermenêutica e a aplicação do ordenamento jurídico que não é assim que se passa. Sejam eles advogados desenvolvendo os melhores argumentos para defender seus clientes, representantes da Administração Pública que devem "aplicar a lei de ofício", juízes que decidem as lides que lhe são colocadas, representantes do Ministério Público ciosos de seu dever de zelar pela defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis (art. 127, "caput", da Constituição Federal).

A realidade da dinâmica do ordenamento jurídico é bem menos linear e direta e muito mais complexa do que a visão simplificada da pirâmide kelseniana pode fazer crer aos mais incautos ou mais pueris. Como diz Marc Pelletier:

> *De la même façon, la métaphore pyramidale de l'ordonnancement juridique ne fournit pas une représentation adéquate du système juridique: les relations entre les normes sont plus complexes, plus enchevêtrées que celles modélisées par le juriste*

---

contivesse, dentro dela, como uma joia, o conteúdo significativo, algo abstrato, de estrutura eminentemente ideal. Muito menos, que o teor de significação estivesse envolvendo o material empírico, ou sobre ele flutuando como nuvens que recobrem os elevados rochedos. Não, o sentido é construído ao longo de um processo, iniciado, na hipótese, pela percepção visual das letras, dos vocábulos e das partículas que unem os vocábulos, organizando formações mais amplas. *É o ser humano que, em contacto com as manifestações expressas do direito positivo, vai produzindo as respectivas significações*. Daí a asserção peremptória segundo a qual é a interpretação que faz surgir o sentido, inserido na profundidade do contexto, mas sempre impulsionada pelas fórmulas literais do direito documentalmente objetivado. Sim, porque já foi dito e redito que não há texto sem contexto ou, de outro modo, não há plano de expressão sem plano de conteúdo e vice-versa." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 130-131).

[176] "Ora a forma sob a qual o Direito adquire um significado determinante do nosso viver consiste em ele dizer-nos algo sobre o modo como *in concreto* nos devemos conduzir. Nesta conformidade o Direito, se há de lograr significação para a nossa vida, tem de destilar-se em *concretas regras de dever-ser*" (ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, p. 76).

> *autrichien. Selon les tenants de la cause post-moderne, a linéarité du schéma pyramidal ne prend pas en considération les phénomènes d'interactions, de feed-back et les tensions existant entre les niveaux du système juridique.*[177]

Basta perceber que nem o dispositivo constitucional ou a lei infraconstitucional apropriados a certo fato surgem automaticamente, para então serem interpretados. O fato bruto, da realidade, não vem acompanhado dos dispositivos normativos que lhe são próprios, apenas aguardando para serem interpretados. A inferência quanto a serem aplicáveis certo dispositivo da constituição e uma lei e não outra qualquer já demanda análise (interpretação) da realidade, para então ir à constituição, seguir para a lei, muitas vezes retornar ao caso concreto a fim de identificar eventuais detalhes ou circunstâncias que o acompanham e regressar à constituição e à lei.

Mesmo a interpretação de um dispositivo normativo hierarquicamente superior pode ser impactada de algum modo por dispositivo normativo de nível hierárquico imediatamente inferior. Por exemplo, a Constituição Federal de 1988 não institui, ela própria, tributos, ela concede a competência para União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios o fazerem. Entre a Constituição e a instituição do tributo há ainda a lei complementar do artigo 146 da Constituição (função hoje exercida pelo Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966). As escolhas feitas pelo legislador infraconstitucional, ao instituir um tributo, acabam por gerar reflexos na interpretação de dispositivos constitucionais, frequentemente levando o exegeta a "descobrir", na verdade construir, significados do texto constitucional ignorados até então e que possivelmente jamais seriam "descobertos" não fossem os dispositivos infraconstitucionais. O tratamento jurídico pelo dispositivo infraconstitucional desperta novas exegeses do enunciado constitucional.

Algo semelhante se dá em relação aos fatos. Estes, na sua infinita variedade, levam a questionar qual o tratamento jurídico adequado a alguns deles, que claramente não foram antevistos pelo legislador e que só se subsomem a certo dispositivo normativo com dificuldade. Muitas vezes, fatos como esses levam ao alargamento do alcance do enunciado jurídico contido na constituição ou em regra infraconstitucional. Não sem razão já se disse que as mais

---

[177] PELLETIER, Marc. Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité? L'example de la CSG. In *Archives de philosophie du droit*. Nº 42, 2002, p. 225.
Tradução livre: "Da mesma forma, a metáfora piramidal do ordenamento jurídico não fornece uma representação adequada do sistema jurídico: as relações entre as normas são mais complexas, mais emaranhadas do que as modeladas pelo jurista austríaco. Segundo os proponentes da causa pós-moderna, a linearidade do esquema da pirâmide não leva em consideração os fenômenos de interações, *feedback* e as tensões existentes entre os níveis do sistema jurídico."

complicadas questões jurídicas não residem na compreensão de enunciados normativos, mas em como encaixar neles os fatos ocorridos.

Como nos fala Engish, há um "(...) pendular entre cá e lá do olhar, entre a premissa maior e a situação da vida"[178]. Larenz, lembrando esse trecho, comenta:

> Engish fala de um 'ir e vir da perspectiva entre a premissa maior e a situação fáctica da vida', (...) Trata-se, mais uma vez, do processo que já conhecemos, de esclarecimento recíproco, de uma forma de manifestação do 'círculo hermenêutico'. O 'ir e vir da perspectiva' entre a situação de facto e a proposição jurídica não deve conceber-se como se o observador mudasse apenas a direcção do seu olhar, mas trata-se antes de um processo de pensamento em cujo decurso a 'situação de facto em bruto' será conformada enquanto situação de facto acabada (como enunciado) e o texto da norma (como que a norma em estado bruto), na norma suficientemente concretizada para a apreciação desta situação de facto.[179]

Canotilho, por sua vez, influenciado por Larenz, segue a mesma trilha, ao ponderar que interpretação e aplicação não se desenvolvem somente em uma direção, "(...) de cima para baixo, ou seja dos princípios mais abertos para os princípios e normas mais densas, ou de baixo para cima, do concreto para o abstrato. A formação do sistema interno consegue-se mediante um processo biunívoco de 'esclarecimento recíproco')"[180].

Há um ir e vir, um processo dialético, entre norma superior, norma inferior e fato. O percurso talvez parta não da norma, mas do fato, para então ir à norma inferior, questionar-se se esta deve sofrer influência interpretativa de um princípio ou regra constitucional e ponderar a propósito dos muitos preceitos constitucionais, então voltar à norma inferior para melhor interpretá-la, retomar o fato, perceber que circunstâncias antes não tidas como relevantes adquirem "uma cor" especial quando levados em consideração os dispositivos normativos, o que demanda um retorno à atividade hermenêutica desses, para, finalmente, aplicar a norma ao fato.

Contrariamente a uma pirâmide com níveis estanques, que vão sendo progressivamente ultrapassados e aos quais não se precisa mais retornar, a dinâmica autopoiética do sistema jurídico é bem mais intrincada, labiríntica e enigmática. Como já se disse, inspirando-se em

---

[178] ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988, p. 150.

[179] LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 337.

[180] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 182.
Também Paulo Ayres Barreto: "Ao construir a norma jurídica, quando, chegando em S4, o intérprete verifica que a norma precisa ser adaptada para que apresente compatibilidade com uma regra constitucional, por exemplo, retoma aos patamares inferiores da interpretação, tantas vezes quanto necessário, de modo a construir coerentemente o sistema." (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário:* limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 28).

Shakespeare e em Hamlet, há mais coisa entre a norma e o fato jurídico do que pensa nossa vã filosofia.

Em lugar de uma pirâmide linear, o ordenamento jurídico, em sua dinâmica real, autopoiética, atua mais uma rede, com intrincadas ligações entre suas diversas partes. É o que propõe Misabel Derzi: "Uma rede entrelaçada (em lugar da pirâmide kelseniana) representa o novo modelo do Direito, policêntrico e horizontal"[181]. No mesmo sentido, o já citado Marc Pelletier:

> *La métaphore de la pyramide kelsénienne de l'ordonnancement juridique céderait, de ce fait, la place à une représentation du système juridique, centrée sur le modèle du réseau. À la verticalité d'un ordre juridique imposé succéderaient la circularité et l'horizontalité d'un tissu normatif négocié dans la mesure, notamment, où les considérations d'efficience des politique publiques tendent à le disputer à la validité formelle du droit.*[182]

Há interrelações e influências mútuas as mais variadas, com normas inferiores concretizando/aplicando normas superiores, mas também auxiliando na identificação do conteúdo destas tudo dentro da clausura operacional, mas abertura cognitiva do sistema jurídico que se autorreproduz de acordo com seus próprios processos e regras.

Essa constatação é mais clara quando se tem em mente as válvulas de segurança que tratamos, tais como princípios, conceitos indeterminados, cláusulas abertas e tipos. Eles propiciam essa abertura para o real[183]. Esse ir e vir constante, essa dialética entre fato e norma, entre dispositivo infraconstitucional e enunciado constitucional.

Por exemplo, a cláusula aberta tem a indefinição, a fluidez de um conceito indeterminado com a referência a valores positivados como princípios no ordenamento jurídico. Não basta somente identificar um enunciado normativo e buscar a subsunção com o fato ocorrido na realidade. Bem mais do que isso, é necessário analisar o fato, ir para o enunciado normativo que não é completo, pois sua compreensão e alcance de aplicação depende da avaliação dos próprios fatos a serem regulados, retornar ao fato, valorá-lo segundo os princípios contidos na constituição, reinterpretar o enunciado normativo tendo em vista o fato e o valor

---

[181] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 102.

[182] PELLETIER, Marc. Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité? L'example de la CSG. In *Archives de philosophie du droit*. Nº 42, 2002, p. 210.
Tradução livre: "A metáfora da pirâmide kelseniana de ordenamento jurídico daria, portanto, lugar a uma representação do sistema jurídico, centrada no modelo de rede. À verticalidade de uma ordem jurídica imposta seguir-se-ia a circularidade e a horizontalidade de um tecido normativo negociado na medida, em particular, que considerações sobre a eficácia das políticas públicas tendem a contestar a validade formal da lei."

[183] "Na verdade, a questão é inerente a toda idéia de sistema. Há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 27).

envolvido. Há esse ir e vir dialético em que a norma é construída tendo em vista o fato, ao tempo em que dispositivos constitucional e infraconstitucional são mutuamente influenciados.

Todo esse arrazoado não significa, de modo algum, desapreço ao direito positivo, nem à pirâmide kelseniana, como símbolo da hierarquia presente no sistema jurídico. Pensamos que a imagem da pirâmide é simplificadora, como toda teoria, porém, frente à complexidade do mundo e do direito atuais, é demasiadamente simplificadora e pode representar dificuldade à boa compreensão da dinâmica de funcionamento do direito, mormente perante princípios, conceitos indeterminados e cláusulas abertas, como a boa-fé objetiva.

Todavia, não propomos, de maneira alguma, deixar de lado os enunciados normativos do direito positivo. Este é o início do trabalho do jurista e a elucidação de seu significado e sua aplicação aos fatos, seu objetivo. Dizemos, com Paulo de Barros Carvalho: "Os predicados da inesgotabilidade e da intertextualidade não significam ausência de limites para a tarefa interpretativa. A interpretação toma por base o texto: nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele"[184]. Não se propõe, de modo alguma, perder-se em um pluralismo de objetos de estudo, que só trariam inexatidão e dúvida[185].

---

[184] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 194.

[185] Vale o alerta de Marc Pelletier:

"Dans ces conditions les propositions des partisans de la thèse post-moderne invitent à un dépassement des constructions kelséniennes, jugées inaptes à rendre compte de la réalité du système juridique. C'est donc sur la base de l'observation empirique du système juridique que la pensée post-moderne propose une rupture épistémologique. Fondamentalement, la proposition post-moderne met en cause, au nom de l'observation et de la réalité du système juridique, la séparation du droit et du fait. L'instrumentalisation du droit validerait l'emprise du fait sur la norme.

Cette proposition est certes intéressante mais la revendication du pluralisme et de la complexité risque, comme l'ont justement notée P. Maisani et F. Wiener, d'entraîner une 'dilution de l'objet droit'. Surtout, elle nous semble confondre théorie et sociologie juridiques. Peu importe, en définitive, que la représentation du système juridique ne soit pas conforme à la réalité du système. Critiquer l'ordonnancement juridique à partir de l'organisation de ce système est une opération aisée à l'échec. (…)

(…)

Par ailleurs, la valeur descriptive de l'hypothèse post-moderne ne se double qu'imparfaitement d'une pertinence explicative. Les notions de complexité et de pluralisme n'impliquent pas de renoncer au cadre épistémologique kelsénien: le caractère simple et linéaire de la pyramide kelsénienne ne correspond que très imparfaitement à l'organisation du système juridique, mas cet ordonnancement constitue une hypothèse difficilement surmontable, dans la mesure où il permet la conceptualisation de l'objet d'étude de la théorie juridique. C'est donc la difficulté de l'alternative post-moderne quant à la détermination de la clôture du système juridique que rend difficile la proclamation d'une nouvelle ère juridique et partant d'une approche renouvelée de la fiscalité." (PELLETIER, Marc. Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité? L'example de la CSG. In *Archives de philosophie du droit*. Nº 42, 2002, p. 225-228. Tradução livre: "Nessas condições, as propostas dos partidários da tese pós-moderna nos convidam a ir além das construções kelsenianas, consideradas inadequadas para levar em conta a realidade do ordenamento jurídico. É, portanto, com base na observação empírica do sistema jurídico que o pensamento pós-moderno propõe uma ruptura epistemológica. Fundamentalmente, a proposição pós-moderna questiona, em nome da observação e da realidade do ordenamento jurídico, a separação entre direito e fato. A instrumentalização da lei validaria o domínio do fato sobre a norma.

Esta proposição é certamente interessante, mas a demanda por pluralismo e complexidade corre o risco, como P. Maisani e F. Wiener bem notaram, de levar a uma 'diluição do objeto certo'. Acima de tudo, parece-nos confundir

Também é Paulo de Barros Carvalho quem alerta que, sem hierarquia "(...) não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deve prevalecer. Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior"[186].

A imagem da pirâmide continua válida, útil. Contudo, há de se ter em mente que a dinâmica do direito é bem mais rica e intrincada do que se pode pensar à primeira vista e que o direito se comporta como uma rede entrelaçada e que para sua aplicação aos fatos se impõe o ir-e-vir não só entre os diversos dispositivos normativos de diferente hierarquia, com os fatos.

É o que se precisa estar presente para ingressarmos no tema da boa-fé. Para tanto, resgataremos seu lento evoluir histórico, que auxiliará a compreensão do momento atual da boa-fé.

---

teoria jurídica e sociologia. Em última análise, não importa que a representação do sistema jurídico não esteja de acordo com a realidade do sistema. Criticar o ordenamento jurídico da organização desse sistema é uma operação fácil de falhar. (…)
(…)
Além disso, o valor descritivo da hipótese pós-moderna é apenas imperfeitamente associado a uma relevância explicativa. As noções de complexidade e pluralismo não implicam abandonar o quadro epistemológico kelseniano: o caráter simples e linear da pirâmide kelseniana corresponde apenas de forma muito imperfeita à organização do sistema jurídico, mas esse ordenamento constitui uma hipótese difícil de superar, na medida em que permite a conceituação do objeto de estudo da teoria jurídica. É, portanto, a dificuldade da alternativa pós-moderna em determinar o encerramento do ordenamento jurídico que dificulta a proclamação de uma nova era jurídica e o início de uma abordagem renovada da tributação.").

[186] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*, linguagem e método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 216.

2. HISTÓRICO SOBRE O DESENVOLVIMENTO DA BOA-FÉ

2.1. Considerações iniciais

A boa-fé, tal como presente em numerosos ordenamentos jurídicos atuais, teve uma evolução longa e complexa, não linear. Suas raízes são o direito romano, mas ao longo da história teve contribuições do direito canônico, de juristas francesas, do movimento de codificação, do direito germânico e do recente incremento de importância dos valores no sistema jurídico, como decorrência do chamado pós-positivismo.

Passear por esse desenvolvimento histórico não é diletantismo. O presente é fruto do passado, decorre dele. Perceber-se-á, mais à frente, que características atuais da boa-fé derivam de seu passado. Daí a utilidade do breve histórico que se segue.

2.2 Direito romano

A boa-fé não deriva de um instituto ou de um tratamento jurídico único no Direito Romano. Embora a falta de documentação histórica precisa e a impossibilidade de reconstituir o ambiente sociocultural então existente impeçam a identificação de um quadro mais nítido, pode-se apontar a origem remota da boa-fé como a *fides* romana[187].

---

[187] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 53.
Flávio Rubinstein traça um panorama da doutrina romanística a respeito da melhor tradução para a palavra "fides", a demonstrar as divergências que cercam até mesmo a origem histórica do vocábulo e, por extensão, a inviabilidade de ser ter uma noção mais precisa:
"Consoante afirma A. Carcaterra, a análise etimológica do termo *fides* indica que este teria bases na língua grega, significando 'liame' ou 'vínculo' Ao lado deste significado objetivo há um outro subjetivo, com referência seja a quem está vinculado, seja a quem espera o respeito ao vínculo.
D. Nõrr observa que a noção de *fides* é tradicionalmente traduzida por 'confiança', 'honradez', 'lealdade', 'fidelidade', 'garantia', 'crédito', 'confiabilidade' etc. Para o autor, haveria dois motivos que fundamentariam ser 'confiança' a tradução mais adequada. Primeiramente, esta seria a análise filológica mais convincente, consoante apontado por especialistas. Ademais, esta palavra evocaria aos juristas modernos o princípio da confiança (*Vertrauensgrundsatz*), de estrutura muito semelhante à *fides* romana.
Este entendimento, contudo, é incompatível com o de P. Bonfante, para quem seria impossível defender que a *fides* apresentava, na linguagem verdadeiramente romana, o sentido do termo alemão *Glaube* (confiança), o qual somente surgiria com o advento do Cristianismo e do Direito Canônico. Para o romanista, não seria *Glaube* a significação fundamental da noção, mas sim *Treue* (lealdade), motivo pelo qual a primeira designação deve ser evitada, de modo a não provocar confusão conceitual.
De outra parte, V. Arangio-Ruiz, ao verter a obra clássica de F. Schulz para o italiano, prefere usar a palavra *fedeltà*, considerando-a a mais apropriada para denotar os diversos significados da *fides*, como fidúcia, fé e a própria 'fidelidade'.
P Bonfante critica também essa posição, afirmando que se deve rejeitar a conveniência de traduzir *fides* por 'fé' ou outras noções similares, pois a palavra fé não teria conservado o significado pleno do termo *fides*. A expressão 'prestar fé' não corresponderia a *fidem preastare* e, tampouco, 'perder fé' equivaleria a *fidem perdere*.
Assim, observa-se na doutrina romanística clara discrepância provocada pelas diversas tentativas de tradução de *fides*." (RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, 99, p. 589-590).

A *fides* foi uma ideia ligada ao respeito à palavra dada[188] e originariamente se apresentava com três prismas semânticos: a *fides*-sacra, com conotação religiosa, expressa no culto da deusa Fides, que personificava a palavra dada[189]; a *fides*-ética, de conotação moral; e a *fides*-fato, sem conotações religiosas ou morais, aplicável às relações de clientela. Segundo Menezes Cordeiro, sua base inicial não foi especificamente jurídica e, sim, mais propriamente religiosa e moral, sendo que em tal época não eram claros os limites entre a religião, a moral e o mundo jurídico[190].

---

[188] SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 21.
Também Flávio Rubinstein:
"Em linhas gerais, estar-se-ia diante de um vínculo de garantia, no qual se pressupunha a necessidade de manter a palavra dada, com níveis de representação sacros e, mais tarde, éticos e morais.
A *fides*, como afirma Schulz, era definida na Antigüidade como a existência de palavra dada (*fit quod dicitur*), uma das facetas da *constantia* (invariabilidade), que na visão dos romanos perfaria a virtude central do homem. (...)
As fontes literárias confirmam a relação, tão cara para os romanos, entre a noção em tela e a manutenção da palavra dada. Para Cícero, a fundação da *iustitia* seria a própria *fides*, a qual demandava a verdade e a fidelidade a promessas e acordos." (RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. Quartier Latin/IBDT, 2001, p. 22).

[189] "A deusa Fides, invocada na celebração de negócios entre cidadãos e entre cidadãos e peregrinos, velava pelo bom cumprimento de tais negócios, protegendo os cumpridores e castigando os faltosos." (*Idem, Ibidem*, p. 592).
"A sua origem resulta do culto à divindade *Fides*, afiançadora da eqüidade nas estipulações verbais e de seu cumprimento, praticado em seu templo no Capitólio. A sua veneração ocorria no dia 01 de outubro, àquela dedicado, no qual os flâmines de Júpiter, Marte e Quirino, transportados ao local sagrado em um carro coberto, conduzido por dois cavalos, realizavam os sacrifícios com a mão direita ocultada, até a ponta dos dedos, por um pano de lã branca, a exprimir que a palavra dada deve ser inviolável, secreta e capaz de ligar duas partes.
O simbolismo traduzira, na transformação progressiva registrada por Ursicino Alvarez, diversas significações. Originariamente, parecera expressar vinculação, designando o ato em virtude do qual alguém se entregava, ou se vinculava, ao poder de outrem. Ao depois, serviu para retratar o motivo justificador da vinculação, eqüivalendo a 'tenho confiança', ou 'tenho fé', ou 'mereço fé de alguém'. A esta acepção se ligou a idéia de responsabilidade, refletindo o sentido de cumprir a palavra empenhada, a importar, como diz o autor, 'no sentimento de lealdade contratual, do cumprimento fiel dos convênios acertados, ainda que não fossem exigíveis juridicamente, eqüivalendo, portanto, a honorabilidade, probidade, garantia, honradez, confiança, fé, tanto a que alguém inspira a seus concidadãos, como a que estes são capazes de inspirar-nos.
A *fides* representara, assim, o fundamento natural das relações humanas em Roma, dela emanando a concepção de confiança, a alcançar reminiscências nos dias atuais, tanto que, longuíssimo tempo após o desaparecimento da tradição religiosa, o aperto de mãos ainda denota sinal de segurança mútua." (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 62).

[190] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 58 e 59.
Flávio Rubinstein relata as diferentes opiniões entre os romanistas sobre se a *fides* já teria a natureza de uma norma jurídica. Sustenta ser aceitável esse entendimento em relação à aplicação às relações externas, como será relatado a seguir. Confira-se:
"Com base no estudo comparativo destas diferentes correntes, parece lícito defender a natureza de norma jurídica para a *fides* apenas no que concerne ao prisma funcional que esta apresentava nas relações externas de Roma. Fundamentam esta asserção as importantes conseqüências jurídicas trazidas por esta noção no plano internacional, como a necessidade de observância dos vínculos contraídos e as sanções previstas para a sua violação.
Em que pese ser admissível essa natureza jurídica da *fides* no plano externo, não parece cabível afirmar que se possa falar em uma norma geral de *fides* no Direito Romano, muito menos em uma prematura representação de um princípio de boa-fé romano." (RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, 1999, p. 614).

Registra-se sua aplicação em duas áreas distintas: em relações internas, na cidade, entre seus habitantes, e nas relações externas, da cidade com outros povos.

Quanto à primeira, a *fides* tinha maior campo nas relações da clientela. Esta era uma espécie de estratificação social, entre os cidadãos livres e os escravos. As relações de clientela:

> (...) implicavam a existência de deveres de lealdade e obediência por parte do *cliens* em troca da proteção que lhe era dada pelo cidadão. Traduzindo a relação entre pessoas juridicamente desiguais, o cidadão livre (patrício) e o cliente, as relações de clientela são dominadas pela *fides*, compreendida tanto como *poder* do patrão (poder de direção) e *dever* do *cliens* (dever de obediência), quanto sob a forma de promessa de proteção, 'acto pelo qual uma pessoa era recebida na *fides* doutra.'[191]

Provavelmente tem essa origem a figura, padrão ou "*standard"* do "*bonus pater familiae*", como explica Flávio Rubinstein: "Assim, a *fides* consistiria em uma tentativa de objetivação do comportamento humano, de modo a possibilitar a previsibilidade das condutas individuais no âmbito de relações interpessoais, procurando adequar tais condutas aos padrões esperados de um homem médio comum (*bonus paterfamilie*)"[192].

Já nas relações externas, Menezes Cordeiro explica que as conotações da *fides* são diferentes. Se de um lado havia a submissão de outros povos a Roma, por meio de acordos bilaterais esta "(...) renunciava o uso da força militar em troca da sujeição de tais povos ao seu poder"[193]. No tratado celebrado entre Roma e Cartago, foi estipulado que os cidadãos de cada uma teriam proteção a seus negócios, "(...) sendo essa protecção assegurada pela pública fé"[194].

Com isso, a *fides* era utilizada em situações diversas e até contraditórias. No entanto, parece ter existido um conteúdo semântico central comum, de forma que a menção a ela causava reações afetivas, implicando a referência a algo com especial nível axiológico[195]. Por isso, a

---

[191] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 112.

[192] RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 21.

[193] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 95.

[194] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 64. Também: MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 113. Edilson Pereira Nobre Júnior assim discorre sobre este ponto: "Vitoriosa contra os cartagineses no século II a.C., Roma passara a se afirmar como grande centro comercial, para o qual afluem os povos dos territórios conquistados. Surge, para reger as relações entre os cidadãos e os peregrinos, o *ius gentium*, direito comum a todos os habitantes do Mediterrâneo, fundado sobre o *bonum et aequum* e a boa-fé. Graças à atuação do pretor, é edificado um sistema jurisprudencial (*ius honorarium*), que auxilia e supre o direito quiritário" (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 60).

[195] Nesse sentido, entre outros, Flávio Rubinstein:

"Tendo em vista a forte interação entre os prismas apresentados, parece inevitável deduzir-se que a *fides* deve ser vista como uma teia de conotações, a qual não poderia ser reduzida a uma noção precisa, confirmando sua já alegada complexidade conceitual.

fides tinha condições de ser utilizada em novas figuras jurídicas, com o desenvolvimento do Direito Romano.

Como se constata, a origem mais remota da boa-fé, a *fides*, já dá conta que ela traduzia e justificava realidades diferentes, com manifestações até desconcertantes. Do isolado vocábulo *fides* não é viável concluir qualquer significado, pois este surge apenas do contexto de sua utilização[196]. Despido de caráter jurídico-técnico, acaba por relacionar-se a institutos jurídicos variados. Foi desse panorama que, com o passar do tempo, lentamente foi se evoluindo da *fides* à *bona fides* (ou *fides bona*[197]) e às ações processuais conhecidas como *bonae fidei iudicia*, para o caso de quebra da lealdade recíproca devida na relação jurídica.

É igualmente incerta a maneira como se deu tal passagem[198]. De acordo com uma das teorias, o desenvolvimento social e econômico, com a aproximação de outros povos e o

---

Assim, parece assentado que a *fides* representava um vínculo de garantia, no qual se pressupunha a necessidade de manter a palavra dada, com níveis de representação sacros e, mais tarde, éticos e morais. Constatar-se-ia, dessa forma, um processo de evolução paulatina da *fides*, ao final do qual esta não mais se caracterizava como idéia mística e religiosa, mas como uma noção laica dotada de conteúdo técnico." (RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, 1999, p. 599).

[196] Nesse sentido: MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 67 a 70.

[197] Mais uma vez, há divergência entre os estudiosos do direito romano, com alguns sustentando que haveria diferença entre *bona fides*, que seria a faceta subjetiva, como erro e ignorância e *fides bona*, como critério normativo e objetivo. No entanto, a maioria dos estudiosos sustenta não existir essa diferença, sendo equivalentes as expressões (RUBINSTEIN, Flávio. A bona fides como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, 1999, p. 618).

[198] O Min. Moreira Alves aponta essa incerteza: "Com efeito, traçando a evolução das *fides bona* no direito romano das obrigações, cujos pormenores ainda são controvertidos, salienta *Hovart* ('Osservationni sulla *bona fides* nel diritto romano del suo insegnamento, I, pp. 423/443, Editore Jovene, Napoli, s/data) que ela, na época histórica, significa fidelidade à palavra dada com o dever de cumprimento da promessa o que levou ao reconhecimento jurídico e, portanto, à possibilidade de intentar ação – que não podia basear-se no *oportere* – em certos contratos (assim, nos consensuais mais antigos, a saber, a compra e venda e a locação), que não eram conhecidos do antigo *ius civile*, mas o foram primeiramente no comércio internacional dos romanos com os estrangeiros, dando-lhes sanção jurídico o pretor peregrino. Com o passar do tempo, esses contratos ingressaram no *ius civile* como negócios *iuris gentium*. Assim – e é essa a opinião dominante – a fórmula baseada no *oportere ex fide bona* foi introduzida pelo pretor peregrino, e depois adotada pelo pretor urbano, ingressando no *ius civile*. A *fides bona* tem, então, nova função: a de exigir que os contratantes ajam sem dolo e segundo o critério de relações leais e honestas, ou seja, a de exigir deles comportamento honesto positivo. A categoria dos *iudicia bonae fidei* já era conhecida no tempo de *Plauto*, e sua função de repressão do dolo e da desonestidade é da época de *Cícero*. No direito clássico, os *iudicia bonae fidei* dão ao *iudex* maior liberdade de apreciação, transformando-se a função da *fides bona* em meio de alargamento do *officium iudicis*, permitindo ao *iudex* levar em consideração o dolo de um dos litigantes sem a inserção da fórmula da *exceptio doli*, bem como fazer, ao determinar o valor da condenação, a compensação dos créditos e débitos do autor e do réu, e incluir na condenação o valor dos frutos e dos juros não convencionados. Com o desaparecimento do processo formulário e, na fórmula, da cláusula *oportere ex fide bona*, a boa-fé no direito pós-clássico se transforma em cláusula geral de direito material que domina todo o sistema contratual. Por isso, no direito justianeu alarga-se a esfera das ações *bonae fidei* e se restringe a das ações *stricti iuris*." (ALVES, José Carlos Moreira. O novo Código Civil brasileiro e o direito romano – Seu exame quanto às principais inovações no tocante ao negócio jurídico. In NETTO, Domingos Franciulli, MENDES, Gilmar Ferreira e MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *O novo Código Civil:* Estudos em homenagem ao professor Miguel Reale. São Paulo: LTr, 2003, p. 120-121).

incremento do comércio, demandou novas soluções jurídicas. A *fides* teria passado a ser aplicada de forma objetiva, sendo apelidada de *bona*, e passou a estabelecer o dever de cumprir o acordado. Ela também dava instrumentos para a interpretação dos acordos feitos e para o preenchimento de eventuais lacunas. "A *bona fides* era, em síntese, um critério normativo de comportamento, que modelou todo um complexo de relações obrigacionais romanas, fornecendo a possibilidade de valorá-las objetivamente, por meio da atuação judicial"[199].

Como observa Amélia González Méndez: "Se trata, por tanto, de una creación romana ligada al proceso"[200]. Com efeito, o Direito Romano tinha base processual (com certa semelhança com o sistema da *common law*) e os *bonae fidei iudicia* se originaram dos processos, das atividades do pretor na análise de casos concretos. Menezes Cordeiro explica: "Os *bonae fidei iudicia* impõem-se, desta forma, como criação do pretor, actuando na base da sua competência própria para *ius dicere* e não a mandato de alegadas normas oriundas da *fides*"[201]. Muito possivelmente, a *bona fides* decorreu dos *bona fidei iudicia*[202], do progressivo

---

[199] RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito,* Universidade de São Paulo, 1999, p. 617. E também: "Deduz-se, em suma, não mais bastar somente a mantença da palavra ofertada, pressupondo-se também a adoção, pelas partes, de posturas que correspondessem aos costumes dos homens de bem e aos usos do comércio" (NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 68).

[200] MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributário.* Madri: Marcial Pons, 2001, p. 53.
Tradução livre: "É, portanto, uma criação romana ligada ao processo."

[201] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 99.
Judith Martins-Costa explica: "É justamente aqui que se embricam os *bonae fidei iudicium*: estes consistiam em um procedimento perante o juiz no qual o demandante apresentava uma fórmula especial – embora postulando *actiones in ius conceptae* – na qual, não podendo demonstrar uma *intentio* baseada na *lex*, a fundava na *fides*, ordenando então o pretor que o juiz sentenciasse conforme os ditados da boa-fé. Esta fórmula especial, denominada *oportet ex fides bona*, era alegada pelos *bonae fidei iudicia*, isto é, os que, postulando *actiones in ius conceptae*, não tinham uma *intentio* baseada em texto expresso de lei, mas apenas na alegação da *fides bona*. Era, pois, uma '*intentio' que recaía sobre um 'incertum', carecendo, pois, da 'demonstratio', a parte da fórmula na qual se explicava o assunto objeto da demanda*" (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 120 e 121).
Este trecho de Flávio Rubinstein é igualmente bem explicativo:
"Na sentença, baseada em circunstâncias concretas e específicas, manifestava-se a atividade criativa do juiz, que em muitos casos estabelecia para as partes uma norma sem precedentes no ordenamento jurídico romano. Esta norma seria particular, mas, através da reprodução em sentenças, chegar-se-ia a uma norma de cunho geral.
(...)
Os precedentes criados pelos juízes somavam-se aos preexistentes, fazendo com que, de forma gradual, diversas normas aptas a estabelecer efeitos práticos da cláusula *oportet ex fide bona* estivessem implícitas nos *bonae fidei indicia*." (RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito,* Universidade de São Paulo, 1999, p. 643).

[202] "Com base no exposto, parece assentado reconhecer-se que a gênese da *bona fides* reside nos *bonae fidei iudicia*. Isso porque a *bona fides* seria o resultado de trabalho criativo dos pretores voltado à constituição de uma nova noção jurídica, a qual serviria de base para um sistema processual apto a tutelar as relações jurídicas surgidas na realidade da expansão comercial romana." (*Idem, Ibidem*.).

alargamento dos poderes do juiz no processo romano[203], ao deparar-se com os casos concretos trazido ao seu exame.

Elena de Carvalho Gomes detalha um pouco esse período histórico e as mudanças nele ocorridas. Na mencionada sistemática do direito romano fundado em ações, aquele que pretendesse uma tutela jurídica dirigia-se ao pretor e solicitava uma ação que, se acatada, era levada ao juiz. Durante certo tempo essa organização foi satisfatória. O crescimento do Império Romano mostrou, porém, suas limitações. "Nesse ponto interveio o pretor, que procurou contornar as dificuldades mediante a concessão de ações, ainda que à míngua do supedâneo formal do *ius civile*. Para tanto, passou a recorrer à *bona fides*, (...)"[204].

O fato é que, em determinado momento, surge nos textos jurídicos a expressão *bona fides*, para impor ao juiz que decidisse o processo em discussão sem se ater a tantos formalismos, tendo em conta a ausência de dolo das partes, mas considerando também o que elas efetivamente combinaram, o que vinha sendo decidido sobre o assunto e as circunstâncias do caso concreto[205].

---

[203] RÊGO, Nelson Melo de Moraes. *Da boa-fé objetiva nas cláusulas gerais de direito do consumidor e outros estudos consumeristas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 14. Ebert Chamoun: "As *actiones bonae fidei*, também chamadas *iudicia bonae fidei*, protegiam certas relações que, não sendo determinadas pela lei ou pela fórmula do pretor, eram julgadas com maior elasticidade pelo juiz, na base das normas sociais de honestidade e convicção (*ex fide bona*)" (CHAMOUN, Ebert. *Instituições de direito romano*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1997, p. 116).

[204] GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum*: os comportamentos contraditórios no direito privado. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 12 e 13.

De outro lado, Célia Barbosa Abreu Slawinski, lembrando Velasco e Moreira Alves, aponta a figura dos contratos consensuais, nos quais a forma tinha menor relevância, dando-se particular importância à palavra dada, à boa-fé, que veio a viabilizar a passagem do formalismo para o consensualismo na prática comercial. Vejamos:

"No Direito Romano mais antigo, não era possível um contrato sem uma exteriorização da forma, a qual era mais importante do que o estabelecimento do conteúdo da vontade dos contratantes. Alguns contratos consensuais, no entanto, quebravam esta lógica, tais como: a *emptio venditio*, a *locatio*, o *mandatum* e a *societas*. Nestes, não era o formalismo que valia, mas sim a boa-fé, o valor da palavra dada. Tais contratos é que deram ensejo aos *iudicia bonae fidei*, daí serem conhecidos também como contratos de boa-fé.

(...)

A cláusula *ex fide bona* representava um apelo à boa-fé contratual, à honorabilidade para o cumprimento da obrigação.

(...)

Em suma, ainda no direito clássico, ocorreu uma atenuação da rígida distinção inicialmente existente entre as ações de direito estrito e as ações de boa-fé e, por conseguinte, entre os contratos formais e os contratos consensuais (ou de boa-fé).

(...)

Diante disso, é possível afirmar que: 'a boa-fé é a ponte que permite a passagem do formalismo para o consensualismo na prática contratual. Desaparecendo a certeza da forma, é a boa fé das partes contratantes que procura dar sustento à relação jurídica'." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 33).

[205] Vale transcrever parte dos comentários de Judith Martins-Costa, calcados nas lições de Paolo Frezza:

"E vem agregado o qualificativo *bona*, transmudando-se, definitivamente, em *bona fides*, porque, recorro ainda uma vez a Paolo Frezza, 'é uma *fides* que constringe a quem prometeu manter sua promessa não segundo a letra, mas segundo o espírito; *não tendo em vista o texto da fórmula* promissória, mas ao *próprio organismo contratual*

Frente a todo o histórico da *fides* e da *bona fides* no direito romano, aqui resumido, resta registrar existir certo debate sobre o acerto no entendimento de que haveria no âmbito do direito romano algo como princípios jurídicos, ao menos no sentido hoje utilizado, e, por extensão, um princípio da boa-fé ou princípio da *bona fides*, antecedente da boa-fé[206]. Ainda que o direito tenha sido eminentemente prático entre os romanos, certos parâmetros foram sendo adotados e aplicados a alguns setores, atividades ou relações. Um desses parâmetros seria justamente a *bona fides*. Esse contexto permite falar na existência de algo como um princípio da *bona fides* no direito romano, semelhante à atual prescrição da boa-fé objetiva[207]. No entanto, possivelmente esse parâmetro tenha sido mais algo que era seguido de fato na comunidade, de modo diluído, e menos algo que fosse entendido como uma prescrição jurídica de caráter geral e abstrato.

Ainda no Direito Romano, mais tardiamente, ocorreu uma diluição do significado e da utilização da *bona fides*. Assim, por exemplo, passou a ser usado com significado diverso em relação aos Direitos Reais (como em relação ao *usucapio*, com o significado subjetivo de ignorância por parte do possuidor-adquirente de vício ocorrido no negócio transmissivo do direito real)[208]. Também ocorreu uma aproximação da *bona fides* a outros institutos/conceitos, como *bonum et aequum* (que tinha o sentido técnico-jurídico de deferir ao juiz competência para calcular o montante da soma da condenação) e como *aequitas* (princípio abstrato de justiça,

---

posto em si mesmo: não seguindo um valor normativo externo ao negócio concretamente posto em si (o contexto verbal da promessa), mas *fazendo do próprio concreto intento negocial a medida da responsabilidade daqueles que a fizeram nascer*'.
(...)
No contexto das relações negociais entre privados, fundamentalmente as relações mercantis, a *fides* atuava como o 'elemento catalisador' do conteúdo econômico dos contratos, porque, funcionalmente, constringe as partes a ter claro e presente qual o conteúdo concreto dos interesses que se encontram no ajuste, clarificação essa necessária para 'vincular os contraentes ao leal adimplemento das obrigações assumidas': (...)" (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 115 e 116).

[206] "A corrente que nega a existência da formulação do princípio da boa-fé no Direito Romano se apóia no fato de os juristas romanos terem sido contrários à formação de princípios ou a remissões extrajurídicas. Assim, sendo certo que sequer elaboraram uma Teoria Geral do Direito, tendo se preocupado sobretudo com o plano prático, privilegiando o trabalho pragmático de institutos singulares em detrimento de construções gerais de caráter teórico, não seria correto admitir tal possibilidade." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 19).

[207] "Nesse cenário, parece correto reconhecer que a b*ona fides* configurava verdadeiro princípio de boa-fé objetiva do Direito romano, exigindo das partes comportamento conforme padrões de retidão esperados do *bonus pater familias*, e atuando como cânone interpretativo dos negócios jurídicos.
Assim, a concreta atuação do princípio da boa-fé objetiva moderno seria matéria já constante do Direito romano, caracterizando-se como criação original deste." (RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito,* Universidade de São Paulo, 1999, p. 650).

[208] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 106.

norteador da atividade pretoriana). Isso levou a um acréscimo de sentido à *bona fides*, que passou a ter relação com justiça, honestidade e equidade[209].

Perceptível, ao final, a diluição do significado de *bona fides*, sem um conceito preciso e igualmente sem um campo de aplicação bem delimitado.

2.2. Direito canônico

Desse painel do direito romano, o desenrolar histórico nos leva ao direito canônico. Este, como aquele, não tem um conceito claro de boa-fé. No entanto, da mesma maneira como a Igreja recebeu o direito romano, igualmente aceitou a boa-fé.

A contribuição do direito canônico foi, digamos, uma eticização de tal conceito, algo que, aliás, influenciou o direito de maneira geral. Assim foi inclusive porque, durante largo período, o direito canônico teve uma influência relevante além da Igreja e dos assuntos religiosos[210]. A *aequitas* foi envolvida pelos ideais cristãos, ligando-se à piedade, à caridade, à misericórdia: "(...) enquanto para os romanos, a *aequitas*, identificada como a *iusticia*, permitia, antes do momento da aplicação, aperfeiçoar o Direito, a *aequitas* canónica – com os valores diversos, acima referidos, nela integrados – pretendia, na aplicação, temperar os rigores da lei"[211].

Por decorrência dessa nova visão, a boa-fé, antes aos poucos desenvolvida como uma técnica, com funcionamento mecânico, foi embebida pelos ideais cristãos e ganhou uma perspectiva ética e religiosa. É como se houvesse, em certo sentido, um retorno à perspectiva religiosa, da *fides*-sacra, mas agora a partir dos valores fundamentais do cristianismo.

Nesse contexto, o cumprimento de um contrato não era obrigatório apenas por ter uma sanção terrena, mas por traduzir a concretização da vontade de Deus. "Assim, o indivíduo que honrasse com o ajuste realizado, cumpria não apenas o negócio, mas também obedecia aos mandamentos obrigatórios de Deus"[212].

---

[209] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 127. Também: RUBINSTEIN, Flávio. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, 1999, p. 654

[210] NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 75.

[211] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 150.

[212] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 96.

O cumprimento do contrato passou a representar a ausência de pecado. Inversamente, atuar de má-fé seria incidir em pecado, seria contrariar os desígnios divinos. "Agir em boa-fé, no âmbito obrigacional, significa, pois, respeitar fielmente o pactuado, cumprir punctualmente a palavra dada, sob pena de agir em má-fé, *rectius*, em pecado"[213].

Essa carga axiológica, ligada à ausência de pecado, acarretou mais destaque ao caráter subjetivo da boa-fé, em detrimento do caráter objetivo. Menezes Cordeiro sustenta que na prática a boa-fé desapareceria do direito das obrigações, de onde se originara, e transformou a referência ainda mantida aos *bonae fidei iudicia* em uma categoria vazia de qualquer conteúdo substancial. "A boa fé nas obrigações, ligada aos *bonae fidei iudicia*, caiu, discretamente, em esquecimento"[214].

Enfim, no lento desenrolar da história, eis a boa-fé sendo de um lado enriquecida (ou contaminada, conforme o ponto de vista e conforme a extensão desse efeito) e de outro, fragilizada.

2.3. O "*treu und glauben*" germânico

A cultura e a boa-fé germânicas também contribuíram com o desenvolvimento do instituto, para chegar ao ponto atual. Embora igualmente tenha sido influenciado pela *bona fides* romana, a boa-fé germânica teve um desenrolar próprio, em certa medida diferenciado, sendo designada pela expressão *treu und glauben*. *Treu* pode ser traduzido como lealdade e *glauben*, por crença. Sua utilização conjunta transmitia a ideia de honra e confiança, qualidades de caráter mais objetivo.

Menezes Cordeiro observa que a não correspondência linguística é o ponto de partida para a indagação de uma boa-fé especificamente germânica. "A heterogeneidade filológica entre as duas locuções indicia um estádio prévio de diferenciação semântica; a equivalência, a

---

[213] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 130.
Já Menezes Cordeiro nestes termos: "O Direito canônico, estritamente ligado, aliás, ao Direito romano, daria, da boa fé, uma visão axiológica. Ao apresentar a boa fé como ausência de pecado, a canonística convertê-la-ia em valor. Valor interno, subjectivado, mas de qualquer forma, reconhecível do exterior e, como tal, capaz de gerar consequências de Direito" (MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 202).
Célia Barbosa Abreu Slawinski destaca a importância do IV Concílio de Latrão (do séc. XIII) para o tema da boa-fé no direito canônico: "No IV Concílio de Latrão, ocorreu uma ampliação do âmbito de exigência da boa-fé, além desta vir apresentada sob um ponto de vista teleológico. A boa-fé foi concebida como ausência de pecado e a má-fé como perigo para a salvação eterna da alma" (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 41).
[214] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 161.

ter sido alcançada, em momento posterior, só pode ter sido fruto de uma aproximação cultural, agindo sobre representações diferentes"[215].

Também é Menezes Cordeiro quem explica que a cultura germânica legou uma contribuição fundamental e particular para a formação da boa-fé, ao ter introduzido um conjunto de valores novos. São os valores medievais, de persistência maior na cultura germânica, ligados aos ideais da cavalaria, como honradez, bravura, lisura, respeito as juras proferidas, prioridade aos interesses do outro. São pontos distintos daqueles vinculados ao mundo romano, em que o valor à palavra dada decorria mais da necessidade de bom funcionamento da comunidade. A expressão *treu und glauben* transmite o respeito ao outro por si só, independentemente de eventuais reflexos para o bom ou mal funcionamento da sociedade[216].

Nota-se a maior objetividade: a preocupação central não é com estados subjetivos, com a intenção interior, ela diz respeito ao comportamento externo, a uma forma de atuar.

Judith Martins-Costa explica:

> Com efeito, para além das manifestações amorosas, políticas e militares, os ideais cavalheirescos englobados no juramento de honra prendem-se, no direito, a uma questão ética: a garantia da manutenção do cumprimento da palavra dada, *garantia esta, contudo, não vinculada a uma perspectiva subjetivista* – o olhar sobre a pessoa do garante –, mas a uma *perspectiva objetiva, ligada à confiança geral, estabelecida a nível de comportamento coletivo*, uma vez que a atitude cortês sempre implica numa *reciprocidade de deveres*. (...) Do substrato cultura geral a fórmula adquirirá, no específico campo das relações comerciais, o conteúdo de *cumprimento exato dos deveres assumidos*, vale dizer, a obrigação de cumprir exatamente os deveres do contrato e a necessidade de ter em conta, no exercício dos direitos, *os interesses da contraparte*.[217]

Decorre do *treu und glauben* que não basta cumprir exatamente os deveres assumidos, há da mesma maneira a "(...) obrigação de se preservar os interesses e direitos da outra parte, o que gera a necessidade de respeito ao atributo da confiança"[218].

É insuficiente, para estar de acordo com os parâmetros do *treu und glauben*, a atuação tal como um *bonus pater famílias*. Não são satisfatórios os cuidados e a diligência esperadas de alguém que zela não somente pelos seus próprios interesses, mas também pelo bom

---

[215] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 166.

[216] Enxergamos, aí, certa herança do ideal de vida cristã: "Amarás ao teu próximo como a ti mesmo" (Bíblia Sagrada, Mateus 22:39). Os interesses e necessidades do próximo merecem tanta consideração quanto os próprios. Esse mandamento tem um valor por si só, independentemente de vir com ele o benefício à sociedade.

[217] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 127.

[218] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 97.

funcionamento da sociedade e por isso cumpre com a palavra empenhada. Mais do que isso, deve-se agir também tendo em consideração os interesses do outro.

Essa nova visão da boa-fé trouxe para ela, no dizer de Menezes Cordeiro, um elemento afetivo, cuja presença ainda hoje se detecta[219].

2.4. Reflexos na boa-fé do humanismo, do jusracionalismo, do "Code Civil" de Napoleão

Com o humanismo, o direito romano ganhou um impulso especial. Seu valor passou a ser visto não por uma suposta autoridade ínsita, divina ou humana, mas sim por suas qualidades próprias[220]. Ao ver do humanismo nascente, o direito romano deveria gozar de respeitabilidade por englobar um conjunto de soluções práticas e adequadas à vida em sociedade.

Houve uma renovação metodológica, que possibilitou a aplicação da ideia de sistema ao Direito. A ânsia pelo racionalismo, que buscava uma verdade absoluta, gerou, no direito, o jusracionalismo, com a busca a um direito que fosse válido em absoluto, aplicável perenemente, por ser fruto da razão[221].

Essa recuperação do direito romano e essa nova visão do direito acarretaram impacto na boa-fé.

Especificamente em relação a ela, dois juristas franceses foram particularmente importantes: Cuiacius/Cujas (1522 – 1590) e Donellus/Doneau (1527 – 1591). O primeiro, por meio do exame do *Corpus Iuris Civilis*, apontou os diferentes usos da *bona fides* e manteve a diluição do significado de *bona fides*, com a confusão entre boa-fé e *aequitas*[222]. Donellus/Doneau tratou da boa-fé possessória, afastando-a do mero dado psicológico, por sustentar que ela implica o comportamento correto, com ausência de dolo. Aponta também dois aspectos para a *bona fides* nos contratos: um aspecto positivo, pelo qual uma parte é obrigada

---

[219] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 176.

[220] *Idem, Ibidem*, p. 191.

[221] "O jusracionalismo foi a forma ideológica adotada pelo humanismo ao transmudar os princípios do direito natural, conhecido no Ocidente desde Aristóteles, assumindo-os como consubstanciais ao homem e à sociedade e mediando-os pelos critérios da *razão*, a qual teria a força de, por si e isoladamente, reformar o mundo. (...) A racionalidade do sistema é a racionalidade das matemáticas. (...) entende haver, para cada questão dúbia, uma única solução, a qual *deveria e poderia ser demonstrada*. A solução é uma proposição jurídica verdadeira, que pode ser descoberta, se a argumentação *partir de outras proposições jurídicas verdadeiras e já conhecidas*." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 136 e 147).

[222] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 197.

a prestar a outra o que é equitativo/justo, e um aspecto negativo, que vedava o dolo, a fraude e a coação[223].

Outra figura de certo destaque foi Grotius (1583 – 1645). "Ao tentar a aplicação do jusracionalismo às realidades da vida, Grotius deu uma dimensão nova à boa fé"[224].

No período que antecedeu o Código Civil de Napoleão, outros dois juristas franceses ocuparam posição de destaque: Domat e Pothier.

Domat (1625 – 1696) foi influenciado por fortes convicções religiosas, marcadas pelo jansenismo (doutrina religiosa, com contornos morais e políticos, que negava o livre arbítrio). No seu "*Traité sur les lois civiles",* expôs quatro grandes princípios que governariam os compromissos/acordos entre os homens: (i) todo homem é membro da sociedade e deve observar seus deveres, suas funções; (ii) os homens devem agir com sinceridade e com fidelidade ao que se comprometeram (inclusive deixando explícita a qualidade do que vende a terceiros); (iii) uma pessoa deve fazer a outrem aquilo que gostaria que fizessem por ela; (iv) é vedada a infidelidade, a duplicidade, o dolo, a má-fé e qualquer outra maneira de prejudicar[225].

Para Jean-François Romain, o conteúdo do "princípio" da boa-fé na concepção de Domat podia então ser sintetizado em alguns aspectos. Primeiro, o respeito à boa fé exclui enganar os outros por insinceridade, por dolo, ou pela fraude. Em seguida, ele exige respeito pelos contratantes aos compromissos assumidos e à palavra dada por um frente ao outro. Finalmente, o contrato exige não somente o que as partes exprimiram, mas também as consequências naturais resultantes da boa-fé ou que decorram das leis e dos usos e costumes[226].

Já Pothier (1699 – 1772), como se sabe, é tido como um dos pais do Código Civil francês. Embora seu pensamento também tenha sido influenciado pela religião, embora menos que Domat. Procurou explorar o tema da boa-fé de forma teórica, a partir de concepções centrais, sem ter em conta problemas reais a serem resolvidos por ela. Tal forma de análise, na opinião de Menezes Cordeiro, não se mostrou muito feliz[227]. O referido autor ainda aponta uma

---

[223] RÊGO, Nelson Melo de Moraes. *Da boa-fé objetiva nas cláusulas gerais de direito do consumidor e outros estudos consumeristas.* Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 31.
[224] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 212.
[225] ROMAIN, Jean-François. "*Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*", Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 54.
[226] *Idem.*
[227] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 245.

contradição em Pothier, o qual ora imputava à boa-fé a mera proscrição do dolo, ora derivava dela um dever absoluto de sinceridade, sendo o primeiro evidente e o segundo duvidoso[228].

Os estudos desses dois juristas foram importantes para a elaboração do Código Civil da Napoleão. Este contém várias referências à boa-fé. A principal consta no art. 1.134, que abre a Seção I, de disposições gerais, do Capítulo III, sobre os efeitos das obrigações. É nele que consta também a famosa previsão de que o contrato faz lei entre as partes: "Les conventions légalement 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. *Elle doivent être exécutées de bonne* foi"[229] [230].

Percebe-se que se trata de norma ampla e que impõe uma forma, objetiva, de execução das obrigações: de acordo com a boa-fé.

---

[228] Jean-François Romain critica a visão de que Pothier teria focado a boa-fé apenas como a proibição do dolo, confira-se: "L'examen de la bonne foi par Pothier excède pourtant ce seul champ d'application, comme on vient de le voir, puisque le devoir de bonne foi influence notamment la détermination du juste prix dans la vente, et le degré d'intensité de la responsabilité contractuelle, suivant qu'il y ait ou non dol. La bonne foi permet aussi d'expliquer l'ensemble de l'économie contractuelle et l'équilibre des prestations dans le contrat de vente, à la lumière également du principe d'équité et de justice commutative" (ROMAIN, Jean-François. "*Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*", Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 74. Tradução livre: "Tradução livre: "No entanto, o exame de boa-fé de Pothier ultrapassa este único escopo, como acabamos de ver, uma vez que o dever de boa fé influencia em particular a determinação do preço justo na venda, e o grau de intensidade da responsabilidade contratual, dependendo da existência ou não de fraude. A boa-fé também permite explicar o conjunto da economia contratual e o equilíbrio dos serviços no contrato de venda, também à luz do princípio da equidade e da justiça comutativa.").
De outro lado, o mesmo autor também aponta para uma parente incoerência no pensamento de Pothier, a partir de sua teoria dos fóruns/perspectivas interna, da consciência, pautada pela ética, e externa, das relações jurídicas entre aos indivíduos:
"*La théorie du for intérieur et du for extérieur vient tempérer les conséquences outrées qui résulteraient d'une transposition pure et simple du rigorisme moral dans le domaine juridique. On ne pourrait se contenter de critiquer cette incohérence apparente de la pensée juridique de Pothier, tant elle exprime profondément une dimension propre au droit.*
Cette tendance ambigue du droit, que tout à la fois s'enracine dans l'éthique et s'en distancie immédiatement en raison de al dimension pragmatique des règles juridiques et de l'exigence de sécurité juridique, réapparaîtra souvent par la suite." (ROMAIN, Jean-François. "*Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*", Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 75. Tradução livre: "A teoria do foro interno e do foro externo ameniza as consequências ultrajantes que resultariam de uma transposição total do rigor moral para o campo jurídico. Não poderíamos nos contentar em criticar essa aparente incoerência do pensamento jurídico de Pothier, tão profundamente ela expressa uma dimensão específica do direito.
Esta tendência ambígua do direito, que ao mesmo tempo está enraizada na ética e dela se distancia imediatamente devido à dimensão pragmática das normas jurídicas e à exigência da segurança jurídica, muitas vezes reaparecerá a partir daí.").

[229] Tradução livre: "Os acordos legalmente formados tomam o lugar da lei para aqueles que os assinaram. Só podem ser revogados com consentimento mútuo ou por motivos autorizados por lei. Eles devem ser realizados de boa fé."

[230] O artigo seguinte, 1.135, prescreve ainda que os contratos são obrigatórios não somente quando ao que exprimem, mas também por decorrência das consequências que decorrem da equidade, dos usos e das leis segundo a natureza do contrato.

No entanto, os resultados práticos dessa e de outras regras que trataram da boa-fé foram minguados. Várias circunstâncias explicam, ao menos em parte, esse resultado: reflexos do jusracionalismo que gerou o anseio de encontrar todas as respostas na lei e que desemboca na Escola da Exegese[231], o receio que a sociedade francesa pós-Revolução passou a ter dos integrantes do Judiciário (que levou à restrição de o juiz atuar apenas como *la bouche de la loi*[232]), o relativo isolacionismo francês (não só o desejo de autossuficiência da sociedade francesa, mas até mesmo o idioma que, embora tenha se originado principalmente do latim, se diferencia substancialmente de outros idiomas latinos).

Logo, a despeito da prescrição de execução das obrigações pautada pela boa-fé, a resposta quanto à execução das obrigações deveria ser encontrada no próprio texto legal, em outras normas. "O contratual – costumava-se dizer – confundia-se com o justo. (...) A boa-fé, assim, fora inserida como uma exigência de reforço do vínculo contratual"[233]. Note-se a incompatibilidade entre uma previsão que de certa maneira determina ir além do texto legal – levando em consideração as condições de fato – e uma cultura jurídica que ansiava encontrar

---

[231] Dizia-se, inclusive, que um professor não deveria ensinar direito civil, mas, sim, o Código Civil.
Este trecho de Judith Martins-Costa é particularmente inspirado: "Todos são iguais perante a lei, proclamam os revolucionários de 1789. Se todos são iguais perante a lei, esta deve ser uma, geral, a todos igualmente aplicável. O direito se faz *lei*, geral e abstrata, e a lei, ou direito, encontra a sua forma, o *código*, conjunto unitário de leis provindas de uma só fonte, o Estado. Excluem-se os direitos, os outros, os que não estão na lei, aquela que é geral, exclusiva e excludente. O fato se faz forma, o código moderno; a forma se faz cultura, um 'modo de operar' as regras e os enunciados normativos" (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 169).

[232] Alberto Gosson Jorge Junior faz breve registro histórico desse momento na França:
"Num ambiente político social em que o Judiciário vivia atrelado aos interesses da realeza e da aristocracia dominante, nada mais natural que a nova ordem jurídica buscasse uma independência do arbítrio judicial. 'Toda la edificación de una nueva justicia gira sobre sobre la confianza absoluta en la ley y a la desconfianza hacia el juez'.
Diante da obsessão de um Código redigido em linguagem clara e precisa que prescindisse da intervenção dos operadores do direito, de um corpo legislativo que se pretendia ver consultado diretamente pelo cidadão comum e em que a litigiosidade andava de mãos dadas com a má-fé, nada mais coerente que as normas se caracterizassem por outorgar pouca ou nenhuma margem de liberdade ao julgador, característica reversa, que sabidamente se traduz no movimento próprio das valorações no âmbito das cláusulas gerais." (JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. *Cláusulas gerais no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 74-75).
Tércio Sampaio Ferraz Junior também comenta, para mostrar a passagem do período de fortes críticas ao Judiciário para a Escola da Exegese.
"O período anterior à Revolução Francesa caracterizara-se pelo enfraquecimento da Justiça através do arbítrio inconstante do poder da força, provocando a insegurança das decisões judiciárias (cf. AZEVEDO, 1936:32). A primeira crítica a essa situação veio do círculo dos pensadores iluministas. A exigência de uma sistematização do direito acabou, então, por impor-se aos juristas, obrigando-os à valorização dos preceitos legais no julgamento dos fatos vitais, decisivos. Daí surgiu na França, já no século XIX, a poderosa Escola da Exegese, de grande influência nos países em que o espírito napoleônico predominou e que correspondeu, no mundo germânico, à Doutrina dos Pandectistas (cf. BONNECASE, 1924)." (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito* – Técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988, p. 80).

[233] NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 83 e 84.

no texto legal todas as respostas. Daí que o artigo 1.134, III, do *Code* não logrou gerar efeitos práticos quanto à boa-fé objetiva.

Até mais do que isso, o efeito do dispositivo legal referido terminou sendo contrário, como dá conta Judith Martins-Costa:

> Tido como assente que a 'razão mais razoável' é exclusivamente aquela posta na lei e que apenas as partes e o legislador – jamais o intérprete – poderiam se ocupar da formulação de deveres jurídicos, não só as virtualidades do princípio da boa-fé são ignoradas: em comparação com a função que lhe fora dirigida nos *bonae fidei iudicia* do direito romano, verifica-se uma verdadeira transmutação ideológica do próprio princípio, e, portanto, conduzir-se nos negócios obrigacionais com correção e boa-fé passa a significar a adstrição mais rígida e absoluta à letra do estipulado, por forma a 'subtrair o consenso negocial a qualquer possibilidade de modificação, tornando-o inviolável, cristalizando de maneira apodíctica os seus conteúdos e aspectos mesmo quando se realiza o predomínio de um contraente em relação ao outro e se verifiquem desequilíbrios injustos e não-razoáveis'.[234]

E a seguir:

> Portanto, para os doutrinadores da Escola, a boa-fé da alínea terceira do artigo 1.134 não constitui meio ou instrumento de flexibilização do ajuste através do qual o intérprete pode limitar, em certos casos, a autonomia privada. Pelo contrário, é um instrumento de cristalização da lei e da ideologia que lhe está na base[235].

Esse cenário faz parte, como já observado, do horizonte maior do jusracionalismo que desembocou na Escola da Exegese e, em nível mais amplo, das próprias condições sociopolíticas do tempo. Para o fortalecimento do Estado-nação era necessário que o direito emanado pelo Poder Público também se fortalecesse. Em lugar de normas esparsas, derivadas de diversas origens, com descentralização (como ocorria no feudalismo), impactadas pelos costumes, quando não decorrentes diretamente dele, fazia-se necessária a concentração na norma derivada do Estado-nação, de modo a igualar norma e direito à lei. O Estado-nação deve ter o monopólio da fonte do direito. Outro fator decisivo foi a busca da segurança jurídica, ansiada pela burguesia ascendente, dado que imprescindível para o florescimento dos negócios. O código é um epicentro e um exemplo disso: o empenho em concentrar na norma aprovada pelo Estado central a solução para todos os problemas. Não à toa, Napoleão proclamava que sua verdadeira glória não teriam sido as batalhas vencidas, mas a aprovação do *Code Civil*.

A lei geral e abstrata se fortalecia e para isso era também forçoso reduzir a relevância de sua aplicação. Com efeito, se a aplicação for considerada etapa importante, isso significará que há algo especial (distinto) para o direito que não está na lei de origem pública. Daí a redução da importância do juiz (a teoria para justificar a desconfiança e o receio que a sociedade francesa

---

[234] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 205 e 206.
[235] *Idem, Ibidem,* p. 206.

passou a ter o Judiciário), que deve tão-somente aplicar a lei e daí também o ensino dos métodos de aplicação da lei como uma operação lógica – e como tal não passível de questionamento – de um silogismo.

Não é de surpreender que não tenha tido destaque a exigência da boa-fé, que prega um modo de atuação de direitos e obrigações, ou seja, algo que vai além dos direitos e obrigações previstos na lei, e que igualmente requer uma atenção especial nas condições de fato (e não só no que está expresso no "frio" texto da lei geral e abstrata). Na verdade, mais do que não ter destaque, era importante que o postulado da boa-fé objetiva fosse enfraquecido, para que a lei geral e abstrata, aprovada pelo Estado, se fortalecesse.

Com tudo isso, a despeito de o Código Napoleão ter trazido consigo dispositivos normativos que impunham a boa-fé objetiva, além de preceitos a respeito da proteção à boa-fé subjetiva, apenas esta desenvolveu-se e foi de fato aplicada, remanescendo àqueles tão-somente no frio texto legal[236].

2.5. O desenvolvimento da boa-fé na Alemanha

Diferentes circunstâncias históricas, sociais e políticas propiciam diferente desenvolvimento jurídico. Bem por isso, apesar de países próximos, vizinhos, França e Alemanha encararam o postulado da boa-fé objetiva de modo heterogêneo. Naquela, a assepsia com a qual se procurava tratar a aplicação do texto legal, que anulava a boa-fé objetiva. Já na Alemanha houve o desenvolvimento da noção e sua valorização.

Muitas vezes aponta-se como razão dessa diferença o Código Civil alemão, de 1900, o BGB. Teria sido a partir dele que decisões judiciais teriam passado a se valer da boa-fé objetiva. É como se um texto legal surgido do nada tivesse, automaticamente, imposto e viabilizado um sofisticado parâmetro de conduta.

Menezes Cordeiro afirma que não foi assim. Explica o autor, em seu monumental estudo sobre a boa-fé no direito civil:

> A difusão da boa-fé objectiva, na sequência da entrada em vigor do BGB, é aparente. Para além de todo um complexo de contributos culturais e científicos que confluíram

236236 "Embora o Código Napoleão tenha consagrado as duas acepções da boa-fé, ou seja, **o seu alcance subjetivo** (dentro do qual a boa-fé compreende um estado de ignorância) e o **seu alcance objetivo** (contido no âmbito contratual), o fato é que apenas a acepção subjetiva teve um desenvolvimento considerável, tendo a doutrina francesa sido incapaz de lhe propiciar um significado útil." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 49).

> nesse sucesso, assistiu-se apenas a uma continuidade de práticas judiciais assentes numa experiência extensa: a jurisprudência comercial alemã.[237]

Judith Martins-Costa segue a mesma trilha:

> Enquanto o formalismo exegético e o peso da tradição diluidora da boa-fé, ela também marcada pelo formalismo, marcam a cultura codicística francesa, um panorama diverso se desenvolve na outra margem do Reno. A codificação alemã, mais jovem, por quase um século, em relação à francesa, foi precedida de uma diversa bagagem doutrinária, e de um diverso modo de formulação do raciocínio jurídico. Por igual, a boa-fé no direito das obrigações não parte, na Alemanha, nem da doutrina nem do Código, mas da prática comercial.[238]

Entre os elementos que levaram ao distinto desenvolvimento da boa-fé objetiva na Alemanha podem ser apontados: (1) o desenvolvimento do direito comercial, mais ligado aos usos e costumes, menos preso à letra da lei; (2) a centralização estatal tardia na Alemanha, em comparação com a França; (3) o distinto desenvolvimento da cultura jurídica alemã, na qual o jusracionalismo foi seguido pelo historicismo de Savigny e pela jurisprudência dos conceitos.

Aos poucos, ao longo do século XIX, nas decisões das cortes judiciais locais, a boa-fé objetiva ganhou "(...) um relevo próprio, com projecção a nível decisório. Ainda que num estádio embrionário, denota-se já a presença dos vectores futuros de evolução do conceito; o exercício inadmissível de posições jurídicas, a interpretação objectiva e os deveres de comportamento no tráfego"[239].

Dessa maneira, quando da elaboração do BGB já havia a percepção de que a lei, geral e abstrata, não é suficiente para enfrentar a inesgotável variação das condições de fato, sendo conveniente prescrever a atuação de acordo com a boa-fé objetiva, além de prever direitos e obrigações. A boa-fé objetiva antecede ao BGB, o que não significa que não tenha sido alimentada por ele, crescendo sua relevância com a vigência e aplicação do Código Civil alemão.

Com isso, o BGB, tal como o *Code Civil* francês, acolheu a dupla dimensão da boa-fé, a subjetiva, própria do tratamento a ser dado àquele que agiu sem consciência de prejudicar outrem ou de contrariar a ordem jurídica, e objetiva, relativa a uma regra de conduta, mas, contrariamente ao que ocorreu na França, esta logrou ter aplicação prática. Dos dispositivos sobre o tema, sobressaem os §§ 157 e 242:

> § 157 – Os contratos interpretam-se como exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfego.

---

[237] MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Ed. Almedina, 2001, p. 315.
[238] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 207.
[239] Op. cit., p. 319.

> § 242 – O devedor está adstrito a realizar a prestação tal como o exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfego.

Célia Barbosa Abreu Slawinski faz as seguintes considerações a respeito da boa-fé como imposta pelo Código Civil alemão:

> 1. A boa-fé proíbe que se cometa o abuso de pretensões jurídicas formais ou aparentemente fundadas. Ela protege o devedor contra as exigências impertinentes, que se choquem contra o direito e a equidade. O § 242 protege, igualmente, o credor contra a conduta do devedor que viole a boa-fé. Trata-se de regra que pode ser aplicada de ofício pelo juiz, independentemente de requerimento das partes. 2. Em determinadas circunstâncias, a boa-fé pode acarretar uma ampliação da prestação devida, em virtude de contrato ou da lei. 3. De outro lado, a boa-fé pode, por vezes, ensejar a atenuação da prestação devida. 4. A jurisprudência alemã teria entendido, ainda em razão do § 242, que a boa-fé justifica a revalorização das prestações afetadas pela desvalorização sofrida pelo dinheiro, em consequência da guerra e da inflação.[240]

Em interessante reflexão, coloca-se que o § 157 estabelece o "que", o conteúdo da obrigação, enquanto o § 242 regula o "como", a maneira da prestação[241].

Pouco a pouco, o § 242 do BGB transformou-se no mais importante dispositivo do direito das obrigações e tornou-se "(...) um dos grandes responsáveis pela mitigação do formalismo legal, e ainda, pela estabilização das relações sócio-econômicas nos dois períodos pós-guerra. Com fulcro nele, a jurisprudência encontrou novas soluções para situações também novas"[242].

Dada essa visão histórica do desenvolvimento geral da boa-fé objetiva, cabe agora fazer considerações sobre seu evoluir no Brasil.

2.6. Desenvolvimento histórico no Brasil e Código Civil de 2002

O Código Comercial brasileiro, de 1850 (Lei nº 556/1850), trazia dispositivo a propósito da boa-fé objetiva. Trata-se de regra estabelecida em meio a outras, sobre intepretação dos contratos. O artigo 130 estatuía que as palavras dos contratos e convenções mercantis deveriam ser inteiramente entendidas segundo o costume e uso recebido pelo comércio e pelo mesmo modo e sentido pelo qual os negociantes se costumam explicar, posto que entendidas de outra sorte poderiam significar coisa diversa. A seguir, dizia o artigo 131: "Sendo necessario interpretar as cláusulas do contracto, a interpretação, além das regras sobreditas, será regulada sobre as seguintes bases: 1 – a intelligencia simples e adequada, que for mais conforme a boa-

---

[240] SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 54.
[241] NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 99.
[242] GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum:* os comportamentos contraditórios no direito privado. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 21.

fé, e ao verdadeiro espirito e natureza do contracto, deverá sempre prevalecer á rigorosa e restricta significação das palavras; (...)"[243]. Esse dispositivo foi expressamente revogado pelo atual Código Civil.

Note-se que o dispositivo trata de interpretação de regras contratuais. Não havia a imposição explícita de atuar pautado pelos parâmetros da boa-fé objetiva.

O esboço de código civil de Teixeira de Freitas propôs disposições mais expressas, abrindo inclusive uma seção para tratar da boa-fé dos atos jurídicos[244]. No entanto, o que se infere desses dispositivos é a identificação dos atos de boa-fé com os atos praticados sem simulação ou fraude. Em outras palavras, para a caracterização da boa-fé bastaria não existir a simulação ou fraude.

Chega-se, então, ao Código Civil de 1916. Ele é, como se costuma dizer, ainda uma norma oitocentista. Tanto que o trabalho de sua preparação, por Clóvis Beviláqua, começou em

---

[243] Os arts. 169, 341 (não mais em vigor) e 825 (ainda em vigor) também mencionavam/mencionam a boa-fé:
"**Art. 169.** O commissario que se afastar das instrucções recebidas, ou na execução do mandato não satisfizer ao que he de estilo e uso do commercio, responderá por perdas e damnos ao commettente.
Será, porém, justificavel o excesso da commissão:
1º quando resultar vantagem ao commettente;
2º não admittindo demora a operação commettida, ou podendo resultar damno de sua expedição, huma vez que o commissario tenha obrado segundo o costume geralmente praticado no commercio;
3º podendo presumir-se, em boa fé, que o commissario não teve intenção de exceder os limites da commissão;
4º nos casos do artigo 163."
"**Art. 341.** Huma letra de cambio ou da terra, sacada ou acceita por um socio depois de devidamente publicada a dissolução da sociedade, não póde ser accionada contra os outros socios, ainda que o endossado possa provar que tomou a letra em boa fé por falta de noticia; nem ainda mesmo que prove que a letra foi applicada, pelo socio sacador ou acceitante, á liquidação de dividas sociaes, ou que adiantou o dinheiro para uso da firma durante a sociedade; salvo os direitos que ao socio sacador ou acceitante possão competir contra os outros socios."
"**Art. 825.** Não existindo presumpção de culpa ou fraude na fallencia, o fallido que se não occultar, e se tiver apresentado em todo os actos e diligencias da instrucção do processo (art. 822), tem direito a pedir, a título de socorro, huma somma a deduzir de seus bens, proposta pelos administradores, e fixada pelo Tribunal, ouvido o Juiz commissario, e tendo-se em consideração as necessidades e familia do mesmo fallido, a sua boa fé, e a maior ou menor perda que da fallencia terá de resultar aos credores."

[244] "Art. 504. Haverá vício de substância nos atos jurídicos, quando seus agentes não os praticaram com intenção, ou liberdade; ou quando não os praticaram de boa fé.
Art. 505. São vícios de substância, nos termos do artigo antecedente:
1º Por falta de intenção, a ignorância ou erro, e o dolo (art. 450),
2º Por falta de liberdade, a violência (art. 451),
3º Por falta de boa fé, a simulação e a fraude.
(...)
§ 2º Da boa fé dos atos jurídicos
Art. 517. Consiste a boa fé dos atos jurídicos na intenção de seus agentes relativamente a terceiros, quando procedem sem simulação ou fraude.
Art. 518. Reputar-se-á ter havido boa fé nos atos jurídicos, ou nas suas disposições, enquanto não se provar que seus agentes procederam de má fé, isto é, com um dos vícios do artigo antecedente (arts. 504 e 505, nº 3).
Art. 519. Excetuam-se os atos jurídicos que neste Código, ou no Código do Comércio, ou do Processo forem declarados simulados ou fraudulentos.
Art. 510. A simulação e a fraude, do mesmo modo que o dolo (art. 486), podem ser provadas por qualquer espécie de prova, inclusivamente a de presunções."

abril de 1899 e foi finalizada em novembro do mesmo ano, embora só tenha sido aprovada vários anos depois. Ao mesmo tempo em que foi pautado pelo respeito à autonomia das pessoas, foi conservador em outros aspectos, como nas questões de família. Trata-se, como não poderia deixar de ser, de fruto de sua época, um Brasil ainda bastante agrário e rudimentar.

No que aqui nos interessa, esse Código almejava o tratamento globalizante, de fornecer, por si próprio, as respostas às demandas e disputas jurídicas. É a pretensão de plenitude mencionada por Judith Martins-Costa, própria de um sistema que se almeja fechado[245]. É certo que objetivo como esse não se casará harmoniosamente com cláusulas abertas, que acolhem o entendimento inicial de que a vida é rica e complexa, de inesgotáveis possibilidades, em constante mutação, de modo a impossibilitar que todas as variáveis sejam previstas em um texto legal, por mais complexo que este possa ser.

Dadas essas características, não surpreende que o Código Civil de 1916 não tenha dado à boa-fé objetiva posição de maior destaque. Há referência a boa-fé em 28 artigos[246], muitos relativos a direito de família ou a posse, mas sem a presença de uma norma de conteúdo geral que prescrevesse a boa-fé objetiva. Na verdade, a imensa maioria dos dispositivos trata da boa-fé subjetiva[247].

Isso não significa que, paulatinamente, doutrina e jurisprudência não tenham sustentado e determinado a obrigação de atuação pautada pela boa-fé objetiva[248]. Para tanto, eram feitas

---

[245] "A pretensão da plenitude, a preocupação com a segurança, certeza e clareza (no sentido de precisão semântica) que marcam a obra de Beviláqua não permitiram espaço para a inserção de cláusulas gerais e, por isso, a boa-fé ficou restrita às hipóteses de *ignorância excusável*, em matéria de direito de família e no tratamento da proteção possessória. (...)
A relação entre a forma e o conteúdo dos códigos conduziu a um particular tipo de paradigma metodológico que desenhará, por sua vez, o paradigma do jurista como um técnico e completará o tipo de compreensão do direito como um sistema fechado. O raciocínio jurídico e, por extensão, a interpretação das normas jurídicas amarram-se fortemente ao contido no texto da lei, ponto de referência exclusivo do jurista, o qual entende ter por missão deduzir passivamente os dados que lhe são transmitidos pela vontade da lei ou pela vontade do legislador, realizando a operação de subsumir um determinado ato, fato ou relação jurídica em uma ou outra determinada qualificação normativa também já previamente delimitada." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 267-268).

[246] Arts. 112, 221, 255 (parágrafo único), 337, 490 ("caput" e parágrafo único), 491, 510, 511, 514, 516, 549 ("caput"), 550, 551 ("caput"), 612 ("caput"), 619 ("caput"), 622 ("caput"), 933 (parágrafo único), 935, 968 ("caput"), 1.072, 1.272, 1.318, 1.321, 1.382, 1.404, 1.443, 1.477 (parágrafo único) e 1.507.

[247] Nesse sentido:
"Apesar destes antecedentes históricos, à época da elaboração do Código Civil Brasileiro, embora Clóvis Beviláqua tenha feito constar inúmeras remissões à boa-fé, apenas excepcionalmente mencionou a boa-fé objetiva, como se vê nos artigos 1.443 e 1.444, inexistindo em nosso Código uma regra geral acerca da necessidade de sua observância em matéria de obrigações.
A falta desta regra dificultou a compreensão de todas as funções e do alcance da boa-fé em nosso sistema jurídico." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva* – O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 81).

[248] Entre outros: GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum:* os comportamentos contraditórios no direito privado. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 62.

referências a dispositivos diversos, como o artigo 85 do Código Civil de 1916[249] e os artigos 4º e 5º da então Lei de Introdução ao Código Civil[250] (Decreto-lei nº 4.657/1942, hoje Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

As inúmeras e relevantes mudanças da sociedade – nas relações de trabalho, na família, a emergência do respeito ao consumidor, a maior intervenção do Estado na economia, a chamada globalização – demandaram novas respostas e nova postura do direito.

A Constituição Federal é fruto desse novo ambiente. Logo em seus primeiros artigos estabelece-se que a própria República Federativa do Brasil tem entre seus fundamentos a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º). Já seus objetivos comportam, entre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a promoção do bem de todos (art. 3º). Nesse mesmo sentido, são exemplares a imposição do princípio da moralidade à administração pública direta e indireta (art. 37, "caput") e dos princípios da função social da propriedade e da defesa do consumidor aplicáveis à ordem econômica (art. 170, III e IV).

O Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) é norma decisiva quanto aos efeitos desses novos tempos em relação à prescrição do postulado da boa-fé objetiva. Entre os princípios da Política Nacional das Relações de Consumo está a,

> 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; (...) (art. 4º, III).

Ademais, também é tratada como nula de pleno direito as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que "estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade; (...)" (art. 51, IV).

Não surpreende que, dado esse novo cenário, um novo código civil viesse a prever cláusulas abertas e a dedicar-se à boa-fé objetiva. Não poderia ser diferente, ao terem sido adotados como pressupostos doutrinários do Código Civil de 2002 os princípios da eticidade, da socialidade e da operabilidade.

---

[249] "Art. 85. Nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem."

[250] "Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.
Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum."

Nota de particular e inicial destaque é a busca por um ordenamento mais aberto à experiência, à concretude dos acontecimentos. O direito não se encerra aos códigos e às leis escritas. Ele surge também da autonomia das partes privadas na elaboração dos negócios e das decisões judiciais proferidas nos casos em que há conflito entre as partes. Pretender o oposto representaria ignorar a imensa complexidade da vida real e violentar a situação concreta em que as partes se encontram.

As cláusulas abertas, já mencionadas, permitem a abertura à realidade e a prudente adaptação das normas gerais e abstratas, advindas do Poder Legislativo, à infinita variedade da vida[251].

Miguel Reale explicou que uma das novidades do Código Civil de 2002 foi a preferência por normas jurídicas abertas. Estas são dotadas de conteúdo amplo e visam facilitar sua aplicação pelos operadores do direito, sejam advogados ou juízes. Foi abandonado o chamado "pandectismo" do Código Civil de 1916, com reduzida referência a preceitos de caráter ético e social. Desse modo, passou-se a exigir (o que já vinha da Constituição Federal de 1988) novas formas de interpretação jurídica. E aqui se colocam os princípios que, Reale testemunha, pautaram todo o trabalho de elaboração do Código Civil de 2002, a saber, os da eticidade, da sociabilidade e da operabilidade:

> Quanto à *eticidade*, temos, em primeiro lugar, na Parte Geral, o Art. 113, segundo o qual 'os negócios devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração'.
> E mais este:
> 'Art. 187. Comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes'.

[251] Humberto Theodoro Junior teceu palavras inspiradas sobre este ponto:
"Como ressalta a doutrina recentíssima, a moderna técnica de cláusulas gerais de que se valeu o Código de 2002 possui aptidão para recolher os casos em que a experiência social contínua e inovadoramente propõe a uma adequada regulação, com vistas a ensejar a formação de modelos jurídicos inovadores, abertos e flexíveis.
Do rigor positivista dos conceitos rígidos e das formas acabadas, passou-se a um diploma normativo e dinâmico, cuja virtude maior é a aptidão para adquirir, progressivamente, a dimensão que os Códigos do passado pretendiam encerrar, de pronto, em enunciados universais e frios. Reconhece-se, de antemão, que não se tem o propósito de obra perfeita e absoluta. Toma-se como ponto de partida a idéia de que o direito privado deve ser visto como um 'sistema em construção', onde as cláusulas gerais constituem disposições que utilizam, intencionalmente, uma linguagem de tessitura 'aberta', fluida' ou 'vaga', com o propósito de conferir ao juiz um mandato para que, à vista dos casos concretos, possa criar, complementar ou desenvolver normas jurídicas, mediante o reenvio para elementos cuja concretização pode estar fora do sistema. É um estímulo constante à convivência com os princípios e regras constitucionais, que durante a maior parte do século XX permaneceram à margem das indagações dos civilistas e operadores do direito civil.
O ideal insistentemente perseguido é, sem dúvida, o da *justiça concreta*, como adverte Miguel Reale, não em função de individualidades concebidas *in abstracto*, mas de pessoas consideradas no contexto de suas peculiaridades circunstanciais." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*, volume 3, t. 2: Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. XII).

> Eis aí superada a concepção individualista que considera intocável e sem limites o exercício de direito próprio. Ao contrário, muito embora um direito pertença a uma pessoa, esta deve conciliá-lo com os interesses de terceiros.
> Lembro, com outro exemplo, o Art. 422, que dispõe quase como um prolegômeno a toda à teoria dos contratos, a saber:
> 'Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.'
> Freqüente é no Projeto a referência à probidade e à boa-fé, assim como à correção (*correttezza*), ao contrário do que ocorre no Código revogado, demasiado parcimonioso nessa matéria, como se tudo pudesse ser regido por determinações de caráter estritamente jurídico. *Boa-fé* em *sentido subjetivo*, como intenção de agir em consonância com o direito, e também em *sentido objetivo*, como norma constante de adequação ao justo.[252]

Tão importante é a exigência da prática pautada pela boa-fé que o coordenador do Anteprojeto que deu origem ao Código Civil de 2002 a apontou como a raiz do princípio da eticidade, uma das "normas fundantes que dão sentido as demais", "que condiciona e legitima toda a experiência jurídica". Confira-se:

> Em todo o ordenamento jurídico há artigos-chave, isto é, normas fundantes que dão sentido às demais, sintetizando diretrizes válidas 'para todo o sistema'.
> Nessa ordem de ideias, nenhum dos artigos do novo Código Civil parece tão rico de consequências como o artigo 113, segundo o qual 'os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.[253]

Miguel Real não perdeu oportunidades de explicar as profundas mudanças do Código Civil em relação ao Código anterior. Não se tratou de mera atualização de regras, de trazer para um organismo positivo as novas realidades, advindas da sociedade que se alterou profundamente ao longo do século passado. O Código Civil de 2002 traz consigo uma nova visão de objetivo e de funcionamento do direito civil e, nessa linha, a boa-fé ocupa posição central:

> A vida empírica do Direito não se reduz a uma sucessão de fatos desvinculados dos valores que lhes dão sentido e significado, de cuja correlação dialética emerge a *regula iuris*. Daí a orientação assumida pelos autores do anteprojeto do Código Civil, sistematizado e publicado em 1972, o qual, devidamente revisto, culminou no projeto de 1975, enviado ao Congresso Nacional, nele já apresentada a eticidade, cuja raiz é a boa-fé, como um dos princípios diretores que o distinguem do individualismo do código revogado de 1916. O resultado da compreensão superadora da posição positivista foi a preferência dada às *normas ou cláusulas abertas*, ou seja, não subordinadas ao renitente propósito de um rigorismo jurídico cerrado, sem nada se deixar para a imaginação criadora dos advogados e juristas e a prudente, mas não menos instituidora, sentença dos juízes. É a boa-fé o cerne em torno do qual girou a alteração de nossa Lei Civil, (...).[254]

Em síntese, o Código Civil de 2002 é produto do evoluir da percepção de qual seria a abordagem mais adequada para o instrumento jurídico que condessaria as normas principais de

---

[252] REALE, Miguel. O Código Civil após um ano de vigência. In: GOZZO, Débora; MOREIRA ALVES, José Carlos; REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 2-3.
[253] _____. Um artigo-chave do Código Civil. São Paulo: *Jornal O Estado de São Paulo*, 21/06/2003.
[254] _____. A boa-fé no Código Civil. São Paulo: *Jornal O Estado de São Paulo*, 16/08/2003.

direito privado. A convicção formada foi de que não mais deveria ser uma consolidação de regras com a pretensão de exaustividade, mas, sim, regras de conteúdo mais aberto, que viabilizasse a adequação às situações concretas. Ao mesmo tempo, deveriam imperar os parâmetros da eticidade, socialidade e operabilidade.

A valorização da boa-fé e particularmente da boa-fé objetiva atende tanto a essa abertura aos fatos, à vida real, como a esses parâmetros.

Mais recentemente do que o Código Civil de 2002, o Código de Processo Civil, promulgado em 2015, na mesma toada destaca a boa-fé e impõe a obrigação de comportamento com ela alinhado.

Logo o artigo 5º, entre as "normas fundamentais do processo civil", prescreve: "Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé". Merecem destaque inicial igualmente o § 2º do artigo 322[255] e o § 3º do artigo 489[256], os quais ordenam a utilização do princípio da boa-fé na interpretação do pedido e das decisões judiciais.

É perceptível, então, a valorização do princípio da boa-fé nos textos legais, acompanhada pela jurisprudência e pela doutrina, como será visto, no devido tempo.

2.7. Considerações finais

O histórico traçado é importante. O tempo presente deriva do passado. Em boa parte, este explica aquele.

Especificamente em relação à boa-fé, procuramos demonstrar que ela é uma construção lenta através dos séculos, com progressos e recuos, e com contribuições de diversas culturas e momentos históricos.

O resultado foi que a boa-fé não é um conceito com limites claros. É um princípio e, no direito privado, uma cláusula aberta, cujo conteúdo é verificado adequadamente frente às circunstâncias concretas de cada caso. É o que passaremos a ver no próximo capítulo.

---

[255] "§ 2º A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé."
[256] "§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé."

3. CONCEITO INICIAL DE BOA-FÉ, SUA NATUREZA JURÍDICA, SUAS FUNÇÕES

3.1. Autonomia privada e suas limitações

A constituição é o instrumento jurídico que ocupa o ápice da hierarquia do ordenamento jurídico de um país e, como tal e como indica seu nome, ela constitui juridicamente o próprio país.

Nessa linha e aqui no Brasil, a Constituição Federal de 1988 não trata somente da esfera pública, é a norma que dá fundamento de validade e, por seus princípios e regras, ilumina e conduz todos os temas tratados pelos mais diversos dispositivos normativos. Desse modo, ela também tem decisiva relevância na esfera privada.

É o que se constata logo em seu artigo 1º, que elenca entre os fundamentos da República Federativa do Brasil os valores sociais da livre iniciativa (inciso IV). O mesmo se diga em relação ao artigo 5º que, ao tratar dos direitos e garantias fundamentais e dos direitos e deveres individuais e coletivos, garante a liberdade e a propriedade ("caput"), estatui ser livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer (inciso XIII), garante o direito de propriedade (inciso XXII), mas que deve atender sua função social (inciso XXIII), impõe que a defesa do consumidor seja promovida pelo Estado (inciso XXXII).

Ao dispor sobre a ordem econômica e financeira e os princípios gerais da atividade econômica, a Constituição prescreve no artigo 170 que a ordem econômica deve ser fundada na livre iniciativa, além de na valorização do trabalho humano, tendo como princípios, entre outros, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades. O parágrafo único do mesmo artigo 170 acrescenta: "É assegurado a todos o livro exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

Bem se vê que a Constituição Federal garante a liberdade para o exercício dos atos jurídicos e econômicos de forma geral, mas já estabelece que essa garantia não é absoluta. Ela vem acompanhada de limitações e de outros princípios e regras que devem ser observados concomitantemente por todos, inclusive por aqueles que, na esfera privada, praticam atos jurídicos e exercem atividades econômicas.

Daí que o fundamento da República mencionado não ser somente a livre iniciativa, mas seus valores sociais; o direito de propriedade ser garantido, mas concomitantemente com a menção ao cumprimento de sua função social; a livre iniciativa ser fundamento da ordem econômica, mas juntamente com a valorização do trabalho humano e visando o fim de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social; a livre concorrência ser princípio da ordem econômica, mas devendo coexistir com os igualmente princípios da defesa do consumidor e do meio ambiente e com a redução de desigualdades regionais e sociais. Logo, desde a Constituição Federal já se constata, claramente, que ela própria protege a autonomia privada, mas ao mesmo tempo deixa clara que ela não é absoluta.

A propósito da autonomia privada, explica Ana Prata: "A autonomia privada ou liberdade negocial traduz-se pois no poder *reconhecido* pela ordem jurídica ao homem, prévia e necessariamente qualificado como sujeito jurídico, de juridicizar a sua actividade (designadamente, a sua actividade econômica), realizando livremente negócios jurídicos e determinando os respectivos efeitos"[257].

A autonomia privada não é, porém, absoluta, como se nota já desde a Constituição Federal. Há limites previstos nela própria e que vão sendo estabelecidos pela ordem jurídica. O objetivo, claro, é tentar conduzir a sociedade para os princípios e objetivos contidos, novamente, na Constituição[258].

No entanto, deve-se alertar (e aqui estamos parcialmente alinhados com Luigi Ferri): afirmar existir limites à autonomia privada não é o mesmo que sustentar que ela configuraria um poder correspondente a uma função, isto é, um poder que o ordenamento jurídico propõe para a consecução de um fim. "El Estado no ha indicado fines, ni propuestos intereses a los que

---

[257] PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Livraria Almedina, 1982, p. 11.

[258] Nesse sentido, pode ser mencionado Emílio Betti:

"Se a circulação dos bens e dos serviços, como, de um modo geral, o desenvolvimento de relações entre os indivíduos, representa uma necessidade vital de qualquer sociedade, é óbvio que também o direito, na função ordenadora a que é destinado no âmbito do organismo social (*us societas ib jus*), deve corresponder à mesma exigência. (...) Além da função, em si mesma estática, de proteger a atual distribuição, mediante a atribuição de direitos subjetivos aos presentes detentores, o direito tem, também, a função *dinâmica* de lhe tornar possível a perene renovação, de facilitar a circulação dos bens e a recíproca utilização dos serviços, em conformidade com as necessidades que vão surgindo sucessivamente. E porque, num ordenamento baseado na propriedade individual dos indivíduos consorciados, essa renovação é obra da autonomia privada (§ 1º), a solução do problema está em reconhecer essa autonomia, e em lhe elevar algumas manifestações à categoria de negócios jurídicos: o que equivale a dizer, a instrumentos para dar vida e desenvolvimento a relações jurídicas entre os indivíduos. (...)

(...)

Se os particulares, nas relações entre eles, são senhores de procurar atingir, graças a sua autonomia, os escopos que melhor correspondam aos seus interesses; a ordem jurídica continua, porém, a ser o árbitro para valorar tais escopos, segundo os seus tipos, de acordo com a relevância social, tal como ela a compreende, de harmonia com a sociabilidade da sua função ordenadora." (BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I. Campinas: LZN Editora, 2003, p. 69-76).

este poder deba servir; (...)"[259]. Nossa discordância com o autor italiano localiza-se quando ele sustenta que o Estado, pelo ordenamento, "(...) *se ha limitado a señalarse fronteras externas, esto es, limites negativos"*[260].

A nosso ver, não se trata apenas de limites negativos, mas também de impor condutas positivas. Nessa linha, a prescrição para que a propriedade privada cumpra função social pode envolver condutas positivas. Da mesma maneira se diga com relação aos princípios da ordem econômica de defesa do consumidor e de defesa do meio ambiente: bem distante de apenas envolver limites negativos, a defesa suficiente implica condutas positivas, que vão além de somente não prejudicar o consumidor ou não poluir[261].

Os limites negativos e as condutas positivas que restringem a autonomia privada variam conforme à época e o local, conforme um juízo de cunho político, implementado pelas escolhas do Legislativo. Algumas sociedades tendem a garantir maior espaço à autonomia privada, na crença de que com isso será alcançado natural e mais firmemente o bem comum[262], já outras se fiam mais na maior intervenção estatal. No passado recente em muitos países buscava-se o mínimo de intervenção e o máximo de autonomia privada, hoje tende-se a aceitar e a demandar maiores restrições à autonomia privada, procurando compatibilizar a liberdade, com restrições que evitem excessos e a orientem para o bem comum. Enfim, do ponto de vista jurídico não existe noção atemporal, imutável, ontológica de autonomia privada. Ela existe tal como "desenhada" pelo ordenamento jurídico[263].

---

[259] FERRI, Luigi. *La autonomía privada*. Granada: Editorial Comares, S.L., 2001, p. 10.
Tradução libre: "O Estado não indicou fins, nem propôs os interesses que esse poder deveria servir; (...)".
[260] *Idem.*
Tradução livre: "(...) limitou-se a apontar fronteiras externas, ou seja, limites negativos".
[261] Célia Barbosa Abreu Slawinski, já tratando da boa-fé objetiva, igualmente acolhe essa compreensão: "Cabe observar, que a boa-fé objetiva não necessariamente aponta aos contraentes uma simples atitude de correção, consistente num *non facere*, para impedir a lesão à esfera jurídica de outrem. Pode, igualmente, traduzir uma colaboração ativa, a fim de satisfazer as expectativas alheias, conforme o real conteúdo das negociações feitas" (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva:* O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 14).
[262] "Quer isto significar, portanto, que a posição abstencionista do Estado face aos modos de tutela dos interesses privados operados pelos respectivos titulares não significa que o interesse público seja ignorado; traduz, isso sim, uma dada concepção do interesse público, isto é, a de que este coincide com o somatório dos interesses privados, ou seja, a de que a sua prossecução corresponde à melhor prossecução daqueles interesses privados e a de que esta é por definição obtida quando os seus titulares o fazem em liberdade." (PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Livraria Almedina, 1982, p. 20).
[263] Nesse caminho, Ana Prata:
"4.2. Pode-se, pois, dizer, em conclusão, que a noção de autonomia privada não é atemporal, nem imutável. Ela ganha espaço e relevo conceitual ligada à concepção jurídica do liberalismo económico, como pressuposto da noção de negócio jurídico e vai sofrendo uma desvalorização que acompanha o transformar deste último conceito. Mas, por sua vez, essa desvalorização só existe se tomada a sua noção clássica como noção imutável; na realidade, como se verá, a transformação do conceito de negócio tem de ser acompanhada por uma transformação da própria

No Brasil vigora a garantia à autonomia privada, o direito de realizar livremente negócios jurídicos, submetendo-se à sua disciplina normativa, com seus direitos e deveres. Essa autonomia, porém, não é absoluta, ilimitada. Existem limites, restrições, condições[264].

José de Oliveira Ascenção discorre sobre classificação entre as limitações aos direitos e à autonomia privada, que auxilia a visão sobre a diversidade de tipos de limitações: "As limitações dos direitos podem ser extrínsecas ou intrínsecas. São extrínsecas as limitações resultantes das regras jurídicas sobre *colisão de direitos*. O exercício é extrinsecamente limitado pela colisão com outros direitos: (...)"[265]. Como diz o clássico ditado: o direito de um termina onde começa o direito de outro. O direito de uma pessoa é delimitado porque ela não está sozinha na sociedade. Existindo outras pessoas, estas também têm seus direitos, que igualmente devem ser respeitados, o que termina por delimitar o direito das demais.

O autor português continua: "Há também limitações intrínsecas ao exercício. Elas resultam de preceitos provenientes de toda a ordem jurídica"[266]. A limitação não está no direito de outra ou outras pessoas (embora possa levá-los em consideração). A limitação está no próprio direito do seu detentor, conforme disposto pelo ordenamento jurídico. Em tais casos, pressupõe-se que há o direito, mas ele é limitado, não pode ser exercido de qualquer forma.

A obrigação de atuar pautado pela boa-fé objetiva é, justamente, um desses limites intrínsecos. Uma pessoa pode ter certo direito, porém, isso não significa um direito absoluto, a ser exercido de qualquer modo, sem restrições. O direito há de ser exercido de acordo com os parâmetros da boa-fé[267]. Em outro giro, autonomia não significa liberdade absoluta, significa

---

noção de autonomia privada." (PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Livraria Almedina, 1982, p. 25).

[264] "Constata-se, pois, que a autonomia privada é o poder jurídico normativo conferido às partes para auto-regulamentar as suas relações jurídicas particulares, desde que obedecidos os limites impostos pela lei. Significa dizer, assim, que a expressão autonomia privada deve ser utilizada significando o poder atribuído por lei aos indivíduos para a criação de normas jurídicas capazes de definir o conteúdo e os efeitos do ato praticado.
Ora, em se tratando de um poder jurídico genérico atribuído por lei, a autonomia privada recebe contornos externos ao campo exclusivamente negocial ou obrigacional. Trata-se, em termos gerais, de um poder concedido ao indivíduo para a realização de fins particulares, com reflexos em uma extensa gama de relações jurídicas." (GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 123).

[265] ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito civil* – Teoria geral. Vol. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 265.

[266] *Idem, Ibidem*, p. 266.

[267] "Las normas que regulan, de forma analítica y circunstanciada, la formación y la ejecución del contrato se acompañan otras normas, las cuales formulan un criterio general de comportamiento de las partes contratantes. Son las normas que les imponen comportarse, la una frente a la otra, según la buena fe: buena fe en el desarrollo de los tratos preliminares y en la formación del contrato (art. 1.337); buena fe en la interpretación del contrato (art. 1.366); buena fe en la ejecución del contrato (art. 1.375), buena fe, cuando se trate de un contrato sujeto a condición suspensiva o resolutoria, en la fase de pendencia de la condición (art. 1.358); buena fe en la interposición de la excepción de incumplimiento (art. 1.460, apartado 2º)." (GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992, p. 453. Tradução livre: "As normas que regulam, de forma analítica e detalhada, a formação

autonomia para exercer atos, para firmar negócios, mas atendendo-se as normas do ordenamento.

3.2. Aproximação inicial sobre a boa-fé: amplitude e restrição

Menezes Cordeiro afirma que há uma mitificação da boa-fé[268]. Teresa Negreiros relembra comentário de Simone David-Constant, no sentido de a boa-fé ser chamada de "*une mer sans rivages"*[269].

Com efeito, de um lado há a potencialmente vasta e indefinível aplicabilidade da boa-fé: não se assume tolerável a prática de atos de má-fé, o que conduz a concluir que todo ato jurídico deva ser praticado pautado pela boa-fé. De outro lado e conforme visto no capítulo anterior, ela teve desenvolvimento incerto, com forte influência de conteúdo ético, sem que tenha sido possível chegar a um conceito preciso, perfeitamente delimitado e subsumível a toda e qualquer situação[270]. Enfim, é aplicável a qualquer ato jurídico um conceito e uma delimitação imprecisos, fluídos, variáveis. O resultado do encantamento com a relevância e a amplitude da boa-fé aliado ao conceito incerto podem ser ou paralisador ou ineficaz, já que tão abrangente.

Nelson Rosenvald bem apreendeu esse risco:

> O estudo da boa-fé provoca certa inquietude no pesquisador. Por um lado, é festejada – quase venerada – como elixir contra todos os males causados pelo individualismo e pela ausência de solidariedade nas relações humanas. Por outro, gera angústia, pois a fluidez de seus contornos acarreta certa perda de sentido, provocando um árduo trabalho de concretização no mundo dos negócios jurídicos.[271]

---

e execução do contrato são acompanhadas de outras normas, que formulam um critério geral de comportamento das partes contratantes. São as normas que os impõem a comportar-se, um frente ao outro, de boa-fé: boa-fé no desenvolvimento das negociações preliminares e na formação do contrato (art. 1.337); boa-fé na interpretação do contrato (art. 1.366); boa-fé na execução do contrato (art. 1.375); boa-fé, tratando-se de contrato sujeito a condição suspensiva ou resolutiva, na fase pendente da condição (art. 1.358); boa-fé no ajuizamento da exceção de descumprimento (art. 1.460, inciso 2).").

E também: "Desta feita, devemos estender o significado da boa-fé objetiva, ampliando o seu horizonte. Ou seja, a boa-fé objetiva não é apenas um dever objetivo de lealdade e probidade, mas também, criterio de controle de legitimidade do exercício da autonomía privada em geral." (GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 132).

[268] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 41.

[269] NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 2.

Tradução livre: "um mar sem margens".

[270] Como bem afirmou Humberto Theodoro Júnior: "Não se define exatamente o que seja a boa-fé, mesmo porque isto ultrapassa o terreno do direito e se apresenta como tarefa quase impossível, porque os valores puros são facilmente perceptíveis, mas quase sempre não se sujeitam a definições. Todos os compreendem, mas ninguém os consegue definir a contento." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil, volume 3, t. 2:* Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 124).

[271] ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. XI.

Menezes Cordeiro igualmente é preciso:

> (...) noção vaga, carregada de história, rica em implicações emotivas e objecto de utilização alargada, embora de contornos pouco conhecidos, ela presta-se, por excelência, a desenvolvimentos verbais, numa aporética dominada por uma linguagem grandiloquente e vazia de conteúdo.[272]

A imprecisão e a aplicação desmedida e incerta, com ares de panaceia, podem dar margem a arbitrariedades, à substituição das regras aplicáveis a cada caso ao voluntarismo do intérprete e aplicador, que menospreza a intenção das partes por seu próprio juízo[273]. A consequência, inversa, mas igualmente grave, pode ser a de alguns rejeitarem qualquer papel de relevo à boa-fé nas relações jurídicas.

O remédio contra essas duas trilhas equivocadas é a análise jurídica cuidadosa, que procure identificar diferentes tipos de boa-fé e as diversas formas como ela atua, como foi sendo firmado ao longo do tempo e frente a casos concretos.

Desse modo, forma-se o conhecimento apto à aplicação adequada da boa-fé. É esse caminho que se pretende percorrer.

Inicia-se com a diferenciação entre a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva.

3.3. Boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva

O ponto inicial de partida são as regras do atual Código Civil. A boa-fé é mencionada expressamente em 55 dispositivos do Código Civil atual. No Código antigo, a menção constava em 28 artigos. Inquestionável a maior valorização ao tema.

---

[272] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 41. Mais à frente em sua obra, o civilista português volta a insistir no desvio do discurso tão grandiloquente quanto vazio: "Esse vácuo tende a ser preenchido a nível linguístico, com metáforas sucessivas destinadas a suprir carências substanciais. A 'fuga para as imagens' a que o processo conduz pode seguir uma de duas vias. Ou se assimila a boa fé à justiça, à equidade, ao equilíbrio, à lealdade e assim por diante, numa série de locuções jurídicas cuja abstracção pouco ou nada fica a dever à da própria boa fé e das quais o retirar de soluções práticas seria igualmente vão, ou se vê, nela, uma remissão para complexos ordenadores metajurídicos, como a Ética, a Moral, o Direito natural – nas suas variantes não positivas – ou certas deontologias sectoriais, que, à abstracção contínua, somam, na sua miscigenação com o Direito, dificuldades suplementares. Não admira, por isso, que tenham feito a sua aparição doutrinas negativistas, que recusam à boa fé qualquer papel jurídico efectivo, pela impossibilidade de conteúdo que lhe advem da sua extensão figurativa" (*Idem, Ibidem*, p. 45).
Também Humberto Theodoro Júnior, seguindo a advertência de José de Oliveira Ascensão: "(...) de nada vale criar uma figura jurídica superdimensionada, que serve para tudo e, na verdade, não serve para nada." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*, volume 3, t. 2*:* Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 127).

[273] Algo semelhante, mas ainda mais forte, que as críticas lembradas no capítulo primeiro de Lenio Streck e Humberto Ávila ao panprincipiologismo ou Estado Principiológico, ou seja, a excessiva valorização dos princípios, sem os cuidados de estudar seu conteúdo e forma de atuação, e menosprezo às regras.

A maior parte dos dispositivos do Código atual (e ainda mais no anterior) cuida da chamada boa-fé subjetiva. A menor parte, da boa-fé objetiva.

A boa-fé objetiva constitui um dever de cunho jurídico. Seja como um princípio ou uma cláusula geral, dela extraem-se deveres, formas de agir que são prescritas segundo se infere do ordenamento jurídico pela interpretação de suas normas e levando em consideração os fatos ocorridos[274].

Diferente é a boa-fé subjetiva. Esta não configura um dever, mas, sim, um estado de espírito, refletido em atos concretos, a serem levados em consideração, em diversos casos, para concluir quais são as consequências jurídicas cabíveis, os direitos e deveres aplicáveis. Aquele que pratica certo ato jurídico de boa-fé, acreditando estar de acordo com as normas aplicáveis, pode ser protegido pela ordem jurídica, ainda que existente algum vício no ato ou na situação em que se encontra[275].

Na explicação de Venosa: "Na boa-fé subjetiva, o manifestante de vontade crê que sua conduta é correta, tendo em vista o grau de conhecimento que possui de um negócio. Para ele há um estado de consciência ou aspecto psicológico que deve ser considerado"[276]. E continua: "A boa-fé objetiva, por outro lado, tem compreensão diversa. (...) Desse modo, a boa-fé objetiva se traduz de forma mais perceptível como uma regra de conduta, um dever de agir de acordo com determinados padrões sociais estabelecidos e reconhecidos"[277].

---

[274] "Aqui se trata de uma boa-fé denominada objetiva, que consiste num dever de conduta contratual ativo, e não mais de um estado psíquico do agente. Com efeito, a boa-fé objetiva, como **dever jurídico** que é, obriga a uma certa conduta ao invés de outra, não se limitando a operar como uma justificativa para um determinado comportamento." (NEGREIROS, Teresa Paiva de Abreu Trigo de. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 15).

[275] "A dita '**boa-fé subjetiva**' consiste em uma situação afeta à seara do psicológico, verdadeiro estado de ânimo ou do espírito do agente que realiza determinado ato ou vive dada situação certo da inexistência de qualquer vício. E assim é considerado desde os tempos do Direito Romano, conforme extraído da lição de Thomas Marky, que, tratando dos requisitos da *usucapio*, define boa-fé como 'a convicção do agente de que a coisa legitimamente lhe pertence'. Interessa-nos, todavia, como ideia geral, a concepção final do aludido romanista: 'Trata-se [a boa-fé, especificamente a subjetiva], naturalmente, de um erro de fato de sua parte [agente]. Também nesta linha a lição de José Carlos Moreira Alves, ao afirmar que a boa-fé consiste em um conceito ético acolhido, sem modificação, pelo Direito, consistindo na crença do agente de que não está ferindo direito alheio, baseada num erro que não precisa ser escusável. Esse presume-se, cabendo à parte contrária demonstrar a sua inexistência." (MAISTRO JR., Gilberto Carlos. *O princípio da boa-fé objetiva na negociação coletiva*. São Paulo: LTr, 2012, p. 159-160).
Também: SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 165.

[276] VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 379.

[277] *Idem.*

Nota-se a clara distinção teórica: uma configura uma prescrição normativa, outra, uma situação de fato, a qual poderá ter efeitos para identificar direitos e deveres[278].

Durante bom tempo não se teve a percepção exata da distinção entre boa-fé subjetiva e da objetiva[279]. Sem o necessário aprofundamento, a boa-fé objetiva, o dever jurídico de atuar

[278] Como Slawinski bem sintetiza: "Assim sendo, enquanto a boa-fé subjetiva deve ser compreendida como um estado, a objetiva deve encarada como uma regra de conduta, (...)" (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva:* O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 14).
Interessante também o comentário de Cunha de Sá: "(...) enquanto no primeiro sentido – boa-fé subjetiva – se visa uma actuação *em* boa fé, agora – na boa-fé objetiva – o problema é antes o de uma actuação *segundo* a boa fé (...)" (SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 171).
O Moreira Alves, responsável pela Parte Geral do Projeto que deu origem ao atual Código Civil, traça o seguinte comentário, partindo do art. 113 do Código: "A boa-fé a que alude esse dispositivo não é evidentemente a boa-fé subjetiva, fato psicológico em que, quando conceituado como convicção de não se estar ofendendo direito alheio, se levam em consideração também valores morais de honestidade e retidão, mas sim, a boa-fé objetiva que se caracteriza como regra de reta conduta do homem de bem no entendimento de uma sociedade em certo momento histórico. É, portanto, ao contrário do que ocorre com a boa-fé subjetiva, algo exterior ao sujeito, vinculando-se ao dever de cooperação que se exige nas relações obrigacionais, e regra de interpretação que ora conduz a um resultado integrador das obrigações assumidas, ora a um resultado limitador delas, impondo-se ao devedor, no primeiro caso, fazer não só tudo o que prometeu, mas também o que for necessário para que a outra parte alcance o pleno resultado útil da prestação devida, ao passo que, no segundo, se limite a observar o sentido literal do negócio jurídico." (ALVES, José Carlos Moreira. O novo Código Civil brasileiro e o direito romano – Seu exame quanto às principais inovações no tocante ao negócio jurídico. In NETTO, Domingos Franciulli, MENDES, Gilmar Ferreira e MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *O novo Código Civil:* Estudos em homenagem ao professor Miguel Reale. São Paulo: LTr, 2003, p. 120).
Entre outros, ainda, pode ser transcrita a lição de Rodolfo Pamplona Filho:
"Antes, porém, de aprofundarmos os contornos deste importantíssimo princípio, faz-se necessário que estabeleçamos uma diagnose diferencial entre a *boa-fé objetiva* e a *boa-fé subjetiva*.
Esta última, de todos conhecida por estar visivelmente presente no Código Civil de 1916, consiste em 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.
(...)
Distingue-se, portanto, da *boa-fé objetiva*, a qual, tendo natureza de princípio jurídico – delineado em um conceito jurídico indeterminado –, consiste em uma verdadeira *regra de comportamento, de fundo ético e exigibilidade jurídica*." (PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In LOBO, Fabíola Albuquerque, EHRHARDT JÚNIO, Marcos e PAMPLONA FILHO, Rodolfo (coor.). *Boa-fé e sua aplicação no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 33).
[279] Parece ser o caso de Alípio Silveira. Sem utilizar as expressões "boa-fé subjetiva" e "boa-fé objetiva", chama aquela de "boa-fé-crença": "A boa-fé-crença é aquela que se baseia no êrro ou ignorância da verdadeira situação jurídica. É a **Gutten Glauben** dos alemães. Ela surge, em nosso Código Civil, em matéria de posse, de usucapião, de credor putativo, de herdeiro aparente, de casamento putativo e em várias outras situações" (SILVEIRA, Alípio. *A boa-fé no Código Civil*. 1º Vol. São Paulo: Editora Universitária de Direito Ltda., 1972, p. 7). De outro lado, haveria o que o autor apelida de "boa-fé-lealdade" e explica: "A boa-fé-lealdade é, assim, a honestidade e a sinceridade que devem existir no comércio jurídico. É a **Treu und Glauben** dos tedescos. São exemplos, em nosso Código, a boa-fé no contrato de seguros e nos contratos em geral. Também em leis especiais deparamos com ela, como no caso da sinceridade em matéria de retomada, cuja ausência é sancionada, em certa modalidade, como contravenção. Na atividade processual, então, é esta a forma dominante com que se apresenta a boa-fé – como dever de lealdade dentro do processo, cuja infração é sancionada por penas pecuniárias mais ou menos severas, e prevenida em muitos casos pelo despacho saneador" (SILVEIRA, Alípio. *A boa-fé no Código Civil*. 1º Vol. São Paulo: Editora Universitária de Direito Ltda., 1972, p. 7). Parece, então, que está sendo tratada a boa-fé objetiva. Contudo, em seguida acrescenta: "Essa lealdade ou honestidade pode ser conceituada como a consciência ou intenção de não prejudicar a outrem ou de não fraudar a lei" (*Idem*). Percebe-se que esse trecho volta a tratar de consciência e intenção, premissas próprias da boa-fé subjetiva.

pautado pela boa-fé, era muitas vezes confundida com a subjetiva. Esta como que absorvia aquela.

Ainda hoje há opiniões que aproximam a boa-fé objetiva e a subjetiva. Por exemplo, é o caso da profunda obra de Eduardo Tomasevicius Filho:

> Na nossa opinião, a boa-fé subjetiva é o objeto de proteção da boa-fé objetiva, pois não é lícito lesar a confiança legítima despertada em terceiros. Se o dispositivo da norma for voltado para o beneficiário da proteção, esta será classificada como boa-fé subjetiva; se for voltado para a proteção da confiança como bem jurídico a ser tutelado, será classificada como boa-fé objetiva. Em outras palavras, a boa-fé subjetiva é a crença legítima; a boa-fé objetiva é norma que protege a boa-fé subjetiva de outrem. Quem age corretamente, age de boa-fé; quem age incorretamente, age de má-fé. Se não foi possível agir corretamente, mas procurou agir desta forma, estava de boa-fé; quem não se esforçou para saber se estava agindo corretamente, estava de má-fé. Assim, a alegação de boa-fé sem prévia ação da pessoa no sentido de buscar informações relevantes para dar consistência à sua representação mental da realidade – em outras palavras, agir conforme a boa-fé objetiva – faz com que a boa-fé se repute como má-fé.[280]

Parece-nos que o autor adota sentido peculiar para a boa-fé objetiva e a subjetiva. Tanto uma quanto outra teriam como objetivo a proteção. Elas diferir-se-iam em função do objeto da proteção. Se a proteção se voltasse ao beneficiário, tratar-se-ia da boa-fé subjetiva. Já se voltada para a proteção confiança como bem jurídico, seria a boa-fé objetiva que estaria atuando. De tal maneira que a boa-fé objetiva "(...) é a norma que protege a boa-fé subjetiva de outrem".

Ousamos discordar do autor. Seguimos a doutrina majoritária exposta sinteticamente há pouco e que se solidificou nos últimos anos.

Como adiantado há pouco, a boa-fé subjetiva é, como o próprio nome indica, um dado subjetivo, interno daquele que age ou se encontra em certo estado, consistente em acreditar que atua corretamente ou que se encontra em situação correta de acordo com o ordenamento jurídico (eventualmente sendo necessário acatar os deveres de cuidado exigíveis da situação concreta). "Consiste, basicamente, no desconhecimento de situação adversa"[281]. Daí se falar, por exemplo, em posse de boa-fé, como explica Francesco Galgano:

> *Tiene un significado distinto totalmente de la buena fe de la que se habla en materia de posesión (posesión de buena fe) y en tantas normas que, en materia de invalidez del contrato, de simulación etc., dejan a salvo los derechos de los terceros de buena fe. La 'buena fe' indica un estado subjetivo: simplemente significa ignorancia de lesionar el derecho de otro* (art. 1.147); (…).[282]

---

[280] TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 89.
[281] FIUZA, César. *Direito civil – Curso completo*. 17ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 412.
[282] GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992, p. 453.
Tradução livre: "Tem um significado totalmente diferente da boa-fé que se fala em termos de posse (posse de boa-fé) e em tantos regulamentos que, em termos de invalidade do contrato, simulação, etc., deixam a salvo os direitos de terceiras partes de boa-fé. A 'boa-fé' indica um estado subjetivo: significa simplesmente ignorância de prejudicar o direito de outrem (art. 1.147); (...)".

Vale ouvir também Robert Kolb:

> 1. *Un problème constant de la réglementation juridique est celui de décider le sort du sujet qui accomplit un acte juridique en étant victime d'une fausse représentation des faits – d'une croyance erronée, de l'ignorance d'un fait – et qu'au regard de ce défaut le droit ne protégerait normalement pas. L'ordre juridique prévoit souvent un régime d'exception afin de protéger le sujet agissant sous l'empire d'une telle erreur quand celle-ci ne relève pas de sa propre faute. On dit alors qu'il protège sa bonne foi. Un cas classique est celui de l'acquisition de biens ou de droits*.[283]

Ponto que suscita preocupação são as circunstâncias que, por envolverem a prática de boa-fé (subjetiva), levam à proteção daquele que assim agiu. Pressupostos que devem estar presentes.

Portanto, não basta a simples convicção interna de se estar de acordo com o direito, ou, ainda menos, a mera alegação nesse sentido (de prova efetiva impossível por se tratar de estado psicológico interno). Devem estar presentes as cautelas próprias, a atuação efetiva, a razoabilidade entre ato/atividade e expectativa. É todo o contexto que pode levar à conclusão do estado de boa-fé subjetiva[284].

Vários dispositivos do atual Código Civil ocupam-se da boa-fé subjetiva. Entre os alguns que podem ser mencionados estão o artigo 128[285], o artigo 164[286], o § 2º do artigo 167[287],

---

[283] KOLB, Robert. *La bonne foi en droit international public:* contribution à l'étude des principes généraux de droit. Paris: Presses Universitaires de France, 2000, p. 115.
Tradução livre: "1. Um problema constante de regulação jurídica é o de decidir o destino do sujeito que pratica um ato jurídico por ser vítima de uma deturpação dos fatos - de uma crença errônea, do desconhecimento de um fato - e que, a propósito desse defeito, a lei normalmente não protegeria. A ordem jurídica muitas vezes prevê um regime excepcional para proteger o sujeito agindo sob a influência de tal erro quando não for sua própria culpa. Diz-se então que ele protege sua boa-fé. Um caso clássico é o da aquisição de bens ou direitos").

[284] A propósito da boa-fé subjetiva, Judith Martins-Costa explica: "A expressão *boa-fé subjetiva* indica um estado de fato, traduzindo a ideia naturalista da boa-fé, aquela que, por antinomia, é conotada à má-fé, razão pela qual essa acepção comumente é expressada como 'agir de boa-fé', ao contrário de 'agir de má-fé'. Diz-se subjetiva a boa-fé compreendida como estado psicológico, isto é: estado de consciência caracterizado pela ignorância de se estar a lesar direitos ou interesses alheios, como na hipótese prevista pelo art. 686 do Código Civil; ou a convicção de estar agindo em bom direito, consoante, por exemplo, a previsão do art. 309, também do Código Civil, atinente à eficácia liberatória do pagamento; ou, ainda, o prolongamento da eficácia, perante terceiros, de certos atos de quem já deixara de ser mandatário (Código Civil, art. 686); ou a outras situações relativas à *tutela da aparência* tais como às eficácias do casamento putativo e demais situações de crença errônea, mas justificável, na aparência de certo ato ou *status* (*v.g.*, herdeiro aparente). Nesses casos, protege-se a crença legítima na juridicidade de certos estados, fatos, atos ou comportamentos, como quando se assegura – em outro exemplo – a posse, se ignorava o possuidor obstáculo que impede a aquisição da coisa (Código Civil, art. 1.201)" (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 279-280).

[285] "Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé."

[286] "Art. 164. Presumem-se, porém, de boa-fé e valem os negócios ordinários indispensáveis à manutenção de estabelecimento mercantil, rural, ou industrial, ou à subsistência do devedor e de sua família."

[287] "§ 2 º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

o artigo 242[288], o artigo 286[289], parágrafo único do artigo 307[290], artigo 309[291], artigo 523[292], artigo 606[293], bem como outros[294].

Judith Martins-Costa faz explicação pertinente. O qualificativo "subjetiva" é adotado porque, "(...) para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé subjetiva está a má-fé, também vista subjetivamente como a intenção de lesar a outrem"[295].

De outro lado, a boa-fé objetiva configura uma norma jurídica, explica a autora gaúcha. Ela não designa uma crença subjetiva, nem um estado de fato[296]. Ela "(...) se caracteriza por ser uma regra de conduta externa, um dever das partes em se pautar pela honestidade, lealdade e cooperação em suas relações jurídicas"[297]. Consiste "(...) em uma verdadeira *regra de comportamento, de fundo ético e exigibilidade jurídica*"[298].

É certo que, originariamente, boa-fé objetiva e subjetiva tiveram uma fonte comum, se embaralharam, ora se aproximavam, ora se afastavam, como antes demonstrado. Há, portanto,

---

[288] "Art. 242. Se para o melhoramento, ou aumento, empregou o devedor trabalho ou dispêndio, o caso se regulará pelas normas deste Código atinentes às benfeitorias realizadas pelo possuidor de boa-fé ou de má-fé.
Parágrafo único. Quanto aos frutos percebidos, observar-se-á, do mesmo modo, o disposto neste Código, acerca do possuidor de boa-fé ou de má-fé."

[289] "Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação."

[290] "Parágrafo único. Se se der em pagamento coisa fungível, não se poderá mais reclamar do credor que, de boa-fé, a recebeu e consumiu, ainda que o solvente não tivesse o direito de aliená-la."

[291] "Art. 309. O pagamento feito de boa-fé ao credor putativo é válido, ainda provado depois que não era credor."

[292] "Art. 523. Não pode ser objeto de venda com reserva de domínio a coisa insuscetível de caracterização perfeita, para estremá-la de outras congêneres. Na dúvida, decide-se a favor do terceiro adquirente de boa-fé."

[293] "Art. 606. Se o serviço for prestado por quem não possua título de habilitação, ou não satisfaça requisitos outros estabelecidos em lei, não poderá quem os prestou cobrar a retribuição normalmente correspondente ao trabalho executado. Mas se deste resultar benefício para a outra parte, o juiz atribuirá a quem o prestou uma compensação razoável, desde que tenha agido com boa-fé."

[294] Tratando do Código Civil português, Menezes Cordeiro observa que não há coincidência absoluta na utilização da boa-fé no sentido subjetivo: "III. A determinação do sentido das referências esparsas feitas à boa fé subjectiva é ainda complicada pela presença, no Código Civil, de sete definições desse instituto: essas definições não são coincidentes. Por quatro vezes, o Código assimila a boa ou má fé a estados simples de ignorância ou de conhecimento, por parte do sujeito; por duas, a boa fé é ligada ao desconhecimento sem culpa ou à ignorância desculpável; por uma, a má fé corresponde à consciência de certo prejuízo." (CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 409).

[295] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: Critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 281

[296] *Idem.*

[297] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva. Curitiba: Juruá, 2012, p. 94. Também: "(...) significa uma verdadeira regra de conduta, um padrão de comportamento leal, honesto, de colaboração, corolário da eticização das relações jurídicas entre os indivíduos" (GODOY, Claudio Luiz Bueno de. O princípio da boa-fé objetiva. In GOZZO, Débora, ALVES, José Carlos Moreira e REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 55).

[298] PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In LOBO, Fabíola Albuquerque, EHRHARDT JÚNIO, Marcos e PAMPLONA FILHO, Rodolfo (coor.). *Boa-fé e sua aplicação no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 33.

pontos em comum[299]. Embora, como visto no desenvolvimento histórico, a noção da boa-fé subjetiva, de proteção a quem assim agia, ter surgido antes do que a percepção de obrigações específicas decorrentes da boa-fé objetiva, pode-se compreender a proteção da boa-fé subjetiva como derivada do dever, ainda que implícito, de agir pautado pela boa-fé objetiva. Protege-se aquele que agiu de acordo com o ordenamento jurídico: estava em situação de boa-fé subjetiva quem seguiu a norma que prescreve atuar pautado pela boa-fé objetiva e, por isso, merece proteção do próprio ordenamento jurídico.

A proteção àqueles em boa-fé subjetiva não se limita somente às hipóteses em que havia prescrições específicas de uma forma de atuação pautada pela boa-fé objetiva. No entanto, parece-nos certa a vinculação entre ambas. Vinculação, porém, não significa impossibilidade de diferenciação, que auxilia a melhor compreensão do ordenamento jurídico e sua correta aplicação.

Se a boa-fé subjetiva é fato (ainda que complexo em sua bidimensionalidade de estado subjetivo em situação de fato ou comportamento) e a boa-fé objetiva é dever instituído por norma, conclui-se que, sintaticamente, na estrutura lógica de uma norma jurídica, a boa-fé subjetiva estará colocada na hipótese e a boa-fé objetiva, no consequente.

Com efeito, dados certos fatos jurídicos, certos atos jurídicos, se envolvidos em um contexto de boa-fé subjetiva, *devem ser* certas consequências jurídicas, como a validade dos mencionados fatos e atos, a despeito de, por exemplo, envolvidos em erro. É o caso do artigo 309 do Código Civil: "O pagamento feito de boa-fé ao credor putativo é válido, ainda provado depois que não era o credor". Vê-se claramente a hipótese da norma, o pagamento feito de boa-fé subjetiva ao credor putativo, e o consequente jurídico, *deve ser* o tratamento como pagamento válido.

Outro exemplo é o artigo 637 do mesmo Código Civil: "O herdeiro do depositário, que de boa-fé vendeu a coisa depositada, é obrigado a assistir o depositante na reivindicação, e a restituir ao comprador o preço recebido". A hipótese da norma é facilmente identificada: a venda de boa-fé subjetiva pelo herdeiro do depositário. Também é claro o consequente prescrito: *deve ser* a obrigação de assistência ao depositante pelo herdeiro do depositário, no que se refere à reivindicação do bem.

---

[299] "Deve-se reconhecer, contudo, que as facetas objetivas e subjetiva da boa-fé não podem ser completamente cindidas, porquanto ambas pressupõem a honradez interior com a qual o sujeito atua." (RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 42).

Mais um exemplo: o artigo 879 do Código Civil: "Se aquele que indevidamente recebeu um imóvel o tiver alienado em boa-fé, por título oneroso, responde somente pela quantia recebida; mas, se agiu de má-fé, além do valor do imóvel, responde pelas perdas e danos". Há duas regras nesse mesmo dispositivo legal. Em ambas a menção à boa-fé e a seu oposto, a má-fé, localizam-se na hipótese de incidência, não no consequente. Confira-se: (1) *se* aquele que indevidamente recebeu um imóvel o alienar em boa-fé (subjetiva) por título oneroso, então *deve ser* a consequência normativa de responder somente pela quantia recebida e (2) *se* aquele que indevidamente recebeu um imóvel o alienar em má-fé (subjetiva), então *deve ser* a consequência normativa de responder não somente pelo valor do imóvel, mas também por perdas e danos.

Note-se que na estrutura lógica da norma, *se* a hipótese, então *deve ser* a consequência, invariavelmente a boa-fé subjetiva (ou seu oposto, a má-fé subjetiva) estará na hipótese. Isso porque a boa-fé subjetiva é um estado psicológico, eventualmente acompanhado de algumas ações concretas (que comprovem ou estejam em harmonia com estado psicológico). É sempre parte da hipótese a ser considerada para que se imponha o consequente jurídico.

Não se prescreve alguém a ter um estado psicológico. É viável prescrever comportamentos, cuidados que devem ser adotados, a fim de evitar que erros aconteçam, que causem dificuldades ao bom andamento e aplicação das normas na sociedade. Isso é bem diverso de impor alguém a ter um estado de boa-fé subjetiva.

Bem ao inverso, até. O ordenamento jurídico deve ter como objetivo inclusive a desnecessidade de disciplinar situações em que o estado de boa-fé subjetiva está envolvida. Essas situações, que o direito tenciona proteger, envolvem a ignorância de se estar a lesar direitos ou interesses alheios (como diz Judith Martins-Costa em trecho antes transcrito), ou um ato jurídico realizado em decorrência de uma falsa representação ou ignorância dos fatos (segundo Robert Kolb, há pouco visto), ou, ainda, salvar os direitos de terceiros de boa-fé em casos de invalidade de contrato e de simulação (explicado por Galgano, como antes destacado). O ideal, é óbvio, seria evitar que essas situações de erro, essas falhas, aconteçam. Ideal inatingível. Daí a necessidade de regrar essas *hipóteses*. Em outras palavras, incluir no ordenamento jurídico normas que prevejam a *hipótese* de atos praticados/estados de fato em boa-fé subjetiva e prescrever o consequente/tratamento jurídico que se acreditar apropriado para a hipótese.

Por sua vez, a boa-fé objetiva é prescrição normativa, é um dever de comportamento. Logo, sintaticamente, na estrutura lógica da norma, ela reside no consequente. Assim, *se* uma pessoa for realizar um ato jurídico ou *se* estiver em certo estado de fato, então ela *deve* atuar pautada pela boa-fé. Trata-se, aqui, da boa-fé objetiva.

É exemplar o artigo 113 do Código Civil: "Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração". O enunciado normativo já prescreve que, na hipótese de negócios jurídicos a serem analisados, eles *devem ser* interpretados conforme a boa-fé. Não se trata de analisar o estado de fato de uma ou de ambas as partes, mas de ordenar que a interpretação se dê conforme a boa-fé (objetiva).

Mais claro, ainda, é o artigo 422: "Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé". Mais uma vez, aplicação desse dispositivo não passa por analisar a realidade para constatar a subjetividade das partes, inclusive por meio de seus atos e comportamentos, para identificar ou não a presença da boa-fé subjetiva. Há, aqui, a prescrição jurídica, consistente no modal deôntico "obrigatório", de seguir o princípio da boa-fé na conclusão e execução do contrato (é certo, que frente a esse dever, será viável averiguar, em outro momento, se as partes seguiram essa prescrição ou a ignoraram, hipótese em que será o caso de identificar a norma secundária/penalidade cabível).

Com o Código Civil aprovado em 2002 a boa-fé objetiva, tema deste estudo, alcançou destaque até então inédito no direito brasileiro. O Código atua como um guia no direito privado (com reflexos também fora dele) e fundamentou-se, em parte relevante, em cláusulas gerais, na transposição de parâmetros éticos, na determinação de atenção ao caso concreto. Miguel Reale não cansou de aproveitar as oportunidades que teve para destacar os princípios da eticidade e da operabilidade.

Eticidade, pois superada a concepção individualista, pela qual o exercício do direito próprio seria quase ilimitado[300].

Operabilidade, constatável pela "(...) decisão tomada no sentido de estabelecer soluções normativas abertas, de modo a facilitar sua interpretação e aplicação pelo operador do Direito"[301].

---

[300] REALE, Miguel. O Código Civil após um ano de vigência. In GOZZO, Débora, ALVES, José Carlos Moreira e _____. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 3.
[301] *Idem, Ibidem,* p. 6.

A boa-fé objetiva é reflexo e perfeito exemplo dessa concepção que orientou a elaboração do Código Civil. Para prosseguir no trajeto de precisar esse instituto e sua delimitação, urge identificar sua natureza jurídica.

3.4. A boa-fé objetiva como um princípio jurídico

O Código Civil atual não só fez quase o dobro de menções à boa-fé, em comparação com o Código de 1916 (55 dispositivos contra 28). Foram criadas importantes regras de caráter geral, antes inexistentes.

Assim, o artigo 113 prevê: "Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração". A Lei nº 13.874/2019, que institui a declaração de direitos de liberdade econômica e estabelece garantias de livre mercado, acrescentou o § 1º a esse artigo 113 do Código Civil, para reforçar que: "A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (...) III – corresponder à boa-fé; (...)".

Por sua vez, a redação do artigo 187 do Código: "Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes".

O terceiro dispositivo de conteúdo geral é o artigo 422: "Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé".

A mencionada Lei nº 13.874/2019 reforça que se interpretam "(...) em favor da liberdade econômica, da boa-fé e do respeito aos contratos, aos investimentos e à propriedade todas as normas de ordenação pública sobre as atividades econômicas privadas" (art. 1º, § 2º). No foco da relação do particular, no exercício de atividades econômicas, com o Estado, é ordenado ainda: "Art. 2º São princípios que norteiam o disposto nesta Lei: (...) II – a boa-fé do particular perante o poder público; (...)".

Como já sustentado, essa valorização da boa-fé deriva do fenômeno da eticização do direito, do qual falava Miguel Reale quando da aprovação do Código Civil atual[302]. Esse fenômeno não está restrito ao direito civil, impactando também outras áreas do direito. Se de

[302] Fenômeno reconhecido por diversos estudiosos, como Misabel Derzi: "Acima de todas as discussões teóricas, paira o fato inegável de que a eticização contemporânea do Direito corresponde à reintrodução da boa-fé como valor (honestidade, crença, fidelidade, lealdade, honra), como princípio, como conceito indeterminado e como cláusula geral." (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 361).

um lado atende anseios da sociedade, de outro traz consigo dificuldades, por acarretar um aumento da subjetividade na aplicação do ordenamento jurídico.

Seguindo o desiderato de evitar a imprecisão excessiva, a aplicação desmedida, com ares de panaceia que conduz a arbitrariedades ou à rejeição da obrigação de agir pautado pela boa-fé, é imperioso identificar a natureza jurídica dessa obrigação. Doutrina e jurisprudência costumam referir-se à boa-fé ora como um princípio, ora como uma cláusula geral. Também não é incomum sua caracterização como um "standard" ou modelo, concepção que deve ser analisada, para aceitá-la parcialmente, mas ao mesmo tempo afastar a visão redutora que limitaria a boa-fé objetiva somente a isso.

A boa-fé objetiva não se configura um mero "standard" de comportamento. Ela não é apenas um parâmetro, modelo ou referência tomadas pelo aplicador da norma para compará-lo à prática concretamente realizada. Sustenta Aldemiro Rezende Dantas Júnior que "(...) o *standard* não cria normas e nem é, em si mesmo, uma norma"[303]. E continua:

> Assim, por exemplo, quando o Código Civil brasileiro se refere à '*pessoa de diligência normal*' (art. 138) ou ao '*homem ativo e probo*' (art. 1.011), não está criando norma alguma ou impondo um comportamento, mas apenas dizendo ao juiz que, em um caso concreto, deverá comparar o comportamento do sujeito com aquele comportamento-padrão escolhido pelo legislador para aquela situação, (...).[304]

É certo que o ordenamento não faz referência a "standards" sem envolver um objetivo jurídico, sem, ainda que indiretamente, regrar condutas, por um dos modais deônticos obrigatório, permitido ou vedado.

O que pode ocorrer com os chamados "standards" é sua utilização em hipótese de incidência de uma regra, como o de "pessoa de diligência normal", do artigo 138 do Código Civil[305]. Nesse dispositivo é prevista a anulabilidade de negócio jurídico na *hipótese* de declaração de vontade emanar de erro substancial perceptível por "pessoa de diligência normal" em face das circunstâncias do negócio.

Lado outro, o "standard" igualmente pode ser utilizado no consequente da regra, como se dá com o "homem ativo e probo" do artigo 1.011[306]: o administrador da sociedade *deve* ter

---

[303] DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 95.
[304] *Idem*, p. 95-96.
[305] "Art. 138. São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio."
[306] "Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios."

o cuidado e diligência que todo homem "ativo e probo" emprega na administração de seus próprios negócios.

Aqui se estipula um dever, justamente o de agir conforme um parâmetro, que depende das circunstâncias temporal e local para bem estabelecê-lo. Forma um conceito indeterminado e, por envolver uma atitude valorativa e deixar largo espaço para atuação do aplicador da norma para estabelecer seu alcance e consequências, configura igualmente uma cláusula geral.

A despeito disso, o "*standard"* "homem ativo e probo", não representa um valor transposto para o ordenamento, performando uma norma fundamental e geral do ordenamento jurídico, dando-lhe racionalidade e harmonia (outra questão é se valores auxiliaram a formar esse "standard", como o valor da probidade). Tampouco pode-se afirmar dotado das características de ser imediatamente finalístico, primariamente prospectivo e com pretensão de complementariedade e parcialidade. Ainda que possa ser dotado parcialmente dessas características, não o é ao nível suficiente para ser tido como um princípio. Lembre-se que princípios e regras não são radicalmente distintos, divididos por uma barreira estanque e incomunicável. Um e outra têm características comuns, mas a característica fortemente presente em um é pálida na outra e vice-versa. Por isso, ainda que se possa vislumbrar, no "standard" do "homem ativo e probo", uma nota de pretensão de complementariedade e parcialidade, não chega ao ponto de poder qualificá-lo como um princípio.

A boa-fé objetiva não deixa de se caracterizar como um "standard" ou um modelo. Ela forma um conjunto de ações, de formas de atuação, de providências. Nem sempre todas estão presentes. A depender das condições de fato presentes, um ou outro elemento pode ser próprio ou típico do parâmetro da boa-fé, enquanto outros elementos não serão relevantes para aquelas condições específicas. Também devem ser consideradas as circunstâncias temporais e locais em que a ação se dá[307].

Flávio Rubinstein bem surpreende este aspecto: "Em que pese essa complexidade da noção boa-fé objetiva, a qual é dotada de uma pluralidade de matizes, pode-se afirmar que se *(sic)* ela compreende um conjunto de prestações, direitos e deveres que, nos planos do conteúdo

[307] A boa-fé "(...) ne peut pas exister que par référence à une certaine éthique, et en function de l'evolution de la societé, que transcedent, et parfois précédent, l'usage qu'en fait le droit positif." (KORNPROBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi.* Application au droit fiscal français. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence. 1980, p. 5 – Tradução livre: A boa-fé "(...) só pode existir por referência a uma determinada ética, e de acordo com a evolução da sociedade, que transcende, e às vezes precede, o uso que dela é feito pelo direito positivo.")

da execução da relação jurídica, incumbe às partes, com base na exigência genérica de comportamento segundo critérios de retidão e lealdade"[308].

E continua: "O conteúdo desse conjunto de prestações corresponderia ao modelo de comportamento do homem honesto e correto (*bonus vir*), considerando-se as supracitadas peculiaridades de cada momento histórico"[309].

Enfim, entendemos que a boa-fé objetiva configura um "standard", um conjunto de procedimentos não idêntico para todas as situações. No entanto, não se limita somente a isso, vai muito além. Esse "standard" é utilizado em regras jurídicas e em cláusula geral. Contudo, a boa-fé objetiva ao mesmo tempo caracteriza-se como verdadeiro princípio jurídico.

Conforme explorado no capítulo I, compreendemos os princípios jurídicos como os valores escolhidos para comporem as normas fundamentais e mais gerais do ordenamento jurídico, que devem servir de critério para exata compreensão e inteligência dos enunciados prescritivos contidos no ordenamento jurídico, conferindo racionalidade e sentido harmônico ao mesmo ordenamento. Por assim serem, suas notas características são serem imediatamente finalísticos, primariamente prospectivos e com pretensão de complementariedade e de parcialidade. Para sua aplicação requer-se avaliação de correlação entre o estado de coisas por eles prescrito e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. Dessa maneira, juntamos as doutrinas de Celso Antonio Bandeira de Mello, dentre outros, e Humberto Ávila, que se complementam.

Já a cláusula geral deriva de técnica legislativa, consta de enunciado prescritivo expresso no ordenamento e consiste em regra de conteúdo aberto, fluído, vago, que confere mandato ao seu aplicador para complementar seu conteúdo prescritivo com base nos princípios jurídicos que o inspiram e tendo em vista a situação concreta que se lhe apresenta.

Ambos, princípios e cláusulas gerais atuam como as chamadas "válvulas de segurança", a viabilizar a abertura do sistema jurídico para a complexidade da vida, em contraste com a literalidade de regras com hipóteses casuísticas.

Diferenciam-se em razão de os princípios serem normas explícitas ou implícitas, normalmente localizadas na constituição, que expressam o valor transposto para o ordenamento jurídico. A cláusula geral deriva de enunciado normativo, de cunho infraconstitucional, que expressamente a prescreve, conferindo mandato ao aplicador para complementar seu conteúdo

[308] RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36.
[309] *Idem.*

com base em princípios jurídicos já presentes no ordenamento jurídico. É inclusive, viável que do mesmo dispositivo normativo que contém a cláusula geral possa-se extrair, juntamente com outros enunciados jurídicos, um princípio implícito, subjacente no ordenamento.

Humberto Ávila explicou este importante ponto, já mencionado por nós anteriormente:

> Analise-se o dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados igualmente. É plausível aplicá-lo como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque proíbe a criação ou aumento de tributos que não sejam iguais para todos os contribuintes. Como *princípio*, porque estabelece como devida a realização do valor da igualdade. E como *postulado*, por que estabelece um dever jurídico de comparação (*Gebot der Vergleichung*) a ser seguido na interpretação e aplicação, preexcluindo critérios de diferenciação que não sejam aqueles previstos no próprio ordenamento jurídico.[310]

E continua logo a seguir:

> Ora, o que não pode ser olvidado é o fato de que os dispositivos que servem de ponto de partida para a construção normativa podem germinar tanto uma regra, se o caráter comportamental for privilegiado pelo aplicador em detrimento da finalidade que lhe dá suporte, como também podem proporcionar a fundamentação de um princípio, se o aspecto valorativo for *autonomizado* para alcançar também comportamentos inseridos noutros contextos. Um dispositivo cujo significado preliminar determina um comportamento para preservar um valor, caso em que seria enquadrado como uma regra, permite que esse valor seja autonomizado para exigir outros comportamentos, não descritos, necessários à sua realização.[311]

Algo assim passa-se com a boa-fé objetiva. Em relação a alguns temas tratados pelo ordenamento jurídico, ela tem a natureza dúplice, de princípio e de cláusula geral. É o que ocorre em relação à boa-fé objetiva no direito civil.

Os enunciados normativos antes transcritos, do Código Civil (e da Lei nº 13.874/2019) nos levam a concluir existir uma cláusula geral que prescreve a obediência à boa-fé objetiva. Assim é com os já mencionados artigos 133, 187 e 422. O primeiro deles impõe a interpretação dos negócios jurídicos conforme a boa-fé objetiva. O segundo, ao prever que comete ato ilícito aquele que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pela boa-fé, estabelece, indiretamente, o dever de comportamento pautado pela boa-fé objetiva. Por fim, o terceiro obriga os contratantes, em relação aos contratos em geral, a guardar o princípio da boa-fé.

As hipóteses nas quais é aplicável a cláusula geral da boa-fé objetiva e os consequentes jurídicos a serem aplicáveis – a determinar a exata forma como se deve agir e as eventuais penalidades cabíveis na hipótese de descumprimento, como nulidade ou indenização – são complementados pelo aplicador.

---

[310] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 92-93.

[311] _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 93.

A expressa previsão da cláusula geral da boa-fé objetiva (decorrente dos artigos apontados) não significa que não exista, implicitamente, um princípio da boa-fé objetiva. Conforme expressamos no capítulo inicial e é voz corrente há muito tempo, os princípios jurídicos também podem ser implícitos. Na analogia figurativa com o edifício (com as reservas que esse instrumento didático e retórico traz), os princípios jurídicos seriam como os fundamentos e a estrutura do edifício. Da mesma forma como não enxergamos os fundamentos do edifício quando o olhamos de fora, os princípios mais fundamentais da ordem jurídica podem estar implícitos, como o da segurança jurídica.

O princípio da boa-fé objetiva existe em nosso ordenamento jurídico, inclusive para fins de direito privado. Daí que, embora não presente no Código de 1916, vigorava, implicitamente, como um princípio.

Vale mencionar que o artigo 422 do Código atual trata explicitamente a boa-fé como um princípio.

A doutrina nacional sobre o tema, em diversos momentos reconhece a natureza de princípio da boa-fé objetiva. A importante obra de Teresa Negreiros tem o título de "Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé". Ela discorre: "A boa-fé objetiva é reconhecida como um princípio jurídico pela doutrina e pela jurisprudência brasileiras, cujo posicionamento se reflete nos projetos legislativos atinentes ao campo obrigacional, que, como vimos no capítulo I, a consagram expressamente em forma de cláusula geral"[312].

O mesmo se diga da obra "Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé", de Aldemiro Rezende Dantas Júnior: "E no que se refere a essa aplicação da boa-fé quanto aos comportamentos dos sujeitos dos contratos em geral, cumpre ainda observar que, em se tratando de princípio que se mostra aplicável a todo o direito, não há, nos contratos, um momento específico ao qual esteja ligada a boa-fé como norma comportamental"[313].

Também o estudo de Claudio Luiz Bueno de Godoy, "O princípio da boa-fé objetiva"[314].

---

[312] NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 83.

[313] DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 121.

[314] "Difundido seu estudo muito particularmente com a edição do Código Civil alemão (BGB), de 1900, e em especial a partir do quanto constante de seu parágrafo 242, segundo o qual a execução de prestação obrigacional, pelo devedor, deve se dar tal como o exige a boa-fé, este princípio significa uma verdadeira regra de conduta, um padrão de comportamento leal, honesto, de colaboração, corolário da eticização das relações jurídicas entre os indivíduos" (GODOY, Claudio Luiz Bueno de. O princípio da boa-fé objetiva. In GOZZO, Débora, ALVES, José

Clóvis do Couto e Silva, em sua relevantíssima obra "A obrigação como processo", se posiciona:

> A aplicação do princípio da boa-fé tem, porém, função harmonizadora, conciliando o rigorismo lógico-dedutivo da ciência do direito do século passado com a vida e as exigências éticas atuais, abrindo, por assim dizer, no *hortus conclusus* do sistema do positivismo jurídico, 'janelas para o ético'.[315]

Na doutrina estrangeira, podemos fazer referência ao catedrático espanhol Jesús González Pérez: *"'Los derechos deberán ejercitarse a las exigencias de la buena fe*.' Con esta fórmula, quedaba consagrado el principio de buena fe en el apartado 1 del artículo 7 del Código civil, en la redacción dada a su Título preliminar por la reforma de 1974"[316].

Jean-François Romain declara: "*Le príncipe général de bonne foi constitue la norme primaire du droit de la responsabilité pour faute*"[317].

E Roberto Kolb, com seu foco no direito internacional público:

> *La bonne foi en tant que principe général de droit, qu'il soit tiré par analogie des droits internes ou qu'il soit un principe général propre à tout ordre juridique par implication nécessaire, a vocation à s'incarner en une série de normes et concepts*

Carlos Moreira e REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 55).

Outros exemplos podem ser referidos.

Camila de Jesus Mello Gonçalves: "Nesse sentido, o princípio da boa-fé significa que o Direito e a aplicação do Direito devem rechaçar regras que impliquem o apoio à mentira, ao engano ou à reserva mental, deixando claro que a mentira não pode ser regra" (GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 96).

Diana Carolina Biseo Henriques: "O princípio da boa-fé objetiva tem como função – além da função interpretativa – o estabelecimento de balizas para a alteração unilateral do contrato, isto é, função limitativa ou normogenética" (HENRIQUES, Diana Carolina Biseo. O princípio da boa-fé como parâmetro para a alteração unilateral do contrato administrativo. In ROCHA, Silvio Luís Ferreira (org.). *O contrato administrativo e os princípios da boa-fé, justiça contratual e função social do contrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 132).

Rodolgo Pamplona Filho: "Distingue-se, portanto, da *boa-fé objetiva*, a qual, tendo natureza de princípio jurídico – delineado em um conceito jurídico indeterminado –, consiste em uma verdadeira *regra de comportamento, de fundo ético e exigibilidade jurídica*." (PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In LOBO, Fabíola Albuquerque, EHRHARDT JÚNIO, Marcos e PAMPLONA FILHO, Rodolfo (coor.). *Boa-fé e sua aplicação no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 33).

César Fiuza: "O princípio da boa-fé diz respeito à boa-fé objetiva. É dever imposto às partes agir de acordo com certos padrões de correção e lealdade. Este o sentido dos arts. 113, 187 e 422 do Código Civil" (FIUZA, César. *Direito civil – Curso completo*. 17ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 412).

Flávio Rubinstein: "Essa normatização, parece assentado admitir, teria adotado a estrutura de princípio jurídico, tendo em vista que prescreve aplicações genéricas e dependentes da ponderação de valores e interesses, compondo-se por parâmetros interpretativos." (RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 51).

[315] SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 42.

[316] PÉREZ, Jesús González. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3ª ed. Madri: Civitas, 1999, p. 19).

Tradução livre: "'Os direitos devem ser exercidos de acordo com os requisitos da boa-fé'. Com esta fórmula, o princípio da boa-fé foi consagrado no artigo 1º do artigo 7º do Código Civil, na redação dada ao seu título preliminar pela reforma de 1974."

[317] ROMAIN, Jean-François. *Théorie Critique du principe general de bonne foi em droit privé* – Des atteinte à la bonne foi, en général, et de la fraude, em particulier ('fraus omnia corrumpit'). Bruxelas: Bruylant, 2000, p. 183.

Tradução livre: "O princípio geral de boa-fé constitui o principal padrão da lei de responsabilidade por culpa."

> *plus particuliers dont il partage et régit la substance normative. Elle y est le tronc de l'arbre et ses ramages, communiquant aux innombrables feuilles leur sève.*[318]

A jurisprudência, em vários precedentes, também parte da concepção da natureza de princípio da boa-fé objetiva. No Supremo Tribunal Federal, confira a ementa do RE 341.732:

> CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. REMUNERAÇÃO: GRATIFICAÇÃO CONCEDIDA COM BASE NA LEI 1.762/86, ART. 139, II, DO ESTADO DO AMAZONAS. INCONSTITUCIONALIDADE FRENTE À CF/1967, ART. 102, § 2º. EFEITOS DO ATO: SUA MANUTENÇÃO.
> I. A lei inconstitucional nasce morta. Em certos casos, entretanto, os seus efeitos devem ser mantidos, em obséquio, sobretudo, ao *princípio* da *boa-fé*. No caso, os efeitos do ato, concedidos com base no *princípio* da *boa-fé*, viram-se convalidados pela CF/88.
> II. Negativa de trânsito ao RE do Amazonas.
> Agravo não provido[319].

E o recente MS 341.151:

> AGRAVO REGIMENTAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. CAPITALIZAÇÃO COMPOSTA DE JUROS NA DÍVIDA PÚBLICA DE ESTADO-MEMBRO. MANUTENÇÃO DOS EFEITOS DA LIMINAR ATÉ O INDEFERIMENTO DA AÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS E DE ACORDO PACTUADO ENTRE A UNIÃO E OS ESTADOS. IMPOSIÇÃO DOS *PRINCÍPIOS* DA SEGURANÇA JURÍDICA, *BOA-FÉ* E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. PRECEDENTES. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO[320].

Já em 1964, o Supremo Tribunal Federal analisou interessante caso de empresa nacional que utilizava, como designação de seu vinho, a palavra "Borbonha". O Tribunal concluiu que a prática revelava "(...) nítida intenção de contornar a proibição de uso de marca estrangeira sob proteção legal". Para além da questão de proteção do consumidor – decidiu a Corte Suprema – a prática seria contrária ao princípio da boa-fé, com o intuito de levar o consumidor a engano, ainda que o rótulo estivesse em português e dele constasse os dizeres "Indústria Brasileira"[321].

---

[318] KOLB, Robert. *La bonne foi en droit international public:* contribution à l'étude des principes généraux de droit. Paris: Presses Universitaires de France, 2000, p. 143.
Tradução livre: "Boa-fé como um princípio geral de direito, seja ele derivado por analogia do direito interno, ou seja, um princípio geral específico a qualquer ordem jurídica por implicação necessária, destina-se a ser incorporado em uma série de normas e conceitos mais específicos dos quais compartilha e governa a substância normativa. Ela é o tronco da árvore e seus galhos, transmitindo sua seiva às inúmeras folhas."
Também: SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 164, e BRAVO, Federico de Castro. *El negocio juridico*. Madri: Civitas, 2002, p. 60.

[319] Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, relator o Min. Carlos Velloso, sessão de julgamento de 14/06/2005.

[320] STF, Tribunal Pleno, relatora a Min. Carmen Lúcia, sessão de julgamento de 12/05/2021. É certo que a concepção, nesses dois precedentes, está mais vinculada à boa-fé subjetiva. Ainda assim nos parece relevante o expresso reconhecimento de que se trata de um princípio jurídico.

[321] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, Embargos no RE nº 46.886, relator o Min. Pedro Chaves, sessão de julgamento de 1º/10/1964. Esta breve ementa: "*Registro de marcas*. Princípio de boa-fé e de respeito aos tratados, convenções e acôrdos. Embargos rejeitados".

Logo, ainda que a natureza da boa-fé objetiva como um princípio jurídico tenha suscitado questionamentos no passado, não nos parece que atualmente essa constatação seja posta em dúvida.

Reconhecer a boa-fé objetiva como um princípio não é algo trivial, sem consequências relevantes, teóricas e práticas, como se passa a ver.

3.5. Reflexos da concepção da boa-fé objetiva como um princípio jurídico

Pela etimologia da palavra "princípio", de *"principium*", trata-se do início, do começo, da origem de algo[322]. É como o princípio de um caminho, que desse modo delimita os possíveis trajetos, que podem ser sinuosos, dar voltas, mas sempre tem este início como seu delimitador.

A boa-fé objetiva é um valor escolhido para compor uma norma fundamental e geral do ordenamento jurídico, de modo influenciar a interpretação das demais normas e com isso auxiliar na composição da racionalidade e da harmonia do ordenamento.

Ademais, entendemos que (a) se trata de norma imediatamente finalística – a implementação dos parâmetros próprios do comportamento pautado pela boa-fé – e não de norma imediatamente descritiva; (b) primariamente prospectiva – por orientar condutas futuras e buscar a implementação de um estado ideal futuro – e não primariamente retrospectiva; e (c) com pretensão de complementariedade e de parcialidade – pois abrangem parte dos aspectos relevantes para tomada de decisão, sem pretensão de gerar uma solução específica – e não com pretensão de decidibilidade e abrangência.

Como um verdadeiro princípio jurídico, a boa-fé objetiva é um valor transposto para o ordenamento e, como tal, tem entre suas características a inexauribilidade, vale dizer, ela não se reduz ao real, sua concretização na vida concreta não a esgota, e a realizabilidade, o esforço por realizar os valores, por meio de ações. A boa-fé objetiva tem o caráter prospectivo próprio dos princípios, que decorrem das notas dos valores.

Nessa trilha, a boa-fé objetiva prescreve normativamente "(...) um estado ideal de coisas que só será realizado se determinado comportamento for adotado"[323].

Nesse estado ou mundo ideal, poder-se-ia cogitar de um nível de boa-fé objetiva tão elevado e puro no qual o interesse de uma parte em uma relação jurídica, como um contrato,

---

[322] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 47.
[323] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 96.

seja visto por ela como tão importante como o interesse da outra parte. Quer dizer, cada parte do contrato não sentiria diferença entre seu interesse e o da outra parte. Ambos os interesses seriam igualmente perseguidos, com o mesmo zelo, pelas duas partes.

Obviamente, não é assim que se passa na realidade. Ainda que o princípio jurídico da boa-fé objetiva prescreva o dever de cooperação entre as partes (como será visto), esse mundo idílico, de total cooperação a ponto de não se diferenciar o próprio interesse daquele da outra parte, não existe. Bem se percebe, então, que estão presentes no princípio da boa-fé objetiva as notas da realizabilidade e da inexauribilidade.

Outras características dos valores/princípios claramente presentes na boa-fé objetiva são as da historicidade e da preferência hierárquica. A maior ou menor relevância à boa-fé objetiva e a extensão das exigências dela decorrentes variaram em função do momento histórico e variam em função do local. O que no passado podia ser uma prática admitida, hoje pode ser intolerável, tida como não mais consentânea com o ordenamento jurídico. Da mesma forma, um modo de comportamento hoje aceito em uma sociedade pode ser inadmissível juridicamente em outra.

Ainda, pode-se dar maior valor à liberdade e à autonomia privada em uma sociedade, aceitando práticas que se afiguram intoleráveis para outra sociedade, que coloca outros valores em posição hierárquica superior, como a própria boa-fé objetiva.

Vale retomar ponto importante para o presente estudo, que se colhe da exposição de Humberto Ávila e já presente nas doutrinas de Dworkin e Alexy, ainda que de forma não tão expressa. Princípios e regras não são radicalmente distintos, cada qual portador de características totalmente ausentes no outro. Essa concepção, espécie de maniqueísmo deôntico, é equivocada. Princípios e regras são normas jurídicas e, sendo assim, é até mesmo esperado que partilhem de características.

Nesse caminhar, Dworkin afirmou que regras e princípios às vezes podem desempenhar papeis semelhantes e a diferença entre eles reduzir-se quase a uma questão de forma. Já Alexy, embora tenha sustentado ser incorreta a tese segundo a qual a distinção entre regras e princípios seria apenas de grau, também declarou que o abismo entre princípios e regras é menos profundo do que pode parecer. Por sua vez, Humberto Ávila faz ver que mesmo instrumentais para a aplicação dos princípios – como a ponderação, sopesando razões e contrarrazões – podem ser utilizados na aplicação das regras. E também, de outro lado, que a aplicação dos princípios não

se dá sempre por ponderação, com aplicação concomitante de dois princípios ao mesmo caso, sendo viável que um princípio afaste outro, tal como ocorre com as regras.

Nessa linha, como se percebe dos conceitos de princípios e de regras expostos por Ávila, os princípios são normas imediatamente finalísticas, o que não significa que não tenham certa característica descritiva, mas apenas mediata; são primariamente prospectivas, porém, não se pode supor uma norma jurídica que não tenha, ainda que em menor destaque, certo caráter retrospectivo; sua pretensão inicial pode não ser de decidibilidade, mas podem ser utilizadas com fundamento central para a decisão. Diversamente, as regras são normas imediatamente descritivas, mas também se caracterizam, embora mediatamente, por serem finalísticas; são primariamente retrospectivas, porém, como qualquer norma jurídica igualmente têm um caráter prospectivo (de influenciar o futuro).

O que se quer dizer é que regras e princípios não são como branco e preto, firmemente separadas. Há diferentes tonalidades, como brancos menos alvos, tons de cinza que tendem mais para um ou para o outro.

Há princípios que, mesmo sendo imediatamente finalísticos, primariamente prospectivos e com pretensão de complementariedade e parcialidade, têm dose mais generosa de descritividade, retrospectividade e pretensão de decidibilidade e abrangência.

Pensamos que o princípio da boa-fé objetiva é desse tipo. A despeito de ser um princípio – logo, ser imediatamente finalístico, primariamente prospectivo e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, além das demais características expostas por Ávila –, é dotado, embora em menor grau, também das notas de descritividade, retrospectividade e pretensão de decidibilidade e abrangência.

Se houvesse uma espécie de métrica, de régua na qual em uma ponta estivesse o tipo ideal de princípio jurídico e na outra o tipo ideal de regra, a segurança jurídica e a liberdade, por exemplo, estariam naquela ponta e na outra ponta estariam regras individuais e concretas, como um lançamento ou a decisão judicial proferida em um processo individual. Já a boa-fé objetiva, embora seja um princípio jurídico, situa-se mais para o meio dessa régua imaginária.

Ainda assim, mais uma vez seguindo Celso Antônio Bandeira de Mello, é mandamento nuclear do sistema jurídico, disposição fundamental que se irradia sobre as mais diferentes normas e que serve de critério para exata compreensão e inteligência delas, conferindo a tônica que contribui para dar sentido harmônico a todo o ordenamento.

Por isso, nas mais diversas relações jurídicas as partes devem se portar pautadas pelo princípio da boa-fé objetiva. É certo que em algumas relações esse princípio terá mais relevância, em outras não tanto. Todavia, o princípio deverá estar presente, a estabelecer obrigações às partes e a inspirar a forma como elas devem se comportar.

No intento de esmiuçar o conteúdo do princípio da boa-fé objetiva, é pertinente relacioná-lo aos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança legítima.

3.6. Princípio da boa-fé objetiva e sua relação com a segurança jurídica e com a proteção à confiança

Não é raro, nos estudos sobre a boa-fé objetiva, o empenho em identificar princípios superiores, do qual a boa-fé objetiva derivaria, e inferiores, decorrentes dela, notadamente os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança legítima[324]. Até por isso, mas ainda mais em razão da proximidade entre eles, é pertinente analisar a relação entre esses princípios com a boa-fé objetiva, pois auxilia a aclarar o alcance e limites desta.

Heleno Torres, por exemplo, parece ter a posição de que a boa-fé seria mais geral e hierarquicamente superior à proteção à confiança legítima, de modo a dar fundamento a esta. Diz o autor: "A *boa-fé* fundamenta a *confiança legítima*, que não se confunde com o direito adquirido"[325].

---

[324] Sylvia Calmes faz essa constatação:
"L'exigence de bonne foi est invoquée, en Suisse souvent, en Allemagne parfois, comme étant la source directe du principe de protection de la confiance. Mais, si elle en constitue bien un élément fondamental, elle ne nous paraît, dans tous les cas, entre en ligne de compete qu'en tant que condition devant nécessairement être remplie pour que la protection puisse effectivement jouer.
Ainsi, même si l'exigence de bonne foi - qui s'impose à toutes le personnes - paraît requérir le respect de la confiance légitime suscitée, donc paraît constituer sa source (Section I), il nous semble qu'en fin de compte c'est la protection de la confiance légitime qui induit la prise en compte de la bonne foi - de la personne privée -, au sein du mécanisme technique auquel elle renvoie invariablement, et donc l'englobe dans ses éléments constitutifs (Section II)." (CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001, p. 227).
Tradução livre:
"A exigência da boa-fé é invocada, muitas vezes na Suíça, às vezes na Alemanha, como sendo a fonte direta do princípio da proteção da confiança. Mas, se constitui um elemento fundamental, não nos parece, em todos os casos, harmonizar-se senão como condição que deve necessariamente ser preenchida para que a proteção possa funcionar eficazmente.
Assim, mesmo que o requisito da boa-fé - que se impõe a todas as pessoas - pareça exigir o respeito da confiança legítima suscitada e, portanto, pareça constituir sua fonte (Seção I), parece-nos que, em última instância, é a proteção da confiança legítima que induz que se tenha em conta a boa-fé - do particular - no mecanismo técnico a que invariavelmente se refere e, portanto, a inclui em seus elementos constitutivos (Seção II)."

[325] TORRES, Heleno Taveira. PREFÁCIO. In REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 11. E também: "A boa-fé objetiva não é exclusividade do direito privado. Trata-se de um valor, inerente à *moralidade juridicamente qualificada* e presta-se como fundamento da *confiança legítima*, como já examinamos em páginas anteriores." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 225).

Na mesma trilha, com considerações interessantes, Fernanda Pessanha do Amaral Gurgel: "Note-se que, etimologicamente, confiança provém de cum fides, ou seja, 'com fé'. Assim, a boa-fé (*bona fides*) é uma confiança qualificada ou adjetivada como 'boa', isto é, como justa, correta ou virtuosa"[326]. E conclui: "Assim, é mediante a aplicação extensiva do princípio da boa-fé objetiva que se dá a concretização da proteção jurídica da confiança alheia"[327].

Jesús González Pérez também menciona a ideia: "*La buena fe incorpora el valor ético de la confianza*"[328].

Também há aqueles que sustentam que a proteção à confiança seria mais abrangente do que o princípio da boa-fé, como se este decorresse e estivesse contido naquele, como um subprincípio.

Misabel Derzi dá conta das diversas opiniões a respeito, celeuma presente na Alemanha:

> Em obra profunda sobre o tema, explica Roland Kreibich que alguns juristas alemães utilizam a expressão boa-fé como sinônima de proteção da confiança; outros, como KRIEGER, THIEL, etc., consideram a proteção da confiança um resultado ou consequência legal da boa-fé; há aqueles ainda, como Mattern, que sobrepõem o princípio da proteção da confiança, para eles mais abrangente, como um 'Tatbestand-mãe', ao princípio da boa-fé. Em geral, a expressão boa-fé é utilizada frequentemente para designar as situações individuais, os casos concretos que envolvem a proteção da confiança.[329]

---

[326] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 142.

[327] *Idem, Ibidem*, p. 143.
Camila de Jesus Mello Gonçalves faz menção a essa compreensão: "Assim, a proteção da confiança constitui um dos elementos objetivos que é considerado na concretização da boa-fé. A idéia da confiança repete-se nas diversas manifestações da boa-fé, seja como algo efetivo, depreendido de várias concretizações do fenômeno, seja como tentativa de explicação, apresentada em conjunturas diversas." (GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 39).

[328] PÉREZ, Jesús Gonzalez. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3ª ed. Madri: Civitas, 1999, p. 53.
Tradução livre: "A boa fé incorpora o valor ético da confiança".

[329] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 378.
Flávio Rubinstein também traz uma visão geral:
"Com base nessas considerações propedêuticas acerca da proteção da confiança legítima, pode-se apresentar a discussão acerca da relação deste princípio com a boa-fé objetiva.
Conforme notícia González Mendéz, na jurisprudência comunitária europeia ora encontram-se referências dos tribunais a ambos os princípios (sem que se proceda a uma separação do âmbito de aplicação de cada um deles), ora menciona-se a confiança legítima ínsita na boa-fé.
A confusão conceitual pode ser explicada pelo próprio conteúdo do princípio da boa-fé objetiva, o qual, como se viu acima, compreende deveres de atuação das partes com *confiança* e *lealdade.*
Coviello, após extenso estudo, conclui que a boa-fé é um componente essencial da confiança legítima, que deve existir por parte da pessoa 'confiante'. Para o autor, aquele primeiro princípio, sendo geral, sempre exigiria meios de concreção para ser aplicado, papel exercido, dentre outras normas, pela proteção da confiança legítima.
Esse entendimento é refutado por González Méndez, para quem não se pode aceitar a afirmação de que a boa-fé objetiva tenha um alcance mais limitado do que a confiança legítima. Este último princípio seria aplicado, nos casos concretos, como uma expressão da boa-fé em alguma das manifestações concretas que esta apresenta, a qual, portanto, seria dotada de dimensão ampla.

Por sua vez, Roberto Senise Lisboa faz interessante diferenciação entre a boa-fé objetiva e a proteção à confiança. Em relação a esta, o autor proclama que aquele protegido pela confiança legítima, o confiante, "(...) age porque 'espera do outro', e não 'para o outro'"[330]. E compara com a boa-fé objetiva: "Diferentemente ocorre quando a pessoa age impulsionada pela boa-fé regra. Ela vê o outro e procura se conduzir de modo a satisfazer os interesses do outro. Age 'para o outro'"[331].

O comentário do autor, indica a proximidade entre a confiança legítima e a boa-fé subjetiva. Ambas, na estrutura lógica/sintática da regra, estariam na hipótese: se alguém tiver agido na confiança legítima a respeito de certo tratamento jurídico, *deve ser* protegido, do mesmo modo que, se alguém estiver em situação de boa-fé subjetiva, *deve ser* protegido[332]. Já a boa-fé objetiva é regra de conduta, está, dizemos nós, no consequente da norma.

Posição conciliadora é adotada por González Pérez, para quem ambas as noções poderiam ser consideradas sinônimas, tendo em vista a dificuldade em estabelecer uma nítida diferenciação do âmbito de aplicação de cada uma.

Não parece ser correto admitir tal sinonímia, considerando-se que, conforme explica Misabel Abreu Machado Derzi com fundamento no estudo de Kreibich, há aplicações inerentes ao princípio da proteção da confiança que não guardam relação direta com a boa-fé, razão pela qual o primeiro deveria ser considerado um 'princípio-mãe'. A proteção da confiança legítima, segundo MERUSI, não é uma figura autônoma, mas mera aplicação particular do princípio da boa-fé objetiva, relativa a situações em que a administração já tenha adotado um comportamento precedente.

Mais adequado, portanto, parece ser o entendimento de Petrillo, para quem a noção de legítima confiança (*legittimo affidamento*) pode ser considerada corolário do princípio de boa-fé objetiva.

(...)

Em síntese, pode-se afirmar que a atuação conforme à boa-fé objetiva pressupõe, dentre outros tantos deveres, que se proteja a confiança gerada por uma das partes da relação jurídica na contraparte, para que tal confiança não seja indevidamente frustrada. (...)" (RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 75-77).

As reflexões de Clara Gomes Moreira também merecem ser mencionadas:

"Segundo essa autora – Judith Martins-Costa –, entretanto, há uma distinção de 'índole eminentemente funcional' entre elas, pois, enquanto a proteção da confiança assegura precipuamente 'expectativas', impedindo a sua violação (o sentido negativo); a boa-fé objetiva principalmente 'direcion[a] [...] comportamentos" (o sentido positivo). Essa autora conclui, assim, que a proteção da confiança não está contida na boa-fé objetiva.

A essa distinção, porém, podem se somar outros elementos: *(i)* quanto à origem, a proteção da confiança nasceu no Direito Público da segurança jurídica e a boa-fé objetiva foi instituída no Direito Privado da equidade; *(ii)* quanto à natureza jurídica, a proteção da confiança, normalmente, é definida pela doutrina como um princípio; ao passo que a boa-fé objetiva, a depender do dispositivo em análise, assume a feição ora de regra, ora de princípio; *(iii)* quanto às hipóteses de aplicação, a proteção da confiança se aplica quando inexiste uma regra jurídica disciplinando a mudança no Direito e se trata de um exame último adotado na inexistência de um mecanismo outro para a tutela individual; a boa-fé objetiva, por seu turno, pode ser de aplicação primeira em conformidade, inclusive, com a sua natureza de regra jurídica ou mesmo pela positivação no ordenamento jurídico nesse sentido; e *(iv)* quanto ao modo de aplicação, a proteção da confiança é um exame de estrutura rígida, em que o aplicador perpassa os três questionamentos aludidos e conclui o exame com uma avaliação da ponderação; na boa-fé objetiva, por sua vez, não há esse rigor estrutural." (MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e direito tributário. In *Revista Direito Tributário Atual*. Vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 114 – esclarecemos no trecho entre hífens).

[330] LISBOA, Roberto Senise. *Confiança contratual*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 149.

[331] *Idem.*

[332] A confiança como um fato, ainda que interno, um estado, é observada por Heleno Taveira Torres: "A 'confiança' é um estado psicológico. Por isso, para ela possa ter eficácia jurídica, deverá revelar-se, objetivar-se

As ponderações de Senise Lisboa levam à reflexão e confirmam o entrelaçamento entre os institutos da proteção à confiança legítima e da boa-fé objetiva. Esta não trata somente de proteger a confiança em qualquer caso, mas sim quando ela decorre (ainda que parcialmente) de atos praticados por uma pessoa. Se, por decorrência dos atos de uma pessoa, outrem passa a ter confiança legítima em certo tratamento jurídico, aquela fica obrigada, por força da boa-fé objetiva, a respeitar a confiança legítima que foi desencadeada por seus atos. Em outras palavras, a pessoa é responsável pelas consequências de seus atos. Não há a faculdade de gerar confiança a outrem e depois desconsiderar essa situação de confiança. Agir assim é incidir em prática de má-fé ou, quando menos, menosprezar as obrigações de atuar pautado pela boa-fé.

Assim como a frase mundialmente conhecida do personagem Pequeno Príncipe – "tu te tornas eternamente responsável por aquilo que cativas" –, poderíamos variar e afirmar: tu te tornas responsável a agir pautado pela boa-fé objetiva em decorrência da confiança que despertas.

Em suma, diferentes são a boa-fé objetiva e a proteção à confiança legítima, mas estão intimamente entrelaçadas[333].

Igualmente se pode dizer em relação ao princípio da segurança jurídica. Sua posição sobranceira, fundamental, premissa da própria ideia de direito[334], permite a recondução de vários princípios e regras a ele. Daí o comentário de Jesús González Pérez, sobre a boa-fé objetiva e a proteção à confiança legítima serem uma projeção do princípio da segurança jurídica[335].

---

de algum modo. Nesse esforço de determinação do seu conteúdo, deve-se afastar qualquer vínculo fundado em simples 'expectativa', 'suposição' ou 'esperança'." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 211).

[333] É a lição de Humberto Theodoro Júnior: "Convém, todavia, não confundir confiança com boa-fé, na ordem dos princípios jurídicos. Quando se protege a boa-fé, está se protegendo a confiança, mas pode esta ser tutelada sem indagação alguma em torno da boa-fé. Com efeito, a boa-fé sempre esteva mais ligada a características éticas e à confiança, mais relacionada à legítima expectativa, de maneira que, na boa-fé, 'as expectativas são irrelevantes'. O que está em jogo é o padrão de comportamento, que se exige seja probo, honesto e leal." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 54).

Todavia, reafirmamos que a relação entre esses três princípios existe e é próxima. A boa-fé objetiva auxilia na maior realização do princípio da segurança jurídica e fortalece a noção de proteção à confiança legítima.

[334] Por todos, vide Celso Antônio Bandeira de Mello: "Portanto, é a segurança, a estabilidade, o que norteia a conduta dos homens. Daí que o Direito não poderia alhear-se disto. Não teria sequer como existir a não ser apoiado sobre esta base estrutural. Eis porque o *princípio da segurança jurídica é, provavelmente, o maior de todos os princípios fundamentais do Direito*, já que se encontra na base dele, em seu ponto de partida." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In *Revista Trimestral de Direito Público*. Vol. 51-52, p. 6).

[335] "Cabe considerar ambos proyección del principio de seguridad jurídica, tal y como hace la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999." (PÉREZ, Jesús Gonzalez. *El principio general de la buena fe en el derecho*

O racional é quase intuitivo: a conduta pautada pelos parâmetros da boa-fé colabora na concretização da segurança jurídica, já uma conduta de má-fé é cercada de imprevisibilidade, minando a segurança jurídica.

Os estudos mais recentes a propósito da segurança jurídica destacam que ela não deve ser encarada somente na perspectiva formal[336]. Por exemplo, Heleno Torres:

> (...) firma-se aqui o entendimento de que a Constituição de um Estado Democrático de Direito incorpora o *princípio da segurança jurídica material*, com força vinculante de autoaplicabilidade (*e.g.*, nosso art. 5º, § 2º, da CF), com funções de *garantia* de certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima, tanto para proteção da previsibilidade da legalidade quanto para a concretização dos direitos fundamentais. Em vista disso, antes que simples derivação, a segurança jurídica transmuda-se em 'meio' de efetividade da justiça e de preservação do sistema constitucional, na sua integridade, (...).[337]

E Humberto Ávila:

> Em face de todas as considerações anteriores, pode-se conceituar a segurança jurídica como sendo uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.[338]

---

administrativo. 3ª ed. Madri: Civitas, 1999, p. 54. Tradução livre: "Cabe considerar ambas projeções do princípio da segurança jurídica, assim como fez a Exposição de Motivos da Lei 4/1999").

De modo semelhante, Regina Helena Costa, ao tratar da segurança jurídica, comenta que esse princípio compreende algumas ideias, entre os quais "(...) a *confiança* nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela *boa-fé* e pela *razoabilidade*; (...)" (COSTA, Regina Helena, *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 81).

[336] Vulgarmente falando, uma segurança "para inglês ver" (diz que essa expressão surgiu, no Brasil, durante o século XIX, quando o Brasil aceitou pressões da Inglaterra para proibir o tráfico de escravos, mas instituiu uma norma de parcos efeitos reais, de modo que teria sido algo somente formal, "para inglês ver", enquanto, de fato, o tráfico continuava). Daí que a obediência a limites formais pode ser "para inglês ver", quando cumpra esses limites, mas não garanta, efetivamente, a segurança.

[337] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 128.

E também: "Este modelo, porém, mudará por completo no final do século XX, com a afirmação do *Estado Democrático de Direito*, ancorado integralmente no respeito à dignidade da pessoa humana, na afirmação e efetividade dos direitos e liberdades e tantos outros aspectos de diferenciação. Nesse Estado Constitucional, a *segurança jurídica* deixará de ser examinada como um 'princípio geral do direito' (*a priori*), libertar-se-á com novas dependências e derivação do princípio do Estado de Direito e densificar-se-á com novas funções, como a proteção da confiança, a proibição de excesso, a proporcionalidade, a ponderação de princípios e outros. A segurança jurídica assume, assim, o papel de 'princípio-matriz' da síntese dessas novas funções jurígenas. Como todo princípio que se renova no tempo, na dinâmica entre valores e realidades, o princípio da segurança jurídica exige meditação sobre seu âmbito normativo e seu conteúdo essencial" (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 182).

[338] ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica:* entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, 2011, p. 268.

O acatamento aos parâmetros da boa-fé objetiva tem o potencial de contribuir, decisivamente, na busca dessa segurança material. Ela alimenta e é alimentada pela segurança jurídica, fundamenta e igualmente deriva desta. Isso ocorre porque o direito é vivo, é circular, como que autofágico, em que um princípio e mesmo uma regra ao mesmo tempo que derivam/decorrem de outro princípio ou regra de superior hierarquia também influenciam estes. O ordenamento jurídico é composto por princípios e regras que formam como uma rede, um entrelaçamento de normas. Em outras palavras, o direito opera em sistema de autopoiese.

A ordem jurídica não é pronta e acabada. Não é estática. Ela é dinâmica. É construída inclusive pelo intérprete e pelo aplicador dos princípios e das regras, interpretação e aplicação que podem vir a influenciar o entendimento que se tem sobre os mesmos princípios e regras, em dialética e autopoiese que forma o direito existente em certo tempo e lugar[339].

Daí que a amplitude da segurança jurídica impõe que se atue pautado pela boa-fé objetiva e esta leva (parcialmente) aquela[340]. Do mesmo modo, o objetivo de proteger a confiança legítima pressupõe que se atue guiado pela boa-fé e esta garante, em seu amplo espectro, aquele. Portanto, segurança jurídica, proteção à confiança legítima e boa-fé objetiva se interrelacionam: uma colaborando com a outra, impondo e tornando-se obrigatória em razão da outra.

Vale recordar a orientação de Humberto Ávila, ao traçar diretrizes para a análise dos princípios, como normas finalísticas. Uma delas é a de especificação dos fins ao máximo, pois, quanto menos específico for o fim, menos controlável será sua realização. Daí sua recomendação de trocar o fim vago pelo fim específico[341].

---

[339] Por exemplo, se o Supremo Tribunal Federal, ao julgar certo processo, vem a definir que certo princípio constitucional não tem a extensão que outros Tribunais ou que a doutrina sustentava até então, essa decisão (óbvio que a depender da extensão de sua aplicabilidade) participa da formação da ordem jurídica nacional.

[340] É por haver a obrigação de agir pautado pela boa-fé objetiva que em parte nasce/decorre a exigência de segurança jurídica. De outro lado, um comportamento errático, não racional, com desprezo pelos interesses da outra parte, em síntese, sem boa-fé objetiva, não é aceitável por gerar insegurança.

[341] "2.4.6.1 Especificação dos fins ao máximo: quanto menos específico for o fim, menos controlável será sua realização

O início da progressiva delimitação do fim se faz pela construção de relações entre as próprias normas constitucionais, de modo a estruturar uma cadeia de fundamentação, centrada nos princípios aglutinadores. A leitura da Constituição Federal, com a percepção voltada para a delimitação dos fins, é imprescindível. Por exemplo, em vez de jungir a Administração à promoção da saúde pública, sem delimitar o que isso significa em cada contexto, é preciso demonstrar que a saúde pública significa, no contexto em análise e de acordo com determinados dispositivos da Constituição Federal, o dever de disponibilizar a vacina 'x' para frear o avanço da epidemia 'y'. *Enfim, é preciso trocar o fim vago pelo fim específico*.

Bem concretamente, isso significa (a) ler a Constituição Federal, com atenção específica aos dispositivos relacionados ao princípio objeto de análise; (b) relacionar os dispositivos em função dos princípios fundamentais; (c) tentar diminuir a vagueza dos fins por meio da análise das normas constitucionais que possam, de forma direta

O princípio da segurança jurídica, tão vago, em certas situações concretas pode ser especificado pelos princípios da boa-fé objetiva e da proteção à confiança legítima. Já o da boa-fé objetiva, dadas as características do caso, pode ser especificado pelo da proteção à confiança legítima.

Outras ponderações de Humberto Ávila merecem ser recordadas. "A instituição do fim é ponto de partida para a procura por meios. Os meios podem ser definidos como condições (objetos, situações) que causam a promoção gradual do conteúdo do fim"[342]. O autor cita Weinberger, para quem:

> (...) a relação meio/fim leva à transferência da intencionalidade dos fins para a dos meios. Em outras palavras, a positivação de princípios implica a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização, salvo se o ordenamento jurídico predeterminar o meio por regras de competência.[343]

Ora, a boa-fé objetiva é um meio para implementação da segurança jurídica e a proteção à confiança legítima é um meio para implementação da boa-fé objetiva. Em outras palavras, não se alcança a segurança jurídica tolerando-se práticas de má-fé e a boa-fé não é garantida se há menosprezo pela confiança legítima.

Daí que, quanto mais guiado pela boa-fé objetiva for o comportamento, mais realizada será a segurança jurídica e mais forte será a proteção à confiança legítima.

Há de se ter em mente, porém, que o princípio da boa-fé objetiva tem um valor por si só, decorrente de parâmetros éticos originários de fora do direito, mas trazidos a ele de acordo com o processo autopoiético. Por isso, mesmo se ele não colaborasse com a segurança jurídica ou viabilizasse a proteção à confiança legítima (o que se cogita como mera hipótese, mesmo que absurda), ainda assim seria obrigatório. Deve-se abandonar uma visão utilitarista, no sentido de a boa-fé objetiva só ter valia se e enquanto favoreça a segurança jurídica e a proteção a confiança. Essa faceta da boa-fé objetiva é de extrema relevância, não há dúvida, mas seu valor não se limita a ela.

Os deveres de transparência e de mútua colaboração, por exemplo, decorrem da boa-fé objetiva e são impositivos independentemente de colaborarem com os dois outros princípios aqui mencionados.

---

ou indireta, restringir o âmbito de aplicação do princípio." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 117).

[342] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 103.

[343] *Idem*.

A relação entre os princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção à confiança legítima parecem relacionar-se como círculos secantes, não concêntricos. Em outras palavras, há campos comuns entre eles, em que certos deveres e direitos decorrem dos três[344], mas há campos autônomos, em que outros deveres e direitos decorrem somente de um ou de dois.

Por isso, pode ocorrer que, mesmo sem envolver questões de segurança jurídica e proteção de confiança, ainda assim exista dever de atuar pautado pela boa-fé objetiva; ou hipótese em que exista confiança legítima a ser protegida, mesmo se ambas as partes tiverem atuado pautadas pela boa-fé[345].

De qualquer modo, boa-fé objetiva, segurança jurídica e proteção à confiança legítima estão interrelacionados. Essa constatação nos faz retornar à noção básica de que os princípios jurídicos são valores transpostos para o ordenamento jurídico e que uma das características dos valores é a implicação recíproca, apontada por Miguel Reale: nenhum valor se realiza sem influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais.

Enfim, a especificação do princípio da segurança jurídica pela boa-fé objetiva e a caracterização desta como um meio para realização daquele auxilia decisivamente na concretização da segurança. Chega-se a essa mesma constatação a partir das reflexões de Luhmann a propósito da complexa realidade atual.

3.7. A complexidade do mundo segundo Luhmann e o papel do princípio da boa-fé objetiva como redutor de complexidade

A caracterização do mundo como complexo quer dizer, seguindo Luhmann, que sempre existem mais possibilidades do que se pode prever e realizar. As mudanças pelas quais ele passa são cada vez mais rápidas. Ao mesmo tempo, o mundo também parece menor: o que acontece em certa parte do globo logo afeta as demais. Desse modo, a complexidade atrai novas complexidades, em um processo crescente.

---

[344] "É evidente que um exercício jurídico contraditório, que implica, deslealmente, voltar sobre os próprios passos (*venire contra factum proprium*); ou gerar legítima expectativas sobre o significado de determinada ação ou omissão, depois as desiludindo injustificadamente (*supressio*); ou, ainda, exigindo do *alter* conduta que o próprio agente viola (*tu quoque*), atinge, concomitantemente, a relação de confiança que os próprios atos suscitam quanto à lealdade que os parceiros contratuais hão de ter entre si." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 254-255).

[345] "De fato, a aplicação do princípio não pressupõe necessariamente que a expetativa criada na outra parte tenha decorrido de má-fé ou negligência de seu interlocutor." (GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 47).

O direito "sofre" com isso. No Legislativo não há tempo suficiente para um debate sereno, que propicie a criação de normas apropriadas às novidades que surgem na sociedade. As normas são criadas ou falhas ou atrasadas, já defasadas em razão de mudanças mais recentes. O Judiciário também não consegue proferir decisões que tragam tranquilidade, em tempo minimamente adequado, para as demandas da sociedade. Muitas vezes ocorre o contrário: em razão da demora para proferir decisões, o Judiciário vira fonte de intranquilidade. De fato, é razoavelmente frequente, após longos anos de debates, a tomada de decisão judicial definitiva em sentido diverso do previsto pela sociedade, que necessita se readequar a ela. O Executivo é o poder mais adaptado a proferir decisões rápidas e meridianamente adaptadas às novidades. De outro lado, porém, suas decisões são menos transparentes e com menor visão plurilateral, o que contribui para uma compreensão menos rica da realidade. Mais uma vez: a complexidade gera mais complexidade, em razão das deficiências de lidar com ela[346].

O resultado é a inquietação da sociedade. A percepção de que o direito, na configuração que resulta das últimas décadas, não tem condições de dar respostas suficientes, adequadas e com o dinamismo necessário.

Se isso é verdade no direito de forma geral, parece ainda mais sensível em algumas de suas áreas, como a tributária. Diferentes aspectos levam a essa imagem: a quase permanente situação de crise fiscal no Governo Brasileiro e o interesse de contribuintes e empresas aproveitarem melhor seus recursos econômicos criam uma paisagem de embate entre Estado/Fisco e particulares/contribuintes.

A conclusão é que não terá êxito tentar "soluções" fáceis, que neguem ou procurem simplificar a realidade. A complexidade e a efemeridade do mundo atual, sementes para a sensação difusa de insegurança jurídica, são dados com quais se deve trabalhar[347]. O direito é complexo porque a vida é complexa, é imperfeito porque a vida é imperfeita. Certamente sempre é possível tentar dotar os órgãos públicos de maior eficiência e aprimorar regras.

---

[346] Essa situação traz consigo reflexos. Um deles, no Brasil, é o elevado uso de medidas provisórias (óbvio que isso decorre de outros elementos, porém, também é fruto da rapidez e complexidade das mudanças, a demandar instrumentos normativos que lhe façam frente).

[347] Veja-se o comentário de Misabel Derzi:

"Não se trata de lutar contra o inexorável: a mutabilidade do sujeito; a falibilidade do homem e a fugacidade da vida; a complexidade das relações sociais e a imprevisibilidade dos riscos. A questão não está em negar o implacável, mas em garantir que o sistema jurídico, selecionando, identificando, nomeando e separando os elementos intra-sistemáticos, possa diferenciar-se do ambiente e, com isso, cumprir a sua função essencial a de atender às expectativas, a maioria delas, e, com isso, sustentar-se na previsibilidade e na estabilidade." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 272-273).

Contudo, é necessário algo mais para buscar maior tranquilidade na relação entre Estado/Fisco e particulares/contribuintes[348].

Ao discorrer sobre a autopoiese, Luhmann desenvolveu a ideia da contingência: a possibilidade de a realidade vir a ser diferente daquela esperada. "*O risco é a contingência: uma decisão sempre implica a possibilidade de que as suas consequências ocorram de maneira diferente*"[349]. Até porque, como visto há pouco, a sociedade é complexa, ou seja, sempre existem mais possibilidades do que se pode prever e realizar[350].

Ora, se o futuro é incerto, se há contingências e se é inviável ter certeza de que as ações concretas dos indivíduos estejam de acordo com a norma, o sistema jurídico deve ao menos proteger aquele que tem uma expectativa baseada no sistema. Novamente lembrando trecho da

---

[348] Klaus Tipke dá testemunho de que ânsia pela simplificação é global: "En todas las democracias parlamentarias de occidente se denuncia el *tax chaos* y se exige *tax simplification*. 'The demand for *tax simplification has become universal*." (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes.* Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 87. Tradução livre, mantendo os trechos em inglês, como no original: "Em todas as democracias parlamentares do ocidente se denuncia o *tax chaos* e se exige *tax simplification*. 'The demand for *tax simplification has become universal*'.").

Heleno Taveira Torres faz reflexões pertinentes:

"Não cabe aqui alimentar expectativas vãs de simplificação fácil do direito tributário. A complexidade é inerente ao direito nos tempos da sociedade hipercomplexa e continuamente mutante. Nesse aspecto, a esperança de fácil adaptação e praticabilidade da legislação tributária às exigências de adaptabilidade às mais variadas situações experimentadas pelos contribuintes torna-se uma utopia, um ideal a ser perseguido e praticado o quanto possível, ainda que de difícil execução." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 259).

E também, em outro trecho da mesma obra:

"Entre as soluções propostas ao anátema da complexidade do sistema tributário, em geral, a simplificação insinua-se como se fosse a única medida possível. (...) É que, a partir de uma compreensão adequada da noção de *sistema*, a *complexidade* não é um mal cuja 'cura' deve ser sua *eliminação*, mas um índice para o aprimoramento da sua auto-organização interna. A *complexidade*, em qualquer sistema, exige esforços de contínua adaptação, em especial com a diferenciação interna em distintos subsistemas.

A *simplificação* é, sem dúvida, uma medida apropriada para conter os efeitos da complexidade intrassistêmica, mas não é a única e, em muitos casos, pode ser até mesmo inadequada. (...)

(...)

Em outros termos, a complexificação social justifica sistemas jurídicos cada vez mais complexos e, passe o truísmo, sistemas tributários igualmente complexos, pelo esforço para alcançar o máximo das relações nos demais subsistemas sociais." (*Idem, Ibidem,* p. 109-112).

Vale também transcrever a ponderação de Sergio André Rocha: "Uma característica marcante da transição da sociedade industrial para a sociedade digital contemporânea é que os problemas hipercomplexos da sociedade atual não são solúveis por meio de uma intervenção pontual do legislador (ROCHA, 2013ª, p. 17-18). Na verdade, boa parte dos problemas hipercomplexos da pós-modernidade não é sequer passível de solução, sendo apenas administráveis." (ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. In GOMES, Marcus Lívio, OLIVEIRA, Francisco Marconi de e PINTO, Alexandre Evaristo (coords.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020, p. 63).

[349] ROCHA, Leonel Severo. *Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito.* 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 37.

[350] "*Portanto, complexidade significa a imperiosa necessidade de se escolher, dentre as mais variadas possibilidades que o ser pode eleger, aquela adequada. Já a contingência denota a possibilidade de se realizar a escolha não-correta, e o inevitável risco dessa ocorrência*" (TRINDADE, André. *Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 37).

obra de Luhmann, já exposta aqui: "*Existiendo esta seguridad que confieren las expectativas, uno se puede enfrentar a los desengaños de la vida cotidiana; o por lo menos se puede estar seguro de no verse desacreditado em relación a sus expectativas*"[351].

As expectativas devem ser consideradas, na medida do possível respeitadas, de modo que eventuais frustrações possam ser aceitas, sem que o sistema em si entre em ruína e perca sua funcionalidade.

A contingência leva à aplicação das já estudadas "válvulas de segurança", viabilizadoras de decisões que contornem consequências inaceitáveis pela sociedade, mas que estariam de acordo com a literalidade de regras. A razoabilidade e a proporcionalidade passaram a desempenhar o papel de importantes "válvulas de segurança" (talvez as mais citadas em decisões judiciais).

Justamente a garantia de expectativas, visada pelo sistema jurídico, frente a contingências, traz à tona a necessidade de confiança. Em outra obra[352], Luhmann disseca esse tema.

Não nos percebemos da necessidade da confiança para tornar vida possível. Todavia, sem elevado grau de confiança, a vida humana seria inviável. Acordamos confiando que tocaremos o chão quando nos levantarmos e que o prédio onde vivemos não desmoronará sobre nossas cabeças. Saímos para o trabalho confiando que, embora existam certos riscos e perigos, eles são administráveis. Ao dirigirmos um veículo, confiamos que, frente a um semáforo com luz verde, podemos atravessar sem precisar olhar com atenção o movimento da outra rua, pois não virá outro veículo sem parar no sentido contrário. Chegamos ao trabalho e nos dedicamos a nossos afazeres confiando que receberemos o salário ao final do mês ou vamos à universidade certos de que a aula prevista será ministrada. Como diz Luhmann:

> *(...) una completa ausencia de confianza le impediría incluso levantarse en la mañana. Sería víctima de un sentido vago de miedo y de temores paralizantes*"[353]. Mesmo medidas preventivas seriam infrutíferas, pois não se poderia confiar nelas. "*Cualquier cosa y todo sería posible. Tal confrontación abrupta con la complejidad del mundo al grado máximo es más de lo que soporta el ser humano*[354].

---

[351] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 189.
Tradução livre: "Existindo essa segurança que as expectativas conferem, pode-se enfrentar as decepções do dia a dia; ou pelo menos você pode ter certeza de não ficar desacreditado em relação às suas expectativas."
[352] _____. *Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005.
[353] *Idem, Ibidem*, p. 5.
Tradução livre: "(...) uma total falta de confiança o impediria de se levantar de manhã. Você seria vítima de uma vaga sensação de medo e de medos paralisantes."
[354] *Idem.*
Tradução livre: "Tudo e qualquer coisa seria possível. Um confronto tão abrupto com a complexidade do mundo ao grau máximo é mais do que o ser humano pode suportar."

Enfim, confiamos não só em pequenas e grandes realidades, como também de que a maior parte das regras que vigoram na sociedade será cumprida. Se perdermos essa confiança, o sistema jurídico não será capaz de cumprir sua função de dar segurança às expectativas[355].

Todavia, com a confiança não se tem absolutismo: não se confia cegamente, não se descarta a possibilidade – ou melhor, a certeza – de que em muitas ocasiões a confiança será frustrada. Mesmo frente a inevitáveis frustrações, a confiança deve persistir, ainda que parcialmente abalada. Como diz Luhmann: "*El objeto de la confianza goza de cierto crédito que permite incluso que experiencias desfavorables sean reinterpretadas o absorbidas efectivamente*"[356].

---

[355] O tema da confiança guarda relação com o tempo. Luhmann diz: "*Mostrar confianza es anticipar el futuro. Es comportarse como si el futuro fuera cierto. Uno podría decir que a través de la confianza, el tiempo se invalida o al menos se invalidan las diferencias de tiempo*" (*Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. 15. Tradução livre: "Mostrar confiança é antecipar o futuro. É se comportar como se o futuro fosse certo. Pode-se dizer que através da confiança, o tempo é invalidado ou pelo menos as diferenças de tempo são invalidadas").

[356] *Idem, Ibidem*, p. 50.

Tradução livre: "O objeto de confiança goza de certo crédito que até permite que experiências desfavoráveis sejam reinterpretadas ou efetivamente absorvidas".

Darío Rodríguez Mansilla, na nota à versão em espanhol da obra de Luhmann sobre confiança, também explora este ponto, de modo didático: "*La confianza amplía, por consiguiente, las posibilidades de acción en el presente, orientándose hacia un futuro que – aunque permanece incierto – se hace confiable. Es un mecanismo de reducción de la complejidad que aumenta la capacidad del sistema de actuar coherentemente en un entorno aún más complejo. Sin embargo, esta reducción de la complejidad no debe entenderse como eliminación de los eventuales peligros. Quien confía se arriesga a ser defraudado. La confianza es una apuesta, hecha en el presente, hacia el futuro y que se fundamenta en el pasado. En otras palabras, una persona, por ejemplo, puede confiar en que otra cumplirá en el futuro una promesa hecha en el presente, basándose en las experiencias que ha tenido en el pasado con esta misma persona. No existe, no obstante, certeza. La otra persona podría – y muchas veces así ocurre – traicionar la confianza depositada en ella y no satisfacer las expectativas. A pesar de ello y dependiendo de la gravedad del incumplimiento, vale decir, de la importancia de las expectativas frustradas, puede que la confianza se mantenga: la otra persona ha fallado sólo esta vez, sus razones son justificadas, además no había implicado nada muy significativo, etc. De esta manera, la confianza equivale a una suerte de cuenta corriente, de la que es necesario depositar para evitar caer en la falta de fondos. Existe, por consiguiente, un cierto umbral que, si es traspasado, conduce a la pérdida de confianza.*" (*Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. XXIII. Tradução livre: "A confiança, portanto, amplia as possibilidades de ação no presente, orientando-se para um futuro que - embora permaneça incerto - se torna confiável. É um mecanismo de redução de complexidade que aumenta a capacidade do sistema de agir de forma consistente em um ambiente ainda mais complexo. No entanto, essa redução na complexidade não deve ser entendida como a eliminação de possíveis perigos. Quem confia corre o risco de ficar desapontado. A confiança é uma aposta, feita no presente, tendo em vista o futuro e que se baseia no passado. Em outras palavras, uma pessoa, por exemplo, pode confiar que outra cumprirá no futuro uma promessa feita no presente, com base em experiências anteriores com essa mesma pessoa. No entanto, não há certeza. A outra pessoa pode - e muitas vezes acontece - trair a confiança nela depositada e deixar de atender às expectativas. Apesar disso, e dependendo da gravidade da violação, ou seja, da importância das expectativas frustradas, a confiança pode ser mantida: a outra pessoa só falhou desta vez, seus motivos são justificados, e ele não envolveu nada muito significativo etc. Dessa forma, a confiança equivale a uma espécie de conta-corrente, que deve ser depositada para evitar que ocorra falta de fundos. Existe, portanto, um certo limiar que, se ultrapassado, leva à perda de confiança.").

Dada essa rápida visão geral sobre a confiança, mormente na visão de Luhmann, cabe indagar como se obtém[357] ou se potencializa a confiança, particularmente no Brasil onde, como se diz, até "o passado é imprevisível/incerto"[358].

Esse objetivo de potencializar a confiança, trazendo a reboque a segurança jurídica, pode ser mais bem alcançado por meio de comportamentos pautados pela boa-fé objetiva. Em outras palavras, quanto maior o nível de atuação pautado pela boa-fé, maior será a confiança nas expectativas.

A boa-fé parece ter uma dupla importância em relação aos pontos antes vistos: (a) ela atua como um meio parcial para garantir a confiança nas expectativas ou ao menos potencializar essa confiança e (b) também é uma válvula de segurança para contingências. Não são aspectos autônomos, mas ligados: por funcionar como um meio para garantir a confiança nas expectativas, o parâmetro da boa-fé é uma válvula de segurança e por ser utilizado desse modo ele potencializa a confiança.

Em primeiro lugar, a aplicação do parâmetro da boa-fé potencializa a confiança nas expectativas.

Se a comunicação é improvável, sempre ocorrerá dificuldades na compreensão da norma e divergências de interpretação. Sendo assim, como confiar nas regras e no sistema jurídico? É necessário confiar em algo além das próprias regras estritas e de sua aplicação em cada caso. A confiança reside na expectativa de que o sistema como um todo funcionará em prol do objetivo/função final, de garantir expectativas e de que não haverá abusos ou distorções intencionais, aproveitando-se das dificuldades de comunicação. Em outras palavras, deve-se confiar que os atores atuarão de boa-fé.

Com efeito, se há a exigência de atuar com base no parâmetro da boa-fé, teremos a tranquilidade de que, mesmo frente a um fato inusitado, a uma nova realidade ou negócio, a uma mudança de entendimento administrativo ou judicial – inerentes à complexidade e à efemeridade da vida atual –, ao menos o comportamento das partes será pautado pela boa-fé.

---

[357] Luhmann comenta sobre a "*falta de claridad en los mecanismos de formación de la confianza (...)*" (LUHMANN, Niklas. *Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. 94. Tradução livre: "falta de clareza nos mecanismos de construção de confiança (...)").

[358] Essa frase (atribuída a mais de uma pessoa, como ao ex-Min. Pedro Malan) dá bem uma mostra de como o funcionamento do sistema jurídico brasileiro ainda precisa evoluir. Enquanto Luhmann discorre sobre os esforços para tentar aproximar a confiança no futuro à confiança no presente, no Brasil muitas vezes nos deparamos com a mudança do passado. Até o que parece impossível ocorre aqui. Isso se dá porque atos do passado, que até certo momento tinham determinada qualificação jurídica, de repente passam a ter outra.

Por extensão, a boa-fé pode auxiliar a suportar eventuais desapontamentos e frustações no sistema jurídico, como antes aventado. Pode-se ficar desapontando, a expectativa pode se frustrar, mas remanescerá a confiança no sistema se for viável permanecer acreditando que, ainda que errada, a atuação do terceiro e do Estado (p. ex., do Judiciário que decidiu a lide) foi pautada pela boa-fé objetiva.

Como antes visto, a norma não garante que o comportamento real estará de acordo com ela: não basta aprovar uma norma para magicamente a realidade se transformar. O que a norma faz é proteger a expectativa por ela gerada. A expectativa de que a norma não será fraudada, não será espertamente contornada, não será utilizada para alcançar um resultado em contradição com seu objetivo, em outras palavras, a expectativa é de que o destinatário da norma atuará pautado pela boa-fé. Daí podermos concluir que ínsita à própria ideia de norma/sistema jurídico está a exigência de uma atuação minimamente consentânea com a boa-fé.

Como decorrência de tais reflexões, reafirma-se que a exigência de comportamentos pautados pela boa-fé (boa-fé objetiva) é irmã siamesa da confiança e necessárias para levar à segurança jurídica. São aplicáveis àquela (boa-fé objetiva) várias das reflexões de Luhmann sobre esta (confiança). Assim, na confiança há um mecanismo de reflexividade: sua base racional reside na confiança depositada na confiança em outras pessoas[359]. Há como que uma retroalimentação da confiança[360].

Algo semelhante se dá com a boa-fé: o fato de uma parte agir de boa-fé leva à exigência de a outra também assim agir; se em certo grupo social vigora um elevado nível de boa-fé, será exigido de todos desse grupo o mesmo padrão elevado; o fato de uma parte acreditar que a outra atuará com base na boa-fé leva à exigência de que ela própria também atue de boa-fé. Inversamente, confiar que a outra parte atuará de boa-fé e aproveitar-se disso para tentar obter uma vantagem indevida é atuar de má-fé de modo qualificado[361].

Em segundo lugar, como Luhmann insiste e como já repetimos, a sociedade atual se destaca pela complexidade, já que existem sempre mais possibilidades do que se pode prever e realizar, e a contingência é a possibilidade de a realidade vir a ser diferente daquela esperada. Em razão disso, são necessárias "válvulas de segurança", que permitam, com a manutenção do

[359] LUHMANN, Niklas. *Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. 121.
[360] *Idem, Ibidem*, p. 129.
[361] Assim, contrariamente ao que se pode pensar à primeira vista, boa-fé não é algo (ou não é apenas isso) que deriva de uma irritação do sistema moral no sistema jurídico, de modo a criar uma regra/princípio/parâmetro jurídico. A obrigação de atuar de acordo com o parâmetro da boa-fé objetiva é uma decorrência direta da função do direito de garantir expectativas. Se não existisse essa obrigação (ainda que minimamente) seria reduzida a confiança nas expectativas.

sistema (ou seja, sem que ele pereça), decisões que contornem consequências inaceitáveis pela sociedade. A boa-fé é uma dessas "válvulas de segurança".

A exigência de atuação com base na boa-fé e o respeito àqueles que assim agiram funcionam, então, como uma espécie de sobre-norma ou meta-norma, ou seja, uma norma sobre normas. A boa-fé objetiva atua, em parte, desta forma: ela normatiza como certas normas devem ser aplicadas, como obrigações e direitos devem ser exercidos.

Ao assim atuar, o princípio da boa-fé objetiva auxilia na redução de complexidades do mundo atual. Não importa quão desafiador seja um problema, quão detalhadas sejam as regras, quão diferentes sejam as novidades derivadas do progresso, quanta perplexidade e dúvidas possam surgir de um mundo em constante e acelerada mutação; uma norma como que paira sobre as demais para guiar como estas deverão ser aplicadas, que é a exigência de atuação de acordo com a boa-fé objetiva.

Daí o princípio da boa-fé objetiva funcionar como uma meta-norma e como uma válvula de segurança. Os direitos e obrigações devem ser exercidos com base nos parâmetros da boa-fé objetiva. Assim deve ser nas relações entre entes privados, como duas pessoas em um contrato de aluguel de imóvel ou na venda de um automóvel; ou entre partes de um processo judicial; ou entre uma empresa e um consumidor, seguindo as regras do direito do consumidor; ou da Administração Pública com o cidadão ou com uma empresa privada; ou, por fim, do Estado Fiscal com o contribuinte. Neste específico tipo de relação, o Estado – seja pelo Legislativo, pelo Executivo ou pelo Judiciário e não somente pela Administração Fiscal – deverá agir de boa-fé e assim também deverá ser exigido do contribuinte, ou seja, que atue pautado pela boa-fé em sua relação com a Administração Fiscal, em nível condizente com a forma de atuação do Estado (como antes visto, não só a confiança, mas também a boa-fé se retroalimenta de si própria).

Estando bem sedimentado dever de atuar segundo o princípio jurídico da boa-fé objetiva, é de se constatar que não basta essa afirmação. Impõem-se verificar como deve ser a atuação segundo a boa-fé.

3.8. A boa-fé objetiva, suas funções e as hipóteses mais específicas de sua aplicação

3.8.1. Considerações gerais

Como afirmado e repetido em diversos momentos, a boa-fé objetiva, seja como princípio, seja como cláusula geral, é um conceito aberto, fluído. Ela não estabelece rígidos e precisos deveres.

Assim é em decorrência do histórico de seu desenvolvimento, com influências variadas ao longo da história e de diferentes origens (direito romano, canônico, germânico). Igualmente decorre de seu caráter ético e social, que varia em função das condições históricas e locais, o que impede a solução generalista de supor que uma imposição decorrente da boa-fé em determinados momento e local seria a mesma em outros momentos e locais. Por fim, é inviável identificar deveres gerais decorrentes de um instituto que para sua aplicação depende das condições de fato, quer dizer, certa imposição derivada da boa-fé está intrinsicamente vinculada às circunstâncias fáticas, de modo que, ainda que no mesmo lugar e tempo histórico, a mudança nessas circunstâncias pode levar a distintas imposições tendo em vista a boa-fé objetiva[362].

Esse horizonte pode levar à desanimadora sensação de inviabilidade de precisão. Como se fossem inevitavelmente frustrados os esforços para pormenorizar o modo de atuação da boa-fé objetiva.

A apressada conclusão é equivocada. O desenvolvimento dos estudos ao longo do tempo e as decisões judiciais adotadas viabilizaram precisar como a boa-fé pode atuar.

Desse modo, mesmo perante a dependência das condições históricas, locais e fáticas, foram identificadas funções que são exercidas pela boa-fé objetiva[363] e hipóteses em que ela é aplicável com efeitos substanciais, vale dizer, hipóteses gerais de concreção.

Para posterior desenvolvimento de como a boa-fé objetiva atua nas relações jurídico-tributárias, com suas peculiaridades, devemos identificar essas funções e essas hipóteses que lentamente foram sendo fincadas na doutrina e na jurisprudência. Especificamente a propósito

---

[362] Antonio Junqueira de Azevedo oferece um bom exemplo do impacto das circunstâncias de fato na atuação da boa-fé objetiva: "Os *standards* variam. Se um sujeito vai negociar no mercado de objetos usados, em feira de troca, a boa-fé exigida do vendedor não pode ser igual à de uma loja muito fina, de muito nome, ou à de outro negócio, em que há um pressuposto de cuidado" (AZEVEDO, Antonio Junqueira. Insuficiências, deficiências e desatualização do Projeto de Código Civil na questão da boa-fé objetiva nos contratos. *Revista dos Tribunais*. Ano 89, Vol. 775, Maio/2000, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 12).

[363] "O conteúdo específico da boa-fé, em cada caso, está indissoluvelmente ligado às circunstâncias, aos 'fatores vitais' determinantes do contexto da sua aplicação. Por isso é impossível apresentar uma definição apriorista e bem-acabada do 'que seja' a boa-fé objetiva. Como sintetizado com precisão, o conceito de boa-fé parece mais interessar por sua função que por sua definição." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.43).

das funções da boa-fé objetiva, alerte-se desde já que elas não são estanques, como se o exercício de uma função não representasse, ao menos em parte, a atuação também de outra função. O princípio da boa-fé objetiva é único, não se trata de separá-lo, mas de explicitar quais funções ele pode ter.

3.8.2. Função interpretativa

No primeiro capítulo firmamos a posição de que o enunciado normativo inevitavelmente envolve a possibilidade de mais de um sentido. Não só pela inerente imperfeição da mensagem (como qualquer outra obra humana), mas também porque entre o enunciado e seu sentido está o intérprete, o ser humano, com sua carga subjetiva própria, seus valores, sua ideologia, sua vivência, seu contexto, que influenciam na compreensão que ele terá do enunciado.

O enunciado normativo é, assim, uma moldura que permite mais de uma exegese[364].

A visão do ordenamento como um sistema, um conjunto com a pretensão de coerência e fundamentado em valores fundamentais que migraram para o mundo deôntico, auxilia no estreitamento dessa moldura, na redução dos sentidos possíveis. Os princípios jurídicos atuam do mesmo modo, limitando o sentido possível ao atuar na interpretação das normas.

Por isso, quando se declara que o princípio da boa-fé objetiva exerce uma função interpretativa nenhuma novidade está sendo afirmada. Identificada a natureza de princípio, sem dúvida a boa-fé objetiva exerce uma função interpretativa.

No Código Civil anterior essa prescrição não estava expressa[365]. Todavia, no atual há o artigo 113. Seu "caput" já trazia a prescrição dessa função. A emenda realizada pela Lei nº

---

[364] Vejamos as inspiradas palavras de Heleno Torres a respeito do tema:
"Toda a preocupação em torno da 'certeza' do direito é, em certa medida, uma busca da 'única resposta', ou, ao menos, uma aproximação máxima desta pretensão – a Meca dos juristas." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 273).
Todavia: "Toda norma jurídica é uma 'construção' a partir dos enunciados colhidos nos preceitos normativos. A *interpretação das normas jurídicas* equivale à criação de sentidos normativos, a partir dos textos e enunciados linguísticos de natureza jurídica." (*Idem.).*

[365] Mesmo sem que a função interpretativa da boa-fé esteja expressa no texto legal, ela se impõe. É o que consta do escólio de Castro y Bravo:
"¿Ha de tenerse en cuenta la buena fe para interpretar los negócios jurídicos? (...) y ella se afirma como un principio de modo general, diciéndose: 'La equidade y la buena fe son el alma de los contratos'.
En el capítulo IV, dedicado en el Código civil a la interpretación de los contratos, no se menciona la buena fe. Elle no quiere decir que no se haya de tener en cuenta la buena fe al interpretar los contratos. Basta para afirmar lo contrario lo dispuesto en el artículo 1.258. La función general atribuida a este precepto (también la interpretativa), y el silencio del capítulo IV, se explican porque el recurso a la buena fe no es instrumento para buscar la verdadera voluntad (interpretación en sentido estricto), sino una manifestación, y la más importante, de la responsabilidad objetiva por la conducta negocial." (BRAVO, Federico de Castro y. *El negocio juridico*. Madri: Civitas, 2002, p. 89-90).

13.874/2019, que instituiu a "Declaração de Direitos de Liberdade Econômica" e estabelece garantias de livre mercado, acrescentou o § 1º, e seus incisos, e o § 2º, os quais insistem no caminho da boa-fé objetiva. Vale transcrever a íntegra do artigo, como hoje vigora:

> Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.
> § 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que:
> I - For confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio;
> II - Corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;
> III - corresponder à boa-fé;
> IV - For mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e
> V - Corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.
> § 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei.

Como se constata, os negócios jurídicos *devem ser* interpretados conforme a boa-fé (objetiva), prescrição que é repetida no § 1º, inciso III. As demais determinações dos outros incisos do mesmo § 1º estão correlacionados à boa-fé objetiva. Assim, a interpretação do negócio jurídico deve corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado[366], ela deve ser orientada no sentido que for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo e o sentido a ser adotado deve corresponder àquele que seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das

---

Tradução livre:
"A boa fé deve ser levada em consideração ao interpretar negócios jurídicos? (...) e ela se afirma como princípio de uma forma geral, dizendo-se: 'A equidade e a boa-fé são a alma dos contratos'.
No capítulo IV, dedicado no Código Civil à interpretação de contratos, a boa-fé não é mencionada. Isto não significa que a boa-fé não deva ser levada em consideração ao interpretar contratos. As disposições do artigo 1.258 são suficientes para afirmar o contrário. A função geral atribuída a este preceito (também interpretativa), e o silêncio do capítulo IV, são explicados por que o recurso à boa fé não é um instrumento de busca da verdadeira vontade (interpretação em sentido estrito), mas uma manifestação, e a mais importante, da responsabilidade objetiva pela conduta empresarial."
Mesmo Clovis Bevilaqua, embora bem de passagem, apontava a função interpretativa da boa-fé:
"Pothier bebeu, no direito romano, os principios fundamentaes da hermeneutica dos contractos e, por intermedio do Codigo Civil francez, art. 1.156 e seguintes, fel-os echoar nas legislações que tomaram por modelo aquelle corpo de leis. Essas regras se pódem, entretanto, sem prejuízo, reduzir as seguintes:
1ª Nas convenções, devemos indagar, de preferência, qual foi a vontade commum das partes, em vez de prender-nos ao sentido literal das expressões, as vezes inexactas, por ignorancia de quem as empregrou ou por má fé. É o que diz também o D. 50, 16, fr. 219: *in conventionibus contrahentium voluntatem potius quam verba spectari placuit*.
(...)
3ª Na dúvida, que resistir as regras estabelecidas precedentemente, e a penetração do espírito esclarecido pelo bom senso e pela bôa fé, decidir-se á em favor do devedor. *Fere secundum promissorem interpretamur*." (BEVILAQUA, Clóvis. *Direito das obrigações*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940, p. 186-187).

[366] Assim já era a doutrina, antes da Lei nº 13.874/2019: "Para tanto, deverão ser examinadas as condições em que o contrato foi firmado, o nível sócio-cultural dos contratantes, o momento histórico e econômico." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva: O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 146).

partes[367]. Essas previsões foram colhidas da doutrina sobre o tema para passarem a integrar o texto legal.

A função interpretativa é de irrefutável relevância.

Em primeiro lugar, o negócio deve ser interpretado de modo a levar ou facilitar a execução do conteúdo econômico e social pretendido pelas partes, sob os auspícios da legislação[368]. Por exemplo, a redação do contrato ao qual se submetem as partes pode não ser clara, pode suscitar dúvidas. O princípio da boa-fé objetiva exercerá papel relevante para saná-las. A exegese mais apropriada para a cláusula obscura será aquela amparada pelas diretrizes advindas da boa-fé objetiva[369].

Não só. Por mais que se esforcem, as partes não conseguem prever todas as infinitas circunstâncias que podem ocorrer ao longo da relação jurídica firmada. Portanto, podem prever e dar o tratamento que entendam adequado para as situações corriqueiras, até mesmo para as excepcionais que tenham conseguido prever, mas não para todas. A interpretação segundo a boa-fé objetiva atuará para sanar eventuais lacunas[370].

---

[367] Novamente, a doutrina já sustentava essa orientação antes da emenda ao Código Civil: "(...) pois a melhor linha de interpretação de um contrato ou de uma relação de consumo deve ser a do princípio da boa-fé, o qual permite uma visão total e real do contrato sob exame" (MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 180).

[368] "Entretanto, a leitura da cláusula geral da boa-fé objetiva a partir dos princípios constitucionais informadores da atividade econômica privada permite desvendar o verdadeiro sentido transformador do preceito na teoria da interpretação dos negócios jurídicos. Com efeito, o dever de interpretar os negócios conforme a boa-fé objetiva encontra-se irremediavelmente informado pelos quatro princípios fundamentais para a atividade econômica privada, quais sejam: 1. A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF); 2. O valor social da livre iniciativa (art. 1º, IV, CF); 3. A solidariedade social (art. 3º, I, CF); 4. A igualdade substancial (art. 3º, III, CF). (...)
(...)
(...) Associa-se então à função social do contrato a boa-fé objetiva que, seja como princípio interpretativo (art. 113, CC), seja como princípio fundamental do regime contratual (art. 422, CC), significa o dever de interpretar o negócio de modo a preservar o conteúdo econômico e social perseguido pelas partes, daí decorrente os deveres anexos e recíprocos de lealdade, informação e transparência, nas fases Pré-negocial, negocial e pós-negocial. A boa-fé objetiva, pois, justifica-se imediatamente na confiança despertada pela declaração, encontrando sua fundamentação mediata na função social da liberdade negocial, que rompe com a lógica individualista e voluntarista da teoria contratual oitocentista, instrumentalizando a atividade econômica privada aos princípios constitucionais que servem de fundamentos e objetivos da República." (TEPEDINO. Gustavo. Crise de fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do Código Civil de 2002. In TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do Novo Código Civil: Estudos na perspectiva civil-constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. XXXI-XXX-III).

[369] "(...) quando o próprio sentido objetivo suscita dúvidas, devendo a boa-fé indicar a direção que seja a mais razoável." (SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva:* O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 146).

[370] "Assim, por exemplo, sabendo-se que os sujeitos, em um determinado negócio jurídico, jamais conseguirão prever todas as circunstâncias fáticas que podem surgir na vida real, é precisamente a partir da consideração e da aplicação do princípio da boa-fé que o juiz poderá sopesar quais são as normas mais adequadas para reger essa situação inesperada, concretizada a partir de circunstâncias que não haviam sido previstas pelos sujeitos." (DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 224).

Uma terceira hipótese da função interpretativa da boa-fé objetiva. Foi explicitado pela Lei nº 13.874/2019 tratamento que já podia ser considerado tão-somente com o "caput" do artigo 113 do Código Civil: a função interpretativa da boa-fé objetiva, a depender das condições de fato e jurídicas, pode levar à adoção do sentido das regras "mais benéfico à parte que não redigiu o contrato, se identificável" (inciso IV do § 1º).

Com efeito, aquele que redigiu o contrato tem, se não controle, maior capacidade de estabelecer dispositivos normativos que lhe favoreçam ou que de algum modo criem dificuldades à outra parte da relação. Se isso for evidenciado, deve ser aplicada a exegese contrária a quem redigiu o contrato, a fim de garantir a boa-fé. Não é tolerável que aquele em posição de maior vantagem, por redigir o contrato, seja beneficiado por essa posição em detrimento da outra parte.

Essa concepção leva, por exemplo, que em uma relação de consumo eventuais cláusulas contratuais sejam percebidas de modo mais favorável ao consumidor, que normalmente está em condição de maior fragilidade ou de desvantagem.

Não se trata, porém, de regra geral. Novamente, devem ser consideradas as circunstâncias próprias, seja do contrato, sejam as fáticas. Isso porque não se trata de permissão

---

"O campo propício para aplicar-se a boa-fé objetiva é o das declarações imprecisas ou lacunosas. Nestes casos, o juiz terá de interpretar a declaração de vontade das partes 'como a entenderiam as pessoas corretas e como estas procederiam em relação a ela'." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social*. 4ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2014, p. 32).

"*El deber general de buena fe contractual tiene la función de colmar las inevitables lagunas legales, al igual que aquel deber más general de corrección que existe entre deudor y acreedor (que es de aplicación a todas las obligaciones, y no sólo para las obligaciones contractuales): la ley, por muy analítica que sea, no puede prever todas las situaciones posibles, mediante normas concretas, ni todos los abusos que las partes pueden cometer la una en perjuicio de la otra. La ley sólo previene las situaciones más frecuentes, eliminando los abusos más recurrentes: muchos comportamientos reprobables escaparían a las espesas redes de la ley, si debiera considerarse permitido cualquier comportamiento que ninguna ley no prohíba ('la ley no lo prohíbe, consecuentemente puedo hacerlo'), o únicamente facultativo cualquier comportamiento que ninguna norma positiva no lo haga obligatorio ('la ley no lo impone, por tanto puedo no hacerlo'). El principio general de corrección y de buena fe permite identificar otras prohibiciones y otras obligaciones además de aquellas previstas por la ley; como suele decirse, 'cierra' el sistema legislativo, es decir ofrece criterios para colmar aquellas lagunas que se pueden manifestar en las múltiples y variadas situaciones de la vida económica y social*." (GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992, p. 454 – Tradução livre: "O dever geral de boa-fé contratual tem a função de preencher as inevitáveis lacunas jurídicas, bem como aquele dever mais geral de correção que existe entre devedor e credor (que se aplica a todas as obrigações, e não apenas às obrigações contratuais). o direito, por mais analítico que seja, não pode prever todas as situações possíveis, por meio de normas específicas, nem todos os abusos que as partes possam cometer em detrimento da outra. A lei apenas previne as situações mais frequentes, eliminando os abusos mais recorrentes: muitos comportamentos condenáveis escapariam às grossas redes da lei, se qualquer comportamento que nenhuma lei não proíbe deve ser considerado permitido ('a lei não proíbe, consequentemente eu posso fazer'), ou apenas opcional qualquer comportamento que nenhuma norma positiva não torne obrigatório ('a lei não o impõe, logo não o posso fazer'). O princípio geral de correção e boa-fé permite a identificação de outras proibições e outras obrigações além das previstas em lei. Como se costuma dizer, 'fecha' o sistema legislativo, ou seja, oferece critérios para preencher aquelas lacunas que podem se manifestar nas múltiplas e variadas situações da vida econômica e social.")

de adoção de exegese que violente a dicção dos enunciados contratuais, mas compreensão cabível com base no texto e quando presentes as condições antes apontadas.

Por fim, a função interpretativa da boa-fé objetiva também agirá nas situações de conflito entre os atores da relação jurídica. Na disputa a propósito do entendimento das regras e de como elas devem ser aplicadas em situações de fato, deverá ser seguida a trilha mais consentânea com o paradigma da boa-fé[371].

O primordial é que a boa-fé objetiva, em sua função interpretativa, atue para auxiliar a aclarar o tratamento jurídico que se impõe, por decorrência desse parâmetro. Ela tem, portanto, "(...) função harmonizadora, conciliando o rigorismo lógico-dedutivo da ciência do direito do século passado com a vida e as exigências éticas atuais, abrindo, por assim dizer, no *hortus conclusus* do sistema do positivismo jurídico, 'janelas para o ético'"[372].

Em suma, a função interpretativa não pode deixar de ser considerada na compreensão dos enunciados normativos.

3.8.3. Função corretora

Outra função da boa-fé objetiva comumente apresentada é a corretora ou limitadora.

Essa função reduz a liberdade de atuação "(...) dos parceiros contratuais ao definir algumas condutas e cláusulas como abusivas, seja controlando a transferência dos riscos profissionais e libertando o devedor em face da não razoabilidade de outra conduta (*pflichenbefreinde Vertrauensunstände*)"[373].

Como antes desenvolvido, não mais vigora a autonomia jurídica e negocial tal como no passado. Os excessos devem ser afastados. Os limites não são somente aqueles expressos, específicos, mas também gerais, não dotados de maior definição. Afirmamos que a boa-fé é um desse limites e assim é justamente em razão de sua função corretora/limitadora. Ela funciona, então, "(...) como mecanismo de limitação aos direitos subjetivos, realizando um controle

---

[371] "Assim, surgindo em um negócio jurídico oneroso uma situação de conflito, sendo que a partir das cláusulas negociais são possíveis duas ou mais interpretações distintas, deverá o intérprete, sempre, optar por aquela que preserve de modo mais adequado o equilíbrio entre as prestações, ou seja, deverá prevalecer a interpretação que melhor assegure a reciprocidade dos interesses envolvidos, aproximando os valores das prestações recíprocas, pois é desse modo que estará sendo atendida a determinação legal de interpretar o negócio conforme os ditames da boa-fé." (DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 229).

[372] SILVA, Clóvis V. do Couto. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 42.

[373] MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor:* o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 180.

relativamente aos atos que compreendam exercício abusivo de direito, não admitindo os que ultrapassem os limites impostos pela boa-fé"[374].

Anderson Schreiber faz comentários pertinentes e traz um bom exemplo prático dessa função:

> Nesta função, situa-se uma vasta gama de comportamentos que o direito privado liberal permitira fossem praticados por excessiva reverência à autonomia privada dos contratantes. A título de ilustração, suponha-se que um credor, envolvido com o devedor em negociações amigáveis para a restruturação da dívida, proponha repentinamente ação judicial exercendo seu direito, contratualmente previsto, de pleitear a resolução do contrato e o pagamento de multa em valor previamente estipulado. O exercício deste direito contratual, embora expressamente assegurado, pode se afigurar, nestas circunstâncias, inadmissível por violação à boa-fé objetiva, violação ao dever geral de levar em conta os interesses e as expectativas da outra parte, no caso, do devedor que empreendia tempo e esforços na transparente tentativa de reestruturação do débito.[375]

O Código Civil de 2002, deixando de lado a inspiração estritamente liberal e oitocentista, traz dispositivo que explicita essa função: "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Bem se vê ser essa a função que afasta cláusulas que possam ser consideradas abusivas, quando uma parte aproveita sua posição de prevalência, ou um descuido da contraparte.

A relevância dessa função não deve ser menosprezada. Bem ao inverso, ela é de enorme importância. Atuar segundo os parâmetros da boa-fé objetiva tem o efeito, em grande parte, de impossibilitar o uso do direito contra o próprio direito, ou seja, usar a literalidade de alguns enunciados normativos – muitas vezes falhos e incompletos, ante à riqueza da vida real, à

---

[374] SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva:* O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 154-155.

[375] SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório* – Tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 89-90.
Outro bom exemplo é dado por Antonio Junqueira Azevedo, ao pontuar a imposição da boa-fé objetiva não somente na conclusão do contrato e em sua execução (como consta expressamente do art. 422 do Código Civil), mas também no período pós-contratual: "(...) o proprietário de um imóvel vendeu-o e o comprador que o adquiriu, por ter o terreno uma bela vista sobre um vale muito grande, construiu ali uma ótima residência, que valia seis vezes o preço do solo. A verdade é que o vendedor gabou a vista e, então, fez a transferência do imóvel para o comprador – negócio acabado. Depois, o ex-proprietário, o vendedor, que sabia da proibição pela prefeitura municipal de construção elevada no imóvel em frente, adquiriu assim mesmo esse imóvel e, em seguida, conseguiu na prefeitura a alteração do plano da cidade, poara que fosse permitido ali fazer uma construção. Quer dizer, ele construiu um prédio que tapava a vista do próprio terreno que havia vendido ao outro – esse ato não era literalmente ilícito. Ele, primeiramente, cumpriu a sua parte, depois comprou o outro terreno, foi à prefeitura, mudou o plano e, aí, construiu. A única solução para o caso é aplicar a regra da boa-fé. Ele faltou com a lealdade no contrato que já estava acabado. Perturbou a satisfação do comprador resultante do contrato já executado. É, portanto, falta de boa-fé *post pactum finitum*." (AZEVEDO, Antonio Junqueira. Insuficiências, deficiências e desatualização do Projeto de Código Civil na questão da boa-fé objetiva nos contratos. *Revista dos Tribunais*. Ano 89, Vol. 775, Maio/2000, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 13).

infinitude dos fatos – contra os valores mais fundamentais que guiaram a Constituição e, por decorrência, o direito como um todo e que se converteram em princípios jurídicos. Assim é principalmente em um Estado Democrático de Direito, com seus princípios fundamentais.

Como declama o Tércio Sampaio Ferraz, nas belíssimas palavras da introdução de sua obra "Introdução ao estudo do direito", não se pode excluir a condenável tentativa de o direito ser "*usado* como um instrumento para propósitos ocultos ou inconfessáveis"[376].

É justamente o princípio da boa-fé objetiva o princípio jurídico mais específico (junto com os mais gerais decorrentes da constituição de um Estado Democrático de Direito e dos fundamentos e objetivos previstos nos arts. 1º e 3º da Constituição Federal) que impõe a proibição normativa de usar o direito, as normas jurídicas, como instrumento contrário ao próprio direito. Isso porque a boa-fé objetiva exige um comportamento leal e probo e não procede com lealdade e probidade aquele que tenta tirar vantagens da literalidade e/ou de falhas de enunciados normativos em afronta aos princípios jurídicos que fundamentam todas as normas jurídicas e aos objetivos (ainda que implícitos) dos mesmos enunciados normativos.

Como visto, boa-fé deriva da *fides* romana. Diz Claudia Lima Marques:

> (...) *fides*, de fidelidade, de acreditar, de assegurar, de crer, de confiar, no outro! Boa-fé é um pensar refletido, é o pensar no outro, no mais fraco, no parceiro contratual, nas suas expectativas legítimas, é lealdade, é transparência, é informação, é cooperação, é cuidado, é visualização e respeito pelo outro.[377]

Não coopera (operar junto) com o outro, não age com lealdade, com transparência aquele *usa* o direito como um instrumento para propósitos ocultos e pretendendo tirar vantagens que agridem esse senso de lealdade. Em outras palavras e diretamente, quem assim age contraria a boa-fé objetiva. É nessa linha que atua a função corretora/limitadora para colocar como contrária ao ordenamento jurídico esse tipo de atuação.

Essa função igualmente permite afastar regras que dificultam que a relação jurídica chegue a bom termo ou que gerem um ônus desmedido para um dos contratantes.

Todavia, algo deve ficar claro. A boa-fé objetiva não leva a irreal exigência de duas partes deixarem de ter seus interesses individuais e se igualarem. Cada qual tem seus interesses.

---

[376] "Introduzir-se ao estudo do direito é, pois, entronizar-se num mundo fantástico de piedade e impiedade, de sublimação e de perversão, pois o direito pode ser *sentido* como uma prática virtuosa que serve ao bom julgamento, mas também *usado* como um instrumento para propósitos ocultos ou inconfessáveis" (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito* – técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1988, p. 25).

[377] MARQUES, Claudia Lima. Boa-fé nos serviços bancários, financeiros, de crédito e securitários e o Código de Defesa do Consumidor: informação, cooperação e renegociação? *Revista de Direito do Consumidor*. V. 43, p. 48.

O respeito ao outro e o comportamento de boa-fé, a favor de que a relação chegue a um bom termo, com os interesses de ambos sendo atendidos, não iguala as partes, nem seus interesses[378].

Por isso:

> Não se presta a teoria da boa-fé objetiva para credenciar o juiz a alterar a substância do contrato, ainda que pactuado de má-fé, por uma das partes, visto que o acordo de vontades continua sendo o fundamento desse tipo de negócio bilateral. O juiz pode interpretá-lo e suprir-lhe lacunas, segundo os usos e costumes. Pode decotar-lhe cláusulas ou condições ilícitas ou imorais. Não lhe cabe, porém, a pretexto de apoiar-se na boa-fé, recriar o conteúdo do contrato, em moldes diferentes daqueles fixados pelo acordo bilateral de vontades que lhe deu origem" [379]

Em suma, a função corretora/limitadora é de insuspeita relevância, muitas vezes é ela, sem que seja mencionada explicitamente ou mesmo sem a devida consciência, que atua para restringir práticas que agridem o que muitas vezes se chama de "senso de justiça", por representar tentativa de usar o direito contar o próprio direito. Mais técnico e preciso é identificar que se trata do princípio da boa-fé objetiva. Todavia, a importância dessa função não é escusa para o desvario de se tentar corrigir relações jurídicas segundo as concepções subjetivas do intérprete.

3.8.4. Função criadora de deveres

Função de extrema importância é a chamada integradora ou criadora. Por ela são estabelecidos deveres jurídicos não previstos expressa e especificamente. Esses deveres jurídicos decorrentes da boa-fé objetiva "(...) costumam ser referidos sob a rubrica generalista de deveres secundários, laterais, anexos, acessórios ou instrumentais, como tais qualificados os deveres, imputados tanto ao devedor como ao credor, cuja fonte não é a manifestação volitiva"[380].

---

[378] "O único e essencial *objetivo do contrato* é o de promover a circulação da riqueza, de modo que pressupõe sempre partes diferentes com interesses diversos e opostos. Para harmonizar interesses conflitantes, o contrato se dispõe a ser *útil* na definição de como aproximá-los e dar-lhes uma *saída negocial*. Nunca, todavia, o interesse do vendedor será igual ao do comprador, o do mutuante igual ao do mutuário, o do locador igual ao do locatário, o do empreiteiro igual ao do dono da obra e assim por diante. Quem visa ao lucro, obviamente, não pode ser igual a quem busca o uso ou a propriedade da coisa alheia. O lucro do comerciante (fornecedor) não tem como ser igual à vantagem que o comprador espera obter com o uso do bem adquirido. As coisas são tão heterogêneas que não chegam a oferecer parâmetro algum para cotejo. Daí a imprestabilidade da tese de que o contrato teria a função social de igualar os contratantes. Somente sendo diferentes e exercendo interesses opostos, as pessoas praticarão o contrato, como instrumento naturalmente destinado à *função específica* de realizar a circulação dos bens patrimoniais entre pessoas diferentes e que atuam com objetivos distintos no relacionamento jurídico estabelecido." (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social*. 4ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2014, p. 46-47).

[379] *Idem, Ibidem*, p. 33.

[380] NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 236.

É "(...) uma função criadora (*pflichtenbegrundende Funktion*), seja como fonte de novos deveres (*Nebenpflichten*), deveres de conduta anexos aos deveres de prestação contratual, como o dever de informar, de cuidado e de

Claudia Lima Marques aponta a origem dessa função criadora de deveres de conduta:

> Estes deveres de conduta que acompanham as relações contratuais vão ser denominados de *deveres anexos* (*Nebenpflichten*), deveres que nasceram da observação da jurisprudência alemã ao visualizar que o contrato, enquanto fonte imanente de conflitos de interesses, deveria ser guiado e, mais ainda, guiar a atuação dos contraentes conforme o princípio da boa-fé nas relações. Dever aqui significa a sujeição a uma determinada conduta, sujeição esta acompanhada de uma sanção em caso de descumprimento.[381]

Portanto, o princípio da boa-fé objetiva não envolve apenas a limitação negativa, passiva, de não fazer, de não gerar prejuízos a outra parte. Ele impõe postura ativa, positiva, por meio dos deveres anexos mencionados[382].

O Código Civil reservou também um artigo sobre a boa-fé objetiva a essa função, o artigo 422: "Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé."

Exemplo recorrentemente citado nas obras nacionais a propósito da boa-fé objetiva e esta função é o REsp nº 107.211/SP, proferido pela 4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr., que se fundamenta na doutrina de Pontes de Miranda. Discutia-se, na ocasião, se "shopping centers" que ofereciam estacionamento gratuito, não fechado e sem destacar funcionários responsáveis pela segurança, teriam a obrigação de indenizar clientes que sofressem danos em seus automóveis. Um dos pontos contrários a essa conclusão era de que não havia contrato de depósito. O Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr., relevante especialista no tema da boa-fé, explicou que este não era o ponto, o dever em questão decorria da boa-fé:

---

cooperação; seja como fonte de responsabilidade por ato lícito (*Vertrauenshaftung*), ao impor riscos profissionais novos e agora indisponíveis por contrato" (MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor:* o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 180).

[381] *Idem, Ibidem,* p. 184-185.

[382] "*La imposición jurídica de actuar de acuerdo con las reglas de la buena fe no se limita a la ausencia de un comportamiento doloso o de mala fe, sino que, merced, una vez más, a las elaboraciones de la doctrina y la jurisprudencia germanas, se reconoce la vinculación del sujeto a unos determinados deberes que exceden o pueden exceder de los asumidos por las partes en el momento del nacimiento de la relación jurídica de que se trate."* (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario.* Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 52 – Tradução livre: "A imposição legal de agir de acordo com as regras da boa-fé não se limita à ausência de comportamento malicioso ou de má-fé, mas, graças, mais uma vez, às elaborações da doutrina e da jurisprudência alemã, reconhece o vínculo do sujeito com certas funções que excedem ou podem exceder as assumidas pelas partes no momento do nascimento da relação jurídica em questão").

"A boa-fé objetiva não cria apenas deveres negativos, como o faz a boa-fé subjetiva. Ela cria também deveres positivos, já que exige que as partes tudo façam para que o contrato seja cumprido conforme previsto e para que ambas obtenham o proveito objetivado. Assim, o dever de simples abstenção de prejudicar, característico da boa-fé subjetiva, se transforma na boa-fé objetiva em dever de cooperar." (PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. *Instituições de direito civil.* Contratos. Vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 18).

> O princípio da boa-fé objetiva tem como função, além de outras, a de criar deveres anexos, entre eles o de proteção (*Wieacker, El principio general de la buena fe*, p. 51 e seguintes, e o prólogo de Luis Díez-Picazo). (...)
> (...)
> Não há cuidar de contrato de depósito, simplesmente porque não existe contrato de depósito. Há apenas o descumprimento do dever de proteção, que deriva da boa-fé, dever secundário independente. Pontes de Miranda, na sua genialidade, já observava: 'Há dever de custódia que não deriva da relação jurídica de depósito, mas sim da lei ou das circunstâncias, tal como acontece com o pai, a mãe, o tutor ou o curador que tem de guardar títulos ou documentos do filho, do tutelado ou do curatelado, ou com o mandatário a quem o mandante entregou papéis ou objetos necessários ao exercício do mandato, ou com o sócio que tem de ir receber ou prestar algo pela sociedade. Em todas essas espécies, à relação jurídica existente corresponde dever de prestação, ou dever acessório, dentro do qual se incrusta o de custodiar. A infração não é do dever decorrente da relação jurídica de depósito, pois, *ex hypothesi*, depósito não houve, mas sim de outra relação jurídica' (Tratado, 42/328).[383]

Entre os deveres decorrentes dessa função criadora ou integradora está o comportamento e ações leais, em atitude de cooperação, de atenção aos interesses do outro. Note-se que não basta não prejudicar a outra parte. Não basta não contrariar as regras contratuais ou abusar delas. Como declarado há pouco, é imposto o dever de postura ativa. É imperativo colaborar (laborar/trabalhar junto) com a outra parte, pois colaborar com ela é igualmente colaborar para que a relação jurídica tenha sucesso[384].

Esse dever, é certo, não vai até o ponto de prejudicar a si próprio ou de envolver sacrifícios não condizentes com a situação concreta em que se encontra a parte. Como apontado há pouco, a boa-fé objetiva não leva a irreal exigência de duas partes deixarem de ter seus interesses individuais.

A própria Constituição Federal dá base inicial a esse dever ao colocar como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade solidária (art. 3º, I)[385].

---

[383] Superior Tribunal de Justiça, Quarta Turma, rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, sessão de 03/12/1996.

[384] "Ambas as partes devem colaborar, reciprocamente, para fim do cumprimento do avençado, para o correto adimplemento da prestação principal, em toda a sua extensão." (MAISTRO JR., Gilberto Carlos. *O princípio da boa-fé objetiva na negociação coletiva*. São Paulo: LTr, 2012, p. 172).

[385] De um lado, o objetivo de construir uma sociedade solidária é expressão dotada de significado tão amplo que pode ser esvaziado, pois nele é viável encaixar qualquer conduta. A propósito, Paulo Ayres Barreto bem alertou: "Já tivemos a oportunidade de destacar que a invocação de princípios que encerram valores, como o da solidariedade, confere um alto grau de subjetividade à exegese constitucional. Sob o manto da solidariedade é possível agasalhar desde as mais justas e consistentes propostas de interpretação constitucional até as mais arbitrárias e desarrazoadas justificativas para validar imposições tributárias." (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 132).

"Mas é possível sustentar a existência de ao menos um dever fundamental autônomo geral, o qual constituições e declarações internacionais de direitos muitas vezes ramificam em deveres específicos. Trata-se do dever de *solidariedade*, entendido como dever não apenas de cooperação, mas também de participação. Como foi visto no tópico anterior, a solidariedade é em geral considerada um direito, não um dever. Quem assim o faz costuma atribuir a esse direito peculiaridades que demandariam o reconhecimento de uma terceira geração de direitos fundamentais. As razões para rejeitar uma classificação de direitos baseada na ideia de gerações já foram apresentadas anteriormente; no caso específico da solidariedade, é possível ir além e afirmar que não se trata de um direito, mas de um dever. E não um dever que seja apenas reflexo necessário da garantia de um direito

A ideia de solidariedade envolve a atenção aos interesses do outro. Não se deve enxergar a posição de cada uma na relação jurídica isoladamente. Diferentemente, deve-se olhar a relação como um todo, com os interesses de ambas as partes.

Outros deveres anexos são o de transparência e o de informar: cada parte da relação jurídica tem o dever de transmitir à outra as informações relativas ao negócio, que possam ser úteis ao bom termo da relação jurídica. Como é repetido constantemente, "informação é poder". A boa-fé, porém, não condiz com a sonegação de informações, com a falta de transparência, a fim de se alcançar vantagens dessa forma[386].

Esse dever adquire maior relevância em relações nas quais seus participantes encontram-se em situação de desigualdade. A relação de consumo é um exemplo. Nela, o fornecedor, a empresa que vende o produto, conhece este, tem todas as informações. Está,

---

fundamental específico, como seria o caso do dever de proteger a vida, o dever de garantir a liberdade de expressão, o dever de respeitar as opções religiosas dos indivíduos, dentre tantos outros. (...)
Já o dever de solidariedade tem outra natureza e outros destinatários. Trata-se, em primeiro lugar, de um dever de agir não de se abster. Além disso, são os indivíduos, não o Estado, os destinatários precípuos do dever de solidariedade." (SILVA, Virgílio Afonso. *Direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 125-126).

386 "En estos casos la buena fe asume, sobre todo, el carácter de un deber de información de una parte respecto de la otra: cada una de ellas tiene el deber de informar de las circunstancias que sean desconocidas para la otra y que pueden resultar determinantes para la prestación de su consentimiento (aquellas por las que la otra parte, si las hubiese sabido, no habría contratado o habría contratado bajo condiciones diversas). Así, por ejemplo, es contrario a la buena fe no decir, mientras se está vendiendo un terreno edificable, que se tiene conocimiento de que un proyecto de modificación del plan general de la ordenación urbana modificará el destino de esa área (en este caso no se podrá aplicar la norma relativa a la anulabilidad del contrato por error respecto de la cualidad del objeto dado que, en el momento de la venta, el terreno aún era suelo edificable); o bien (en la hipótesis inversa) no decir, mientras se negocia el precio de la adquisición de un terreno agrícola, que si tiene conocimiento de la existencia de una modificación de plan general de ordenación urbana, en trámite de aprobación, que hace edificable tal terreno lo cual elevaría sensiblemente el precio." (GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992, p. 461 – Tradução livre: "Nestes casos, a boa-fé assume, antes de tudo, o carácter de dever de informação de uma das partes em relação à outra: cada uma tem o dever de comunicar circunstâncias que a outra não conhece e que podem ser determinantes para a prestação de seu consentimento (aqueles para os quais a outra parte, se soubesse, não teria contratado ou teria contratado em condições diferentes). Assim, por exemplo, é contrário à boa fé não dizer, durante a venda de um terreno para construção, que se sabe que um projeto de modificação do plano geral de urbanismo irá modificar o destino daquela área (neste caso, não pode ser aplicada a regra da anulabilidade do contrato por engano quanto à qualidade do bem, dado que, à data da venda, o terreno ainda era terreno edificável); ou (na hipótese inversa) para não dizer, enquanto o preço de aquisição de terrenos agrícolas está em negociação, que se tem conhecimento da existência de alteração do plano geral de urbanismo, pendente de aprovação, que o torne edificável tal terreno, o que aumentaria o preço significativamente.")
"Assim, a informação cumpre papel decisivo em matéria contratual. É com base nela que os acordos de vontade se formam; ela dá subsídios para que uma pessoa tome decisão sobre determinado negócio. Quanto mais informação houver, menores as possibilidades de erro e de celebrarem-se contratos dos quais venham a se arrepender posteriormente. É natural que este modelo de formação de contratos preveja que as pessoas procurem informações para formar o seu convencimento sobre um futuro contrato.
Devido à dificuldade em sua obtenção e processamento, uma maneira pela qual se reduz este problema é obrigar que a parte mais informada informe a parte menos informada. Quando houver dificuldades nesse processo, o princípio da boa-fé, que é uma instituição jurídica, impõe o dever de informação, que consiste em transmitir o que for relevante para a formação do consentimento no contrato, bem como outras necessárias a sua boa execução e que perduram, mesmo após seu total adimplemento e extinção." (TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 234-235).

assim, quanto a este aspecto em situação de vantagem. Outro tipo de relação em que há essa desigualdade, é a que envolve o Poder Público com os particulares,

Não se trata de o princípio da boa-fé objetiva somente estabelecer um modo, uma forma de cumprir obrigações e exercer direitos ou competências, como se ele não criasse qualquer dever novo. Não. Embora essa faceta do princípio da boa-fé objetiva, de prescrever como as prescrições normativas devem ser executadas, mereça grande destaque, também há a criação de novos deveres, ainda que no seio da relação jurídica existente. Caso do mencionado dever de informar. É algo mais do que a mera transparência, entendida aqui como a vedação a esconder elementos que podem ser importantes na relação jurídica. Não é meramente não esconder. É atuar positivamente, é informar o que pode ser relevante para a relação jurídica e para a outra parte.

3.8.5. *"Venire contra factum proprium"*

A vedação ao comportamento contraditório, ao "*venire contra factum proprium*", é um dos pontos centrais da boa-fé objetiva[387] e é estudado sob o título de "teoria dos atos próprios"[388]. Consiste ele em prescrever a proteção da parte da relação jurídica que confiou, legitimamente, que o comportamento da outra parte seria mantido. Cada um deve respeitar a confiança despertada em outrem por decorrência de seus próprios atos.

O agir de forma oposta ou dissonante com os procedimentos anteriores não representa somente incoerência, a inconstância de quem atua ora de um modo, ora de outro. Quando esse proceder ocasiona a insegurança jurídica, pela violação da confiança que se tinha na manutenção de certo um procedimento, viola-se a boa-fé[389].

---

[387] "O *venire contra factum proprium* aparece assim, ao lado de outras figuras, como um modelo concreto de comportamento contrário à boa-fé, específico na sua própria generalidade." (SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório* – Tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 126).

[388] Vide DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009.

[389] Figura que guarda semelhanças com a vedação do comportamento contraditório é a do "*stoppel",* no direito anglo-saxão ("*common law*"):

"Etimologicamente, *estoppel* significa obstáculo, detenção. Define-se como mecanismo que impede a produção de alegações em contradição com o sentido objetivo do anterior comportamento ou declaração do agente. O *estoppel* tem o condão de obstruir a argüição e a prova da falsidade de um determinado estado de fato, que as condutas anteriores do sujeito pareciam, de alguma forma, legitimar. Seu principal efeito consiste em fazer com que o confiante seja colocado na mesma posição em que estaria, caso suas expectativas não tivessem sido frustradas.

(...)

A despeito de vários traços comum, *estoppel* e proibição de *venire contra factum proprium* apresentam, cada qual, um fenótipo próprio e inconfundível, o que vem a invalidar as proposições tendentes a enxergar, nas duas

Eis o fato, aliado ao princípio ou à cláusula geral da boa-fé objetiva, gerando direito: a manutenção de certo comportamento durante determinando período, acompanhado das demais circunstâncias, pode criar o direito, à parte frustrada em sua confiança, à manutenção das condições então existentes.

A propósito, Franz Wieacker aponta que a vedação ao "venire contra factum proprium" expressa de forma tão imediata a essência da obrigação de comportar-se de acordo com a boa-fé que a partir dela se vislumbra a totalidade desse princípio[390]. Realmente, outras hipóteses tradicionalmente ligadas à boa-fé objetiva parecem derivar de alguma maneira dessa parêmia.

Não somente por isso ela se destaca. Percebe-se nela claramente os ecos das origens do instituto da boa-fé no direito romano, além das influências canônicas. Nesse sentido, o mesmo Franz Wiecker:

> *La inadmisión de la contradicción con una propia conducta previa se basa en la misma exigencia de fides que fundamentalmente impone el mantenimiento de la palabra, el pacta sunt servanda, y la restricción del deber de prestación inicua a través del principio de buena fe, fue llevada a cabo por el antiguo concepto romano de la fides a través del elemental entendimiento de que la concepción textual del vínculo debía ser sustituida por una concepción leal del mismo. Dicho más concisamente: en lugar de la letra, el espíritu de la obligación*.[391]

A vedação em análise também traz consigo as dificuldades próprias da cláusula geral, bem como suas virtudes. Humberto Theodoro Júnior explica:

> Nascida de uma cláusula geral – a da boa-fé objetiva –, a proibição da conduta contraditória, expressa na máxima '*venire contra factum proprium nulli conceditur'*, representa um desafio conceitual de difícil enfrentamento para a doutrina civilística. A largueza das cláusulas gerais, na verdade, impede que o jurista sério possa ter a pretensão de indicar, para a problemática relacionada com a vedação da conduta incoerente, uma 'solução objetivamente exata e cujo mérito não se poderá mais discutir'. Isto, porém, não anula as virtudes da cláusula geral, cujo alcance é sempre subordinado às peculiaridades do caso concreto e à sistematização com o ordenamento jurídico como um todo.[392]

---

construções, o mesmo instituto jurídico." (GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o* actus *e o* factum: os comportamentos contraditórios no direito privado. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 124-125).
Vide também: TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2002, p. 171-176.

[390] WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Madrid: Civitas, 1977, p. 60-61.

[391] *Idem, Ibidem,* p. 61.
Tradução livre: "A inadmissibilidade da contradição com uma conduta própria anterior baseia-se no mesmo requisito da *Fides* que impõe fundamentalmente a manutenção da palavra, o *pacta sunt servanda*, e a restrição do dever de injúria pelo princípio da boa-fé, foi realizada levado a cabo pelo antigo conceito romano de *fides* através do entendimento elementar de que a concepção textual do vínculo deve ser substituída por uma concepção leal dele. Colocado de forma mais concisa: em vez da letra, o espírito da obrigação."

[392] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social:* A boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 69.

A caracterização dessa figura requer ao menos (i) certo comportamento de uma das partes da relação jurídica, (ii) capaz de gerar a confiança legítima na outra parte e (iii) a frustração da confiança decorrente da atuação contrária ao fato próprio.

Judith Martins-Costa detalha esses requisitos, desdobrando-os:

> Não basta alegar e demonstrar que o comportamento da parte *ex adversa* foi incoerente. A configuração da figura carece da observância de requisitos, ou pressupostos de aplicação. São eles: (*i*) a ação de uma pessoa da qual se segue um benefício para alguém; (*ii*) a contrariedade a essa ação, em desfavor daquele a quem fora criado o benefício, por meio de outra ação, em desfavor daquele a quem fora criado o benefício, por meio de outra ação do mesmo agente; (*iii*) a conexidade entre as condutas contraditórias, entre si e com o inconformismo que a contradição gera no lesado; (*iv*) o investimento de confiança por parte do suposto lesado, sendo esse investimento de confiança traduzido em atos ou atividades; (*v*) o fato de a contraparte exercer alguma atividade posterior em razão da confiança que nela foi gerada, em geral ocasionando um dano, atual ou potencial para o lesado, por ter confiado, legitimamente, na primeira conduta; (*vi*) a não vinculabilidade obrigacional do *factum proprium*; (*vii*) a ausência de motivo justo para a mudança no comportamento; (*viii*) a deslealdade implicada no voltar atrás, lesando a confiança legitimamente investida; e (*ix*) a imputabilidade do ato a quem, deslealmente, voltou atrás.[393]

Esses requisitos ou pressupostos dão mostra que o tema nada tem de simples e sua configuração na realidade é complexa. Em primeiro lugar, não se pode pretender tolher a possibilidade de as pessoas alterarem seu comportamento, suas atitudes, suas ações. A exigência de coerência absoluta seria ignorar as mudanças pelas quais as pessoas passam, por si sós ou por decorrência das alterações das condições de fato. Mesmo juridicamente, a autonomia e a liberdade dão direito às pessoas de mudarem seu comportamento[394].

Portanto, é certo que a condenação ao "*venire contra factum proprium*" não veda qualquer alteração de conduta. Requer-se, em primeiro lugar, a consistência em certo comportamento, capaz de gerar confiança em outrem, com o qual são mantidas relações jurídicas, de que esse comportamento será mantido. Essa confiança faz com que sejam assumidas posições, adotadas tendo em vista a sensação de confiança decorrente da consistência do comportamento. Daí ser mencionado o investimento de confiança, que se traduz em atos e atividades.

---

[393] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 679-680.
Vide também: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 226-227.

[394] "De fato, a análise do direito positivo impedia e ainda hoje impede que se fale de um dever jurídico absoluto de coerência. Se a coerência por si só fosse um valor tutelado pelo sistema jurídico, não poderiam existir – como existem, por toda parte – normas permissivas de comportamento incoerente. Cumpre admitir que a coerência, quando protegida, o é por alguma razão que transcende o próprio interesse no comportamento coerente." (SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório* – Tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 80-81).

Ponto a ser destacado é que a confiança não deve ter se originado imotivadamente. Bem ao inverso disso, ela nasce da consistência do comportamento da outra parte. Justamente por isso passa a configurar-se o dever de não agir de forma contrária a seus próprios atos (daí o título pelo qual o tema também é conhecido: "teoria dos atos próprios").

Caminha-se, então, por uma linha tênue entre a liberdade e a autonomia de agir – inclusive para alterar condutas passadas – e a eventual responsabilidade nascida de atos consistentemente adotados no passado. Exageros devem ser evitados.

A vedação ao "*venire contra factum proprium*" prescinde do questionamento de eventual má-fé daquele que atua contraditoriamente. O foco não está em sua subjetividade, se atuou com dolo, com a intenção de prejudicar outrem[395]. O foco está na confiança despertada na outra parte, que passa a confiar na manutenção de certo tipo de comportamento, confiança essa justificável em face das circunstâncias de fato, mas que vem a ser frustrada.

Em síntese, despertar em outrem a confiança em razão da consistência do próprio comportamento e depois agir de forma contrária, prejudicando essa outra parte, é contrariar a boa-fé objetiva. Esta impõe, juridicamente, a proteção daquele que agiu amparado na consistência da conduta de sua contraparte.

3.8.6. "*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"

O "*nemo auditor propriam turpitudinem allegans"* (ninguém pode ser ouvido ao alegar a própria torpeza) guarda proximidade com o "*venire contra factum proprium*". Ambos tratam do comportamento contraditório de uma das partes de uma relação jurídica, ou seja, a adoção de certo comportamento, seguido por outro, em sentido oposto ou diverso.

A diferença entre ambos reside no foco dado.

Na hipótese vista no subtópico anterior a atenção se volta à confiança gerada na outra parte despertada pelo comportamento adotado até a alteração de conduta.

Já no *"nemo auditor propriam turpitudinem allegans"* a ênfase não reside na confiança despertada. Essa até pode estar presente também. Entretanto, a parte que modifica sua atuação age com malícia, com dolo, com a intenção subjetiva de prejudicar o outro.

---

[395] Ensina Franz Wieacker: "(...) el principio del *venire* es una aplicación del principio de la 'confianza en el tráfico jurídico' y no una específica prohibición de la mala fe y de la mentira" (WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Madrid: Civitas, 1977, p. 62. Tradução livre: "(...) o princípio de *venire* é uma aplicação do princípio de 'confiança no tráfego legal' e não uma proibição específica de má-fé e mentiras").

Ouçamos Anderson Schreiber:

> Nada obstante, a diferença entre as duas é clara na medida em que o que essencialmente se reprime com o *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* é a torpeza, o dolo, a malícia de quem praticou a conduta inicial. E o *nemo potest venire contra factum proprium*, ao contrário, independe da intenção subjetiva do agente; bastando-lhe a contradição entre os dois comportamentos.
> O princípio da proibição do comportamento contraditório é, portanto, mais amplo. E não apenas isto: deriva de uma razão diversa. Quando se obsta a alegação da própria torpeza se está, a rigor, sancionando a malícia daquele que adotou certa conduta e depois pretende escapar, com base no próprio comportamento malicioso, aos seus efeitos. Pode ser que não haja sequer prejuízo a outrem, bastando a atuação torpe do agente. No *nemo potest venire contra factum proprium*, ao contrário, a função é exclusivamente proteger *o outro*, evitando a ruptura de sua confiança legítima. Daí a razão de se exigir ao menos um potencial de dano a partir da contradição e, por outro lado, dispensar a prova de malícia ou de qualquer intenção subjetiva ou estado anímico daquele que contradiz sua própria conduta.[396]

O comportamento está em desacordo com a boa-fé objetiva em razão desse comportamento guiado pelo objetivo de causar um dano ao outro ator da relação jurídica. A ninguém é admitido valer-se da própria torpeza.

Percebe-se, dessa parêmia, a perfeita aplicação da exigência de boa-fé objetiva. A relação jurídica não é um "território de ninguém", no qual, desde que obedecidas regras estritas (obediência muitas vezes apenas formal), se pode fazer qualquer coisa, até mesmo procurar, dolosamente, contrariar o objetivo visado pela relação jurídica e dela retirar vantagens destoantes ou até contrárias a esse objetivo.

Em outras palavras e como já mencionado aqui, o direito não pode ser utilizado contra o próprio direito, contra seus fundamentos e objetivos, em processo de autofagia, que mina e destrói a confiança no direito e, por sim, este próprio. Lembremos uma vez mais a forte sentença de Luhmann: "*La función del derecho consiste únicamente en posibilitar la seguridad de la expectativa, (...)*"[397], o que é frustrado quando se tem o sentimento de que alguém contrariou o direito em seu âmago e ainda foi protegido pelo ordenamento.

O adágio em vista é direcionado inclusive em hipóteses em que uma parte dá seguimento à relação jurídica, embora contrária ao ordenamento, enquanto isso lhe é favorável, para depois alegar a invalidade da relação, quando esta passa a lhe ser contrária. Com isso, vem a alegar a contrariedade ao ordenamento por ela própria praticada, para assim alcançar benefício.

Franz Wiecker faz considerações oportunas:

---

[396] SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório – Tutela da confiança e* venire contra factum proprium. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 175-176.
[397] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedade*. México: Herder, 2006, p. 210.
Tradução livre: "A função do direito é apenas permitir a segurança da expectativa, (...)".

> *Más exactamente se trata de la inadmisibilidad del ejercicio de un derecho cuando `la posición jurídica alegada ha sido creada mediante una conducta ilegal o contraria al contrato'. De forma todavía más general, aunque no menos inexacta, se puede decir: solamente la propia fidelidad jurídica puede exigir fidelidad jurídica. Así entendida la idea, se aglutinan en ella una serie de conocidas máximas forenses como: turpitudinem suam allegans non auditur; equity must come with clean hands; he who wants equity must do equity.* (…)
> (…) *El trasfondo último más general es la violación de la exigencia de igualdad que constituye un elemento fundamental de la justicia: un demandante que reclama a pesar de su propria infracción jurídica está queriendo el tratamiento desigual de su contrincante en beneficio suyo. Con otras palabras: la exigencia de reciprocidad es un elemento de la exigencia de igualdad*.[398]

Os Tribunais estão atentos a essa situação e, por exemplo, vários precedentes do Superior Tribunal de Justiça podem ser mencionados. No Recurso Especial nº 1.096.917, foi analisada a manutenção no recebimento de serviços pela Administração Pública, sem formalização de contrato, que depois se negava a pagá-los, por falta da formalização. A Primeira Turma, com o voto do então Ministro Luiz Fux, concluiu pela inadmissibilidade da conduta, por gerar enriquecimento ilícito e utilização da torpeza a seu favor[399]. Outros precedentes, inclusive muito recentes, podem ser mencionados[400].

---

[398] WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Madrid: Civitas, 1977, p. 66-68.
Tradução livre:
"Mais precisamente, trata-se da inadmissibilidade do exercício de um direito quando 'a alegada situação jurídica foi criada por conduta ilegal ou contrária ao contrato'. De forma ainda mais geral, embora não menos imprecisa, pode-se dizer: só a própria fidelidade jurídica pode exigir fidelidade jurídica. Assim entendida a ideia, nela se juntam uma série de máximas forenses conhecidas, tais como: *turpitudinem suam allegans non auditur; equity must come with clean hands; he who wants equity must do equity*. (…)
(…) O pano de fundo mais geral é a violação do requisito de igualdade que constitui um elemento fundamental da justiça: um autor que reclama, apesar da sua própria infração legal, quer o tratamento desigual do seu oponente em seu benefício. Em outras palavras: a demanda por reciprocidade é um elemento da demanda por igualdade."

[399] "1. O enriquecimento ilícito é vício social no qual incide a Administração Pública nas hipóteses em que, a pretexto de inexistência de continuação de vínculo formal, persiste no recebimento dos serviços, excluindo de pagá-los alegando a própria torpeza." (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Relator para o Acórdão o Ministro Luiz Fux, sessão de 26/05/2009).

[400] Nos limitamos a mencionar o Recurso Especial nº 1.881.149, examinado na sessão de 01/06/2021, da Terceira Turma. No caso, "(...) a franqueadora enviou à franqueada o instrumento contratual de franquia. Esta, embora não tenha assinado e restituído o documento àquela, colocou em prática os termos contratados, tendo recebido treinamento da recorrida, utilizado a sua marca e instalado as franquias. Inclusive, pagou à franqueadora as contraprestações estabelecidas no contrato". Esse cenário levou o STJ a concluir, de modo firme: "7. A exigência legal de forma especial é questão atinente ao plano de validade do negócio (art. 166, IV, do CC/02). Todavia, a alegação de nulidade pode se revelar abusiva por contrariar a boa-fé objetiva na sua função limitadora do exercício de direito subjetivo ou mesmo mitigadora do *rigor legis*. A proibição à contrariedade desleal no exercício de direitos manifesta-se nas figuras da vedação ao comportamento contraditório (nemo postest venire contra factum proprium) e de que a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza (nemo auditur propriam turpitudinem allegans). A conservação do negócio jurídico, nesta hipótese, significa dar primazia à confiança provocada na outra parte da relação contratual. (...) Assim, a alegação de nulidade por vício formal configura-se comportamento contraditório com a conduta praticada anteriormente. Por essa razão, a boa-fé tem força para impedir a invocação de nulidade do contrato de franquia por inobservância da forma prevista no art. 6º da Lei 8.955/94." (Superior Tribunal de Justiça, Terceira Turma, Relatora a Ministra Nancy Andrighi, sessão de 01/06/2021).

3.8.7. "Suppresssio"

Há outras hipóteses, mais específicas, em que a boa-fé objetiva altera a relação jurídica pré-existente, fazendo nascer direitos e deveres.

Com efeito, o princípio da boa-fé objetiva, como aflora das considerações que vêm sendo expostas, decorre da aplicação da norma a uma situação de fato, uma sucessão de acontecimentos que faz nascer o cenário que viabiliza sua aplicação.

É óbvio que toda norma jurídica requer o fato propício para sua incidência. Sem o fato, a norma é apenas parcela do ordenamento jurídico, "à busca" de fatos que viabilizem sua incidência, de modo a surgir a relação jurídica com seus modais proibido, obrigatório e facultativo.

Todavia, com a boa-fé objetiva, assim como diversos outros princípios e cláusulas gerais – mas é particularmente perceptível na boa-fé objetiva –, há a dialética, o ir-e-vir entre diversos fatos e os dispositivos normativos, em um processo circular/helicoidal que finaliza com a conclusão no sentido da aplicabilidade da boa-fé. A "*suppressio*" é outra figura jurídica que evidencia essa constatação.

Ela "(...) pode ser definida como a impossibilidade do exercício de determinado direito, porque seu titular deixou de exercê-lo durante certo lapso de tempo, e, com isso, criou na contraparte a legítima expectativa de que não mais iria exigi-lo"[401]. Segundo Menezes Cordeiro: "Diz-se *suppressio* a situação do direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um determinado lapso de tempo, não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé"[402].

Humberto Theodoro Júnior ensina: "A realidade social da *suppressio*, que o direito procura orientar, está na ruptura das expectativas de continuidade da autoapresentação praticada pela pessoa que, tendo criado, no espaço jurídico, uma imagem de não exercício, rompe, de súbito, o estado gerado"[403].

Quando de julgamento realizado, o Superior Tribunal de Justiça bem conceituou a figura:

---

[401] DICKSTEIN, Marcelo. *A boa-fé objetiva na modificação tácita da relação jurídica:* surrectio *e* supressio. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 118.
[402] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 797.
[403] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social: A boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 65.

> 5. A *supressio* indica a possibilidade de redução do conteúdo obrigacional pela inércia qualificada de uma das partes, ao longo da execução do contrato, em exercer direito ou faculdade, criando para a outra legítima expectativa de ter havido renúncia àquela prerrogativa.[404]

Nota-se que há a contradição entre comportamento anterior, durante certo lapso de tempo, e a nova ação em sentido contrário. Aquele comportamento de natureza omissiva, ou seja, de quem tem um direito, mas não o exerce, e a nova ação como exercício desse direito. Bem explica Júlio Gonzaga Andrade Neves: "(...) a contradição é feita não em termos puramente comissivos, mas, antes, omissivos-comissivos, encadeando-se momentos de inércia e de surpreendente ação"[405].

Em suma, ao longo do tempo formou-se a convicção de que está em dissonância com o princípio da boa-fé objetiva adotar durante período suficientemente longo o comportamento omissivo, deixando de exercer direito, configurando uma cena de quem não possui o direito, e depois, inesperadamente, pretender exercê-lo, com isso ocasionando prejuízos àqueles que passaram a adotar ações fiando-se na perspectiva de que o portador do direito o havia dispensando.

3.8.8. "Surrectio"

A "*surrectio*" é próxima da "*suppressio",* mas em sentido inverso. Se a "*suppressio"* pode ter como efeito a consolidação da situação de quem age como se não tivesse direito, a "*surrectio*" produziria o efeito de criar um direito para aquele que consistentemente age como se o tivesse, enquanto os demais toleram, aceitam esse exercício.

Em outros dizeres:

> Entre a *suppressio* e a *surrectio* há uma identidade de causa, pois ambas atuam em função da inércia, mas os efeitos operam em sentidos diversos. Se a *suppressio* tem o condão de inibir o exercício de um direito subjetivo (até então reconhecido como legítimo), em virtude do seu longo e concludente não exercício, quando presentes a

---

[404] Superior Tribunal de Justiça – STJ, Terceira Turma, rel. Min. Nancy Andrighi, Recurso Especial nº 1.202.514/RS, sessão de 21/06/2011.

[405] NEVES, Julio Gonzaga Andrade. *A* supressio *(*Verwirkung*) no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2016, po. 43.

Ouçamos também Judith Martins-Costa: "Este não uso pode criar na contraparte – contra a qual poderia ter sido dirigido o direito subjetivo do credor da prestação – a *confiança na estabilidade de situação*. Assim, o seu exercício posterior, modificando a situação que estava estabilizada pelo tempo, provoca uma surpresa que abala o estado de confiança na situação criada. Nesse caso, por concreção da boa-fé, cogita-se de o devedor pedir ao juiz a limitação (ou a 'paralisação', 'tolhimento', supressão' ou mesmo a 'extinção') do exercício do direito subjetivo do credor. Esse efeito é denominado de *suppressio*, figura em cujo cerne está a estabilidade e/ou a previsibilidade do comportamento, manifestada sobretudo pela consolidação no tempo de certas situações" (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: Critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 710).

> boa-fé e a confiança da contraparte, a *surrectio* opera em sentido oposto (qual seja, o de constituir uma situação jurídica nova entre as partes da relação obrigacional).[406]

Ou ainda:

> A *surrectio* pode ser conceituada como um instituto que coíbe o comportamento contraditório e se caracteriza pelo surgimento de um direito por força de uma conduta constante em desacordo com o estipulado, qualificado pelo decurso do tempo e que despertou a legítima expectativa de que essa conduta seria mantida.[407]

Mais uma vez, a jurisprudência pátria traz exemplos dessa figura. A Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de agosto de 2020, negou prosseguimento a recurso especial contra decisão do tribunal recorrido que reconheceu o fenômeno da *"surrectio*" em contrato de franquia. A empresa franqueada durante seis anos pagou à empresa franqueadora valor a título de "*royalties*" e de taxa de publicidade, não prevista contratualmente. A conclusão foi de que esse estado de coisas, durante longo período, teria criado obrigação exigível, tendo sido dado por improcedente a ação de ressarcimentos dos valores pagos, por se configurar hipótese de "*surrectio*"[408].

---

[406] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social:* A boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 65.

[407] DICKSTEIN, Marcelo. *A boa-fé objetiva na modificação tácita da relação jurídica:* surrectio e supressio. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 118.

[408] "Ainda que não tenha sido prevista contratualmente a cobrança de royalties e taxa de publicidade, a franqueada adimpliu tais rubricas continuadamente por, pelo menos, seis anos antes do ajuizamento da ação de ressarcimento, o que torna a obrigação exigível por parte da franqueadora. Aplicação do princípio da surrectio, pelo qual se entende que o exercício continuado de um ato, em que pese não convencionado, implica nova fonte de direito subjetivo, estabilizando-se tal situação para o futuro.

Ação de ressarcimento dos valores pagos a título de *royalties* e taxa de publicidade, proposta pela franqueada, julgada improcedente.

Ação de cobrança das referidas rubricas, aforada pela franqueadora, que prospera, pois incontroverso o inadimplemento da franqueada. Não havendo nos autos elementos suficientes a permitir um juízo de certeza sobre o valor efetivamente devido pela franqueada, prudente que este seja apurado em liquidação de sentença, não podendo resultar em valor maior do que o postulado." (Superior Tribunal de Justiça, Quarta Turma, AgInt no Agravo em REsp nº 1.478.126/RS, rel. Min. Maria Isabel Gallotti, sessão de 10/08/2020).

Outros precedentes podem ser mencionados, como este, o qual, ao mesmo tempo em que diferencia teoricamente as figuras da "suppressio" e da "surrectio", mostra como as duas são próximas. Inclusive porque o não exercício de um direito, caracterizador da "suppressio", pode ser encarado como gerador do direito da outra parte de não ser exigido, falando-se, então, em "surrectio":

"RECURSO ESPECIAL. PROMESSO DE COMPRA E VENDA DE COMBUSTÍVEIS. OBRIGAÇÃO DO POSTO DE GASOLINA DE ADQUIRIR QUANTIDADES MÍNIMAS MENSAIS DOS PRODUTOS. REITERADO DESCUMPRIMENTO TOLERADO PELA PROMITENTE VENDEDORA. CLÁUSULA PENAL DESCABIDA.

1. Como de sabença, a *supressio* inibe o exercício de um direito, até então reconhecido, pelo seu não exercício. Por outro lado, e em direção oposta à *supressio*, mas com ela intimamente ligada, tem-se a teoria da *surrectio*, cujo desdobramento é a aquisição de um direito pelo decurso do tempo, pela expectativa legitimamente despertada por ação ou comportamento.

2. Sob essa ótica, o longo transcurso de tempo (quase seis) anos, sem a cobrança da obrigação de compra de quantidades mínimas mensais de combustível, suprimiu, de um lado, a faculdade jurídica da distribuidora (promitente vendedora) de exigir a prestação e, de outro, criou uma situação de vantagem para o posto varejista (promissário comprador), cujo inadimplemento não poderá implicar a incidência da cláusula penal compensatória contratada.

3. Recurso especial não provido." (Superior Tribunal de Justiça, Quarta Turma, REsp nº 1.338.432/SP, rel. Min. Luis Felipe Salomão, sessão de 24/10/2017).

Como todos os casos envolvendo a discussão quanto à aplicação ou não da boa-fé objetiva e aos direitos e deveres eventualmente criados, há dependência das circunstâncias de fato. Por circunstâncias de fato não estamos restringindo apenas aos fatos brutos, concretos, mas também às circunstâncias jurídicas envolvidas.

Desse modo, é certo que certos tipos de relações jurídicas não permitem a geração da "*surrectio",* bem como da "*suppressio".* Por exemplo, a falta de exercício de um direito trabalhista – digamos, gozo de férias – não gera sua extinção, nem a legitimidade da expectativa do empregador de não o respeitar. O direito do trabalhador decorrente da relação de emprego é indisponível. Pode estar submetido à decadência, mas não gera efeitos para o futuro, de modo que o empregador adquira o direito de, doravante, não conceder férias a seu empregado.

As relações de direito administrativo também abarcam cuidados. Por exemplo, se um órgão estatal não exige, de empresa contratada para prestar serviços, obrigação contida claramente em lei e em contrato, a resolução concorde com a boa-fé possivelmente não será romper o contrato e exigir a restituição dos valores pagos relativos a todo o período passado, mas também não seria adequado entender que teria despontado a figura da "*surrectio*" de modo que o particular poderia permanecer em sua falta, sem cumprir sua obrigação, por ter adquirido o direito de não se submeter à lei e ao contrato.

A caracterização da "*surrectio",* assim como da "s*uppressio*", depende dos fatos, do tipo de relação jurídica, das obrigações e deveres existentes, de todo o complexo.

E, como visto, a cláusula geral pode (ou deve, segundo Judtith Martins-Costa) envolver a abertura inclusive quanto ao consequente legal: pode ser o reconhecimento de um novo direito ("*surrectio*"), pode ser a supressão de um direito ("*suppressio*"), mas pode também ser a imutabilidade do relacionamento até certo momento, mas corrigindo-o para o futuro, como também pode afirmar-se que está envolvido valor ou bem de tão elevado apreço que ele não será atingido, mesmo um cenário no qual estivesse envolvida a mais pura boa-fé, tal como se dá no direito trabalhista indisponível.

Como resta confirmado, mais uma vez, a aplicação ou não do princípio da boa-fé objetiva e a intensidade de sua aplicação dependem das circunstâncias de fato.

3.8.9. "*Tu quoque" e "exceptio non adimplenti contractus*"

A história é demasiadamente conhecida, mas vale ser relembrada. A expressão "*tu quoque"* teria sido dita pelo imperador romano Júlio Cesar a Brutus, seu filho adotivo, que

conspirou junto com outros o seu assassinato, tendo sido um dos que o apunhalou com uma faca. O imperador romano teria, então, exclamado: "*Tu quoque, Brute, fili mi!?"*.

A exclamação/questionamento traduziria a perplexidade daquele que se vê traído por um daqueles que mais mereceu e mereceria sua confiança.

Na temática da boa-fé objetiva a expressão "tu quoque" reflete a situação em que a mesma parte que viola uma regra pretende dela se utilizar em benefício próprio. Semelhante a Júlio Cesar pode-se exclamar: até tu, que violaste a norma, a invoca para dela se favorecer?!

Ensina Menezes Cordeiro que: "A fórmula do *tu quoque* traduz, com generalidade, o aflorar de uma regra pela qual a pessoa que viole uma norma jurídica não poderia, sem abuso, exercer a situação jurídica que essa mesma norma lhe tivesse atribuído"[409].

Intuitivo que "(...) fere as sensibilidades primárias, éticas e jurídicas, que uma pessoa possa desrespeitar um comando e, depois, vir a exigir a outrem o seu acatamento"[410].

O ordenamento jurídico estabelece direitos e, em contrapartida, obrigações, vantagens e desvantagens. Pretender angariar os direitos, mas se desvencilhar das obrigações não é aceitável. Ainda que a regra exista e deva ser cumprida, o princípio da boa-fé objetiva atua para evitar atuação daquele que procura ter o benefício, sem assumir o ônus que lhe é inerente.

Semelhante ao "*tu quoque" é a "exceptio non adimpleti contractus*", está prevista expressamente no Código Civil, em seu artigo 476, que abre a Seção III – Da Exceção de Contrato não Cumprido – do Capítulo sobre a extinção do contrato, componente do Título V, sobre os contratos em geral: "Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro".

O Superior Tribunal de Justiça – STJ tem precedentes cujos fundamentos basearam-se, ao menos parcialmente, na figura do "*tu quoque".* Em ementa de julgamento de 2011 da Terceira Turma consta:

> 4. O princípio da boa-fé objetiva exercer *(sic)* três funções: (i) instrumento hermenêutico; (ii) fonte de direitos e deveres jurídicos; e (iii) limite ao exercício de direitos subjetivos. A essa última função aplica-se a teoria do adimplemento substancial das obrigações e a teoria dos atos próprios, como meio de rever a amplitude e o alcance dos deveres contratuais, daí derivando os seguintes institutos: *tu quoque*, *venire contra factum proprium*, *surrectio* e *supressio.*[411]

---

[409] CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001, p. 837.
[410] *Idem.*
[411] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Terceira Turma, *REsp nº 1.202.514/RS*, rel. Min. Nancy Andrighi, sessão de 21/06/2011.

A mesma Terceira Turma proferiu outro julgamento em 2012, cuja ementa teve esta redação:

> 6. Aplicação da 'teoria dos atos próprios', sintetizada nos brocardos latinos *'tu quoque' e 'venire contra factum proprium'*, segundo a qual ninguém é lícito fazer valer um direito em contradição com a sua conduta anterior ou posterior interpretada objetivamente, segundo a lei, os bons costumes e a boa-fé.[412]

Bem recentemente, em sessão de julgamento de 05/05/2020, a mesma Terceira Turma voltou a deparar-se com caso no qual o "*tu quoque"* desempenhou papel relevante. Tratava-se de questão de incorporação imobiliária. Houve atraso na expedição do "habite-se", além de discussão sobre a abusividade da cobrança do índice de INCC. Expedido o "habite-se", porém, os promitentes compradores não adimpliram com a totalidade de sua obrigação de pagamento do preço, razão pela qual a incorporadora recusou-se a entregar as chaves. Estas só foram entregues, conforme a previsão contratual, quando do adimplemento do preço. Os promitentes compradores, então, ajuizaram ação na qual, entre outros pontos, pleitearam indenização por lucros cessantes.

O Relator, Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, acompanhado pela unanimidade de seus pares, negou provimento ao Recurso Especial nesta parte. Para tanto, asseverou:

> (...) o comportamento posterior dos promitentes compradores, de efetuar um pagamento parcial, aquém até mesmo do valor nominal do saldo devedor, entra em contradição com a pretensão de lucros cessantes, pois, se a intenção dos promitentes compradores era fazer pagamento parcial, quem acabou dando causa aos lucros cessantes foram os próprios compradores, uma vez que, tivesse a obra sido concluída no prazo, ou não, o pagamento parcial, por si só, seria fato suficiente para justificar a recusa da incorporadora em entregar as chaves.[413]

Logo, aquele que contraria a regra aplicável não faz jus a dela se utilizar em benefício próprio: não poderiam os promitentes compradores atrasar o pagamento e depois exigir lucros cessantes pelo atraso na entrega das chaves por eles mesmo causado (ainda que em parte). Ademais, no contrato firmado estava prevista uma sequência de prestações e contraprestações a serem cumpridas em ordem previamente estabelecida. A entrega das chaves ocorreria após a quitação do saldo devedor e, segundo o artigo 476 do Código Civil, não poderia um dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, exigir o implemento da do outro.

O Ministro Relator concluiu:

> Pode-se até vislumbrar nesse cenário a aplicação do princípio da boa-fé objetiva, na concretização da fórmula jurídica *tu quoque*, segundo a qual '*aquele que infringiu uma regra de conduta não pode postular que se recrimine em outrem o mesmo*

---

[412]BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Terceira Turma, AgInt no *REsp nº 1.584.500/DF*, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, sessão de 13/11/2012.

[413] _____. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Terceira Turma, *REsp nº 1.823.341/SP*, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, sessão de 05/05/2020.

> *comportamento) e a 'venire contra factum proprium' (exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento anterior do exercente)*[414][415]

Outro caso que originou julgamento relativamente recente, de 06/08/2019, envolvia discussão de direito administrativo, enfrentada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Policial federal foi suspenso em razão da instauração de PAD (processo administrativo disciplinar), o qual deve ser encerrado em 140 dias, mas que levou 2.332 dias (mais de 6 anos). O policial ingressou com a ação judicial para que esse período fosse computado não somente como tempo de serviço, mas também como tempo de serviço em cargo de natureza estritamente policial. A União Federal contestou. Alegou que esse cômputo seria inviável, pois, nos termos da jurisprudência do STJ, o direito à aposentadoria especial exigiria atividades desenvolvidas em contínua exposição a risco ou em prejuízo à saúde e à integridade física do agente público.

A Turma negou provimento ao recurso da União Federal. Fundamentou-se no instituto do "*tu quoque*": o reconhecimento do cômputo do período apenas para fins de tempo de serviço, mas não de natureza estritamente policial, beneficiaria a União, que desrespeitou o prazo legal para conclusão do processo administrativo. "Tal pretensão contraria o princípio da boa-fé objetiva, notadamente ao instituto do *tu quoque*, pois ensejaria que a agravante se valesse de uma violação das normas jurídicas para se beneficiar"[416].

Percebe-se, então, que também a figura do "*tu quoque*" é outra na qual está envolvida a boa-fé objetiva.

3.9. Considerações finais

O princípio da boa-fé objetiva tem conteúdo fluído, impreciso. A atenta verificação das circunstâncias de fato e jurídicas envolvidas são essenciais não só para concluir sua aplicação, mas também de que forma e com qual intensidade, para inclusive formar o consequente jurídico.

A despeito disso tudo, o princípio da boa-fé objetiva não é algo etéreo, de total imprecisão, que inviabiliza sua utilização com um mínimo de segurança. Ao longo dos estudos sobre o tema, seu conteúdo foi sendo precisado. As funções da boa-fé, bem como os casos

---

[414] *Responsabilidade civil no Código do Consumidor e defesa do fornecedor*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 17, obra de minha autoria.

[415] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Terceira Turma, *REsp nº 1.823.341/SP*, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, sessão de 05/05/2020.

[416] _____. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Segunda Turma, *AgInt no REsp nº 1.543.602/PR*, rel. Min. Og Fernandes, sessão de 06/08/2019.

gerais nos quais ela é aplicável (“*venire contra factum proprium”, “suppressio”, “surrectio”, “tu quoque*”), permitem maiores utilidade e precisão.

É isso, inclusive, o que poderá ser visto ao tratar da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na relação jurídica-tributária, focando particularmente os deveres dele decorrentes impostos ao Estado.

4. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS – A IMPOSIÇÃO AO PODER PÚBLICO

4.1. Considerações iniciais

Como se sabe e vem sendo pontuado aqui, ao longo das últimas décadas paulatinamente o direito em geral foi se desprendendo do literalismo dos dispositivos normativos. Passou-se a dar maior atenção aos princípios jurídicos que traduzem para o mundo deôntico os valores fundamentais que devem formar o direito. Constatou-se que esses princípios não são meros conselhos, sugestões a serem seguidas ou não de acordo com a vontade, conveniência ou discricionariedade dos responsáveis pela elaboração das regras. Os princípios, como normas jurídicas que são, são prescrições normativas que se impõem.

Não só. Sua obrigatoriedade é particularmente relevante, pois são eles que atuam como guias a direcionar as regras para o destino a ser buscado pelo ordenamento jurídico. Decorre dessa constatação a sentença de que contrariar um princípio é mais grave do que contrariar uma regra, pois significa ir contra o ordenamento como um todo, em seus fundamentos e objetivos mais valiosos.

É certo que a contrariedade a uma regra normalmente é mais clara. Já a aplicação e a contrariedade a um princípio muitas vezes envolvem nuances, graus diversificados, de tal modo que frequentemente há o quadro de aplicação de um princípio em grau menor do que o desejável. Em sua inexauribilidade, ele poderia ser realizado mais plenamente.

A menor realização de um princípio e a maior clareza na contrariedade a uma regra não devem ser confundidas com a menor gravidade no descumprimento de um princípio, posição que nos parece claramente equivocada[417]. Bem ao inverso disso, violar um princípio é, como afirmado, mais grave, pois é ir contra o ordenamento jurídico como um todo.

---

[417] Temos, nesta parte, posição oposta da que parece ser esposada por Humberto Ávila, quando este declara: "Conexa a essa questão está a concepção doutrinária difundida no sentido de que descumprir um princípio é mais grave que descumprir uma regra. Em geral, o correto é o contrário: descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio. E isso porque as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm: enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável pelo Poder Legislativo, os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 115).
Insistimos: em razão da inexauribilidade, um princípio jamais será realizado totalmente. São infinitas as possibilidades de um princípio deixar de ser tão concretizado quanto o poderia, em razão da necessidade de respeitar outros princípios e regras. Isso não significa violação ao princípio. Todavia, a efetiva ocorrência da violação a um princípio nos parece claramente algo muito mais grave do que violar uma regra.
Mais apropriada é esta passagem do Autor, em outro texto:
"Em primeiro lugar, as considerações precedentes apontam para uma revalorização das regras constitucionais, cuja importância terminou apequenada em face da euforia com que a doutrina começou a lidar com os princípios.

A esse entendimento acrescentou-se que os princípios jurídicos não precisam estar explícitos nos dispositivos normativos escritos. Há princípios que, na inspirada imagem de Roque Carrazza, estão nas dobras desses dispositivos[418]. Nem por isso são menos valiosos. Muitas vezes, entende-se que, de tão elementares, nem seria necessário afirmá-los expressamente. O exemplo mais notável talvez seja o princípio da segurança jurídica, não escrito na Constituição, mas certamente nela consagrado.

A maior atenção aos princípios jurídicos significou mudança no próprio direito, no seu funcionamento, na sua operacionalização. Mais do que instrumento de manutenção de uma ordem, com sua função de bloqueio, é instrumento para alteração da realidade, rumo aos valores identificados como mais afeitos à sociedade, exercendo a função de programa.

Não se trata de desprezo a certos valores, como o da segurança jurídica, mas uma visão distinta deles. Segurança jurídica não é aplicar a literalidade do enunciado normativo escrito, mas seu sentido, seu objetivo, atentando para o princípio que está por trás e que deve atuar como a meta a ser perseguida.

Por isso, a maior atenção aos princípios não deve significar menosprezo ao direito positivo. Bem ao inverso, é sua valorização, mas pelos princípios nele acolhidos, que lhe dão seu fundamento e norte. Não representa acolher o decisionismo arbitrário, a conversão do

---

Propor uma interpretação baseada em 'meras' regras passou a ser visto como algo impróprio. Ora, as regras não são normas de segunda categoria. Elas apenas exercem uma função diferente daquela desempenhada pelos princípios, na medida em que decidem uma questão afastando a consideração de razões cuja valorização seria válida não houvesse sido escolhida a técnica de normatização por meio das regras. Elas servem para garantir um ideal de estabilidade por meio da diminuição ou eliminação de conflitos relativos à coordenação de interesses, à perícia na solução de litígios e à eficiência nas decisões.

Em segundo lugar, os comentários anteriores sugerem uma revalorização da linguagem constitucional, cuja importância terminou diminuída em face de euforia com que a doutrina começou a lidar com a interpretação sistemática e com o contexto." (ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 87).

Princípios e regras são normas jurídicas, cada qual com sua função e ambas essenciais para um adequado funcionamento do ordenamento jurídico. Princípios sem regras seriam normas quase vazias, abertas à arbitrariedade dos governantes do momento. Regras sem princípios é algo difícil de imaginar, pois o conjunto das regras indicam a existência de princípios, valores comuns que as inspiraram, ainda que implícitos e que inevitavelmente funcionarão como guias para a interpretação e construção das regras. É equívoco lamentável tanto sobrevalorizar um e menosprezar outra, como fazer o oposto. A cada qual seu exato papel/função.

Se há uma regra, ela deve ser obedecida, deve ser cumprida, a menos que inconstitucional, mas ao mesmo tempo deve ser intepretada/construída levando em consideração os princípios relativos ao tema aplicável. Aceitar uma regra que contrarie um princípio é inadmissível, a menos que ambas estejam no mesmo patamar hierárquico, por exemplo, ambas na Constituição. Todavia, trata-se de hipótese teórica, distante da realidade, pois não se pode conceber a ilogicidade de um legislador que estabelecesse normas contraditórias no mesmo corpo jurídico. Há de ser viável a compatibilização, ainda que a regra signifique um afastar parcial ou uma minoração de efeitos do princípio, mas não um descumprimento absoluto desse.

[418] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103.

Judiciário a uma esfera eminentemente política, onde imperam deliberações segundo a avaliação pessoal de seus membros sobre o que cada um acredita ser a melhor escolha de tratamento às questões que lhe são postas. Valorizar os princípios jurídicos, sim! Usá-los, deturpá-los como um anteparo para suas escolhas pessoais, não!

É nessa paisagem de maior complexidade e desafio que se coloca a boa-fé objetiva e, particularmente, sua atuação nas relações jurídico-tributárias.

O princípio jurídico da boa-fé objetiva, que nutre todas as ramificações do direito, tem raízes em um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, o da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), e em um de seus objetivos fundamentais, o de construir uma sociedade solidária (art. 3º, I, da Constituição Federal)[419]. O ser humano é o centro do sistema jurídico, mas não mais sob a ótica liberal e individualista, de mera liberdade para adotar atos que não sejam expressamente proibidos pelo ordenamento jurídico. O ser humano é valorizado pelo que é, não pela visão utilitarista, pelo que ele produz.

Inviável conceber que esteja de acordo com a dignidade e consonante com o objetivo de sociedade solidária o menosprezo com a boa-fé objetiva. A obrigação de tratar a todos com dignidade e com solidariedade envolve os parâmetros decorrentes da boa-fé objetiva, de lealdade, de transparência e de atenção aos interesses da outra parte.

A boa-fé objetiva, como sustenta Humberto Theodoro Júnior:

> (...) surgiu para quebrar a frieza das noções positivistas e egoísticas da autonomia da vontade no domínio do contrato, teve como inspiração a busca de interpretar a convenção de modo a compatibilizá-la com os anseios éticos do meio social em que o contrato foi ajustado. Não se tratava de, em nome da eticidade, encontrar um meio de alterar o contrato criado pela vontade negocial das partes. O que se intentava, em nome dos princípios morais dominantes na sociedade, era preencher lacunas e superar dificuldades de interpretação da vontade declarada, por preceitos que pudessem permitir a inteligência e a execução do contrato segundo a hipotética vontade das partes, aferida pelos padrões morais dominantes no meio social ao tempo do ajuste negocial.[420]

A mesma reflexão vale para as relações de natureza tributária entre Estado e contribuintes.

---

[419] Nesse sentido, Slawinski comenta: "Como não poderia deixar de ser, a presença da cláusula geral da tutela da dignidade da pessoa humana – princípio constitucional fundamental – através do qual restou evidenciada a imposição da prevalência dos valores existenciais sobre as situações patrimoniais, consistiu em fator decisivo para a nova postura metodológica adotada"SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contorno dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva:* O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p. 99.

[420][420] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social:* A boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 31.

Não se trata, com o princípio da boa-fé, de alterar as regras existentes no ordenamento jurídico-tributário. O que se intenta é, inspirado e guiado por esse princípio, preencher lacunas, determinar como regras – inclusive de competência – devem ser aplicáveis, superar dificuldades de interpretação, restringir alcance de eventuais regras e de sua aplicação que atentem contra o princípio. Desse modo, permitir a inteligência e execução das regras de acordo com um princípio jurídico, que traduz um valor fundamental para a sociedade.

Essa visão é capaz de trazer nova abordagem às relações jurídico-tributárias entre Estado e contribuintes. Não bastam a aplicação das regras, o exercício das competências, o julgamento de litígios e mesmo a criação de novas normas gerais e abstratas de modo simples e automático, sem atenção à outra parte, aos contribuintes. A aplicação de regras, o exercício de competências, o julgamento de litígios e a criação de novas normas devem ocorrer de um modo de acordo com a boa-fé. Isso significa não somente condenar a conduta de má-fé. Impõe-se também agir pautado pela boa-fé, com efeito positivo/ativo (não somente negativo/passivo) de como se deve agir.

A abordagem de análise das relações jurídico-tributárias parece estar ainda em situação semelhante à da abordagem de análise dos contratos e das relações jurídicas privadas na virada da visão liberal oitocentista para a visão atual. Assim como na primeira visão mencionada focava-se no contrato apenas o cumprimento formal e literal da obrigação central, a obrigação tributária hoje ainda tem essa percepção limitada. Esse panorama, porém, parece estar sendo alterado. Cresce a percepção de isso é insuficiente.

O respeito à literalidade de enunciados prescritivos não é o bastante. Um particular pode ter um direito, mas isso não lhe dá respaldo para exercê-lo de qualquer forma. Deve fazê-lo pautado pelo princípio da boa-fé objetiva. Do mesmo modo, ainda que o Poder Público detenha competências relativas ao tema tributário, elas não podem ser exercidas de qualquer forma. Há de fazê-lo pautado pelo princípio da boa-fé objetiva, de acordo com seus parâmetros de lealdade, transparência e atenção para com os interesses da outra parte da relação, o particular/contribuinte.

É certo que as relações jurídico-tributárias inevitavelmente são conflituosas, com interesses contrapostos. É também natural que os contribuintes desejem reduzir seus custos de modo geral, inclusive os tributários, enquanto o Estado tem que cumprir suas incumbências, para as quais precisa de recursos originários da arrecadação tributária. Também é compreensível que contribuintes, sofrendo o impacto de exigências que muitas vezes enxergam

como demasiadamente onerosas, olhem o Estado com desconfiança, enquanto representantes do Estado, combatendo diversos contribuintes que usam de subterfúgios para escapar de suas obrigações, também adotem postura de suspeita com relação aos contribuintes em geral. Esse mútuo ceticismo e desconfiança contamina a relação, um desgaste que se retroalimenta tornando tudo mais difícil e custoso.

O princípio da boa-fé objetiva tem a capacidade de melhorar esse ambiente.

Assim como a desconfiança e a postura pouco colaborativa se retroalimentam e envenenam a relação entre Estado e contribuintes, a postura de boa-fé, o cumprimento dos deveres dela decorrentes tem o potencial transformador de facilitar a relação, de torná-la mais harmônica e mais proveitosa para ambos.

Todavia, é insuficiente ter a intenção geral, abstrata. É preciso ter conhecimento de como proceder para tornar esse horizonte uma realidade, ou melhor, como se *deve* proceder, na concretização do princípio jurídico da boa-fé objetiva.

Ao longo deste estudo e até este momento procuramos preparar o terreno para agora enfrentarmos o desafio de tentar dar essa maior concreção, de identificar como a boa-fé objetiva atua na relação jurídico-tributária, de quais os deveres que se impõem por decorrência desse princípio.

Para tanto, é essencial o ir e vir entre norma e fato. Por isso, não vemos outro caminho senão estabelecer parâmetros gerais para depois, no próximo e derradeiro capítulo, analisar casos concretos, já debatidos em nossos Tribunais e pela doutrina jurídica nos últimos anos, que mereciam o olhar inspirado pela boa-fé objetiva, o que não aconteceu.

Nessa trilha, nos propomos a enfrentar algumas questões:

1) O princípio da boa-fé objetiva é aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias?
2) Esse princípio se impõe de modo especial ao Poder Público? Em qual intensidade?
3) Como o princípio da boa-fé objetiva se impõe ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias?
4) É viável elencar deveres decorrentes da boa-fé objetiva impostos ao Poder Público mais específicos? Se positivo, quais são eles?

Antes, porém, comecemos com a análise da boa-fé objetiva em três ramos do direito que compartilham certas características com o direito tributário. Essa análise auxiliará o posterior enfrentamento do tema no bojo da relação jurídico-tributária.

4.2. Primeira aproximação: a boa-fé objetiva em algumas áreas do ordenamento jurídico com características semelhantes ao direito tributário

4.2.1. Considerações iniciais

O ordenamento jurídico é uno, forma um só sistema, com uma só base originária, a Constituição Federal. Não há partes estanques, separadas entre si, como se fossem diversos ordenamentos jurídicos aplicáveis ao mesmo País. Logo, a menção a áreas ou ramos do direito não deve obscurecer essa premissa.

A despeito disso, a divisão em áreas ou ramos do direito faz sentido e não só para fins didáticos. Diferentes temas estão vinculados a subconjuntos específicos de princípios e regras. Mesmo quando duas ou todas as áreas/ramos estão submetidos a um mesmo princípio, ele pode ser dotado de maior ou menor relevância a depender da área/ramo.

Assim, o conjunto de regras que aborda questões criminais está jungido a um regime jurídico distinto do conjunto das regras que disciplina as relações comerciais. Exigência de segurança jurídica e restrições como legalidade e irretroatividade são maiores nas relações jurídicas envolvidas naquelas questões do que nestas.

A aplicação da boa-fé objetiva também apresenta diferenças em distintas áreas/ramos do direito. Embora, como antes firmado, trate-se de um princípio geral do direito, aplicável às relações jurídicas em geral[421], há nuances, sutilidades, que se apresentam relevantes em muitas ocasiões. Daí a conveniência de, ainda que rapidamente, discorrer sobre este ponto e apontar

---

[421] "*La buona fede è uno dei principi cardine del pensiero giuridico occidentale, creazione del diritto romano, trova applicazione nel diritto comune fino all'odierna common law in istituti giurisprudenziali ormai dotati di una loro autonoma configurazione e trova una peculiare forma di applicazione nei diritti codificati dove svolge il ruolo di norma di integrazione del dirito scritto*." (MERUSI, Fabio. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: dagli anni 'trenta' all''alternanza'*. Milão: Giuffrè Editore, 2001, p. 8 – Tradução livre: "A boa fé é um dos princípios cardeais do pensamento jurídico ocidental, criação do direito romano, encontra aplicação no direito comunitário até na *common law* atual em institutos jurisprudenciais agora dotados de sua própria configuração autônoma e encontra uma forma particular de aplicação em direitos codificados onde desempenha o papel de integrar a lei escrita.").

"Trata-se, portanto, de um princípio fundamental que se espalha e se estende por todos os ramos do ordenamento jurídico." (DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 126).

"Há, portanto, no ordenamento jurídico, princípios gerais de direito que regem todos os contratos, sejam eles públicos ou privados. Dentro desse rol de princípios, destaca-se para este estudo o princípio da boa-fé objetiva." (HENRIQUES, Diana Carolina Biseo. O princípio da boa-fé como parâmetro para a alteração unilateral do contrato administrativo. In ROCHA, Silvio Luís Ferreira (org.). *O contrato administrativo e os princípios da boa-fé, justiça contratual e função social do contrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 131).

algumas distinções, o que auxiliará na identificação das peculiaridades da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias.

Já foram mencionadas diversas vezes os dispositivos constantes do atual Código Civil, aplicáveis às relações de direito privado. Foi nessas relações jurídicas que o princípio da boa-fé objetiva se desenvolveu largamente, passando a constar do Código como cláusula geral.

Esse cenário não deve direcionar o estudioso do tema a pensar que em outros ramos o princípio não seria aplicável ou mesmo que seria menos relevante. A doutrina nacional recente afasta essa equivocada pressuposição. Nos últimos anos tivemos obras publicadas como a de Fernanda Pessanha do Amaral Gurgel, sobre o princípio da boa-fé objetiva no direito de família[422]; de Ricardo Lupion, sobre sua aplicabilidade no direito comercial, mais especificamente aos contratos empresariais[423]; Gilberto Carlos Maistro Jr. dedicou-se a explorar suas consequências no direito do trabalho, no que se refere à negociação coletiva[424]; Claudia Lima Marques tem importantes estudos sobre a boa-fé no direito do consumidor[425] e, entre outros, Nelson Melo de Moraes Rêgo também lançou obra com esse enfoque[426]; Nelson Rosenvald explorou a relação entre a dignidade humana, contida na Constituição, com a boa-fé no Código Civil[427]; a aplicação no direito administrativo tem diversos estudos, lembrando os de José Guilherme Giacumuzzi[428] e Edilson Pereira Nobre Júnior[429]; a boa-fé no direito tributário também vem sendo explorada, como parte de outros estudos (entre os quais os de

[422] GURGEL, Fernanda Pessanha do Amaral. *Direito de família e o princípio da boa-fé objetiva*. Curitiba: Juruá, 2012.
[423] LUPION, Ricardo. *Boa-fé objetiva nos contratos empresariais:* contornos dogmáticos dos deveres de conduta. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
[424] MAISTRO JR., Gilberto Carlos. *O princípio da boa-fé objetiva na negociação coletiva*. São Paulo: LTr, 2012.
[425] Mencionamos aqui esta obra: MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
[426] RÊGO, Nelson Melo de Moraes. *Da boa-fé objetiva nas cláusulas gerais de direito do consumidor e outros estudos consumeristas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
[427] ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2007.
[428] GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública (o conteúdo dogmático da moralidade administrativa*). São Paulo: Malheiros, 2002.
[429] NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 20002.

Misabel Derzi[430], Heleno Torres[431] e Humberto Ávila[432]) ou específicos (Flávio Rubinstein[433] e Elcio Fonseca Reis[434], além de vários artigos).

A relevância da boa-fé também consta de leis mais modernas, aprovadas nos últimos anos, caso do novo Código de Processo Civil e, não tão recente, do Código de Defesa do Consumidor.

Convém analisar, ainda que brevemente, como o princípio da boa-fé objetiva e como regras ela relacionadas atuam em algumas áreas/ramos do direito que, por distintas razões, guardam algumas semelhanças com as relações jurídico-tributárias.

4.2.2. Boa-fé objetiva no processo: partes com interesses contrapostos não afastam a boa-fé

O Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, ordena no artigo 5º: "Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé". No § 2º do artigo 322 consta: "A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé". E o § 3º do artigo 489 estipula: "A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé". Também há dispositivos condenando a má-fé, como o artigo 79: "Responde por perdas e danos aquele que litigar de má-fé como autor, réu ou interveniente". Ele é seguido pelo artigo 80:

> Art. 80. Considera-se litigante de má-fé aquele que:
> I - Deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso;
> II - Alterar a verdade dos fatos;
> III - Usar do processo para conseguir objetivo ilegal;
> IV - Opuser resistência injustificada ao andamento do processo;
> V - Proceder de modo temerário em qualquer incidente ou ato do processo;
> VI - Provocar incidente manifestamente infundado;
> VII - interpuser recurso com intuito manifestamente protelatório.[435]

Por decorrência da imposição da boa-fé objetiva (como princípio e como cláusula geral) no processo civil, é preciso que, "(...) no processo, haja a presença da boa-fé objetiva. Os

---

[430] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.
[431] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
[432] ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
[433] RUBINSTEIN. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
[434] REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
[435] O Código de Processo Civil anterior, de 1973 (Lei nº 5.869/1973) tinha um dispositivo genérico, o artigo 14: "São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo: (...) II – proceder com lealdade e boa-fé; (...)". Além disso, semelhantemente ao CPC atual, o antigo tinha outras regras dispondo sobre a má-fé no processo.

sujeitos processuais devem atuar com lealdade e retidão, colaborando para a prolação, em tempo razoável, da decisão de mérito"[436]. "O interpretar – a decisão judicial – conforme o princípio da boa-fé está sustentado no *fairness*, de que fala Dworkin. Trata-se do 'jogo limpo' que deve existir no ato de compreender o que a sentença diz"[437].

No Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já proferiu decisões destacando orientações decorrentes da boa-fé objetiva, como a proibição de comportamentos contraditórios[438]:

> Se a testemunha, ao depor no júri afirma que se sentia constrangida com a presença dos réus, porque, inclusive, já tinha sofrido ameaças em momento anterior, a retirada dos pacientes do recinto não é causa de qualquer nulidade. Até porque a relação processual é pautada pelo princípio da boa-fé objetiva, da qual deriva o subprincípio da vedação do *venire contra factum proprium* (proibição de comportamentos contraditórios). Assim, diante de um comportamento sinuoso da defesa que reconheceu, no Júri, correta a retirada dos réus para o depoimento da testemunha que se sentia constrangida, não é dado, em momento posterior, levantar nulidade por conta, justamente, desse acontecimento processual.[439]

E também: "Em direito processual, é vedado às partes a adoção de comportamentos contraditórios (*nemo venire contra factum proprium*). Na espécie, foi o réu quem solicitou, com insistência, o encontro com o juiz. Inadmissível que, agora, pretenda acoimar o ato de suspeito"[440].

Em suma, inquestionável que o processo deve caminhar atentando-se ao princípio da boa-fé objetiva.

Nessa toada, a título de exemplo, o artigo 80 do CPC, ao listar práticas consideradas de má-fé, já permite perceber que, por exemplo, o direito de interpor recursos não pode ser exercido em violência à sua prática pautada pela boa-fé objetiva. É o caso do inciso VII, de interpor recurso com intuito manifestamente protelatório ("É o *improbus litigator*, que se utiliza de procedimentos escusos com o objetivo de vencer ou que, sabendo ser difícil ou impossível

---

[436] CUNHA, Leonardo Carneiro da. Art. 5º. In STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 38.

[437] STRECK, Lenio Luiz. Art. 489. In STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 691.

[438] Os casos práticos, nos quais foi considerada a boa-fé e colhidos da jurisprudência, são essenciais para a boa compreensão do tema. Como diz Emmanuel Kornprobst: "Il n'est donc pas imaginable de se limiter à une étude purement abstraite et désincarnée de la bonee foi qui exige une mise en situation juridique préalable et positive; (...)" (KORNPROBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi*. Application au droit fiscal français. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence. 1980, p. 5 – Tradução livre: "Portanto, não é concebível limitar-se a um estudo puramente abstrato e desencarnado da boa-fé que requer uma situação jurídica preliminar e positiva; (...)").

[439] BRASIL. Supremo Tribunal Justiça, 6ª Turma, *HC nº 372.653-RS*, rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, sessão de 16/05/2017.

[440] _____, Supremo Tribunal Justiça, 6ª Turma, HC nº 206.706-RR, rel. Min. Og Fernandes, sessão de 27/09/2011.

vencer, prolonga deliberadamente o andamento do processo procrastinando o feito"[441]). Também pode ser mencionada a chamada "*sham litigation*":

> Nesse caso, o sujeito só pode ser sancionado se ficar demonstrada, de forma inequívoca, que tinha plena ciência da ausência de amparo da tese autoral ou defensiva. Uma das possíveis manifestações de tal fenômeno é a *sham litigation*, que é a utilização do aparato jurisdicional, por determinada empresa, para prejudicar concorrentes, (...).[442]

Por conseguinte, qualquer um tem direito de levar seus pleitos ao Judiciário (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito") e também lhe é garantido interpor os recursos previstos na legislação (o mesmo art. 5º, inciso LV: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"). Entretanto, é contrário ao princípio da boa-fé objetiva e, por isso, exercício juridicamente inadmissível usar desses direitos de forma desleal, como os casos da "*sham litigation"* e de recursos meramente protelatórios.

É interessante perceber que, nas relações corriqueiras de direito privado, embora as partes tenham interesses distintos (p. ex., uma de adquirir certo bem e a outra de receber um montante pecuniário para alienar o bem de sua propriedade), não há uma competição entre elas, pois ambas têm interesse a que a relação jurídica chegue a um bom termo, o que significa que ambas alcançaram o interesse buscado. Ao menos quando do início da relação jurídica, o sucesso nela é sucesso de ambas.

Na relação processual não é assim. Há entre as partes interesses contrapostos e o sucesso de uma parte em ter seu interesse reconhecido em juízo significa a derrota da outra. Configura-se uma disputa. Mesmo assim, esta deve desenrolar-se não só de acordo com as regras cabíveis, mas com as partes (bem como juiz e Ministério Público) seguindo-as pautados pela boa-fé objetiva (o "jogo limpo" há pouco mencionado).

No entanto e aqui está um ponto importante da aplicação da boa-fé objetiva nas relações processuais, o fato de existirem interesses contrapostos, com discussão a propósito da avaliação de fatos e da interpretação de textos normativos, leva a que aplicação da boa-fé objetiva tenha suas especificidades. Sua exigência não pode ser utilizada de base para tolher direitos e garantias fundamentais como os de não excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou

---

[441] NERY JUNIOR, Nery e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 16ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 454.

[442] FREIRE, Alexandre e MARQUES, Leonardo Albuquerque. Art. 77. In STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 141.

ameaça a direito, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, XXXV, LIV e LV, da Constituição Federal). As pessoas têm direito a sustentar, judicialmente, mesmo interpretações de textos legais que possam parecer incorretos e, inclusive, interpor os recursos que entenderem cabíveis. O que lhes é vedado, por caracterizar prática de má-fé, é, como diz o artigo 80 do CPC, deduzir pretensão contra texto expresso de lei, interpor recurso com intuito manifestamente protelatório, usar do processo para conseguir objetivo ilegal.

Nesse sentido, a advertência de Alexandre Freire e Leonardo Albuquerque Marques:

> É importante destacar que as ocorrências das hipóteses de incidência trazidas no art. 80 devem ser analisadas com parcimônia. Por exemplo, na hipótese de dedução de pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso, não podem ser levadas tão à risca a ponto de tolher a possibilidade de o jurisdicionado pedir que o Poder Judiciário adote um entendimento que, ainda que polêmico, seja minimamente viável. O mesmo vale para a reconstrução dos fatos da causa, que inevitavelmente terão uma dose de perspectivismo individual de cada uma das partes, e, assim, sucessivamente.[443]

Os Tribunais, como era de se esperar, já enfrentaram casos em que a má-fé processual se configurou. Confira-se este precedente do Superior Tribunal de Justiça – STJ: "Expressamente pormenorizada essa situação no acórdão embargado, incorre a embargante em litigância de má-fé quando deduz pretensão contra esse fato incontroverso e quando tenta induzir a erro o Tribunal, ao redigir arrazoado alterando a composição dessas premissas fáticas"[444]. Também este: "Por força do art. 17, II, do CPC, cada um dos recorrentes deve arcar com multa por litigância de má-fé, pois se utilizaram do mandado de segurança aduzindo situação fática que não corresponde à realidade dos acontecimentos"[445].

De outro lado, o mesmo STJ tem precedentes que indicam a precaução que se deve ter com as exigências da boa-fé objetiva no processo e da caracterização do litigante como de má-fé. Para tanto, requer-se "convincente demonstração":

> No caso, além do mais, a pretensão não se mostra infundada, não revela propósito inadvertido ou clavado pelo sentimento pessoal de causar dano à parte ré ou que a ação resultante de manifestação sombreada por censurável iniciativa. Tanto que a solução judicial dependeu de laboriosa prova técnica.[446]

---

[443] FREIRE, Alexandre e MARQUES, Leonardo Albuquerque. Art. 77. In STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (orgs.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 143.

[444] BRASIL. Supremo Tribunal Justiça, 2ª Turma, EDcl no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 448.313-DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, sessão de 27/03/2014.

[445] _____, 1ª Turma, *AgRg no Recurso em Mandado de Segurança nº 34.823-DF*, rel. Min. Benedito Gonçalves, sessão de 21/03/2013.

[446] _____, 1ª Turma, *REsp nº 28.715-0/SP*, rel. Min. Milton Luiz Pereira, sessão de 31/08/1994.

Veja-se ainda este precedente:

> A litigância de má-fé deve ser distinguida da estratégia processual adotada pela parte que, não estando obrigada a produzir prova contra si, opta, conforme o caso, por não apresentar em juízo determinados documentos contrários às suas teses, assumindo, em contrapartida, os riscos dessa postura. O dever das partes de colaborarem com a Justiça, previsto no art. 339 do CPC, deve ser confrontado com o direito do réu à ampla defesa, o qual inclui, também, a escolha da melhor tática de resistência à pretensão veiculada na inicial. Por isso, o comportamento da parte deve sempre ser analisado à luz das peculiaridades de cada caso.[447]

Perceba-se ser impositiva a boa-fé objetiva na relação processual, sendo inadmissível *usar* de um direito e garantia fundamental – levar temas a apreciação do Poder Judiciário, com o devido processo legal e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes – não para buscar a proteção a um interesse próprio, mas para o propósito escuso de causar dano a outra parte. De outro lado, embora as partes tenham o dever de colaborar com a Justiça, não se deve olvidar o direito à ampla defesa dos interesses da parte.

Inevitável recordar aqui o quanto antes já afirmado, a boa-fé objetiva configura um princípio jurídico, um valor transposto para o ordenamento jurídico e, via de consequência, é dotado de notas próximas do valor, como os da inexaurabilidade – sua concretização na vida real não a esgota e é inadequado almejar um estado ideal de completa realização do princípio – , a implicação recíproca – nenhum valor se realiza sem influir na realização dos demais, no caso, não se pode ignorar a relação entre a boa-fé e as garantias de acesso ao Judiciário e à ampla defesa – e a historicidade e preferência hierárquica – novamente a relação entre boa-fé e as garantias processuais.

Enfim, na imposição da boa-fé objetiva nas relações processuais destaca-se seu temperamento em uma paisagem de partes em conflito, com interesses contrapostos. Nesse panorama, não é adequado esperar que uma parte tenha a atenção e o zelo com os interesses da outra parte semelhantes aos que devem vigorar em uma relação de direito privado ou comercial.

Mesmo assim a boa-fé objetiva se impõe e tolhe a liberdade de se fazer qualquer coisa. Os direitos decorrentes do processo devem ser exercidos pautados pela boa-fé objetiva. Em outras palavras, há direito e garantia constitucional a levar à apreciação do Poder Judiciário alegadas lesão ou ameaça a direito (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal). Não há dúvidas. Entretanto, esse direito deve ser exercido de um modo consonante com a boa-fé

---

[447] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, *REsp nº 1.286.704-SP*, rel. Min. Nancy Andrighi, sessão de 22/10/2013.

objetiva. É inadmissível o exercício de direito de um modo que descura com os parâmetros da boa-fé.

A semelhança que merece ser destacada, entre as relações jurídico-processuais e jurídico-tributárias no que se refere à boa-fé objetiva, reside em que em ambas há a contraposição de interesses. Não se trata de identidade, mas de certa proximidade. Na lide processual, ou o autor *ou* o réu terá êxito. Como pontuado, é algo distinto de uma relação, digamos, de locação, em que o êxito consiste em o locador receber o montante do aluguel contratado e o locatário ter a posse do imóvel, com ambas as partes alcançando concomitantemente o sucesso em seus anseios. Em um processo, não: o ganho de um significa a derrota de outro.

A relação jurídico-tributária também é frequentemente vista desse modo: há interesses contrapostos, com o contribuinte almejando não arcar com tributos ou reduzi-los, e a Administração Fiscal aspirando ao recebimento. Veremos mais à frente que a comparação está distante de ser perfeita, mas tem utilidade para este momento: o fato de existirem interesses conflitantes, contrapostos entre contribuinte e Estado não afasta a exigência da boa-fé objetiva, como dão mostra a legislação processual, os precedentes judiciais e a doutrina sobre o tema, antes vistos.

Estas a semelhança que precisa ser considerada e a conclusão a ser lembrada: interesses contrapostos em uma relação jurídica não arreda a exigência da boa-fé objetiva.

Ainda na seara processual, mas especificamente a propósito do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, o princípio da boa-fé objetiva se impõe igualmente. Vigora a Lei nº 9.784/1999.

O "caput" do seu artigo 2º, semelhante ao artigo 37 da Constituição Federal, prevê: "A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência". Seu parágrafo único lista os critérios a serem observados nos processos administrativos, entre os quais o do inciso IV: "atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé".

O artigo 4º complementa: "São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: (...) II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; (...)".

A menção da boa-fé no processo administrativo leva à necessidade de tratar de sua imposição no direito administrativo.

4.2.3. Boa-fé objetiva e o direito administrativo: ter a administração pública como uma das partes na relação jurídica não afasta a boa-fé

Já se colocou em dúvida a viabilidade da convivência da boa-fé objetiva com o direito administrativo.

Jesús González Pérez aponta essa questão:

> *No obstante, se ha puesto en tela de juicio la posibilidad de formular una teoría general de la buena fe válida para el Derecho público y para el privado. Sainz Moreno, en el primer trabajo sobre el tema en Derecho administrativo, destaca como razones que podrían oponerse a una construcción unitaria, las siguientes: diferencia cualitativa de las partes entre las que se establece la relación jurídico-administrativa; el principio de legalidad que rige la actuación administrativa; y distinta naturaleza de los intereses en juego*.[448]

As objeções são improcedentes, como demonstrou o mesmo Jesús González Pérez.

A primeira – a diferença qualitativa das partes envolvidas na relação jurídico-administrativa – e a terceira – distinta natureza dos interesses em jogo – são próximas. A propósito da primeira, o Catedrático de Direito Administrativo espanhol observa argutamente que as administrações públicas são entes abstratos que realizam suas atividades por meio de pessoas físicas concretas, com seus vícios e suas virtudes. Assim, "(...) precisamente por ser hombres unos y otros, hombres que viven en una misma comunidad, para los que el bien común es la finalidad última de su actividad, no existe ninguna barrera con entidad suficiente para crear dos mundos irreconciliables"[449].

Quanto à terceira, ele argumenta que o caráter público de certos interesses não implica oposição, nem desvinculação com o interesse privado. Os interesses públicos e os privados estão imbricados entre si até o ponto que qualquer interesse público é, também, interesse privado[450].

---

[448] PÉREZ, Jesús González. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3ª ed. Madrid: Civitas, 1999, p. 37.
Tradução livre: "No entanto, questiona-se a possibilidade de formular uma teoria geral da boa-fé válida para o direito público e privado. Sainz Moreno, no primeiro trabalho sobre o assunto em direito administrativo, destaca como motivos que poderiam opor-se a uma construção unitária, os seguintes: diferença qualitativa das partes entre as quais se estabelece a relação jurídico-administrativa; o princípio da legalidade que rege a ação administrativa; e natureza diferente dos interesses em jogo".
[449] *Idem, Ibidem*, p. 38-39.
Tradução livre: "(...) precisamente por serem homens uns e outros, homens que vivem em uma mesma comunidade, para os quais o bem comum é a finalidade última de sua atividade, não existe nenhuma barreira suficiente para criar dois mundos irreconciliáveis."
[450] *Idem, Ibidem*, p. 40.

Além disso, improcede eventual conclusão de a boa-fé objetiva não se impor à relação jurídica-administrativa mesmo considerando (i) a Administração Pública como uma entidade (abstraindo que são pessoas físicas que estão por trás dela), (ii) que a relação jurídico-administrativa se dá entre ela e entre entes privados (pessoas físicas e pessoas jurídicas de direito privado), (iii) que há uma diferença relevante (de caráter jurídico e fático) entre a Administração Pública e tais entes privados e (iv) que pode existir diferença entre interesses públicos e privados. Na verdade, chega-se à conclusão oposta, de ainda maior relevância do princípio nesse tipo de relação.

Decorre da Constituição Federal que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito. Essa categorização não é uma concepção meramente formal. Em razão dela, os direitos fundamentais devem (prescrição normativa) deixar de ser vistos como simples limitações à ação estatal e devem converter-se "(...) em instrumentos efetivos que devem assegurar o pleno desenvolvimento da personalidade de cada indivíduo e sua dignidade, complementando-se com direitos econômicos e sociais eficazes, exigíveis e não meramente programáticos"[451].

Qualificando-se como uma República e como um Estado Democrático de Direito, o Estado e a Administração devem visar o bem comum, a proteção e o desenvolvimento dos cidadãos[452]. O Estado existe para servir e para o bem-comum da sociedade. Não se pode conceber um Estado parasita, desleal, que atue de má-fé ou que menospreze a boa-fé objetiva.

A Administração Pública, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, exerce uma função, a função administrativa.

> Existe função quando alguém está investido no *dever* de satisfazer dadas finalidades em prol do *interesse de outrem*, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são *instrumentais* ao alcance das sobreditas finalidades. Sem eles, o sujeito investido na função não teria como desincumbir-se do *dever* posto a seu cargo. Donde, quem os titulariza, maneja, na verdade, `deveres-poderes`, no *interesse alheio*.[453]

---

[451] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência:* proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 9-11.

[452] "*República* é o regime político em que os exercentes de funções políticas (exetivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente.
(...)
Todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido. Como o povo não pode apresentar-se na função de governo, os seus escolhidos o representam. Governam em seu nome, no seu lugar, expressando sua vontade." (ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 13).

[453] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 72.

Em suma, a Administração Pública atua em prol de interesse alheio, o interesse público. Ela não possui interesse próprio, particular seu, distinto do público[454].

Ora, o princípio da boa-fé objetiva envolve, em grande parte, não ficar egoisticamente restrito aos interesses particulares, mas atentar também aos interesses da outra parte. Essa postura pode ser árdua em relações jurídicas entre partes privadas e ainda mais em relações de disputa, como a processual. Exige-se que cada parte como que deixe momentaneamente de lado seus interesses próprios para também considerar os da outra. Requer-se um desprendimento que tem um custo inicial, em prol de um ganho de médio e de longo prazo que, acredita-se, será benéfico à sociedade como um todo (daí inclusive o parâmetro ético da boa-fé objetiva ter-se convertido em princípio jurídico)[455].

---

[454] Celso Antônio Bandeira de Mello lembra ainda Gordillo e sustenta que a Administração Pública, fiel à premissa de que ela exerce uma função, não deve atuar como se se tratasse de um negócio lucrativo, nem tratar de obter ganhos ilegítimos a conta do cidadão ou da empresa com quem ela mantém relações jurídicas (*Idem, Ibidem,* p. 662).

[455] Paula Forgiani cita Williamson, para quem o comportamento honesto implica certo custo (FORGIONI, Paula A.. Interpretação dos negócios empresariais. In: PEREIRA, Guilherme Teixeira (coord.). *Direito societário e empresarial:* Reflexões jurídicas. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 232). Acrescenta: "O direito atua para disciplinar, para obrigar a adoção de um comportamento que, embora possa não interessar imediatamente ao empresário oportunista, permite a preservação e o funcionamento do sistema como um todo." (*Idem, Ibidem,* p. 201-202). Tendo a perspectiva de tempo mais longo e para toda a sociedade, o comportamento honesto – e a boa-fé – reduz custos, acarreta eficiência econômica e ganho para a sociedade, refletida em bem-estar dos cidadãos: "Nessa perspectiva, o comportamento honesto não implica gasto, mas sim economia, tanto para o agente, que atuará conforme as regras quanto para o mercado como um todo, que tenderá a diminuir a incidência de custos de transação pelo aumento do grau de certeza e de previsibilidade. (...) Por fim, a boa reputação deve ser realmente adquirida pelo agente, mas também o impele ao cumprimento das regras do mercado (i.e., ao respeito, à confiança e à boa-fé) em um prudente e profícuo círculo vicioso (sic)." (*Idem, Ibidem,* p. 232-233 – acreditamos a última palavra deveria ser "virtuoso").

Eduardo Tomasevicius Filho também explora essa linha de reflexão, de ganhos econômicos iniciais e, por fim, de bem-estar para a sociedade por meio da boa-fé:

"O princípio da boa-fé é um instituto jurídico, porque implica a observância de uma série de comportamentos às partes e dela surgem várias funções e regras específicas.

(...)

As instituições interferem no desempenho econômico, porque reduzem as incertezas da convivência social. Impõe comportamentos às pessoas, decidindo previamente quais serão as condutas e aumentando a previsibiliade das demais pessoas em suas relações sociais." (TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2002, p. 63-66).

O ganho econômico e de bem-estar para a sociedade do comportamento pautado pelo princípio da boa-fé objetiva por parte do Poder Público, nas relações jurídico-tributárias, é óbvio: o contribuinte ter a convicção de que a outra parte – o Estado – atua com lealdade e inclusive considerando seus – do contribuinte – interesses é tranquilizador e o libera de preocupações e cuidados desnecessários. Nesse sentido, embora sem ter o foco no princípio da boa-fé objetiva, mas com total correlação: "O pressuposto por trás da pergunta é o de que um governo legítimo é também mais eficiente em longo prazo. No que se refere a questões relativas a Administrações Tributárias, esta tese pode ser bem articulada com argumentos defendidos por James Alm, de acordo com os quais, aumentar os índices de cumprimento voluntário de normas tributárias é a estratégia mais eficiente para gerar mais arrecadação." (PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. *Receita Federal do Brasil:* desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional. Fiscosoft. Disponível em:http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256299&key=TjNNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTFNVGd6TlRreE5UQT1JNw. Consulta em 13/11/2021.

De outro lado, em relação jurídica na qual uma das partes maneja deveres-poderes no interesse alheio, ou seja, que não tem interesses particulares justamente por perseguir o interesse público, a imposição da boa-fé objetiva torna-se ainda mais imperativa e livre de dificuldades.

Não só. O princípio da supremacia da Administração Pública e a presunção de legitimidade acostada aos atos da Administração Pública levam à constatação de que aquele "(...) que tem maior poder cabe, em paralelo, uma responsabilidade ampliada em não atuar contraditoriamente, evitando despertar no administrado/contribuinte expectativas enganosas"[456].

Em outras palavras, aquele que está em posição superior e porque tem função pública (um dever-poder) tem também mais responsabilidades, mais deveres, não deve abusar deles.

Portanto, a diferença qualitativa entre as partes da relação jurídico-administrativa é, antes do que um impeditivo para a aplicação da boa-fé objetiva ao direito administrativo, uma razão a mais para tanto.

O mesmo se diga quanto ao alegado óbice da distinta natureza dos interesses em jogo. Quando está envolvido interesse público, a boa-fé se impõe com ainda mais relevância. Inviável até mesmo cogitar que ela não fosse obrigatória em relação jurídica na qual está envolvido interesse público, com parte cuja função é nada menos do que perseguir esse mesmo interesse público.

O segundo suposto óbice, a submissão da atuação administrativa ao princípio da legalidade, leva a outras reflexões.

O artigo 37, "caput", da Constituição Federal ordena que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá, entre outros, ao princípio da legalidade. Decorre da submissão à legalidade a lição sempre lembrada de Seabra Fagundes no sentido de que administrar consiste em "aplicar a lei de ofício"[457]. Além disso, afirma-se que a administração deve fazer tudo o que lei prescreve, enquanto o particular pode fazer tudo o que a lei não proíbe.

Aventou-se, então, que a imposição da boa-fé é adequada a quem tem liberdade de agir, mas não àquele que não a tem. Não faria sentido, a quem deve seguir a lei, impor que atue de

---

[456] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 337.
[457] FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 4-5.

boa-fé. A Administração ou (a) estaria cumprindo a lei, hipótese em que não caberia questionar se estaria de acordo com a boa-fé, pois estaria somente seguindo sua obrigação, da qual não poderia se afastar, ou (b) a estaria descumprindo, hipótese em que seria desnecessário cogitar da violação a um princípio de contornos inexatos, sendo mais claro demonstrar a ilegalidade. Divagar sobre a prática consentânea ou não à boa-fé seria inapropriado e inútil.

Se assim é, pode-se apressadamente pensar que não há margem de liberdade à Administração Pública e que ela deve cingir-se a praticar estritamente o que se encontra previsto nos dispositivos legais. Inexistiria margem não só para qualquer desvio, mas até mesmo para se cogitar de diferentes formas de cumprir o quanto prescrito na lei. Nessa linha, não caberia falar em exigir a atuação pautada pela boa-fé objetiva, assim como não seria o caso de cogitar que houvesse prática de má-fé. A Administração Pública deveria cingir-se à simplesmente aplicar a lei e qualquer milímetro fora dessa atuação já configuraria irregularidade.

Essa visão teórica é desconectada da realidade prática do direito.

Em primeiro lugar, são ignoradas as competências discricionárias, que concedem juízo de conveniência à administração. Hipóteses em que a lei não determina uma ação específica, mas concede competência para que a Administração Pública adote a melhor escolha dentro das opções possíveis tendo em vista a finalidade perseguida.

Não só. Como já assinalado aqui – e hoje é amplamente aceito –, é ilusório, verdadeira ficção desvinculada da realidade, supor que o texto legal leve a uma só e estritíssima compreensão, de modo a não existir espaço até para se cogitar de figuras como boa-fé e de má-fé. O texto legal não é tão exato assim. Da própria admissão da necessidade de interpretar o texto decorre a constatação da inexistência do sentido unívoco e exato. Entre o texto frio – as letras impressas em um papel, os sons emitidos – e seu sentido medeia o ser humano, cada qual único em sua individualidade. Se o sentido depende da variabilidade indeterminada de cada ser humano, em suas circunstâncias, a conclusão indisputável é que o texto de uma prescrição legal permite distintas exegeses.

Ademais, o texto legal insere-se no ordenamento jurídico e não pode ser interpretado e aplicado ignorando-se o contexto no qual ele se insere (em todo texto há um contexto). Logo, ainda que se lograsse o êxito inatingível de um texto de precisão absoluta – a ponto de anular a relevância da variabilidade do hermeneuta –, ele estaria inserido no todo do ordenamento, com seus princípios e demais regras.

Utilizando uma imagem: se o texto de um dispositivo normativo fosse uma linha reta, uma seta apontando para certo lugar, ao ser integrado no ordenamento jurídico ela seria deformada, pois um princípio puxaria essa reta para um lado, criando uma curva nela, mas outro princípio atuaria em sentido contrário e a reta pode começar a parecer mais com um "S", até que outras regras forcem desvios que deformarão mais a regra que se propunha retilínea. Até mesmo o lugar para o qual aponta poderá vir a ser alterado parcialmente.

Portanto, ainda que se acredite no inacreditável, a viabilidade de um texto normativo gerar um único sentido, esse texto se insere no todo do ordenamento e é influenciado por ele.

Inevitável, portanto, admitir que existe espaço para a boa-fé objetiva nas relações de direito administrativo. A legalidade não é escusa para tanto.

De qualquer forma, retornando ao artigo 37, "caput", da Constituição Federal, nele está prescrito não só que a administração pública obedecerá ao princípio da legalidade, mas também a vários outros princípios, entre os quais o da moralidade.

Hely Lopes Meirelles fez reflexões pertinentes sobre o princípio da moralidade:

> *A moralidade administrativa* constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública (Const. Rep., art. 37, *caput*). Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da *moral comum*, mas sim de uma *moral jurídica*, entendida como 'o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração'. Desenvolvendo a sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto. Por considerações de direito e de moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: - *non omne quod licet honestum est*. A moral comum, remata Hauriou, é imposta ao homem para sua conduta externa; a *moral administrativa* é imposta ao agente público para sua contuda interna, segundo as exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem-comum.[458]

Vale relembrar Lúcia Valle Figueiredo:

> Dessa singela conceituação podemos, transpondo-a para o mundo jurídico, dizer que o *princípio da moralidade* vai corresponder ao conjunto de regras de conduta da Administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados os *standards* comportamentais que a sociedade deseja e espera.[459]

[458] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 79.
[459] FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 52.

A ligação do princípio da moralidade com o da boa-fé objetiva é inegável e foi bem exposta por Celso Antônio Bandeira de Mello. Segundo ele, de acordo com o princípio da moralidade:

> (...) a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configura *ilicitude* que assujeita a conduta viciada à invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de *pauta jurídica*, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreende-se, em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da *lealdade* e *boa-fé.*[460]

Desse modo, o princípio da boa-fé está "(...) em estrita simbiose com o da moralidade", como sagazmente diz Lúcia Valle Figueiredo[461]. E complementa: "Não poderá a Administração

---

[460] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 122.

[461] FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 49.
Também Humberto Ávila: "A CF/88, a par de princípios fundamentais, institui princípios administrativos que igualmente repercutem sobre o princípio da segurança jurídica. Entre eles está o princípio da moralidade administrativa (art. 37). Malgrado a sua amplitude, pode-se inferir desse princípio a exigência de comportamentos sérios e leais por parte da Administração Pública: sérios, no sentido de fundamentados e justificados; leais, no sentido de respeitarem a confiança e as expectativas legítimas do cidadão. São justamente essas exigências de seriedade e de lealdade que compõem o ideal de segurança jurídica. Elas redundam, em maior ou em menor medida, na busca do autêntico interesse público, não confundível com o interesse do aparato estatal ou do erário, no respeito aos interesses privados e na observância da boa-fé objetiva." (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Segurança jurídica:* entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. Malheiros, 2011, p. 229).
Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já proferiu decisão partindo da premissa de que a boa-fé e a proteção à confiança seriam subprincípios derivados da moralidade administrativa, confira-se:
"3. A SÚMULA 405/STF. É certo que existe o enunciado do Pretório Excelso que dá eficácia retroativa à revogação superveniente de liminar em mandado de segurança. A despeito da Súmula 405/STF, é de se admitir excepcionalmente o emprego dos conceitos jurídicos indeterminados do fato consumado ou da boa-fé objetiva no recebimento de valores pagos em caráter alimentar. Essa postura tem prosperado no próprio STF, quando analisa a devolução de vantagens remuneratórias recebidas de boa-fé por servidores públicos e, posteriormente, declaradas inconstitucionais.
(...)
5. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA E CARÁTER PARTICULAR DESTA DECISÃO. O Direito contemporâneo leva em conta as expectativas legítimas das partes e da boa-fé objetiva. É óbvio que a solução aqui exposta não pode ser aplicada a todos os casos. Há de ser vista modus in rebus, com ponderação e prudência, sem qualquer vocação a se projetar como um precedente aspirante à universalidade. Veda-se a cobrança dos valores recebidos de boa-fé pela recorrida **neste caso e presentes as circunstâncias dos autos**. O sacrifício ora realizado em detrimento da segurança jurídica, mas em favor da Justiça, é tópico e excepcional.
6. PRINCÍPIO DA CONFIANÇA, PRETENSÃO À PROTEÇÃO E MORALIDADE ADMINISTRATIVA. Prestigia-se o primado da confiança, assente no § 242, Código Civil alemão, e constante do ordenamento jurídico brasileiro como cláusula geral que ultrapassa os limites do Código Civil (arts.113, 187 c/c art.422) e que influencia na interpretação do Direito Público, a ele chegando como subprincípio derivado da moralidade administrativa. Ao caso aplica-se o que a doutrina alemã consagrou como "pretensão à proteção" (Schutzanspruch) que serve de fundamento à mantença do acórdão recorrido." (Superior Tribunal de Justiça – STJ, 2ª Turma, REsp nº 944.325/RS, rel. Min. Humberto Martins, sessão de 04/11/2008).
De outro lado e como antes desenvolvemos, a decisão demonstra que o direito não é organizado na forma estritamente escalonada, mas em uma figura mais próxima de uma rede, com normas – princípios e regras – entrelaçadas, com uns gerando efeitos sobre outros. Vale essa transcrição de Wallace Paiva Martins Júnior, que coloca o princípio da moralidade como decorrente da boa-fé objetiva: "Os valores éticos (lealdade, honestidade e moralidade) devem integrar a atividade administrativa, de qualquer natureza ou espécie, como núcleos fundamentais descendentes do princípio da boa-fé, de modo que não é possível dissociar o elemento ético ou moral da conduta ou atividade jurídica, sob pena de incidir nas figuras do abuso e da fraude do direito, transplantadas para o direito administrativo nas formas peculiares do abuso e desvio de poder. Também completa a noção de boa-fé a adição do princípio da proporcionalidade, para evitar soluções administrativas injustas. A boa-fé realça o valor ético da confiança, comportando atuações retas e honestas (normalidade de conduta, de vontade, de fim), no

agir de má-fé e, ao mesmo tempo, estar a respeitar o princípio da moralidade"[462]. Logo, é interdito à Administração Pública "(...) qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos"[463].

Regina Helena Costa também aponta a ligação entre o princípio da moralidade e a boa-fé:

> O princípio da moralidade impõe ao Estado o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social. Sua observância pela Administração Pública está expressamente determinada no art. 37, *caput*, CR.[464]

Ora, se a Administração está tão submetida ao princípio da legalidade quanto ao princípio da moralidade e neste está incluído (ou está em estrita simbiose) o da boa-fé objetiva, é claramente insustentável qualquer posição que pretenda diminuir a relevância deste último nas relações jurídico-administrativas.

Até o oposto, legalidade e moralidade/boa-fé objetiva estão tão ligados entre si que estas significam um reforço àquela, como sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello[465], não estando em choque ou em contraposição a ela.

Em conclusão, o princípio a boa-fé objetiva é cabível no direito administrativo, atentando-se, como em qualquer ramo do direito, às suas particularidades.

Uma das consequências dessa constatação é explorada por Jesús González Pérez. Ele aponta criticamente a visão corrente de dois mundos diferentes e rigidamente separados, da Administração e dos administrados, dos que detêm o poder e dos que o sofrem[466].

---

estabelecimento e desenvolvimento de relações jurídicas no direito administrativo, tanto da parte da Administração quanto dos administrados, sob pena de lesão aos valores éticos destacados." (MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Probidade administrativa*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 65-66).

[462] FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 49.

[463] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 122-123.

[464] COSTA, Regina Helena, *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 86.

Heleno Torres também destaca a moralidade e a boa-fé que a acompanha: "Como se sabe, sempre coube à Administração o dever de comportar-se segundo o princípio de boa-fé objetiva perante os administrados, que não é mais do que corolário do princípio da *moralidade* aplicada às relações jurídicas, com respeito à confiança e à certeza quanto à coerência das condutas da Administração, mormente quando se trata de atos bilaterais. Porém, apesar de ser intuitivo este pressuposto fundamental de coerência entre confiabilidade e legalidade, em pouco ou nada se vê na prática dos atos da Administração." (TORRES, Heleno Taveira. PREFÁCIO. In REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 8)

[465] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 123.

[466] PÉREZ, Jesús González. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3ª ed. Madrid: Civitas, 1999, p. 88-89.

O principio da boa-fé objetiva "(...) *puede contribuir a humanizar las relaciones entre administradores y administrados. Y asimismo constituirá un decisivo instrumento para restablecer la confianza entre estos dos mundos que hoy se nos aparecen como irreconciliables*"[467]. E prossegue:

> *La aplicación del principio de la buena fe permitirá al administrado recobrar la confianza en que la Administración no va a exigirle más de lo que estrictamente sea necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso concreto persiga. Y en que no le va a ser exigido en el lugar, en el momento ni en la forma más inadecuados, en atención a sus circunstancias personales y sociales, y a las propias necesidades públicas*.[468]

De certa forma, Almiro do Couto e Silva também apontou esse efeito positivo, destacando que com a imposição da boa-fé objetiva às relações entre a Administração Pública e os particulares tem-se uma defesa "(...) contra a fria e mecânica aplicação da lei, (...)"[469].

Almiro do Couto e Silva comenta longamente outro exemplo da aplicação do parâmetro da boa-fé (e com a segurança jurídica que decorre de sua imposição) ao direito administrativo, particularmente interessante por colocá-lo em contraste justamente com a legalidade.

É o painel dos atos administrativos inválidos, pois contrários à legislação, mas que permaneceram sendo praticados pela Administração Pública por largo tempo, caracterizando a tolerância do Poder Público e dando causa a situações perfeitamente consolidadas, em benefício de particulares de boa-fé (aqui subjetiva).

Sustenta o administrativista que a Administração Pública inicialmente não tem o poder, mas o dever de anular o ato, pois o anulamento não é uma faculdade, mas imperativo do ordenamento jurídico. Entretanto, há que se compatibilizar essa premissa com os fatos e com a segurança jurídica e a boa-fé. Daí que:

> É importante que se deixe bem claro, entretanto, que o **dever** (e não o poder) de anular os atos administrativos inválidos só existe, quando no confronto entre o princípio da legalidade e o da segurança jurídica o interesse público recomende que aquele seja aplicado e este não. Todavia, se a hipótese inversa verificar-se, isto é, se o interesse público maior for de que o princípio aplicável é o da segurança jurídica e não o da legalidade da Administração Pública, então a autoridade competente terá o dever (e

---

[467] PÉREZ, Jesús González. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3ª ed. Madrid: Civitas, 1999, p. 91.
Tradução livre: "(...) pode contribuir para humanizar as relações entre administradores e administrados. E constituirá também um instrumento decisivo para restaurar a confiança entre estes dois mundos que hoje nos parecem inconciliáveis."
[468] *Idem.*
Tradução livre: "A aplicação do princípio da boa-fé permitirá ao administrado recuperar a confiança de que a Administração não exigirá mais do que o estritamente necessário para a realização dos fins públicos que persegue em cada caso concreto. E que não seja exigido no local, na hora ou da forma mais inadequados, em atenção às suas circunstâncias pessoais e sociais, e às suas próprias necessidades públicas."
[469] SILVA, Almiro do Couto. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. In *Revista do Ministério Público*, nº 45, p. 36.

> não o poder) de não anular, porque se deu a sanatória do inválido, pela conjunção da boa-fé dos interessados com a tolerância da Administração e com o razoável lapso de tempo transcorrido. Deixando o ato de ser inválido, e dele havendo resultado benefícios e vantagens para os destinatários, não poderá ser mais anulado, porque, para isso, falta precisamente o pressuposto da invalidade. E nem poderá, igualmente, ser revogado, porque gerou Direitos Subjetivos.[470]

Ainda que o foco do autor, ao tratar de boa-fé, seja a subjetiva, conclui-se que o Estado tem o dever de atuar pautado pela boa-fé objetiva. Não pode ele levar os particulares a um estado de confiança na validade de atos praticados por ele, Estado, e depois anulá-los, causando prejuízos.

Almiro do Couto e Silva alerta para o desafio da atividade jurídica de saber o ponto em que certos princípios devem ceder lugar a outros. Ignorar essa dificuldade pode levar a soluções que, na feliz frase de Bernard Schwartz, têm "toda a beleza da lógica e toda a hediondez da iniquidade"[471].

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal – STF sobre funcionário de fato atestam a correção dessa constatação. Por exemplo, no Recurso Extraordinário nº 78.594, foi decidido, sob a relatoria do Ministro Bilac Pinto: "Apesar de proclamada a ilegalidade da investidura do funcionário público na função de oficial de justiça, em razão da declaração de inconstitucionalidade da lei estadual que autorizou tal designação, o ato por ele praticado é válido"[472].

Ainda que o inteiro teor do acórdão não faça menção à boa-fé, parece indubitável que agrediria a mais comezinha noção desse instituto anular os atos praticados pelo oficial de justiça investido formalmente na função, frustrando todos aqueles que tomaram medidas a partir da confiança de que aqueles atos teriam sido legítimos. O Estado tem a obrigação de atuar pautado pela boa-fé objetiva, o que significa, no caso, proteger aqueles que partiram da premissa quanto à validade dos atos do oficial.

Mais recentemente, em sessão de 14/10/2014, a Segunda Turma negou provimento a agravo regimental do Estado da Paraíba para manter o direito à nomeação de candidato aprovado em concurso público para a Polícia Militar no caso de cargos vagos. O Relator, Ministro Gilmar Mendes, retomou a decisão recorrida: "Inicialmente, convém ressaltar que o

---

[470] SILVA, Almiro do Couto. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. In *Revista do Ministério Público*, nº 45, p. 60.
[471] SCHWARTZ, Bernard. *Administrative law*. Boston, 1976, p. 134, apud SILVA, Almiro do Couto. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. In *Revista do Ministério Público*, nº 45, p. 60.
[472] BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, *RE nº 78.594*, rel. Min. Bilac Pinto, sessão de 07/06/1974.

Tribunal de origem assentou que as partes agravadas possuem direito à nomeação, à luz do princípio da boa-fé objetiva que rege a Administração Pública"[473].

Precedente interessante de aplicação da boa-fé objetiva no direito administrativo é o Agravo Regimental na ACO nº 1.154, pois tratou de disputa entre a União e Estado-Membro. Consta da fundamentação do acórdão: "Ademais, não cabe ao Estado de Mato Grosso impugnar informações inseridas no SIOPS por ele mesmo, diante da vedação aos comportamentos contraditórios, decorrente dos princípios da confiança e da boa-fé objetiva aplicados à Administração Pública" [474].

Como se pôde apurar, não deve restar dúvida da aplicabilidade e da importância do princípio da boa-fé objetiva para as relações de direito administrativo.

Essa conclusão é de suma importância para as relações jurídico-tributárias. Também nelas, o fato de envolver o Poder Público não é escusa para afastar a boa-fé objetiva. Inversamente, é razão que reforça o prestígio e gravidade do princípio para essas relações.

4.2.4. Boa-fé objetiva e o direito do consumidor: a boa-fé objetiva em relação jurídica entre partes em diferente nível

A Lei nº 8.078/1990, o Código do Consumidor, faz referências à boa-fé. Logo em seu artigo 4º, que inicia o capítulo sobre a Política Nacional de Relações de Consumo, estatui que esta 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, (...)". Devem, então, ser atendidos alguns princípios, entre os quais, o do inciso III:

> 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; (...).

A mesma Lei (art. 51) inquina de nulidade (de pleno direito) 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; (...)".

---

[473] BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, *Ag. Reg. no RE com Agravo nº 825.783*, rel. Min. Gilmar Mendes, sessão de 14/10/2014.

[474] _____. Supremo Tribunal Federal, Plenário, *Ag. Reg. na ACO nº 1.154*, rel. Min. Edson Fachin, sessão plenária virtual de 09 a 19/02/2018.

Perceba-se o quão importante é o papel reservado à boa-fé objetiva nas relações consumeristas. A incompatibilidade de uma cláusula contratual com esse princípio não constitui simples irregularidade, capaz de despertar a obrigação de indenização, por exemplo. Ela conduz à nulidade da cláusula que padece dessa falha.

Essa posição destacada da boa-fé objetiva não se dá somente no Código, de modo formal. Ela assume papel particularmente relevante também na prática. É compreensível. Vivemos no que se acostumou chamar de uma sociedade de consumo, consumo de massa. Empresas de grande porte produzem, vendem e revendem elevadas quantidades de produtos, muitas vezes com um contato direto com o consumidor muito frágil. Tanto é assim que muitos produtos são fabricados em outros países, importados e revendidos aqui. Também há propagandas fundamentadas em promessas exageradas e descompromissadas. Tudo isso esgarça a relação jurídico-econômica. Não se trata propriamente da relação de compra e venda tradicional, mas de uma relação distinta, a relação de consumo[475].

Nesta, têm-se características específicas, como uma empresa de posição econômica quase incomensuravelmente mais forte em comparação com o consumidor. A posição desvantajosa desse também reside no parco conhecimento sobre o produto que está adquirindo. Em outras palavras, há assimetria de dados. A prova de que a mercadoria adquirida está com defeito ou que não corresponde ao que foi prometido muitas vezes é inviável (a chamada "prova negativa diabólica"). Outro elemento são os contratos de adesão, previamente formulados e não alteráveis.

Perceptível que os contratos de consumo não se caracterizam como "contratos entre iguais", mas "contratos entre desiguais". Seguindo o magistério de Judith Martins-Costa, os

[475] "Ambas geraram a sociedade dita de consumo, caracterizada pela abundância de bens, a qual veio a desenvolver mecanismos a incrementar o consumo dos bens que produz ou dos mais variados serviços que foram sendo introduzidos ante às necessidades da modernidade. E não é só; vimos o crescimento das empresas, à massificação do consumo (até a ponto da ONU ter editado Resolução sobre consumo sustentável, como forma de conscientização das nações e dos cidadãos, de adotar um consumo que seja sustentável e sem danos ambientais), à proliferação dos contratos *standard*, ao surgimento de uma imensurável gama de produtos de complexidade técnica cada vez mais elevada, ao desenvolvimento das técnicas de *marketing* e métodos agressivos de vendas a 'invadir' os lares por diversos meios publicitários como internet, telefonia móvel com tecnologia WAP (a permitir a navegação na internet e envio de SMS).
Esses acontecimentos que a história contemporânea registra, com intensas repercussões no universo jurídico, proporcionaram situações de desequilíbrio e de multiplicação de risco para os cidadãos, que viram suas defesas diminuídas em face da peculiar condição de vulnerabilidade em que se encontram. O Direito tradicional não estava preparado para alcançar com justiça protetiva tais situações. Precisava de uma reforma, que adveio com uma maior organização dos consumidores e do crescimento do associativismo, somando forças aos interesses comuns, impulsionados que foram por um maior grau de consciência cívica, cultural e jurídica dos cidadãos. Daí surgiu o Direito do Consumidor." (RÊGO, Nelson Melo de Moraes. *Da boa-fé objetiva nas cláusulas gerais de direito do consumidor e outros estudos consumeristas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 3-4).

primeiros apanham, de modo geral, os contratos civis e empresariais e caracterizam-se pela maior liberdade contratual. "As partes são dotadas de poder contratual presumidamente igualitário, de modo que as intervenções da lei no conteúdo do contrato são excepcionais e pontuais"[476].

Já os contratos entre desiguais:

> (...) abrangem outras duas vertentes: a primeira atine à desigualdade fática ('assimetria fática') que pode ser referida às posições contratuais e a *(sic)* à possibilidade de informação sobre o objeto do contrato ('assimetria fático-informativa'); a segunda diz respeito a uma desigualdade juridicamente presumida (assimetria juridicamente presumida), conduzindo a *regimes especiais*, em que – para assegurar condições de relativa igualdade real entre ambos os figurantes – a lei interfere diretamente e com maior amplitude no conteúdo dos contratos.[477]

Esse cenário aumenta a importância da boa-fé objetiva. Em contratos entre partes desiguais, nos quais uma parte está em posição de vantagem frente à outra, a exigência da boa-fé se coloca com maior relevância. Aquele em posição mais vantajosa não só não deve dolosamente aproveitar-se de sua situação favorável, como o ordenamento deve cuidar para que ambas possam aproximar-se (já que igualar-se não é viável), para não deixar a parte em posição de fato mais frágil também fique em posição juridicamente mais frágil e, assim, mais vulnerável.

Por isso, o princípio da boa-fé objetiva assume, no direito do consumidor, uma função corretora do desequilíbrio contratual. Essa função é exercida na exegese dos contratos, que em casos de dúvidas e disputas é interpretado de forma mais favorável aos consumidores[478], mas não só.

A função corretora pode atuar criando deveres especiais de conduta, os chamados deveres anexos, como o dever de transparência, de informação, de cuidado e de cooperação. A parte em posição superior deve prestar todas as informações que possa interessar ao consumidor padrão, não omitindo-as. Por exemplo, não basta que o produto esteja fisicamente à disposição de ser examinado pelo consumidor potencial, esse deve ser suficientemente informado a respeito de suas características. Não só. O fornecedor deve agir em atitude de cooperação, orientando que a relação de consumo chegue a um bom fim.

---

[476] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: Critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 627.
[477] *Idem.*
[478] Em recente precedente, decidiu o STJ: "3. A jurisprudência do STJ é no sentido de que as cláusulas contratuais devem ser interpretadas da maneira mais favorável ao consumidor (art. 47 do CDC), devendo observar o direito de informação, mediante redação clara, expressa e em destaque das cláusulas limitativas de direitos. Precedentes" (Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 1.610.203/SC, Terceira Turma, relator o Ministro Marco Aurélio Bellizze, sessão de 18/05/2021.

A boa-fé objetiva igualmente age para limitar a liberdade de atuação do fornecedor. O escopo é não só impedir que a parte em posição mais favorecida se aproveite dessa posição, mas afastar comportamentos que, em contratos entre iguais, seriam aceitáveis, pois ambas as partes teriam consciência e efetiva liberdade para assumir ônus para alcançar os resultados desejados por cada uma. Já nos contratos entre desiguais pode acarretar ônus excessivo à parte em posição fragilizada, afigurando-se conduta desleal. Conforme precedente recente do Superior Tribunal de Justiça:

> Nas relações consumeristas, ante a fragilidade do polo consumidor, é possível afastar a autonomia privada e alterar os termos do negócio jurídico quando reconhecida a abusividade das cláusulas ou das condições do contrato, evidenciando onerosidade excessiva[479].

Daí Cláudia Lima Marques explanar, com precisão, que a boa-fé objetiva, na relação consumerista, significa, de modo muito particular:

> (...) uma atuação 'refletida', uma atuação refletindo, pensando no outro, no parceiro contratual, respeitando-o, respeitando seus interesses legítimos, suas expectativas razoáveis, seus direitos, agindo com lealdade, sem abuso, sem obstrução, sem causar lesão ou desvantagem excessiva, cooperando para atingir o bom fim das obrigações: o cumprimento do objetivo contratual e a realização dos interesses das partes.[480]

A mesma autora discorre sobre o dever de transparência que se impõe ao fornecedor, o dever de prestar informações prévias, muitas vezes nem mesmo questionadas pelo potencial consumidor, mas que se presume que podem ser de seu interesse. Ela utiliza como exemplo os contratos de plano de saúde:

> Esta inversão de papéis, isto é, a imposição pelo CDC ao fornecedor do dever de informar sobre o produto ou serviço que oferece (suas características, seus riscos, sua qualidade) e sobre o contrato que vinculará o consumidor, inverteu a regra do *caveat emptor* (que ordenava ao consumidor uma atitude ativa: se quer saber detalhes sobre o plano de saúde, informe-se, descubra o contrato registrado em cartório no Rio de Janeiro ou São Paulo ... atue ou nada poderá alegar) para a regra do *caveat vendictor* (que ordena ao vendedor ou corretor de planos de saúde que informe sobre o conteúdo desses, riscos, exclusões, limitações etc.). Estabeleceu-se, assim, um novo patamar de conduta, de respeito no mercado, que não admite mais sequer o *dolus bonus* do vendedor, do atendente, do representante autônomo dos fornecedores, em face do dever legal.[481]

Ao fornecedor não cabe posição passiva, inclusive frente a equívocos do consumidor. Ele deve ter – pois só assim atuará de boa-fé – postura ativa, de prestar informações, de antever interesses do consumidor, de colaborar com esse.

---

[479] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial nº 1.358.159/SP*, Quarta Turma, relator o Ministro Antonio Carlos Ferreira, sessão de 08/06/2021.
[480] MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor:* o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 181-182.
[481] *Idem, Ibidem*, p. 192.

Também é elemento importante derivado do princípio da boa-fé objetiva nas relações consumeristas a chamada teoria do adimplemento substancial. Aplicável a outras relações jurídicas, mais uma vez ela adquire particular relevo no direito do consumidor. Há hipóteses em que a relação teve quase todos os seus deveres cumpridos pelo consumidor, que incidiu em pequena (comparativamente falando) falha. Por exemplo: foram pagas todas as prestações, com exceção da derradeira ou das duas ou três últimas, levando o fornecedor a pretender aplicar cláusula segundo a qual a falta de pagamento de uma, duas ou três parcelas acarreta a rescisão contratual, com obrigação de devolução do bem, com eventuais acréscimos punitivos.

Todavia, se, a despeito de tais falhas, houve o adimplemento substancial do contrato, a providência cabível frente a falhas é a busca por sua correção (a cobrança das parcelas eventualmente não pagas). Não é consentâneo com a boa-fé objetiva a desproporção entre falha e sua consequência, mormente quando essa desproporção gera ganhos para o fornecedor.

Por fim, outro aspecto relevante nas relações consumeristas é que o dever de atuar de acordo com os parâmetros da boa-fé objetiva antecede até mesmo uma específica e concreta relação jurídica. Tanto é assim que Cláudia Lima Marques comenta que o dever anexo de informar:

> (...) já é visualizado na fase pré-contratual, fase de tratativas entre o consumidor e o fornecedor, quando o consumidor escolhe, por exemplo, o modelo de carro que pretende adquirir, uma simples geladeira, um alimento natural ou geneticamente modificado para dar para o seu filho ou qual o plano de saúde deverá proteger sua família pelos próximos anos, tipo, quais são as carências e as exclusões da cada tipo de plano etc.[482]

Dessas meditações sobre a boa-fé objetiva nas relações modernas de consumo extraem-se algumas características relevantes, como (i) a singular atuação do princípio em relações jurídicas que não sejam entre iguais, mas nas quais uma parte está em posição superior ou com maiores vantagens; (ii) a função corretora da boa-fé objetiva nessas relações; (iii) o dever mais apurado de colaboração com a parte em posição inferior, respeitando seus interesses legítimos, suas expectativas razoáveis, seus direitos; (iv) o dever de transparência, de prestar informações prévias, talvez nem questionadas pelo potencial consumidor, mas que se presume que podem ser de seu interesse, abandonando a posição passiva do fornecedor; (v) respeito à teoria do adimplemento substancial; (vi) dever de atuar de acordo com os parâmetros da boa-fé objetiva antes de uma específica e concreta relação jurídica.

---

[482] MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o* novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 187-188.

A semelhança da relação consumerista com a jurídico-tributária reside que também esta é uma relação entre partes desiguais, com o Poder Público em posição superior: é ele quem elabora a lei, quem as aplica de ofício (ou que pode rever a aplicação pelo particular e até penalizá-lo por adotar um entendimento diverso), quem decide um litígio que foi instalado. De modo semelhante ao que ocorre no direito do consumidor, o princípio da boa-fé objetiva envolve colorido particular na relação jurídico-tributária. Ele deve se impor com maior força na relação jurídico-tributária, particularmente para o Poder Público.

Este deve estar (modal deôntico obrigatório) particularmente submetido aos deveres de lealdade, de transparência, de prestação de informações talvez nem questionadas pelo sujeito passivo, mas que podem ser interessantes. O dever de transparência e de informações se coloca até mesmo antes de instauração de uma relação jurídico-tributária individual e concreta, ao sujeito passivo em potencial.

A teoria do adimplemento substancial igualmente pode ser relevante na relação jurídico-tributária, pois pequenas falhas do sujeito passivo, não substanciais, não devem acarretar consequências desproporcionais.

4.2.5. Considerações finais deste tópico

Neste tópico analisamos a atuação do princípio da boa-fé objetiva em três ramos do direito que têm certas peculiaridades. Estas levam a que igualmente a boa-fé objetiva atue de modo particular. Cada uma dessas áreas guarda, por diferentes características, semelhanças com a relação jurídico-tributária.

Assim:

a) De modo semelhante com as relações jurídicas no direito processual, na relação jurídico-tributário os interesses das partes estão inicialmente contrapostos, não se combinam em torno de um fim comum. Mesmo assim o princípio da boa-fé objetiva se aplica, embora com particularidades.
b) No direito administrativo, a submissão ao princípio da legalidade, a diferença qualitativa entre as partes e a distinta natureza dos interesses em jogo não afasta a exigência de aplicar a boa-fé objetiva. Antes, a impõe de maneira ainda mais relevante. O mesmo ocorre na relação jurídico-tributária: o fato de o Poder Público ser parte da relação não afasta a obrigação de atuar de boa-fé, esta torna ainda mais premente.

c) As relações consumeristas se dão entre partes em diferente nível, o que torna mais sensível a obrigação de seguir a boa-fé objetiva. O mesmo se dá com a relação jurídico-tributária. Deveres decorrentes da boa-fé, como lealdade, transparência, informação, consideração aos interesses do outro se tornam ainda mais relevantes do que em relações que se encontram sob o Código Civil.

Feitas essas considerações, podemos seguir adiante, agora focando somente no direito tributário.

4.3. O princípio da boa-fé objetiva e a estrita legalidade

A primeira questão que nos colocamos, páginas atrás, é se o princípio da boa-fé objetiva seria aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias. Para solucioná-la, há um ponto que não pode deixar de ser enfrentado: a eventual objeção à sua aplicabilidade devido à exigência de estrita legalidade.

A dúvida que se coloca é a seguinte: se a relação jurídico-tributária está jungida à estrita legalidade, de modo a dirigir detalhadamente a atuação do Estado e a eliminar ou quando menos reduzir drasticamente as oportunidades para alternativas, não haveria espaço para divagar a respeito da influência da boa-fé objetiva[483]. Ao Estado caberia tão-somente cumprir a lei. A boa-fé objetiva seria prescindível, até mesmo despicienda. Um adendo que nada acrescentaria a quem já está detalhadamente obrigado a agir de certa forma.

Amelia González Méndez também aponta esse possível óbice:

> *Es evidente que las peculiaridades del Derecho público y las relaciones que gobierna, la índole del interés tutelado y la intensidad con que despliega su imperio el principio de legalidad en este campo jurídico pueden hacer parecer al menos a priori dificultosa la entrada de la buena fe como criterio de composición de conflictos*.[484]

Bem se vê que esta perquirição não é, em seu cerne, distinta daquela enfrentada há pouco sobre a imposição do princípio da boa-fé objetiva nas relações de direito administrativo. No

---

[483] Essa dificuldade está sugerida por Jean Schmidt, no prefácio à obra de Emmanuel Kornprobst sobre a aplicação da boa-fé ao direito fiscal francês: "Il est sans doute *a priori* difficile de croire à l'importance de la bonne foi en droit fiscal. Comment pourrait-elle s'insérer dans un droit qui apparaît purement réglementaire, rigide et sans nuance?" (SCHMIDT, Jean. Preface. In KORNPROBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi:* Application au droit fiscal français. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1980, p. I – Tradução livre: "Sem dúvida *a priori* é difícil acreditar na importância da boa-fé no direito fiscal. Como ela poderia se enquadrar em um direito que parece puramente regulatório, rígido e sem nuances?").

[484] MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55 (tradução livre: "É evidente que as particularidades do direito público e as relações que rege, a natureza do bem tutelado e a intensidade com que o princípio da legalidade desdobra o seu domínio neste campo jurídico podem fazer parecer, ao menos *a priori*, difícil a entrada da boa-fé como critério de composição de conflitos").

entanto, a sensibilidade toda especial das relações jurídico-tributárias a exigências de segurança e, por extensão, à chamada legalidade estrita leva à premência desta análise também aqui.

De pronto, consignamos nossa crença no equívoco de eventual conclusão pela desnecessidade ou impossibilidade da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias. A nosso ver, visão nesse sentido é desconectada da realidade.

Antes, porém, deixemos claro que acompanhamos a corrente doutrinária segundo a qual se impõe à relação jurídico-tributária um nível de legalidade específica, mais grave, mais exigente.

Isso decorre, juridicamente e em primeiro lugar, da repetição, da insistência na imposição à legalidade pela Constituição Federal.

Realmente, o Constituinte não se contentou com a simples menção à garantia fundamental constante do artigo 5º, inciso II, segundo a qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)". Poderia igualmente se dar por satisfeito ao submeter a administração pública direta e indireta dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e do Municípios à obediência ao princípio da legalidade, como o fez no "caput" do artigo 37.

O Constituinte foi além. Embora já decorresse desses dois dispositivos constitucionais que não poderia ser instaurada a obrigação ao contribuinte de se submeter a obrigações tributárias por meio de outros atos normativos, que não a lei, o Texto Constitucional volta a insistir neste ponto no artigo 150, inciso I:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
> (...).

A insistência, a repetição com a condição da lei prévia para exigência tributária já denotam um sobrevalor ao princípio da segurança jurídica. Como se sabe, esse tratamento decorre do histórico brasileiro de abusos cometidos na imposição de obrigações tributárias, mormente por outros instrumentos normativos, que não a lei em sentido estrito.

Os vocábulos utilizados na Constituição também indicam a maior preocupação com a segurança jurídica e o consequente maior nível de exigência com a legalidade.

De fato, o artigo 5º, II, prescreve que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei. Basta, portanto, que a exigência seja "em virtude de lei", ou seja, que derive dela, ainda que não tenha sido diretamente estabelecida por ela[485].

Já na seara tributária a legalidade alcança outro patamar: a exigência ou aumento de tributo é vedada se não houver lei que a estabeleça. Em outras palavras, não basta que a obrigação tributária seja "em virtude da lei", como se bastasse prever, genericamente, que os particulares estarão submetidos a obrigações tributárias a serem previstas em um decreto, por exemplo. Não. O tributo só pode ser exigido ou aumentado por lei que estabeleça a exigência ou o aumento.

O ponto seguinte é ter consciência que um tributo só pode ser exigido se todos os elementos mínimos para tanto estiverem presentes. A lei há de ter o conteúdo suficiente para exigência tributária. Um tributo não pode ser exigido sem que a hipótese de incidência tenha sido estabelecida. Debalde exigir-se-á um tributo se não se souber qual a ação deve ter sido praticada para que a obrigação tributária se instale, em que momento, em que o local ou por quem. Em suma, os critérios da hipótese de incidência devem ter sido fixados.

Também não haverá condições de impor uma obrigação tributária se os critérios do consequente tributário não tiverem sido previamente estabelecidos. Por exemplo, como exigir o recolhimento de tributo, se não for viável calculá-lo por falta da indicação da base de cálculo e da alíquota? Ou se não se sabe quem é o sujeito passivo? Mais uma vez, impõem-se que os critérios do consequente tributário sejam estabelecidos[486].

Trata-se, bem se vê, da imperiosa necessidade de constar da lei – geral, abstrata e aprovada pelo Poder Legislativo – os elementos suficientes para formar a regra-matriz de incidência tributária, que Paulo de Barros Carvalho tão bem explicou. Esta, também é a declaração precisa de Roque Carrazza: "Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstracto* o

---

[485] Alberto Xavier professa que no direito administrativo a reserva de lei é uma reserva relativa, pois ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, "(...) expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são 'obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa', mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de 'execução'. Nestes casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criados 'em virtude' desta" (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 31).

[486] "Se o princípio da reserva da lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos." (*Idem, Ibidem,* p. 37-38).

tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam"[487].

Portanto, deve constar da lei tudo aquilo que é imprescindível para viabilizar, frente aos fatos ocorridos, a conclusão não só se o tributo devido, quanto também seu valor. Caso contrário, estar-se-á exigindo tributo não estabelecido por lei[488].

É esse o conteúdo do chamado "princípio da legalidade estrita" ou, em expressão tão divulgada, a despeito de também muito criticada, do "princípio da tipicidade", ou "tipicidade cerrada", ou ainda "tipicidade fechada"[489].

Feitas essas explanações iniciais, reconhecemos existir doutrina a propósito da legalidade estrita no direito tributário que poderia levar à equivocada percepção de que, de tão preciso e exato o conteúdo da obrigação tributária estabelecida na lei, não haveria espaço para se cogitar do princípio da boa-fé objetiva. Se este atua para prescrever *como* obrigações e direitos devem ser exercidos, ele seria inútil para uma obrigação e direito tão precisos que não haveria distintos modos de eles serem exercidos.

A doutrina de Alberto Xavier sobre a legalidade e a tipicidade na tributação é, por força da alta cultura jurídica e enorme capacidade de argumentação de seu autor, a que pode dar mais ensejo a essa equivocada percepção.

O saudoso jurista, autor de obras tão importantes, sustentou, em pequena e influente obra lançada em 1978, que a lei deveria conter "(...) em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal"[490].

Os termos são fortes. O enunciado normativo deveria ser capaz de conter todos os elementos para valoração dos fatos, afastando qualquer recurso estranho a esses elementos.

---

[487] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 485.

[488] "O conteúdo normativo da legalidade tributária extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir." (PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação:* a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 166).

[489] Já Regina Helena Costa sustenta ser preferível "especificidade conceitual" (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária:* exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38).

[490] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 92.

Logo adiante o autor volta a enfatizar:

> É ainda necessário que os elementos integrantes do próprio tipo – todos eles principais – sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.[491]

Novamente, é reafirmada a ideia de vedar o recurso a elementos ou critérios de valoração e decisão não contidos na própria lei[492].

Em obra posterior, de 2001, Alberto Xavier manteve sua pregação:

> O *princípio da determinação* ou da *tipicidade fechada* (o *Grundsatz der Bestimmtheit* de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.[493]

Ousamos discordar desse autor que admiramos muito[494].

Conforme já expusemos aqui em mais de uma ocasião, os dispositivos jurídicos são obras humanas ("demasiada humanas"), logo, irremediavelmente imperfeitas. Por mais que o legislador adote todas as precauções, procurando a redação mais exata (algo que se sabe bem distante do Legislativo brasileiro), ela falhará nessa missão.

Afora isso, a norma deve ser aplicada aos fatos, com suas infinitas variações e nuances. Acreditar que seria viável um dispositivo normativo prever ou abarcar, é puerilmente equivocado.

Por fim, para a interpretação dos dispositivos normativos e dos fatos e para a aplicação de uns aos outros, como já o dissemos, medeia o ser humano, com seus valores, sua ideologia, sua experiência, sua cultura, sua inteligência. Novamente, supor que não haveria interferência do humano é engano manifesto.

Por essas razões, não podemos concordar com Alberto Xavier quando afirma que o enunciado normativo não pode carecer de quaisquer elementos estranhos a ele, que não se pode

---

[491] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 93.
[492] *Idem.*
[493] XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.
[494] Assim como respeitosamente discordamos de críticas a nosso ver exageradamente retóricas, como a de outro autor por quem nutrimos enorme respeito, Marco Aurélio Greco: "Por vezes, invoca-se a ideia de legalidade estrita dando a esta expressão um sentido tão rigoroso que – de uma forma caricata – seria como que sustentar que, para haver cobrança de imposto de renda, precisaria constar da lei tributária o número CPF de todos os contribuintes, porque se meu número de CPF não estiver lá, se a vírgula não estiver no lugar certo, se foram enumerados vinte e cinco tipos de operações financeiras e não foi enumerado um vigésimo sexto, então o fato não é alcançado." (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 153).
Certamente a linha doutrinária de Alberto Xavier não esposaria essa visão caricata.

tolerar qualquer valoração que se acresça à nele contida, que o órgão de aplicação não pode introduzir critérios subjetivos de apreciação na aplicação concreta. Pensamos que o tom algo eloquente do autor certamente visava melhor transmitir sua visão e incutir nos leitores a magnitude do princípio da segurança jurídica e o particular nível de exigência da legalidade na seara tributária, mas não sustentar que a subsunção do conceito do fato no conceito da norma fosse algo tão exato quanto uma operação aritmética elementar.

Entretanto, nos parece induvidoso que – como apontado, dada a imperfeição inerente dos dispositivos normativos, a necessidade de aplicá-los à infinita variação dos fatos e o elemento humano na intepretação e aplicação – são inafastáveis (a) a participação de elementos estranhos aos enunciados normativos, (b) a valoração que se acresce a esses enunciados e (c) o envolvimento de critérios subjetivos na aplicação.

E, a nosso ver, é justamente aí que deve entrar o princípio da boa-fé objetiva.

Em lugar do subjetivismo puro, a orientação por um valor acolhido pelo sistema jurídico como um princípio, no caso, a boa-fé objetiva.

Ao final, a boa-fé agrega segurança jurídica, como sustenta Diogo Leite Campos:

> Não me parece que a introdução em Direito Fiscal do instituto da boa-fé – ou, antes, a tomada de consciência da sua presença – com o conteúdo que lhe atribuí de ser 'segundo o Direito', possa acarretar riscos para a segurança jurídica. Ou riscos que ultrapassem as suas vantagens. Tanto mais que boa-fé será também e principalmente, confiança, previsibilidade, necessidade, etc. Tudo princípios mais delimitados e promovendo precisamente a segurança jurídica.
> (...)
> Aplicada por um intérprete diligente, a boa-fé, revelada e concretizada por múltiplos princípios (são paradigmas os da confiança e da previsibilidade), vem reforçar a segurança jurídica.[495]

Desse modo e por exemplo, em caso de imperfeição dos dispositivos normativos, deve ser utilizada a função interpretativa da boa-fé. Esta também deve guiar como devem ser aplicadas as normas frente à infinita variação dos fatos: estes devem ser avaliados para que a aplicação da norma se dê alinhada aos parâmetros da boa-fé.

Não só, retomando as considerações apresentadas quando tratamos da boa-fé objetiva no direito administrativo, há outros princípios que não podem deixar de ser considerados e que levam à inferência de que a boa-fé objetiva paira sobre as normas tributárias e as relações jurídico-tributárias.

---

[495] CAMPOS, Diogo Leite. Boa fé e segurança jurídica em direito tributário. In *Revista da Ordem dos Advogados*. Ano 68, vol. I. Lisboa: Ordem dos Advogados Portugueses.

4.4. As consequências da caracterização do Brasil como uma República e como um Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da sociedade solidária, e do princípio da moralidade

Fabio Merusi cunhou frase impactante: "*La buona fede non è un principio costituzionale, è anche un principio constituzionale*"[496]. Ela se exprae por todo o ordenamento jurídico, com o papel de uma metanorma, uma norma sobre norma. Entretanto, ela é, também, um princípio constitucional, por decorrer, implicitamente, de outras normas constitucionais.

Pode parecer demasiado relembrar, mas o Brasil é uma República (art. 1º, *caput*, da Constituição), instituída como um Estado Democrático de Direito (também art. 1º, *caput*), que tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e como um dos objetivos construir uma sociedade solidária (art. 3º, I), sendo impositiva a obediência ao princípio da moralidade (art. 37, *caput*). O imperativo do princípio da boa-fé objetiva na forma de atuação do Poder Público perante o contribuinte decorre de todas essas constatações.

Ensinou Geraldo Ataliba que: "*República* é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidades, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente"[497].

Ora não se pode conceber que um regime político em que aqueles que se desincumbem das funções do Estado estejam representando o povo e ajam com menoscabo à boa-fé. Bem ao inverso, suas ações devem ser pautadas sob o influxo da boa-fé objetiva.

Igualmente se diga em relação ao Estado Democrático de Direito, até em maior medida.

Entre outros, Celso Bastos ensina que Estado de Direito é um conceito político que veio à tona no final do século XVIII, início do século XIX, para subjugar os governantes à vontade legal, com o objetivo de o Estado dedicar-se à manutenção da ordem, à proteção da liberdade e da propriedade individual. "Como não poderia deixar de ser, este Estado formalista recebeu inúmeras críticas na medida em que permitiu quase um absolutismo do contrato, da propriedade privada, da livre empresa. Era necessário redinamizar este Estado, lançar-lhe outros fins;

---

[496] MERUSI, Fabio. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: dagli anni 'trenta' all''alternanza'*. Milão: Giuffrè Editore, 2001, p. 7-8 – Tradução livre: "A boa-fé não é um princípio constitucional, é também um princípio constitucional".

[497] ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 13.

(...)"[498]. Percebeu-se sua insuficiência e foi desencadeado um processo de democratização do próprio Estado, transformando "(...) o velho e formal Estado de Direito num Estado Democrático, onde além da mera submissão à lei deveria haver a submissão à vontade popular e aos fins propostos pelos cidadãos"[499].

Chega-se ao conceito-chave do Estado Democrático de Direito, o qual:

> (...) reúne os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, não como simples reunião formal dos respectivos elementos, porque, em verdade, revela um conceito novo que os supera, na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*"[500]

Pode-se afirmar que o Estado Democrático de Direito significa, *com* as normas jurídicas e *pelas* normas jurídicas, alcançar, concretizar os valores mais fundamentais de uma sociedade e em prol dela.

Também significa, junto com o estabelecimento da doutrina dos direitos humanos, colocar o ser humano e seu bem-estar como elementos centrais do direito. É o que tão bem coloca Renato Lopes Becho:

> Os aspectos formais dão lugar, de forma prudente e moderada, à finalidade do sistema jurídico: a proteção do homem. Para alcançar seu objetivo de proteção do ser humano, notadamente frente ao Estado, é defendido um retorno à axiologia jurídica. São os valores que podem conferir respeito ao partícipe da sociedade, até mesmo em face do Estado que tem o dever de protegê-lo.[501]

Aplicar a noção do Estado Democrático de Direito à relação jurídico-tributária é não só viável como uma obrigação. Entre seus efeitos estará justamente a boa-fé objetiva, com suas diretrizes de comportamento leal e de proibição de conduta contraditória. Não o fazer é, no magistério de Roque Carrazza:

> (...) o mesmo que instaurar o arbítrio como princípio administrativo-tributário; é admitir a *deslealdade da Administração Fazendária*; é sobrepor à lei fiscal, à *boa-fé objetiva* e à proibição do *venire contra factum proprium* a vontade flutuante e mutável dos agentes públicos. É, enfim, negar os postulados do Estado Democrático de Direito e retroceder ao período histórico do Absolutismo, quando os súditos nenhum direito tinham diante do poder tributante.[502]

---

[498] BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 147.
[499] BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 147.
[500] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 99.
[501] BECHO, Renato Lopes. *Filosofía do direito tributário*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 308.
[502] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 506.

Os novos parâmetros constitucionais aplicados ao direito tributário e à relação jurídico-tributária geram "(...) uma nova concepção para o direito tributário, centrada no contribuinte"[503]. Com isso:

> O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detratores do poder.[504]

Renato Lopes Becho pontua que o Estado deve respeitar os valores que dão dignidade da pessoa humana. E, como visto, este é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil como um todo.

Em interessante trabalho, Nelson Rosenvald analisa a dignidade humana e a boa-fé. Assinala, logo de início, que, se o sujeito é um fim em si mesmo, os objetivos do outro serão considerados também como meus[505]. Penso existir exagero na afirmativa. Por mais que assim se pretenda, talvez muito poucos seres humanos alcancem o grau de desprendimento de igualar os interesses do outro aos seus próprios. No entanto, deve-se considerar que os interesses de todos são igualmente dignos e merecedores de respeito. É o que decorre do dever de considerar, como um fundamento, a dignidade da pessoa[506].

Ora, se os interesses do outro merecem tanto respeito como os meus, por decorrência do fundamento da dignidade da pessoa humana, segue-se, incontornável, o dever de agir segundo os parâmetros da boa-fé. Deveras, é incompatível impor-se juridicamente a dignidade e não se encontrar jungido aos deveres da boa-fé objetiva.

Nesse sentido, inclusive, a lição de Heleno Torres, segundo a qual, entre os direitos e liberdades fundamentais, "(...) a dignidade da pessoa humana ganha espaço preponderante, pois o mínimo de dignidade consiste justamente na preservação da confiança e da boa-fé na atuação dos poderes e, em especial, nos que exercem a interpretação da legalidade"[507].

Assim, da mesma forma, o objetivo fundamental de construir uma sociedade solidária. Mencionamos, páginas atrás, que Virgílio Afonso da Silva patrocina a tese de que a solidariedade configuraria não propriamente um direito, mas um dever de agir (e não de se

---

[503] BECHO, Renato Lopes. *Filosofía do direito tributário*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 341.
[504] *Idem, Ibidem*, p. 343.
[505] ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil.* São Paulo: Saraiva, 2005, p. 7.
[506] De modo muito semelhante a Renato Lopes Becho, Rosenvald professa: "A dignidade situa o ser humano no epicentro de todo o ordenamento jurídico, como protagonista tanto no âmbito do direito público como no do privado, repelindo qualquer atentado proveniente de outras pessoas e dos poderes públicos." (*Idem, Ibidem*, p. 8).
[507] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 279.

abster)[508]. A atuação pautada pela boa-fé objetiva deriva desse dever de agir em prol da sociedade solidária[509].

Realmente, um dos aspectos centrais da boa-fé objetiva, que vem historicamente do antigo direito germânico, é a atenção aos interesses do outro, a prática cooperativa[510]. Essa ideia está no âmago do que seria uma sociedade solidária. É inconcebível cogitar-se de uma sociedade solidária se todos não estiverem, no mínimo, agindo consoante os parâmetros da boa-fé objetiva, em atenção e colaboração com o outro.

Logo, como diz Rosenvald, parte-se do plano abstrato do princípio da solidariedade para chegar na concretude da criação de deveres jurídicos cooperativos por meio da boa-fé[511]. E a seguir: "Como o direito quer prestigiar as condutas cooperativas, a boa-fé sempre será resguardada nos objetivos fundamentais da República, uma vez que a Constituição pretende garantir uma sociedade solidária"[512].

Nesse cenário republicano e de Estado Democrático de Direito, óbvio que também o Poder Público, em todas as suas funções e por todos os seus órgãos, também deve tratar todos com dignidade e em comportamento atento à solidariedade. Por extensão, deve agir de acordo com o princípio da boa-fé objetiva, inclusive nas relações, tão sensíveis, jurídico-tributárias.

Por fim, não somente a administração pública direta e indireta, como consta expressamente do "caput" do artigo 37 da Constituição Federal, mas o Poder Público como um todo deve agir pautado pelo princípio da moralidade.

A explícita imposição desse princípio no Texto Constitucional talvez seja o ápice da aproximação do processo de eticização do direito, ao qual Miguel Reale tantas vezes fez referência, em sua defesa à aprovação do Código Civil de 2002 e nas explicações posteriores à sua promulgação.

---

[508] SILVA, Virgílio Afonso. *Direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 125-126

[509] Não à toa, Miguel Reale explicou que o Código Civil de 2002 tinha entre seus pressupostos doutrinários os princípios da socialidade, ao lado dos da eticidade e da operabilidade (REALE, Miguel. O Código Civil após um ano de vigência. In GOZZO, Débora, ALVES, José Carlos Moreira e REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 3). Vide também MARTINS-COSTA, Judith e BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Diretrizes teóricas do novo Código Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 64 a 72.

[510] Repetimos Amelia González Méndez em sua obra sobre a boa-fé no direito tributário: "Allí donde el ejercicio de sus derechos y potestades por un sujeto de Derecho incida o afecte a los de otro ha de encontrarse presente la buena fe" (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 58 – Tradução livre: "Ali onde o exercício de seus direitos e poderes por um sujeito de direito incida ou afete os de outra pessoa, a boa-fé deve estar presente").

[511] ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 181.

[512] *Idem, Ibidem*, p. 182.

Realmente, em lugar da separação estanque entre direito e moral, eis que aquele categoricamente impõe a obediência ao princípio da moralidade[513] (afinal, o direito é como Midas: torna jurídico tudo aquilo que toca). Novamente, como afirma Becho, são os aspectos somente formais dando lugar ou convivendo com aspectos substanciais, axiológicos, teleológicos.

O princípio da moralidade certamente envolve a relação jurídico-tributária. Seguimos, ainda, Renato Lopes Becho:

> É nesse sentido que devemos ver a aplicação – uma ordem – do princípio da moralidade administrativa aplicada à Administração Tributária. Esta tem deveres éticos frente ao contribuinte, cujo exato conteúdo (do princípio da moralidade administrativa) deve ser buscado no conhecimento ético, não simples ou puramente no conhecimento jurídico. Esse primeiro campo de aplicação da axiologia no direito tributário é em sentido verdadeiramente jurídico.[514]

Também tratando do princípio da moralidade como um princípio geral com especial repercussão no âmbito tributário, Regina Helena Costa discorre:

> Em primeiro, lugar, a nosso ver, forçoso pensar-se numa *ética tributária*, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõem, mais que a estrita

---

[513] Oportuno, aqui, o comentário de Ricardo Lobo Torres: "A reaproximação entre ética e direito na dimensão normativa conduz a que os valores morais e o próprio direito natural se positivem sob a forma de princípios constitucionais e regras legais, com a intermediação dos ditos princípios de legitimação ou de justificação, que asseguram a presença pragmática e procedimental." (TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 260).

Souto Maior Borges igualmente feriu o tema: "Ao longo do tempo, o direito perdeu gradativamente, desfazendo-os, os laços que o uniam estreitamente à moral. (...) De toda sorte, porém o art. 37, *caput*, da CF de 1988 converteu a *moralidade da Administração* em princípio ético constitucionalmente positivado. Ou, o que é o mesmo, o transformou num conceito jurídico. Não se trata, nesse sentido, de um conceito ético puro, mas conceito jurídico que apropriou a conduta moral da Administração como uma exigência constitucional, erigindo-a em princípio norteador da função administrativa." (BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 225).

Vale também lembrar Amelia González Méndez: "En la base de este movimiento jurídico se encuentra una doctrina de corte filosófico guiada por un fundamento ético y social. Hoy es indudable que los valores sociales, que las convicciones éticas arraigadas en la consciencia colectiva en un determinado momento conforman una cultura jurídica." (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55 (tradução livre: "Na base desse movimento jurídico está uma doutrina filosófica orientada por um fundamento ético e social. Hoje é indiscutível que os valores sociais, que as convicções éticas enraizadas na consciência coletiva em determinado momento constituem uma cultura jurídica.").

No caso do Brasil, Estado Democrático de Direito e com a Constituição Federal de 1988, não há dúvida de que valores como a boa-fé estão prescritos, ainda que não explicitamente.

De qualquer forma, concordamos com a autora no sentido de que o lento evoluir da vida em sociedade traz consigo novos valores sociais, ou aprofundam valores sociais já existentes. Esse fenômeno, inicialmente acarreta demandas somente éticas e morais. Todavia, podem aos poucos incrustar-se de tal modo na vida em sociedade que passam a integrar-se ao ordenamento jurídico como exigências implícitas, que frequentemente encontram apoio em princípios já existentes.

Assim, acreditamos e esperamos que o passar do tempo traga para as relações jurídico-tributárias brasileiras um maior nível de exigência relacionada à boa-fé objetiva. De tal modo que condutas hoje aceitas, ainda que com certo desconforto, tornem-se juridicamente inadmissíveis no futuro.

[514] BECHO, Renato Lopes. *Filosofía do direito tributário*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 281.

> obediência às leis, o prestígio aos valores de probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça, enfim.[515]

Por tudo isso, sem deixar de lado a exigência de legalidade estrita para impor obrigações tributárias, temos que ela não é suficiente[516]. Para a interpretação dos enunciados normativos e para aplicá-los aos fatos, há de valorá-los – enunciados e fatos – pela boa-fé objetiva. Essa também é a conclusão, clara e firme, de Roque Carrazza:

> Realmente, no campo tributário a proteção da *boa-fé objetiva* é fundamental, haja vista a repercussão social, econômica e financeira que uma mudança de entendimento da Administração Fazendária causará no patrimônio e na liberdade do contribuinte. Este deve ter prestigiada sua confiança na conduta futura do Estado, exatamente para que possa planejar seu futuro com tranquilidade.[517]

Vale recordar, ainda, a lição lúcida de Clóvis do Couto e Silva:

> A aplicação do princípio da boa-fé tem, porém, função harmonizadora, conciliando o rigorismo lógico-dedutivo da ciência do direito do século passado com a vida e as exigências éticas atuais, abrindo, por assim dizer, no *hortus conclusus* do sistema do positivismo jurídico, 'janelas para o ético'.[518]

Em conclusão, não só a estrita legalidade não afasta a imposição da boa-fé objetiva no direito tributário, como ela decorre do conceito de Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da sociedade solidária e do princípio da moralidade a impor incisivos deveres e limitações ao Poder Público como um todo, como se passa a constatar.

4.5. A aplicação da boa-fé objetiva à Administração Fiscal, ao Poder Executivo, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário

Se o princípio da boa-fé objetiva alcança também o direito tributário, precisamos saber sua abrangência. Muitas vezes são traçados comentários isolados à sua justaposição à relação entre o contribuinte e a Administração Fiscal consistente na obrigação tributária principal, que tem por objetivo o pagamento do tributo devido[519]. É um equívoco.

---

[515] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 86.

[516] "Em certos temas, a positivação é completa e necessária para o cumprimento da segurança jurídica e da própria função do direito tributário (proteger o contribuinte), como nos critérios da regra-matriz dos tributos. Em outros temas, entretanto, a positivação não é – e provavelmente nunca o será – completa. Temos, dentro desse rol, os princípios, sobretudo os constitucionais, e o tema da interpretação/aplicação do direito, em especial no processo tributário" (BECHO, Renato Lopes. *Filosofía do direito tributário*. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344).

[517] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 504-505.

[518] SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 42.

[519] Código Tributário Nacional:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)"

Como procuramos expor, na esteira das manifestações mais sólidas daqueles que se dedicaram a estudar o tema, a boa-fé objetiva se impõe a todas as relações jurídicas. "Trata-se, portanto, de um princípio fundamental que se espalha e se estende por todos os ramos do ordenamento jurídico"[520].

A forma como ela é aplicável – isto sim – varia. A despeito de direcionada a todos os tipos de relações jurídicas, sua forma de aplicação e intensidade não são exatamente as mesmas.

Por isso e como antes visto, na interface entre contribuinte e Administração Fiscal, ela também envolve as "obrigações acessórias" ou "deveres instrumentais"[521].

Uma vez mais, porém, não há razão para limitar a abrangência da boa-fé objetiva às relações do contribuinte com a Administração. Ela compreende igualmente as relações do contribuinte com as outras funções e órgãos do Poder Público, de modo que este, como um todo, se encontra jungido pela boa-fé objetiva.

Passa-se algo semelhante com o princípio da moralidade. Não é porque o artigo 37, "caput", da Constituição Federal determina que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedeça à moralidade que isso significa que os Poderes Legislativo e Judiciário, em suas funções próprias, estariam fora do alcance do princípio da moralidade. Por óbvio que não!

Regina Helena Costa segue esse caminho ao comentar, a propósito do princípio da moralidade, no qual estaria incluído a boa-fé:

> Essa circunstância, no entanto, não pode conduzir à absurda conclusão segundo a qual a atividade administrativa é subordinada à diretriz da moralidade, assim não ocorrendo em relação às demais funções estatais simplesmente porque não há referência constitucional expressa a respeito.[522]

---

[520] DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 126.
E do mesmo modo: "Há, portanto, no ordenamento jurídico, princípios gerais de direito que regem todos os contratos, sejam eles públicos ou privados. Dentro desse rol de princípios, destaca-se para este estudo o princípio da boa-fé objetiva." (HENRIQUES, Diana Carolina Biseo. O princípio da boa-fé como parâmetro para a alteração unilateral do contrato administrativo. In ROCHA, Silvio Luís Ferreira (org.). *O contrato administrativo e os princípios da boa-fé, justiça contratual e função social do contrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 131).
Embora mencionando obrigações contratuais, Betti tem a mesma intenção de destacar a boa-fé como princípio fundamental geral: "A boa-fé continua a ser o sumo critério de valoração das obrigações contratuais recíprocas, (...)" (BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I. Campinas: LZN Editora, 2003, p. 66).
[521] Ainda o CTN, no art. 113:
"§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."
[522] COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária:* exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

Com efeito, não há razão para restringir o princípio da moralidade – e a boa-fé objetiva que dela decorre – ao plano administrativo. Também os Poderes Legislativo e Judiciário se submetem ao princípio da moralidade e a pautar suas atuações pela boa-fé objetiva.

A exposição de Roque Carrazza tem o mesmo alcance, quando faz referência ao Estado ou ao Poder Público como um todo:

> Evidentemente, o *princípio da moralidade*, embora conectado, de modo expresso, à atividade administrativa, irradia efeitos sobre todas as funções do Estado. De fato, seria ilógico e irrazoável que, no exercício das suas funções legislativas e judicial, o Estado pudesse deixar de adotar padrões éticos de conduta, atropelando, destarte, a adequada fruição dos direitos dos cidadãos.[523]

Ao tratar especificamente da boa-fé, o mesmo autor também aponta que esse princípio obriga o Estado como um todo, por todos os seus órgãos, em suas distintas funções (não importa se Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário) e em todas as relações com os cidadãos:

> Deveras, também o Estado está submetido ao *princípio da boa-fé* e, bem por isso, deve comportar-se de acordo com padrões éticos de confiança e lealdade. (...)
> O Estado deve agir com boa-fé, a fim de incutir confiança nas pessoas, físicas ou jurídicas, com as quais se relaciona. Assim, é obrigado a honrar as razoáveis expectativas que nelas criou.
> (...) Noutras palavras, elas não podem ser surpreendidas por comportamentos do Poder Público totalmente inesperados.[524]

Veremos, adiante, inclusive por meio de casos práticos selecionados, como o princípio da boa-fé objetiva pode e deve atuar no exercício das funções judicante e legislativa.

É pertinente desenvolver algumas reflexões a respeito da imposição do princípio da boa-fé objetiva no exercício da função judicante. É incorreta a concepção antiga de que os juízes seriam como vestais sábios, que desvendam "a" interpretação correta dos enunciados normativos, em exercício objetivo e avalorativo, e que desse modo iluminam o que os demais, participantes ignorantes do mundo jurídico, desconheciam. Bem ao inverso disso, o Judiciário é um partícipe da autopoiese do direito, que ao exercer suas competências deve fazê-lo em atenção à boa-fé. É erro crasso desconsiderar esse dever, como se ele não fosse aplicável aos julgadores, que apenas elucidariam qual seria o direito aplicável ao caso e, por isso, não só não exerceriam qualquer atividade discricionária, como lhes sendo estranha a imposição de agirem pautados pela boa-fé objetiva.

Em primeiro lugar, o princípio da boa-fé objetiva não é direcionado somente a hipóteses de atividade discricionária.

---

[523] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 507.
[524] *Idem, Ibidem,* p. 502.

Em segundo lugar, o equívoco dessa exposição é o mesmo já enfrentado quando da análise da aplicação da boa-fé às relações submetidas ao direito administrativo. A submissão da atividade à legalidade (mesmo à estrita legalidade) não é "salvo conduto" que a afaste do dever de agir amparado pela boa-fé objetiva. A competência, inclusive da função judicante, deve ser exercida pautada pelos parâmetros decorrentes desse princípio.

Em terceiro lugar, não se desconhece que, por variadas circunstâncias, a presença, a participação, a importância do Judiciário têm crescido enormemente ao longo das últimas décadas. A sempre mencionada progressiva complexidade do mundo atual, a incapacidade de Legislativo e Executivo darem soluções tempestivas a novas realidades, normas antigas que passaram a ser inadequadas etc. Tudo isso e muito mais têm levado a crescentes demandas ao Judiciário[525]. O incremento de sua importância traz consigo, para que suas funções sejam bem exercidas, a exigência de que o sejam em atenção aos parâmetros da boa-fé objetiva.

Enfim, retomando à primeira questão suscitada, respondemos afirmativamente, que o princípio da boa-fé objetiva é indubitavelmente aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias e o é em todos as suas funções e por todos os seus órgãos.

4.6. A posição do Estado e do contribuinte nas relações tributárias: "*mea res agitur", "tua res agitur" e "nostra res agitur"*

As relações jurídicas podem variar em função da finalidade do interesse das partes, segundo dá conta as fórmulas "*mea res agitur", "tua res agitur" e "nostra res agitur".*

O "*mea res agitur"* envolve as relações jurídicas em que cada parte tem como foco seus próprios interesses. Judith Martins-Costa explica:

> Em determinados contratos cuida-se de interesses puramente interindividuais. É o que expressa a fórmula *mea res agitur*. A individualidade do interesse pode transparecer nas mais variadas espécies contratuais. Assim, por exemplo, os *contratos de intercâmbio* que supõem, como a denominação indica, 'troca' de uma vantagem por outra (...) O fulcro está na individualidade dos interesses que juridicamente se contrapõem, haja onerosidade ou não.[526]

Por sua vez, Clóvis do Couto e Silva, em sua obra tão festejada "A obrigação como processo" (escrita em 1964 como tese de concurso de cátedra na Universidade Federal do Rio Grande do Sul), comenta:

---

[525] Esse quadro é perceptível claramente no Brasil atual, inclusive em ações apresentadas ao Supremo Tribunal Federal porque o Legislativo e o Executivo quedaram-se inertes a dar soluções normativas a desafios enfrentados pela sociedade.

[526] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 347.

> Nos negócios bilaterais, o interesse, conferido a cada participante da relação jurídica (*mea res agitur*), encontra sua fronteira nos interesses do outro figurante, dignos de serem protegidos. O princípio da boa-fé opera, aqui, significativamente, como mandamento de consideração.[527]

Nas relações em que impera o *"mea res agitur",* embora cada parte persiga seus interesses, seus objetivos, o princípio da boa-fé objetiva atua para, entre outros pontos, limitar a atuação de cada um. Os interesses do outro também devem merecer consideração e proteção. As partes devem caminhar juntas, em colaboração, para a que a relação jurídica encontre um bom término. Outros deveres decorrentes da boa-fé, como o de transparência e informação, também devem ser respeitados.

Os exemplos possíveis desse tipo de relação são múltiplos. A maior parte dos contratos privados é desse tipo. Na compra e venda de um imóvel o proprietário alienante está buscando seu interesse, assim como o adquirente o seu, o que é esperado. O mesmo se diga em um contrato de locação. A despeito disso, as duas partes devem atuar de acordo com a boa-fé objetiva, inclusive levando em consideração os interesses do outro figurante.

Já nas relações "*tua res agitur"* o foco de uma parte é o interesse do outro. São os exemplos de administração de bens de terceiro, relações fiduciárias, contrato de investidura. "Quando o vínculo se dirige a uma atividade em proveito de terceiro (gestão de negócio, negócios fiduciários), o dever de levar em conta o interesse da outra parte (*tua res agitur*) é conteúdo do dever do gestor ou do fiduciário"[528].

Mais uma vez, nos socorremos das explicações de Judith Martins-Costa: "(...) o interesse está em que, nos termos do contrato, uma das partes aja em benefício da outra, é dizer, em vista *do interesse alheio*"[529]. Justamente por isso: "O dever de agir fiduciariamente é da essência do contrato: não é dever anexo, mas elemento a compor a própria obrigação principal"[530].

Podem ser apontados como exemplos desse tipo de relação os administradores de sociedade em relação à sociedade. É óbvio que o administrador tem seus interesses próprios, todavia, deve agir buscando o interesse da sociedade. Outro exemplo é a atuação de um árbitro em uma disputa submetida à arbitragem: no exercício de sua atividade, o árbitro não deve buscar

---

[527] SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 34.
[528] *Idem, Ibidem*, p. 34.
[529] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: Critérios para a sua aplicação*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 351.
[530] *Idem.*

seu interesse próprio, mas os interesses originários das partes em conflito, de encontrarem a melhor solução ao litígio. As variadas relações fiduciárias são do tipo "*tua res agitur"*.

Bem se percebe que a boa-fé objetiva, que se amolda as circunstâncias de fato e à área do direito, também adquire colorações distintas nas relações "*mea res agitur"* e *"tua res agitur"*. É induvidoso que aquele que deve laborar, em uma relação jurídica, em proveito de terceiro deve cercar-se com muita mais atenção à boa-fé objetiva. Por exemplo, os deveres de transparência e de informação adquirem maior relevância. Quanto ao dever de colaboração com os interesses da outra parte, eles deixam de se configurar um dever anexo, pois se encontram no próprio âmago da relação jurídica.

Por fim, há as relações jurídicas na qual o escopo é o fim comum das partes. "Há, para os figurantes, o dever de agir no sentido de proteger os interesses que são comuns"[531].

Em tais casos, mais uma vez, a boa-fé objetiva alcança tonalidade especial. Clóvis do Couto e Silva explana:

> Nas relações jurídicas em que a cooperação se manifesta em sua plenitude (*nostra res agitur*), como nas de sociedade, em parte nas de trabalho e, principalmente, na comunidade familiar, cuida-se de algo mais do que a mera consideração, pois existe dever de aplicação à tarefa suprapessoal, e exige-se disposição ao trabalho conjunto e a sacrifícios relacionados com o fim comum.[532]

Também aqui convém mencionar exemplos. Em uma sociedade os sócios devem buscar o interesse da sociedade, do mesmo modo se dá em acordos de acionistas. Mais uma vez, é certo que cada qual possui seus interesses particulares, mas o pressuposto da relação é que há interesses comuns, os quais devem ser buscados. Contratos de colaboração, em que duas partes somam seus esforços com um propósito comum, é outra hipótese.

Clóvis do Couto e Silva (um dos partícipes da Comissão Elaboradora do Código Civil aprovado em 2002) acrescenta, tendo em vista as três fórmulas mencionadas:

> Os deveres derivados da boa-fé ordenam-se, assim, em graus de intensidade, dependendo da categoria dos atos jurídicos a que se ligam. Podem até constituir o próprio conteúdo dos deveres principais, como nas hipóteses, já mencionadas, da gestão de negócio ou da fidúcia, ou ainda expressarem-se como deveres duradouros de fidelidade, abrangendo e justificando toda a relação jurídica, como no contrato formador da relação de família.[533]

---

[531] *Idem, Ibidem,* p. 384.
[532] Op. cit.
[533] SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 34.

Dado esse interessante cenário doutrinário, coloca-se a perquirição de que tipo é a relação entre Poder Público e contribuinte, para melhor esquadrinhar como atua o princípio da boa-fé objetiva.

Como vimos, quando discorremos sobre a boa-fé no direito administrativo, a Administração Pública exerce uma função, ou seja, uma competência em prol do interesse de outrem. Daí Celso Antônio Bandeira de Mello divulgar a expressão dever-poder, para transmitir a mensagem que ela ***deve*** exercer suas funções, tendo os poderes necessários para tanto. Enfim, a Administração Pública atua em prol de interesse alheio, o interesse público. Ela não possui interesse próprio, particular seu, distinto do público.

À vista disso, é inconcebível supor que a Administração adote comportamentos típicos de quem opera um negócio lucrativo, como se ambicionasse obter ganhos a conta dos particulares com quem mantém relações jurídicas.

Essas considerações foram feitas ao tratar do direito administrativo, mas por certo cabem à perfeição ao Estado/Poder Público como um todo. Ao menos em um Estado Democrático de Direito, o Estado é um meio, não um fim em si mesmo. Existe para o bem do ser humano e da sociedade[534].

Cabe aqui rápida consideração a respeito da divisão entre os chamados interesses públicos primários e secundários. Aqueles seriam os verdadeiros interesses públicos, da sociedade, que devem ser buscados pelo Estado. De outro lado:

> (...) independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob o prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito.[535]

Em nossa compreensão, parece-nos estranho, sob o prisma jurídico, supor que o Estado tenha interesses que lhe são particulares, individuais. Daí Celso Antônio Bandeira de Mello apressar-se, repetindo Renato Alessi, a afirmar que:

---

[534] Como disse, há muito tempo, Ataliba Nogueira:
"Voltando ao estado, vimos que o seu fim é a segurança dos direitos individuais, da liberdade e conservação e aperfeiçoamento da vida social. (...)
Por destino natural é o estado meio para o pleno desenvolvimento das faculdades individuais e sociais, (...)
(...)
É por isto que afirmamos que o indivíduo não foi feito para o estado, mas sim o estado para o indivíduo, para o seu bem-estar moral e material, para a sua felicidade." (NOGUEIRA, Ataliba. *O Estado é Meio e Não Fim*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1955, p. 148-252).

[535] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66.

> (...) o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles.[536]

Concordamos e até damos um passo a mais, para afirmar que o Estado, meio que é, não pode ter interesse particular, individual. O Estado não tem, não deve ter, interesse próprio. Seu interesse é cumprir sua função, sua missão de buscar o bem da sociedade.

É certo ser, muitas vezes, difícil identificar precisamente qual seria o bem da sociedade, inclusive nas questões envolvendo o direito tributário. Todavia, em alguns casos ele se mostra claramente.

Assim, na seara tributária alguns particulares podem criticar a defesa insistente das Administrações Fiscais e das Procuradorias da Fazenda pelo êxito em uma lide administrativa ou judicial que acreditam ser equivocada. Nesses casos, tais particulares frequentemente acusam o Estado, pela atuação das Administrações Fiscais e das Procuradorias da Fazenda, de ter um interesse secundário de obter a maior arrecadação, quando deveriam focar no interesse primário de recolher apenas os tributos devidos.

Ocorre que os litígios tributários têm decisão final sobremaneira incerta. Não raro há jurisprudência francamente em um sentido nos tribunais de segunda instância e Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal se orientam em sentido oposto. Também podem ser lembrados casos em que STJ firmou certa decisão após longos debates e o STF a altera. Isso quando não ocorre de o próprio STF decidir de um modo, por seu Plenário, e passados alguns anos mudar radicalmente de entendimento[537].

É difícil e mesmo inviável prever qual será a palavra final do Judiciário. Esse cenário atesta a improcedência da crítica, em muitas ocasiões (mas não em todas), de que as Administrações Fiscais e as Procuradorias da Fazenda atuariam contra o interesse público ao insistir em interpretações que levam a maiores recolhimentos.

De outro lado, há hipóteses em que é viável identificar claramente o interesse público, que não pode ser arredado por um imaginado interesse, sequer secundário do Estado. Assim, o

---

[536] *Idem.*

[537] Cite-se o debate acerca da interpretação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal e o direito à restituição do imposto cobrado antecipadamente no caso de realização do fato gerador em valor inferior ao presumido: no primeiro momento, o STF decidiu que essa hipótese não daria direito à restituição e, passado alguns anos, adotou entendimento oposto.

Estado não tem interesse em tributar demasiadamente os contribuintes, empobrecendo a sociedade, para receber mais recursos[538].

Também não tem interesse em atrasar deliberadamente o repasse de um indébito a um contribuinte, quando não há dúvidas do direito deste e já foram cumpridos todos os requisitos para o pagamento. O interesse do Estado é o bem da sociedade e para tanto deve cumprir as regras. Atrasar o pagamento para ficar mais tempo com recursos, para atender um anseio imediato de alguns servidores públicos em melhorar resultados fiscais é atentar contra o interesse público, contra os fins do Estado. Nem sequer se poder falar em interesse público secundário. Simplesmente não há interesse público. Tomar atitudes, ainda que aparentemente legais quando vista a literalidade de certas regras, que atrasem o adimplemento de um indébito tributário, para atender a objetivos particulares dos servidores, é incorrer em prática de em má-fé.

Retornando à classificação das relações jurídicas em função da finalidade do interesse das partes, temos que a relação jurídico-tributária, do Estado (em todos os seus órgãos e funções) para com o contribuinte está sob o signo da "*nostra res agitur".*

Realmente, se não é nem mesmo concebível que o Estado (sob o signo do interesse público) tenha interesses particulares, é inviável cogitar-se da figura do "*mea res agitur".*

Pensamos também não ser o mais apropriado tratar as relações do Estado com os contribuintes como se fossem "*tua res agitur".* Na verdade, o Estado não deve guiar-se em benefício do contribuinte particular com o qual há uma relação jurídico-tributária específica. Não se trata de identificar o interesse próprio de cada contribuinte e procurar defender esse interesse (até porque possivelmente o interesse particular e egoísta do contribuinte pode ser o de recolher o menor valor possível a título de tributo).

O Estado deve buscar o interesse da sociedade, o fim comum. Nesse interesse comum também estaria o que poderia ser identificado como um interesse público secundário, se fosse tecnicamente correta essa expressão. Receber os recursos tributários corretos, de acordo com as normas vigentes, para serem destinados aos serviços públicos é interesse não só dos órgãos públicos, mas da sociedade como um todo (já receber recursos além dos corretos não pode ser interesse do Estado e de seus órgãos, nem mesmo interesse público secundário).

---

[538] O exemplo é Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 67).

Vale dizer, o interesse de aplicar as normas tributárias corretamente e arrecadar os tributos devidos é de interesse do Estado, como também da sociedade. Todos estão irmanados nesse interesse, que é um fim comum (ainda que um ou outro contribuinte deseje que dele seja arrecadado o menos possível).

Ora, se a relação jurídico-tributária do Estado com os contribuintes é do tipo "*nostra res agitur",* são aplicáveis as considerações de Clóvis do Couto e Silva e de Judith Martins-Costa a propósito desse tipo de relação[539].

Como se colhe da lição do primeiro autor, a cooperação (o operar junto) se manifesta em sua plenitude e cuida-se de algo mais do que a mera consideração pelo interesse do "*alter",* pois existe dever de aplicação à tarefa suprapessoal, o dever de disposição ao trabalho conjunto e a sacrifícios relacionados com o fim comum. Já Judith Martins-Costa afirma que no tipo de relação "*nostra res agitur*" se impõe o dever de agir no sentido de proteger os interesses que são comuns.

O princípio da boa-fé objetiva coloca-se, então, em intensidade máxima.

Com efeito, como supor que aquele que só pode agir tendo em vista o interesse comum poderia não estar integralmente submetido ao mais alto nível de exigência quanto à boa-fé? Haveria mesmo uma incompatibilidade lógica em aceitar-se a premissa e admitir outro remate.

Bem o disse Celso Antonio Bandeira de Mello:

> *Em quaisquer de seus atos*, o Estado – tanto mais porque cumpre a função de ordenador da vida social – tem de emergir como interlocutor sério, veraz, responsável, leal e obrigado aos ditames da boa-fé. De seu turno, os administrados *podem agir fiados na seriedade, responsabilidade, lealdade e boa-fé do Poder Público*, maiormente porque a situação dos particulares é, em larguíssima medida, condicionada por decisões estatais, ora genéricas, ora provenientes de atos concretos.[540]

---

[539] Este trabalho dedica-se a estudar as consequências para o Estado da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na relação jurídico-tributária. Não as consequências para o contribuinte. No entanto, calha bem, aqui, observar brevemente que há diferenças para cada um.
Para o Estado a relação é do tipo "nostra res agitur", mas não para o contribuinte. Este não tem o dever de agir, em sua posição como contribuinte (efetivo ou potencial), em busca dos interesses comuns da sociedade. A relação, para o contribuinte, é do tipo "mea res agitur". Ele age tendo em vista seu interesse particular. É certo, como antes desenvolvido, inclusive com base em doutrina, que a boa-fé objetiva a ele se impõe, mas de forma distinta de uma relação "nostra res agitur". O contribuinte fica limitado, na busca de seu interesse, a respeitar, a considerar o interesse da outra parte (mormente porque o interesse não é propriamente de alguém ou um ente específico, mas é o interesse comum da sociedade).
Entretanto, deve-se ter presente que o contribuinte age guiado por seu interesse, algo diferente do Estado que deve agir guiado pelo interesse público, comum da sociedade.
Essa diferença tem impactos variados, inclusive em torno da boa-fé objetiva.

[540] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança jurídica, boa fé e confiança legítima. In BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos humanos, democracia e república: homenagem a Fábio Konder Comparato*. São Paulo: Quartier, 2009, p. 219.

Há consequências dessa conclusão.

Abordamos uma desde logo: o Estado, inclusive por meio das Administrações Fiscais e das Procuradorias da Fazenda, ***deve*** ter (é imposição do ordenamento jurídico, decorrente do princípio da boa-fé objetiva, e não mero desejo ético etéreo) o mesmo exato interesse em arrecadar todo o tributo devido, mas não arrecadar nada além do devido.

O mesmo dever que impele o Estado e seus servidores a arrecadarem todos os tributos devidos, os impele a não arrecadar nada mais do que estes. Deriva dessa conclusão que o Estado e seus servidores jamais deveriam acolher a concepção de que cabe a eles zelar para que os tributos devidos sejam pagos e aos contribuintes buscar seus direitos, entre os quais de defender-se contra obrigações tributárias destituídas de base legal e lutar para obter a restituição dos valores recolhidos a maior, como se cada qual tivesse interesses particulares e contrapostos. Diferente disso, o Estado age sob o signo do "*nostra res agitur*", o interesse do Estado ***deve*** ser o interesse da sociedade e essa não tem outro interesse do que o recolhimento de todos os tributos devidos, mas nada além deles[541].

É lamentável equívoco supor que o Estado tenha um interesse público secundário de arrecadar o máximo possível ou de não se esforçar-se para restituir aos contribuintes o que foi arrecadado a mais do que o devido. O ***único*** interesse público, na seara tributária, é arrecadar o montante correto de tributos. Falha, fragorosa e igualmente, tanto o órgão público e o servidor público que deixam de se esforçar para arrecadar o tributo devido, quanto os que deixam de se esforçar para restituir os indébitos tributários.

Por isso, o Estado e seus servidores, para estarem adequados ao princípio da boa-fé objetiva, ***devem*** se esforçar tanto para arrecadar, como para devolver os valores de indébitos tributários.

A análise empreendida neste tópico já nos leva à resposta de que o princípio da boa-fé objetiva se impõe de modo especial, em máxima intensidade, ao Poder Público, enquanto participante da relação jurídico-tributária. Essa constatação se impõe ainda por outras razões.

4.7. A posição privilegiada do Estado e da Administração e suas consequências na boa-fé objetiva

[541] Destacamos o "dever" pois o objetivo, aqui, não é descrever como ***é*** a sociedade brasileira atual e como ***atua*** hodiernamente o Estado brasileiro, mas como ***deve*** atuar, nos termos do ordenamento jurídico.

Ao tratar da boa-fé objetiva nas relações consumeristas destacamos a relevância do fato de que se trata de relação em que as partes estão em diferente nível.

Realmente, há relações jurídicas que não são "entre iguais", mas entre "desiguais". A desigualdade pode se dar de distintos modos. A desigualdade pode ser jurídica, quando decorre de normas contidas no ordenamento. Pode ser fática, quando não decorre de normas jurídicas, mas das condições existentes na realidade. A assimetria fática pode ser, entre outras, de caráter informativo, quando uma das partes detém mais informações do que outra; ou econômica, quando uma delas possui melhores condições econômicas.

A desigualdade fática pode conduzir ao tratamento jurídico desigual em prol da parte em condições mais frágeis. Busca-se, com isso, "corrigir" a realidade, se não neutralizar – ideal inatingível e mesmo não desejável, pois a realidade é composta de partes desiguais –, quando menos reduzir as diferenças.

Voltando ao direito de consumidor, é o que acontece nas normas aplicáveis às relações de consumo. As empresas fornecedoras têm, muitas vezes, a seu favor melhores condições econômicas e maiores informações a respeito do produto objeto da relação jurídico-comercial. Daí, por exemplo, terem sido aprovadas regras que impõem à empresa fornecedora o dever de transparência, de informar o consumidor a respeito de todos os dados do produto que podem ser de interesse de um consumidor-padrão.

A relação jurídico-tributária também se dá entre desiguais. A afirmação é óbvia. De um lado está o Estado, do outro, o contribuinte. São partes substancialmente distintas.

Trata-se de desigualdade fática e jurídica. Há o Estado, o qual, por meio de suas funções e numerosos órgãos, aprova as normas, pode impor sua compreensão a respeito das normas e dos fatos quando da aplicação daquelas a estes e é quem julga litígios a propósito da exegese e aplicação de normas a fatos. Do outro lado está o sujeito passivo, do qual é exigido o cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais.

Não se está afirmando aqui que o Estado aja como um todo monolítico, submetido a uma só autoridade final, que impõe sua vontade. O Judiciário possui liberdade para discordar das interpretações das normas realizadas pela Administração Pública e pode considerar inconstitucionais normas aprovadas pelo Legislativo. Mesmo a Administração Pública é dotada de órgãos com relativa independência que podem divergir entre si. Assim, na temática tributária e na órbita federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (e os órgãos

estaduais e municipais semelhantes) tem competência para rever lançamentos e autuações impostas por auditores-fiscais.

A despeito disso, é o Estado, por seus órgãos, quem detém as funções legislativa, judicante e executiva.

É certo que, no direito tributário, há o chamado regime de lançamento por homologação, no qual cabe ao sujeito passivo inicialmente interpretar fatos e normas, fazer a aplicação e recolher o montante tributário eventualmente devido. No entanto, se o Estado divergir de qualquer atividade (para utilizar a expressão empregada no art. 150 do CTN) do sujeito passivo, poderá realizar o lançamento de ofício. Este será lavrado e, por decorrência da chamada "presunção de validade dos atos administrativos", ele valerá no ordenamento jurídico caso não venha a ser desconstituído, pela própria Administração Pública ou pelo Judiciário.

Em outras palavras, a Administração Pública não necessita socorrer-se do Judiciário para afastar a apuração tributária realizada pelo sujeito passivo. Basta efetivar o lançamento tributário e este ato administrativo se sobreporá à atividade do sujeito passivo.

Daí nossa afirmação de que o Estado pode impor sua compreensão a respeito das normas e dos fatos. A constatação é ainda mais clara em tributos submetidos aos regimes de lançamento por declaração e de ofício.

Trata-se de poder considerável, que não pode/não deve ser desconsiderado.

Ainda no que toca aos tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação, urge tocar em aspecto não corriqueiramente observado. Nele, cabe ao sujeito passivo interpretar normas e fatos, aplicar umas aos outros e apurar o tributo eventualmente devido. A partir desse momento tem início o prazo de 5 anos do § 4º artigo 150 do Código Tributário Nacional, para a Administração Pública homologar expressamente, ou manter-se silente o que ocasionará a homologação implícita, ou, ainda, pronunciar-se de modo distinto ao do sujeito passivo e lançar de ofício o montante tributário que entende correto.

Nesse período, não é raro que a Administração Pública ou não deixe clara qual sua interpretação a respeito dos enunciados jurídicos envolvidos, ou até mesmo altere sua compreensão.

O sujeito passivo está, então, na desconfortável situação de ter que interpretar normas e fatos, aplicar umas aos outros, recolher a quantia que concluiu ser devida, ou sem saber a

intepretação da Administração Pública a propósito das normas, ou submetendo-se a mudanças de interpretação.

Enfim, em todas essas funções e frente aos diferentes órgãos que as exercem, o contribuinte está em posição inferior, em relação jurídica desigual.

Certamente há nuances na relação jurídica entre partes desiguais e assim também na relação jurídico-tributária. Se de um lado o sujeito passivo encontra-se em posição inferior, de outro lado ele tem a seu favor o domínio inicial das informações de fato. O tributo é devido se os fatos corresponderem à norma, se o sujeito passivo realizar a hipótese de incidência tributária. E é ele, contribuinte, quem detém as informações para concluir se a hipótese de incidência ocorreu de fato e apurar a obrigação tributária. Inegável que, como qualquer parte em relação jurídica, ao sujeito passivo se impõe a atuação segundo a boa-fé objetiva, o que implica o dever de transparência, de prestar as informações necessárias à correta execução da relação jurídico-tributária.

Ocorre que, atualmente, os contribuintes estão compelidos a muitos e variados deveres instrumentais. São os deveres de escrituração contábil digital – ECD, escrituração contábil fiscal – ECF, escrituração fiscal digital-contribuições – EFD-Contribuições, nota fiscal eletrônica, sistema público de escrituração digital – SPED, documento de arrecadação de receitas federais – DARF, pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação – PER/DCOMP[542]. Afirma-se, com razão, que os contribuintes estão submetidos a uma espécie de "big-brother" fiscal, de maneira que a Administração Pública tem condições de saber, de modo eletrônico e imediato, todos os dados necessários para a apuração tributária. Há, inclusive, um excesso de sistemas ocasionando problemas, como um equívoco praticado por um contribuinte em um deles que gera inconsistência e supostos passivos.

---

[542] Por conseguinte, se o princípio da boa-fé objetiva impõe, entre outros, os deveres de colaboração e de transparência, tem-se que esses deveres já são impostos aos contribuintes por meio de diversas regras específicas. Realmente, todos esses deveres instrumentais obrigam, justamente, que os contribuintes ajam, perante ao Estado, com transparência e colaboração. Nessa perspectiva, o seguinte trecho de obra de Estevão Horvath:
"Retornemos agora ao estudo dos deveres de colaboração do particular para com a Administração Pública, que estão incluídos na categoria mencionada dos deveres legais. (...).
(...)
O desdobramento dessas potestades dá origem a correlativos deveres aos particulares, deveres estes que se traduzem nos denominados 'de colaboração', que nosso Código Tributário cuida, conforme já referimos, sob o nome de 'obrigações acessórias', que são, mais tecnicamente, 'deveres instrumentais ou administrativos' tributários." (HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética. 1997, p. 104-105).

O que se verificar é que o Estado, utilizando sua posição desigual e favorecida, concluiu que não deveria se fiar somente no dever dos contribuintes de atuarem pautados pela boa-fé objetiva e os deveres de transparência e de prestar informações. Impôs, por normas jurídicas (leis, decretos, portarias e instruções normativas), extensos deveres aos contribuintes.

Retomamos a asserção realizada mais atrás. Em contratos entre partes desiguais, nos quais uma delas está em posição de vantagem frente à outra, a exigência da boa-fé objetiva se coloca com maior relevância e impõe maiores deveres a essa parte. Não se cuida de somente impedir o proveito consciente da situação favorável. No direito do consumidor chega-se a discorrer sobre a função corretora da boa-fé objetiva. Não nos parece a expressão mais adequada, no que se refere à relação jurídico-tributária. A desigualdade entre Estado e contribuinte é ínsita, congênita e esse tipo de relação. Não é defeito a ser corrigido. Por isso, entendemos inapropriado falar em função corretora do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias.

O que ocorre, isto sim, é a imposição de mais numerosos e relevantes deveres decorrentes da boa-fé para a parte em posição preeminente, o Estado. São os deveres anexos, como o dever de transparência, de informação, de cuidado e de cooperação.

Tal como na relação consumerista em relação ao fornecedor, a boa-fé objetiva impõe ao Estado a atuação refletida, pensando no outro, nos contribuintes, respeitando seus interesses legítimos, suas expectativas razoáveis, agindo com transparência e prestando todas as informações disponíveis que possam lhes (aos contribuintes) interessar. De tal modo que possa construir (ou quando menos tentar efetivamente fazê-lo) o sentimento de confiança nos contribuintes. Confiança de que o Estado não é um inimigo à sua espreita, que elabora artimanhas para prejudicá-lo, mas o instrumento da sociedade para organizá-la e fazê-la perseguir seus valores e seu bem-estar.

Esse sentimento de confiança não é construído com palavras ("*verba volant*", as palavras voam), mas com ações efetivas.

A posição privilegiada do Estado também se torna relevante, quanto à boa-fé objetiva, por impor que os deveres anexos de transparência e de prestar informações se apliquem até mesmo antes da instauração de uma específica relação jurídico-tributária, ou seja, antes da realização da hipótese de incidência tributária. Do mesmo modo que na relação consumerista o consumidor deve ter acesso a informações que podem ser relevantes a ele antes da aquisição do produto ou serviço, também o particular, antes de realizar a hipótese de incidência tributária

deve ter condições de acesso às informações que são consideradas relevantes, como o modo de cálculo do encargo tributário (composição da base de cálculo e alíquota), prazo de pagamento, hipóteses de isenção ou de redução tributária, eventuais condições para tanto.

Os dados não devem ser disponibilizados somente se e quando realizada a hipótese de incidência, mas mesmo antes. Isso porque o Estado deve ter postura ativa, de esforçar-se por identificar os possíveis interesses dos contribuintes e respeitá-los. Este é o caminho inicial para postura colaborativa, refletida, pensando no outro e agindo com transparência. Daí o dever de manter acessível aos contribuintes o instrumento da consulta tributária.

A posição privilegiada do Estado, de quem assiste (no sentido de observar) o particular e fiscaliza seus atos a fim de identificar eventuais infrações, deve estar atenta também às hipóteses, já mencionadas, de adimplemento substancial[543].

Há exemplos na jurisprudência pátria a propósito de litígios envolvendo alguns dos numerosos programas especiais de parcelamento de dívidas tributárias.

Em recente caso (sessão de 02/09/2021), a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgou lide entre a União Federal e um contribuinte, o qual havia sido excluído do programa de parcelamento da Lei nº 12.996/2014, após ter pago grande número de parcelas, pelo atraso de uma delas. Fundamentado no princípio da boa-fé (além dos da razoabilidade e proporcionalidade) foi afirmado que deveria ser dado ao contribuinte a oportunidade de regularizar a mensalidade descumprida, tendo em vista que ele havia cumprido com as condições substanciais do programa[544].

---

[543] "A figura do adimplemento substancial do contrato advém de construção do *common law* (com o nome de *substancial performance*), pela qual se entende deva ser rejeitada a resolução quando, apesar do incumprimento no tempo, modo e forma devidos houve cumprimento parcial e este foi 'muito próximo' ao previsto no contrato como resultado devido. A razão de ser desta figura está em que, entre extinguir o negócio jurídico e preservá-lo, sua preservação é justificada por razões de utilidade. Por intermédio da figura do adimplemento substancial, portanto, limita-se o direito a resolver, embora se assegure ao credor o direito a exigir o cumprimento ou à indenização pela mora.
A doutrina do *substancial performance* ingressou no Direito brasileiro por via doutrinária, sendo aberta posteriormente a porta dos Tribunais que estabelecem a ligação entre essa figura e o princípio da boa-fé objetiva. Esse é o critério para averiguar, no caso concreto, se há de prevalecer o direito à extinção por resolução ou se sobreleva o interesse à manutenção do vínculo." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 758).

[544] "3. Ocorre que, no caso vertente, deve ser prestigiado o princípio da boa-fé, além dos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, para se determinar a manutenção do contribuinte no programa de parcelamento fiscal conforme a modalidade adequada.
4. No caso em questão, tratava-se apenas de um mês de saldo devedor em atraso apesar de a comunicação eletrônica mencionar a pendência de mais de uma parcela em contrariedade aos documentos de arrecadação de receita federal. A parte deveria ter tido a oportunidade de regularizar a mensalidade descumprida, devendo desta forma, ser reformada a r. sentença.

A jurisprudência sobre exclusões em programas especiais de parcelamento tem outros casos semelhantes. O mesmo Tribunal Regional Federal da 3ª Região já havia debatido situação em que a Administração Pública havia excluído contribuinte por decorrência do cumprimento extemporâneo de dever acessório. O Tribunal, corretamente e também fundamentado na boa-fé, determinou o reinclusão dos débitos no programa[545].

A Administração, em sua função de fiscalização, não deve simplesmente assistir aos fatos, em atitude passiva, como se estivesse apenas aguardando um deslize do contribuinte para lhe impor penalidades. Ela deve assistir no sentido de prestar auxílio, de ajudar. A boa-fé objetiva, tendo em vista a posição privilegiada do Estado, exige atuação ativa e, insistimos, colaborativa com o contribuinte, visando o sucesso da relação jurídico-tributária e o sentido teleológico das normas envolvidas.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça analisou hipótese em que o contribuinte pediu a inclusão de débito em discussão em processo administrativo no chamado PAES, tendo feito o recolhimento da primeira parcela e das seguintes, mantendo-se em dia com os pagamentos. Passados quase 4 anos, a Receita Federal o notificou de que haveria compensação de ofício de valores a serem restituídos a título do imposto sobre a renda com o débito que vinha sendo pago. Assim seria realizado porque o contribuinte não havia desistido formalmente da impugnação administrativa, o que só veio a fazer após essa notificação da Receita Federal.

A decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade e em recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do Código de Processo Civil – CPC), foi favorável ao contribuinte para mantê-lo no programa de parcelamento. O fundamento central da decisão

---

5. Apelação provida para julgar procedente o presente *mandamus* e restabelecer o parcelamento tributário com condições de pagamento de prestação atrasada e das próximas e suspender a exigibilidade dos créditos indicados pelo sujeito passivo. Sem honorários." (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Turma, Ap. Cível nº 5009939-97.2018.4.03.6100, rel. Des. Antonio Cedenho, sessão de 02/09/2021).

[545] "2. A Impetrante cumpriu com as condições substanciais exigidas para o ingresso no programa, e inclusive vem efetuando regularmente os respectivos pagamentos.
3. Em razão do cumprimento extemporâneo de uma obrigação acessória (retificação da modalidade de parcelamento), teve os débitos excluídos do parcelamento, pelo que poderão ser objeto de cobrança judicial, por meio de ação executiva fiscal.
4. A inobservância de uma formalidade não deve se sobrepor ao cumprimento das exigências substanciais do programa, até porque o interesse público no adimplemento dos tributos também converge para a inclusão dos débitos do devedor no parcelamento.
5. Comprovados no caso a boa-fé do contribuinte que vinha procedendo ao pagamento, sem atraso, de todas as parcelas, associada ao cumprimento da obrigação acessória, mesmo que a destempo, mas atingindo o ato sua finalidade, conclui-se ser razoável o acolhimento do pleito autoral de reinclusão de seus débitos perante a PFN e SRF no REFIS IV, até porque essa parece a solução que melhor observa, também, o interesse público no adimplemento dos tributos. Precedentes. Apelação e Remessa Necessária improvidas." (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Turma, Ap. nº 00008267720124058100).

foi a boa-fé: malgrado a falta inicial do contribuinte e posterior intempestividade da desistência da impugnação administrativa, ele havia efetuado, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais e sem qualquer oposição da Administração. A providência desta de exclusão do contribuinte configurou comportamento contraditório da Fazenda Nacional, que durante longo tempo recebeu as parcelas de pagamento, para depois afirmar que elas não valeriam. A Administração deve respeitar a confiança desencadeada no contribuinte por seu comportamento[546].

Além da lembrança do dever de lealdade e de cooperação, o Tribunal observou ponto crucial na aplicação do princípio da boa-fé objetiva: deve-se atentar para o sentido teológico da norma envolvida[547]. Como vimos, as normas, mesmo as regras, envolvem um valor e tem um objetivo em vista. Não procede de boa-fé aquele que, preso a pequenos detalhes de menor relevância, acaba por frustrar o objetivo da norma tornando sem efeito os esforços da parte – no caso, o contribuinte. Em outros termos: a boa-fé objetiva compele levar em consideração o cenário em que o contribuinte se submeteu a sacrifícios consideráveis para cumprir grande parte de seus encargos na relação jurídico-tributária, mas descumpriu pequenos encargos, por um lapso e não por dolo (segundo se infere dos fatos), pequenos encargos esses que não inviabilizam o sucesso da relação jurídica.

Em todos esses precedentes percebe-se que o Poder Público, em posição privilegiada, deve estar atento às condições específicas dos particulares, para inclusive levar em consideração à hipótese do adimplemento substancial.

---

[546] "11. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.
12. Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.
13. Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*." (Superior Tribunal de Justiça, 1ª Seção, REsp nº 1.143.216, rel. Min. Luiz Fux, sessão de 24/03/2010, sublinhados e itálicos do original).

[547] "Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*." (sublinhados e itálicos do original).

Enfim, o Estado, pelo exercício de suas funções e por seus órgãos, está em posição privilegiada na relação jurídico-tributária. Essa posição favorável lhe acarreta maiores e mais sensíveis deveres decorrentes do princípio da boa-fé objetiva. Lembremos a importante ponderação de Judith Martins Costa:

> De fato, embora o dever de não agir de modo deslealmente contraditório se manifeste em todos os campos em que delineadas relações jurídicas obrigacionais, no Direito Administrativo e no Direito Tributário há matizamentos decorrentes da interdependência entre o dever de agir segundo a boa-fé, o princípio da supremacia da Administração Pública e a presunção de legitimidade acostada aos atos da Administração Pública (e, especialmente, do Fisco): a quem tem maior poder cabe, em paralelo, uma responsabilidade ampliada em não atuar contraditoriamente, evitando despertar no administrado/contribuinte expetativas enganosas. Bem por isso, são acentuadas as vinculações entre tutela das legítimas expectativas, respeito à boa-fé, e dever de agir segundo a boa-fé como concreção da moralidade administrativa, inclusive no que concerne aos efeitos, na esfera jurídica do particular, da mudança de entendimento (administrativo ou judicial) sobre determinada matéria. Conjugam-se não raramente as acepções subjetiva e objetiva da boa-fé.[548]

O ponto principal dessa reflexão é que aquele que possui maior poder, que se encontra em posição privilegiada na relação, tem uma responsabilidade ampliada, encontra-se mais jungido à boa-fé objetiva. O maior poder é acompanhado de maiores deveres decorrentes da boa-fé, como os de transparência, de prestação de informações, de lealdade, de atenção aos interesses do outro (o contribuinte) e de colaboração com ele, de postura ativa e de respeito à teoria do adimplemento substancial.

Por fim, retornando à relação do Poder Público, em suas mais variadas facetas, com os particulares, urge assinalar outro ponto, colhido das reflexões de Judith Martins-Costa: o princípio da boa-fé objetiva incidirá com maior intensidade nas relações de duração, que se prolongam no tempo, do que nas relações jurídicas instantâneas, de curta duração, e "(...) será mais forte quanto maior for a dosagem de fidúcia suscitada pelo tipo contratual, o que estará em consonância com os interesses que são resguardados na execução de cada contrato"[549].

Ora, na relação com o Estado, por tudo o que ele representa e por dever perseguir o bem da sociedade, a dosagem de fidúcia suscitada nos particulares é maior e, por consequência, o princípio da boa-fé objetiva incidirá com maior força, sua intensidade será maior. Deduz-se o mesmo tendo em vista que a relação do particular com o Estado, nas suas variadas facetas, não é de curta duração; é, sim, permanente.

---

[548] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*: critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 337-338.

[549] MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* Critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 347.

É notável que por diferentes pontos de vista, chega-se à mesma conclusão: o Poder Público tem um dever geral maior, intumescido, decorrente do princípio da boa-fé objetiva[550].

Podemos, então, responder à segunda questão a qual nos propomos: o princípio da boa-fé objetiva se impõe de modo especial ao Poder Público, que a ele se encontra submetido em sua intensidade máxima.

Essa visão – de específica atenção à boa-fé objetiva pelo Poder Público – foi transposta para alguns enunciados prescritivos, como tais expressos, constantes do ordenamento jurídico. É o que se passa a refletir.

4.8. Algumas normas tributárias expressas inspiradas no princípio da boa-fé objetiva

O princípio da boa-fé objetiva parece ter inspirado alguns enunciados prescritivos. Possivelmente isso ocorreu de forma não consciente pelos formuladores das propostas que vieram a ser aprovadas. Entretanto, é perceptível a presença do valor, do princípio, a (in)formar o enunciado prescritivo (óbvio que junto com outros princípios).

Certamente, a aplicação do princípio da boa-fé objetiva não se restringe a esses dispositivos. No entanto, tê-los em vista e refletir sobre eles auxiliam no aprofundamento do conhecimento do princípio.

4.8.1. O artigo 146 do Código Tributário Nacional

Já no Código Tributário Nacional estão alguns desses enunciados normativos.

Um deles, que logo se destaca, é o artigo 146, com esta redação:

> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

---

[550] Embora não estritamente jurídico, é oportuna a lembrança do comentário de Ives Gandra da Silva Martins: "O governo que descumprir a lei não tem autoridade moral para exigir cumprimento da lei por parte de seus cidadãos, (...)" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda*. Revista dos Tribunais, ano 2, nº 5, out.-dez./1993, p. 7). Variando a frase, poder-se-ia dizer: o governo que descumpre a boa-fé não tem autoridade moral para exigir que os cidadãos se comportem de boa-fé. Do ponto de vista jurídico, porém, como o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de fixar, as ilegalidades não se compensam, outra forma de dizer que a ilegalidade praticada por um não é escusa para a ilegalidade do outro. Da mesma forma, se uma parte, mesmo sendo o Estado, não atua de boa-fé, isso não é permissão para que o contribuinte também atue em violação à boa-fé. De igual forma, o Estado não pode deixar de pautar-se de acordo com a boa-fé frente a um contribuinte específico, mesmo se ele agir de má-fé.

Luciano Amaro, ao começar a discorrer sobre esse artigo, já anuncia que sua interpretação não é fácil[551]. Adiante, mais enfático, conclui que sua redação precária "(...) deixou pelo caminho um rosário de dúvidas"[552].

Independentemente da crítica (merecida, embora ácida) ao enunciado, vemos nele justamente a qualidade de auxiliar na concreção da boa-fé objetiva, ainda que parcial e sem toda a extensão conveniente[553].

Efetivamente, o artigo 146 impede que modificações em critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, em relação ao lançamento tributário, tenham efeitos retroativos. A adoção de um critério jurídico, pela autoridade administrativa, não deve ser capricho momentâneo, modificável a qualquer momento (a Administração não pode ser "*mobile qual piuma al vento*" [554], como diz a letra da ária da ópera Rigoletto, de Giuseppe Verdi)[555].

Modificar critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento tributário, para aplicar os novos a fatos geradores anteriores à introdução dessa modificação, é fazer pouco da boa-fé objetiva. Não configura a atuação refletida, pensando na conjuntura em que se encontra

---

[551] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 377.
[552] *Idem, Ibidem*, p. 382.
[553] Luís Eduardo Schoueri está entre aqueles que igualmente veem no preceito normativo um concretizador da ideia da boa-fé: "Tem-se, no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico – a segurança jurídica – que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte. Como já foi visto no Capítulo II, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar inclui-se entre as incumbências da lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal). Daí que se essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé, não se pode invocar a legalidade para a revisão do lançamento por erro de direito." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 564).
Também: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 103; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 227; e RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 174.
[554] Tradução livre: "volúvel como pluma ao vento".
[555] "Pretender que todas estas condutas contraditórias do Fisco não lhe tragam nenhuma consequência é o mesmo que instaurar o arbítrio como princípio administrativo-tributário; é admitir a *deslealdade da Administração Fazendária*; é sobrepor à lei fiscal, à *boa-fé objetiva* e à proibição do *venire contra factum proprium* a vontade flutuante e mutável dos agentes públicos. É, enfim, negar os postulados do Estado Democrático de Direito e retroceder ao período histórico do Absolutismo, quando os súditos nenhum direito tinham diante do poder tributante." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 506).
Na doutrina espanhola, veja-se Tulio Rosembuj: "Los cambios de orientación de la llamada doctrina administrativa y la atribución de efectos a sus disposiciones jerárquicas – circulares, instrucciones – sobre los ciudadanos son hoy por hoy uno de los riesgos más claros de la vigencia del principio de buena fe, cuando cambia de orientación o establece criterios que se imponen no sólo a los funcionarios, sino a todos." (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47. Tradução livre: "As mudanças de orientação da chamada doutrina administrativa e a atribuição de efeitos às suas disposições hierárquicas - circulares, instruções - sobre os cidadãos são hoje um dos riscos mais evidentes da validade do princípio da boa-fé, quando se muda de orientação ou são estabelecidos critérios impostos não apenas aos funcionários, mas a todos.").

o outro da relação jurídico-tributário (o sujeito passivo). Tolerar modificações com efeitos retroativos tampouco é atuar com transparência, pois impede que se saiba com antecedência qual critério jurídico será adotado a cada momento.

A despeito da impressão favorável que o artigo 146 do CTN traz, precisamos registrar que ele propicia divergência na doutrina a respeito do que viria a ser "modificação nos critérios jurídicos", trazendo para o debate a querela a respeito de erros de fato e de direito[556]. Para alguns, a alteração de critério jurídico seria hipótese do chamado erro de direito.

Parece mais acertado, porém, o entendimento daqueles que professam opinião menos restritiva, de não limitar o artigo 146 aos casos de erro de direito[557]. Isso porque, como já exposto ao longo deste estudo, laboramos sobre a premissa de que os enunciados normativos

---

[556] Os debates a respeito são vastos. A nosso ver, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho traz elucidação ao tema. Veja-se este resumo, apresentado em seu "Curso de direito tributário":
"Posso oferecer algumas sugestões:
A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem se verifica no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no consequente, teremos erro de fato.
Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta.
Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito.
Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho com relação à 'alíquota' ou ao 'sujeito ativo' será *sempre* erro de direito, porquanto são esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados *na contextura do fato jurídico tributário*. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta." (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 398-399).

[557] P. ex.: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 380.
Rubens Gomes de Souza já professava essa compreensão: "Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja *discricionária*, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada (§ 20)." (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 108-109).
Souto Maior Borges também encontra na inexistência de discricionariedade na atividade de lançamento um dos fundamentos do art. 146 do CTN: "A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, di-lo o art. 142, parágrafo único, do CTN. Pudesse a administração variar de critério jurídico, sempre a seu favor, ou seja, para cobrar diferenças de tributo, estar-se-ia convertendo uma atividade vinculada em discricionária, contra os arts. 142, § 1º, e 146 do CTN." (BORGES, José Souto Maior. Princípios fundamentais da tributação: isonomia, segurança, irretroatividade. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords.). *Tratado de direito tributário*. Vol. 1, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 92).
Ademais, confirma que o conteúdo do art. 146 não está vinculado à divisão entre erros de direito e de fato o art. 149 do CTN, ao listar os casos nos quais é admitida a alteração do lançamento em razão de erro de fato. Nesse caminho, Alberto Xavier:
"O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resultado do *caráter taxativo* dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se `fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior' (inciso VIII).
Significa isso que, se só pode haver revisão pela invocação de *novos fatos* e *novos meios de prova* referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a *fatos completamente conhecidos e provados*." (XAVIER, Alberto. *Do lançamento:* teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 255).

fornecem uma moldura, dentro da qual há algumas possibilidades de interpretação, que são consideravelmente reduzidas ao serem considerados os princípios, no esforço da abordagem lógico-sistemática e teleológica. Ainda assim, podem remanescer algumas possibilidades de exegese comportadas pelos enunciados normativos inseridos no todo do ordenamento. Não configura erro de direito a escolha, no primeiro momento, por uma possibilidade (um critério) em detrimento de outra (outro critério), ainda que venha a ser posteriormente preterida por outra possibilidade de interpretação.

É essa constatação que nos leva a entender que o artigo 146 não se reduz a hipóteses de erro de direito. Esse posicionamento reduz a utilidade (para este estudo) do debate em torno do que exatamente seria essa figura e de suas diferenças com o erro de fato.

O artigo 146 também acerta ao ter campo de atuação amplo quanto à razão pela qual a modificação de critério foi introduzida. Ela não é relevante. A modificação pode ser de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Logo, mesmo quando há decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, condenando o critério jurídico adotado em certas circunstâncias e levando ao acolhimento de outro critério, essa modificação não poderá ser efetivada quanto a fato gerador anterior à sua introdução[558].

O artigo 146 é igualmente feliz ao delimitar o que pode e o que não pode ser realizado a partir da modificação do critério jurídico. Não se trata somente de vetar a alteração do conteúdo de um lançamento tributário já lavrado[559]. Além disso, o dispositivo legal não permite utilizar o critério jurídico novo em lançamentos tributários *posteriores* ao seu acolhimento, quanto a fatos geradores ocorridos *anteriormente* à sua introdução[560]. Imaginemos o exemplo de um sujeito passivo A, sobre o qual foi lavrado um lançamento tributário em 2019 com base

---

[558] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 86.

[559] Parece-nos, portanto, impreciso, este trecho da análise de Souto Maior Borges a respeito do tema: "É norma portanto sobre inalterabilidade do lançamento, antes que sobre a sua modificabilidade" (BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro, v. IV: lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 322). O art. 146 do CTN vai além de ser norma sobre a inalterabilidade do lançamento.

[560] "Eventual 'mudança de opinião' do Fisco sobre determinado assunto poderá aplicar-se a situações futuras, impende dizer, que ainda vierem a se consolidar. As já perfeitas e acabadas não podem ser nem revistas nem, muito menos, invalidadas." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 505).

"O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera *revisão de lançamento* com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a *fatos geradores ocorridos* antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de *lançamento*). (...) a questão não se refere (ou não se *resume*) à *revisão* de lançamento (velho), mas abarca a *consecução* de lançamento (novo)." (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 377-378).

no critério jurídico X, até então adotado. Contudo, em 2021 a Administração modifica seu critério jurídico e passa a utilizar o critério Y. Esse critério não poderá ser utilizado em 2021, para exigir um tributo em relação à fato gerador ocorrido em 2020, que ainda não havia sido objeto de lançamento.

De outro lado, o artigo 146 tem direcionamento restrito em relação ao aspecto pessoal: em seus termos explícitos, ele é direcionado a um sujeito passivo que esteve anteriormente em relação jurídico-tributária com a Administração. É o que se infere da previsão de a modificação nos critérios jurídicos só poder ser efetivada quanto a fato gerador futuro "em relação a um mesmo sujeito passivo".

Por decorrência, há quem sustente na doutrina que esse dispositivo seria direcionado somente aos casos em que tenha ocorrido um lançamento tributário lavrado pela Administração. Nele teria sido utilizado um critério jurídico. Não seria admissível, então, novo lançamento, em relação a um mesmo sujeito passivo, fundamentado em outro critério jurídico[561].

Somos de opinião, porém, acompanhados aqui por outras manifestações doutrinárias, que o artigo 146 igualmente cobre a hipótese de um sujeito passivo que obteve manifestação da Administração, a propósito de critério jurídico para o exercício de lançamento, por outro modo que não um lançamento, por exemplo, por uma consulta. Assim, quando um sujeito passivo apresenta uma consulta à Administração, que a responde no sentido de ser aplicável o critério jurídico X em dadas condições de fato, inicialmente não pode ser adotado, *em relação a esse mesmo sujeito passivo*, um critério jurídico Y para as mesmas condições. Isso só poderia ocorrer após ser divulgada modificação introduzida pela Administração e quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução do novo critério jurídico[562].

Ainda que com alcance restrito quanto ao aspecto pessoal, o dispositivo em comento é concretizador do princípio da boa-fé objetiva: ele interdita à Administração a prática do "*venire contra factum proprium"* quando ela tiver se manifestado, por meio de algum ato administrativo

---

[561] Alberto Xavier tem essa visão restritiva: "Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada." (XAVIER, Alberto. *Do lançamento:* teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 262).

[562] "Assim sendo, a autoridade teria de modificar a resposta dada na consulta para, a partir daí, aplicar a nova interpretação da lei. Com efeito, o Fisco não deve ficar eternamente sujeito a respeitar a decisão dada no processo, mas a modificação de entendimento só pode aplicar-se para o futuro, conforme já sustentamos." (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 379).

concreto – como um lançamento tributário ou uma consulta – em relação ao sujeito passivo envolvido nesse ato administrativo. Como visto, a proibição não se restringe a alterar o lançamento já realizado, ou a fatos geradores ainda não objeto de lançamentos. Ela alcança a própria exigência do tributo, não estando restrita a afastar a imposição de penalidades e acréscimos moratórios (como juros). Via de consequência, essa proibição dá ao sujeito passivo o direito de se insurgir contra eventual atuação ilegal da Administração[563]. A insurgência se dá mediante o apelo ao Poder Judiciário, que com isso também se encontra vinculado ao artigo 146, como professa Souto Maior Borges[564]. A vedação ao *"venire contra factum proprium*" é, nos termos isolados do artigo 146, limitada quanto ao alcance pessoal (somente o sujeito passivo envolvido), mas amplo quando ao alcance material: obsta mesmo a exigência de tributos em relação a fatos anteriores à modificação do critério jurídico.

Note que o momento temporal para que o novo critério jurídico não é a decisão administrativa ou judicial que o tenha desencadeado, mas a efetiva introdução, pela Administração, dessa modificação. A Administração deve, então, de alguma maneira (por ato geral e abstrato, aplicável a todos os sujeitos passivos, como uma instrução normativa ou um ato declaratório normativo, ou por comunicação individual e isolada ao sujeito passivo), expressar a modificação de critério por ela assumido. Sem que isso ocorra, nem mesmo uma decisão judicial significa, por si só, a introdução da modificação de critério (a exceção são decisões judiciais aplicáveis "erga omnes", como as proferidas em ações declaratórias de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal).

De qualquer forma, o artigo 146, isoladamente considerado, nada diz em relação a sujeitos passivos distintos. Por isso, a lavratura de um lançamento tributário para um sujeito passivo A, com base em um critério jurídico X, não impediria a lavratura de lançamento tributário para o sujeito passivo B, com base no critério jurídico Y, ainda que envolvendo fatos com a mesma substância.

---

563 "A vedação se reporta 'a um mesmo sujeito passivo' (e, portanto, a *cada* sujeito passivo que estiver na mesma situação), e atém-se a *fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério*, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançadas de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, em relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério." (*Idem*.).

564 BORGES, José Souto Maior. Princípios fundamentais da tributação: isonomia, segurança, irretroatividade. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords.). *Tratado de direito tributário*. Vol. 1, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 90.

4.8.2. O artigo 100 do Código Tributário Nacional

O artigo 100 do mesmo CTN é que cuida de a possibilidade de manifestações específicas da Administração terem efeitos perante terceiros.

O artigo 96 estatui que a expressão "legislação tributária" compreende não somente leis, tratados e convenções internacionais, decretos, mas também as normas complementares, "(...) que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes". O artigo 100, então, indica quais são essas normas complementares:

> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
> I - Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
> II - As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
> III - As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
> IV - Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
> Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Esse dispositivo, mormente seu parágrafo único, também encontra fundamento (ao menos parcial) no princípio da boa-fé objetiva[565].

Alguns incisos do artigo 100 não sugerem questionamentos relevantes, como o do inciso I. Em relação ao inciso II, percebe-se que não basta, para a qualificação como norma complementar, as decisões de órgãos de jurisdição administrativa, a menos que a lei lhes atribua

---

[565] Confira-se a lição de Rubens Gomes de Souza, embora mais ligado à noção da boa-fé subjetiva do que à objetiva: "Já o costume interpretativo exerce uma função comparável à das circulares, embora, como é claro, tenha menor força que estas por não se tratar de norma escrita; mas o particular pode sempre alegar a seu favor aquilo que a administração tenha reiteradamente considerado como sendo o entendimento exato de alguma lei, quando aquela pretenda afastar-se desse entendimento em prejuízo do particular; ou, ainda, o particular que tenha agido pela forma que a administração sempre considerou como certa, poderá alegar essa circunstância para demonstrar a sua boa-fé e assim evitar ou reduzir penalidades (Cap. VII)." (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 75). Embora o foco da exposição do autor seja a boa-fé subjetiva, pensamos ser claro que as mesmas razões levam à conclusão de que se impõe à Administração o dever de autuar pautada pela boa-fé objetiva, não lhe sendo autorizado manifestar-se ou agir de certa maneira, para depois ir em sentido contrário. Fazê-lo é ingressar no condenável *venire contra factum proprium*.
Luciano Amaro é outro autor que destaca o componente da boa-fé no art. 100 do CTN: "A observância das 'normas complementares' listadas no dispositivo codificado gera determinados efeitos, decorrentes da proteção à boa-fé do sujeito passivo (art. 100, parágrafo único)." (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 216).
E também Flávio Rubinstein: "Trata-se de expressa proteção da boa-fé objetiva do contribuinte, coibindo a já examinada atuação contraditória da administração, conhecida como *venire contra factum proprium*, atendendo-se a razões de justiça material e segurança jurídica." (RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 184).

eficácia normativa[566]. Também é claro o inciso IV, no tocante a convênios celebrados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A hipótese do inciso III merece alguns comentários. Note-se que um ato isolado de uma autoridade administrativa não se qualifica como norma complementar. O inciso menciona as práticas, ou seja, requer-se, portanto, certa quantidade de atos que formem uma prática[567]. Essas práticas devem ser "reiteradamente" observadas, o que envolve a ideia de coerência e de repetição com certa frequência. Vários atos praticados com certo sentido, ao mesmo tempo em que outros com sentido diverso também o são, não cumprem o requisito de reiteração. Por fim, ao ser empregado o plural – pela**s** autoridade**s** administrativa**s** –, nota-se não serem suficientes práticas reiteradas de uma só autoridade administrativa. Nesse quadro, pode ser o caso de uma opinião isolada de um integrante da Administração, não se configurando uma posição desta enquanto órgão, o que inviabiliza a configuração de norma complementar.

Por conseguinte, para a caracterização de norma complementar, as práticas observadas pelas autoridades administrativas inicialmente devem: (1) ser compostas de diversos atos, (2) praticados de forma coerente, (3) em diversos momentos e (4) por diferentes integrantes da Administração. Assim, um só ato, ou mesmo vários atos, mas praticados por apenas um só funcionário ou em curto espaço de tempo, não permitem afirmar estar configurada uma prática reiterada[568].

---

[566] Em relação às decisões do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF, a Portaria nº 343/2015, do Ministério da Fazenda, no art. 75 do Anexo II dispõe: "Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal". O § 2º complementa: "A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no *caput* dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União".

[567] Pode-se afirmar que "as práticas" são diversas práticas, cada uma delas formando uma norma complementar. Mesmo assim, um só ato não configura uma prática. Vários atos, no mesmo sentido, performam uma prática.

[568] Afirmamos que, para caracterizar a hipótese do inciso III, "inicialmente" devem ser atendidos esses quatro requisitos por ser imprescindível analisar os fatos. Somente assim será viável concluir estar-se perante uma prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas. Por isso, é inviável tentar, matematicamente, afirmar quantos atos precisam ser praticados ou por quantos integrantes da Administração para estar caracterizado inciso III. Não descartamos, por exemplo e excepcionalmente, que muitos atos, praticados ao longo de período razoável de tempo, ainda que por um só funcionário público, já configure uma prática reiterada, adquirindo a natureza de norma complementar, ao menos para o contribuinte particular envolvido nesses atos.
Sacha Calmon Navarro Coêlho nos brinda com caso concreto nesse sentido:
"Causa espécie que atos funcionais, sequer normativos, possam vir a ser considerados como padrão indutor de comportamentos humanos. Um exemplo prático esclarecerá a questão. A ACESITA, siderúrgica mineira, tinha estabelecimento de carvoaria no Espírito Santo. O carvão era tributado. Na cidadezinha de Imbiruçu não havia banco. Quem recebia mensalmente o então ICM era um exator capixaba.
Por dificuldades de caixa e de transporte de numerário, a ACESITA pagava o ICM devido sempre mediante transferência de malotes, com um ou três dias de atraso. O exator recebia assim mesmo, contra a legislação do Espírito Santo, e passava o recibo de quitação. Fez isso por longos 16 meses. Depois disso, o exator tornou-se fiscal. A ACESITA foi autuada para pagar multa de mora pelos atrasos. O Judiciário entendeu que o art. 100 do

As "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", objeto do inciso III do artigo 100 do Código, guardam semelhança com os costumes. É o que apontou Luís Eduardo Schoueri[569]. Hugo de Brito Machado já havia observado isso há vários anos[570]. Mais recentemente, Flávio Rubinstein também assumiu essa posição, em sua obra sobre a boa-fé objetiva no direito tributário [571].

A vinculação do artigo 100 à boa-fé objetiva nos afigura nítida. Semelhante ao conteúdo do artigo 146 do Código, desprezaria o princípio da boa-fé objetiva a Administração seguir certas práticas, de modo reiterado, e depois ir em sentido oposto. Ao adotar certas práticas, reiteradamente, a Administração comunica aos contribuintes qual a interpretação que ela faz dos enunciados normativos e de fatos que são por ela analisados. Com isso, o contribuinte passa a compreender que, ao realizar certo tipo de fato, terá a consequência tributária reconhecida pelas práticas reiteradas da Administração. A manutenção desse tratamento dá segurança e confiança ao contribuinte, que passa a ter a sensação de que pode antecipar o futuro[572]. Afora isso, tem-se cumprimento básico dos parâmetros da boa-fé objetiva: são a consideração aos interesses do outro e a transparência. A bem da verdade, é da exigência de atuar pautado pela boa-fé e cumprir essa demanda que virão as sensações de segurança jurídica e de confiança.

No entanto, nos parece que o legislador não andou tão bem no que se refere ao alcance do parágrafo único do artigo 100. É certo ser correto afastar a imposição de penalidades e cobrança de juros de mora (bem como atualização do valor monetário da base de cálculo, nos

---

CTN, na espécie, fazia o funcionário fiscal parecer um locador que recebe reiteradamente com atraso, sem nota ou advertência ao devedor, configurando no seu espírito a idéia de que o dia de pagamento fora novado ...
Novação tal e qual no Direito Privado.
Acertado o CTN ao dar às práticas reiteradas da Administração caráter normativo no interior de uma determinada relação jurídico-tributária. Não devemos olvidar a importância desse dispositivo." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 546-547).

[569] "O dispositivo em questão desmente aqueles que creiam que o costume não possa ser incluído entre as fontes do Direito Tributário. O costume administrativo, desde que evidenciado, é 'norma complementar', merecendo a proteção do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.
(...)
Mesmo na atividade de lançamento, o costume pode se fazer presente. Se um contribuinte evidencia que há anos adota determinada prática e esta jamais foi contestada pela fiscalização, embora esta tenha tomado conhecimento de sua ocorrência (ou deva, razoavelmente, ter tomado num trabalho rotineiro de fiscalização, consubstancia-se o costume." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 116).

[570] "De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte do Direito." (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 32).

[571] RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 181-182.

[572] Relembramos o trecho de Luhmann: "*Mostrar confianza es anticipar el futuro. Es comportarse como si el futuro fuera cierto. Uno podría decir que, a través de la confianza, el tiempo se invalida o al menos se invalidan las diferencias de tiempo*" (*Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. 15. Tradução livre: "Mostrar confiança é antecipar o futuro. É se comportar como se o futuro fosse certo. Pode-se dizer que, através da confiança, o tempo é invalidado ou pelo menos as diferenças de tempo são invalidadas").

casos em que isso possa ocorrer) do sujeito passivo que observou as normas complementares. Entretanto, a redação do parágrafo único implica que, para o CTN, seria correto exigir o próprio tributo daquele que observou as normas complementares. Discordamos dessa compreensão. Em nosso entender, o princípio da boa-fé objetiva conduz a conclusão de que a observância das normas complementares impede, juridicamente, a cobrança do próprio tributo.

Como tantas vezes exposto aqui, laboramos sobre a premissa de que norma jurídica não é o enunciado normativo. Norma jurídica é a regra ou o princípio que se colhe da interpretação de diversos enunciados normativos. Se há atos normativos expedidos por autoridade administrativa competente (inc. I), ou decisão de órgão de jurisdição administrativa ao qual foi atribuída eficácia normativa (inc. II), ou a prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas (inc. III), ou convênio celebrado entre União/Estados/DF/Municípios (IV), isso significa que foi adotada certa interpretação a propósito dos enunciados normativos superiores, como leis e decretos. Em outras palavras, esses instrumentos normativos partiram de uma norma, tal como compreendia pelos emissores desses instrumentos normativos.

Buscando maior clareza: autoridades administrativas observaram reiteradamente certa prática de cunho tributário por terem partido da premissa de existir uma norma tributária, construída pela interpretação que essas autoridades administrativas tiveram de variados enunciados normativos. Essa prática pode consistir, então, em exigir do sujeito passivo SP o tributo T, calculado pela imposição da alíquota A sobre a base de cálculo BC sempre que realizado o fato F no momento M e no local L. Essa prática decorre da atividade hermenêutica sobre diversos enunciados normativos que levaram à formação da norma jurídica NJ. Ora, se posteriormente as autoridades administrativas passam a observar a prática de, perante o fato F, exigir o tributo T calculado pela imposição da alíquota A', mais onerada; ou exigir o tributo T também do sujeito passivo SP'; ou, ainda, exigir o tributo T de SP também quando ocorrido os fatos F' e F'', em todos esses casos presume-se que a alteração da prática observada pelas autoridades administrativas não se dá por arbitrariedade, por caprichos momentâneos, mas por diferente interpretação dos enunciados normativos contidos em leis e decretos, em outras palavras, em razão de outra norma jurídica.

Esse cenário também pode ocorrer não em razão de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inc. III), mas por atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (inc. I). Não importa.

O que importa é que essas mudanças decorrem de nova norma jurídica, formada a partir de outra interpretação dos mesmos enunciados normativos contidos em leis e decretos[573].

Nessa situação, a nosso ver, a aplicação retroativa não deve (prescrição jurídica) ocorrer seja para impor penalidade e juros de mora (como estabelece o parágrafo único do art. 100), seja para exigir o tributo em si. Não vemos razão para admitir a retroatividade quanto ao tributo, mas não para juros e penalidades.

Entendemos ser até mesmo contraditória a solução contida no parágrafo único do artigo 100: não se cobra juros de mora e não são aplicadas penalidades, mas o tributo seria devido. Ora, se o tributo é devido, ele o é desde a realização do fato gerador. Não há, então, porque afastar juros de mora. Excluir somente a penalidade até poderia fazer sentido, porém, excluir os juros de mora significa que o tributo não era devido desde o fato considerado. Passaria a ser devido somente com a mudança da norma complementar consistente no ato normativo expedido pela autoridade administrativa (inc. I) ou a prática reiteradamente observada (inc. III). Contudo, se assim for – quer dizer, o tributo passar a ser devido somente nesse momento, mas em razão de um fato concreto ocorrido no passado –, tem-se a aplicação retroativa, inadmissível por contrariar o princípio da boa-fé objetiva[574].

---

[573] Bem se vê que seguimos, nesta parte, a compreensão de Misabel Derzi:
"O Direito não está pronto, é continuamente deduzido das fórmulas legislativas, judiciais e administrativas. (Revela-se). A lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar, assim, mais de uma interpretação, mais de uma significação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é *a lei segundo uma de suas interpretações possíveis*. A certa altura, sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei faz a Administração ou fazem os tribunais, que passam a decidir conforme *outra interpretação*. Surge, então, sem lei nova, como ato emanado do Poder Legislativo, *espécie de lei nova*, proclamada pelos demais Poderes. (...)
(...) Se o princípio constitucional *restringe* e *limita* exatamente o Poder Legislativo, com maior razão haverá de limitar os demais poderes (Judiciário e Executivo), simples executivos – como denominou-os Hans Kelsen – voltados ao cumprimento fiel das próprias leis." (DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 653).

[574] Neste ponto temos a ousadia de discordar (se compreendemos bem sua posição) de Misabel Derzi: "O parágrafo único do artigo 100 fixa a norma segundo a qual a observância pelos contribuintes dos atos normativos referidos poderá beneficiá-los (jamais criar para eles encargos novos). Na hipótese de a Administração ter errado na interpretação da lei ou mudado de orientação, substituindo-a por outra, os contribuintes ficam obrigados, por força do princípio da legalidade (obrigação *ex lege*), ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros, das multas e da correção monetária. Sendo normativos – atos ainda abstratos e genéricos – e sendo atos inferiores aos regulamentos e à lei, o Código garantiu a prevalência hierárquica da lei, para que não fossem certos grupos beneficiados, de forma disfarçada, por isenções e outros favores fiscais. Alterando-se a orientação normativa, autoriza-se a cobrança do tributo devido, mas não a de qualquer atualização monetária, juro ou multa.
Portanto, o art. 100 tolera parcialmente a retroatividade do ato administrativo abstrato e genérico, complementar ao regulamento, em homenagem ao princípio da legalidade, por força do qual somente a lei cria, modifica ou extingue obrigação tributária. Mas tal retroatividade é profundamente atenuada para proteção da *segurança* e da *confiança do contribuinte*, proibindo o CTN a cobrança de quaisquer juros, multa ou correção monetária, na hipótese de mudança do teor do ato.
(...)

Como dissemos páginas atrás: o Estado se torna responsável a agir pautado pela boa-fé objetiva em decorrência da confiança que desperta. Não pode um ato normativo, ou uma decisão de jurisdição administrativa com eficácia normativa, ou uma prática reiterada de autoridades administrativas serem em certo sentido e virem a ser modificadas, de modo mais gravoso ao contribuinte, e ser aplicada para o passado. Os parâmetros que guiam a atuação pautada pela boa-fé objetiva o impedem: (a) o Estado deve proteger a confiança despertada pelo contribuinte; (b) ele não pode agir em contradição (é inadmissível o "*venire contra factum proprium*"); (c) o Estado deve agir em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses legítimos do contribuinte; (d) ao Estado não é autorizado agir com malícia ou dolo para se aproveitar de situações.

A bem da verdade, pretender aplicar nova interpretação (contida em ato normativo expedido por autoridade administrativa, por decisão de jurisdição administrativa com eficácia normativa ou prática reiteradamente observada por autoridades administrativas) é retroatividade ainda mais grave do que pretender aplicar retroativamente novo enunciado normativo contido em lei aprovada pelo Poder Legislativo. A aplicação retroativa de nova interpretação, a par de menos transparente, muitas vezes é algo insidioso, que procura dissimular um aumento de tributação sob as vestes de simples evolução na exegese.

Digamos de forma clara e direta: o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional nos afigura inconstitucional, seja por chocar-se com o princípio da boa-fé objetiva, seja por admitir retroatividade na tributação[575].

O parágrafo único do art. 100 tem teor diferente *(do que o do art. 146 do CTN)*. Refere-se a atos, decisões ou práticas que tenham efeito normativo, isto é, aplicação genérica e abstrata (similar à da norma legal, embora secundária). Para esses atos, admite-se a retroação limitada (restrita à cobrança do tributo, em seu valor original, sem incidência de atualização monetária, juros ou multa), em respeito ao império da própria lei e de sua posição hierárquica dominante." (DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 651-652 – esclarecemos no trecho em itálico entre parênteses).

Luís Eduardo Schoueri tem a mesma posição, da qual do mesmo modo respeitosamente discordamos:

"Eis um cuidado do legislador que evidencia o zelo com que laborou: considera ele a hipótese em que o tributo seja devido, mas o contribuinte tenha sido levado a erro por ter observado uma das 'normas complementares'. Não seria aceitável a punição do contribuinte que segue a 'legislação tributária'. Por tal razão, o contribuinte que a segue tem a seu favor a garantia de que não sofrerá qualquer lesão. Outrossim, as 'normas complementares', não tendo o *status* de lei, não poderiam dispensar o tributo, já que este é instituído por uma lei e, portanto, somente outra lei o afastaria. Assim, se da lei decorre a exigência de um tributo, este será recolhido. Se a 'norma complementar' o entendia indevido, o contribuinte que a segue não é punido.

O artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional surge, portanto, como garantia ao contribuinte que segue as 'normas complementares' de que estas apenas virão a seu benefício." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 115).

[575] Confira-se, na mesma reflexão, Enrico de Mita:

"*Il ricorso all'uso delle circolari conduce talora a risultati assurdi, contrari ai principi più elementari del diritto. Non è raro infatti che l'amministrazione cambi idea in ordine alla tassabilità di certi fatti: con una prima circolare*

Não se diga que o sujeito passivo não será prejudicado quando dele é exigido somente o tributo, desacompanhado de juros de mora e de penalidades. O tributo pode representar um encargo de tal monta que possivelmente o sujeito passivo teria optado por deixar de realizar o fato envolvido, ou o teria realizado de forma distinta, ou em outro patamar de valor. A cobrança inesperada do tributo, que se colocava como indevido nos termos de normas complementares vigentes quando da realização do fato, é encargo que não comporta ser menosprezado.

Não estamos, aqui, advogando que a Administração deva se manter inerte ao constatar o que lhe parece ser um equívoco de interpretação, ou não se adaptar a uma jurisprudência consistente em sentido oposto ao que ela vinha adotando. O direito, como tanto insistimos aqui,

---

nega che si applichi una imposta e con una circolare successivamente l'ammette. Insomma cambia idea. Il contribuente che, in buona fede, non aveve osservato gli obblighi fiscali, si vede inaspettatamene tassato e colpito da sanzioni (anche se può invocare la 'obiettiva incertezza' per l'inapplicabilità delle sazioni amministrative). In concreto egli si trova di fronte una vera e propria tassazione retroattiva, anche se, sotto il profilo strettamente formaele, si tratta di un accertamento che la finanza può fare entro i termini di decadenza. Ma nella certezza della intassabilità il contribuente in buona fede si è regolato nella sua vita d'affari in modo diverso da come si sarebbe comportato se fosse stato tassato a sua tempo. Come nei rapporti interprivati, il contribuente si è ficato.
Secondo una interessante dottrina (Benatti), che ha il grande merito di aver riferito alla materia tributaria uno dei principi base dell'ordinamento, l'amministrazione non potrebbe tassare, quando muta orientamento, i fatti pregressivi, perché verrebbe violato il principio di buona fede che si concretizza anche con riguardo ai principi costituzionali. Le norme constituzionali possono essere prese a fondamento della buona fede.
Il fisco ha l'obbligo di comportarsi con correttezza ed imparzialità (art. 97 Cost.). Il discorso è persuasivo.
(...)
È pur ver che, in teoria, una circolare non vincola nessuno. Ma quando una circolare dichiara dei fatti intassabili, pone il contribuente in una sorta di 'necessità' di comportarsi da evasore. E pertanto l'obligo tributario concretamente nasce per gli operatori pratici solo quando l'amministrazoine muta indirizzo. Ora in questi casi la portata della circolare (mi rendo conto della opinibilità della tesi) dovrebbe valere solo per il futuro. E difatti è avvenuto che circolari, che hanno mutato indirizzo, hanno limitato la propria incidenza, espressamente escludendo dall'ambito della tassazione i fatti pregressi." (MITA, Enrico de. *Principi di diritto tributário*. 3ª ed. Milão: Giuffrè Editore, 2002, p. 110-111 – sublinhado do original).

Tradução livre:

"O recurso ao uso de circulares leva por vezes a resultados absurdos, contrários aos princípios mais elementares do direito. De facto, não é incomum que a administração mude de ideia quanto à tributação de certos factos: com uma primeira circular nega que se aplique um imposto e com uma circular posteriormente o admite. Resumindo, mude de ideia. O contribuinte que, de boa-fé, não cumpriu as obrigações tributárias, vê-se inesperadamente tributado e atingido por penalidades (ainda que possa invocar a 'incerteza objetiva' pela inaplicabilidade dos atos administrativos). Na prática, encontra-se perante uma verdadeira tributação retroativa, ainda que, do ponto de vista estritamente formal, se trate de uma avaliação que o fisco pode efetuar nos termos da decadência. Mas, na certeza da tributação, o contribuinte de boa-fé regulou sua vida empresarial de uma forma diferente de como ele teria se comportado se tivesse sido tributado na época. Como nas relações privadas, o contribuinte confiou.
Segundo uma interessante doutrina (Benatti), que tem o grande mérito de ter referido um dos princípios básicos do ordenamento jurídico à matéria tributária, a administração não poderia tributar, quando muda a sua orientação, os fatos anteriores, porque o princípio da boa-fé seria violado, o que também se concretiza no que diz respeito aos princípios constitucionais. As normas constitucionais podem ser consideradas o fundamento da boa-fé.
O fisco é obrigado a agir de forma justa e imparcial (artigo 97 da Constituição). O discurso é convincente.
(...)
É verdade que, em tese, uma circular não vincula ninguém. Todavia, quando uma circular declara fatos pouco claros, ela coloca o contribuinte em uma espécie de 'necessidade' de se comportar como sonegador de impostos. E, portanto, a obrigação fiscal surge de fato para os operadores práticos apenas quando a administração muda de entendimento. Ora, nestes casos, o âmbito da circular (estou ciente da questionabilidade da tese) deve ser válido apenas para o futuro. Com efeito, sucedeu que circulares, que mudaram de rumo, limitaram o seu impacto, excluindo expressamente do âmbito da tributação acontecimentos passados."

não é estático. Opera em autopoiese, como que autofagicamente alimentando-se de si próprio para constantemente produzir novas normas. O que é incorreto é pretender modificar posicionamento para alterar o passado, ignorando que no passado se tinha outro entendimento[576].

4.8.3. A consulta tributária

Outro dispositivo do Código Tributário Nacional, ligado à boa-fé objetiva, é o § 2º do artigo 161: "§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito"[577]. Realmente, o instituto da consulta tributária (infelizmente tratado tão rapidamente no CTN) é importante elemento para uma relação jurídico-tributária pautada pela boa-fé objetiva.

A consulta é direito do particular, do contribuinte, e dever da Administração. Esta deve prestar assistência àquele, "(...) orientando-o para que possa bem cumprir suas obrigações tributárias. Prestigia o princípio da *segurança jurídica*, afastando dúvidas interpretativas concernentes à aplicação da lei fiscal"[578]. Em meio à legislação complexa e instável, o direito do contribuinte de sanar dúvidas, para que possa bem cumprir suas obrigações e deveres, é direito de grande relevância[579].

---

[576] Estamos bem acompanhados de Roque Carrazza: "É certo que a Administração Fazendária pode alterar seus próprios atos e passar a ter conduta diversa daquela que até então adotava. É igualmente certo, no entanto, que essa nova conduta, se vier em prejuízo do contribuinte, somente poderá ter eficácia *ex nunc*." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 505).

[577] O restante do art. 161 estatui:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."

[578] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 441.

[579] Denota a importância desse direito o julgamento pela Segunda Turma do STF, em 09/04/1996, do RE nº 131.741-8/SP, que contou com esta ementa: "TRIBUTÁRIO – CONSULTA – INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo a resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque" (Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, RE nº 131.741-8/SP, rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 09/04/1996). Merece transcrição este trecho do voto do Ministro Relator:

"A relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor.

No caso dos autos, a Recorrente, demonstrando inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé, fez-lhe uma consulta e, a partir dela, adotou procedimento que, em última análise, veio a implicar antecipação do recolhimento do imposto. (...)".

Perceba-se a relevância do direito a apresentar consulta e ter dúvidas respondidas e a gravidade do dever da Administração ao posicionar-se ao contribuinte: ela pode até mesmo ser condenada a indenizá-lo no caso de perdas decorrentes da consulta.

De ordinário, somos de opinião de que a Administração Pública pode alterar sua interpretação das normas, desde que aplicando o novo entendimento (se mais oneroso ao contribuinte) somente para o futuro e desde que ambas as exegeses (antiga e nova) sejam razoáveis e fundamentadas nos dispositivos legais pertinentes. Feito isso, caso o contribuinte tenha se submetido a tratamento mais oneroso e recolhido montante a título de tributo superior ao

O fundamento constitucional imediato são os incisos XXXIII e XXXIV, alínea "a", do artigo 5º, que estabelecem o direito de obter informações dos órgãos públicos[580] e o direito de petição[581]:

> XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;
> XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
> a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
> (...).

Como sustentamos, o ordenamento jurídico assemelha-se, em sua dinâmica, mais a uma rede entrelaçada do que a uma pirâmide da qual cada pedaço específico deriva isoladamente de outro. Por isso, não há por que afirmar que o direito dos contribuintes a apresentar consulta à Administração esteja fundamentado somente em um inciso ou em outro. Nos parece claro que ambos sustentam esse direito, assim como o princípio da boa-fé objetiva.

Oportuno e merecedor de encômios é o artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013 (que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira):

> Art. 9º A Solução de Consulta COSIT e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.[582]

As soluções de consulta mencionadas (proferidas pela COSIT, a Coordenação-Geral de Tributação, e as de divergência, proferidas pelo mesmo órgão da Receita Federal) não têm

---

obtido com a nova exegese, ele faz jus a pleitear a restituição do que pagou a mais, acrescido de juros. Basta isso. De ordinário não cabe falar em indenização.
Esta é possível (além da hipótese de a consulta anterior não ter fundamento no texto legal ou ser proferida de má-fé) somente na hipótese em que o contribuinte, ao acolher o tratamento exposto na primeira consulta, tenha sofrido um dano particular e os meros juros de mora sejam insuficientes para o pleno ressarcimento. Por exemplo, é o caso de o contribuinte ter perdido negócios ao assumir o tratamento tributário mais oneroso. Todavia, se isso não for demonstrado, temos para nós que a restituição do quanto pago acompanhado dos juros de mora afasta a necessidade de indenização particular.

[580] Conforme Kelly Faleiro (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 1-3).

[581] Conforme Roque Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 510). Kelly Magalhães Faleiro discorda e sustenta que o direito a consulta se fundamenta somente no direito de receber informações dos órgãos públicos, do inciso XXXIII (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 3-7).

[582] Na mesma linha, a despeito da menção específica ao consulente: "Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada."

efeitos somente ao sujeito passivo consulente, mas aos demais sujeitos passivos que as aplicarem. Essa previsão normativa expande a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional quanto ao aspecto pessoal, quando envolvida uma consulta tributária. No caso das soluções de consulta emitidas pela COSIT, a referência "em relação a um mesmo sujeito passivo" transmuda-se para todos os sujeitos passivos. Em outras palavras, com a solução de consulta emitida pela COSIT, eventual modificação introduzida nos critérios jurídicos somente pode ser efetivada (quando acarretar *nauir ônus*), para todo e qualquer sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à modificação, pela mesma COSIT, dessa solução de consulta.

A regra da Instrução Normativa nº 1.396/2013 é a Administração Fiscal Federal, em notável atuação consentânea à boa-fé objetiva, zelando pela atenção aos interesses do outro (os sujeitos passivos) e em atitude de lealdade, de compromisso com "a palavra proferida"[583].

---

[583] Amelia González Méndez faz ver que o alcance geral das consultas, não restrito ao contribuinte que apresentou a consulta, é imposição da boa-fé:
"*Conocidas las dificultades que para un contribuyente media entraña el conocimiento e interpretación de las normas tributarias, la averiguación de la posición de quien las aplica en el curso de los procedimientos tributarios es fundamental para que el mismo pueda cumplir sus obligaciones y deberes de la forma más simple y menos onerosa para él. Si de acuerdo a un comportamiento leal la administración debe facilitar este objetivo, es indudable que el deber de los órganos administrativos de contestar de forma completa, clara y veraz a las consultas tributarias se relaciona asimismo con la idea de buena fe.*
Ahora bien, como señala Villaverde, este principio reclama asimismo que las contestaciones administrativas tengan siempre carácter vinculante. Es indudable que toda actuación administrativa genera una confianza en el administrado, confianza de la que, como contrapartida, y en su relación con la buena fe, debe seguirse la auto-vinculación de la Administración a las manifestaciones que incidan en la subsiguiente conducta tributaria del obrigado." (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 173).
Tradução livre:
"Conhecidas as dificuldades que se apresentam para um contribuinte médio conhecer e interpretar a regulamentação fiscal, é essencial conhecer a posição de quem a aplica no curso dos procedimentos fiscais para que possa cumprir as suas obrigações e deveres da forma mais simples e menos onerosa para ele. Se de acordo a um comportamento leal, a Administração deve facilitar esse objetivo, não há dúvida de que o dever dos órgãos administrativos de responder de forma cabal, clara e verdadeira às consultas fiscais também está relacionado à ideia de boa-fé.
Ora, como aponta Villaverde, este princípio também exige que as respostas administrativas tenham sempre um caráter vinculativo. Não há dúvida de que toda ação administrativa gera confiança nos administrados, confiança da qual, em contrapartida, e em sua relação de boa-fé, deve seguir-se a auto-vinculação da Administração às manifestações que afetem o comportamento tributário posterior do obrigado."
Observamos restaria configurada certa contradição na postura do Poder Público, quando afirma que a consulta envolve dúvida sobre a interpretação de enunciado prescritivo (p. ex., a IN-RFB nº 1.396/2013 estatui em seu art. 1º que a consulta é "sobre a interpretação da legislação tributária), não podendo envolver a análise da particularidade dos fatos e a subsunção dos enunciados a eles, mas ao mesmo tempo negar os efeitos da consulta a terceiros. Ora, se a consulta é sobre a interpretação de enunciados normativos, ela não varia (não deveria variar) em função do consulente e de suas particularidades. A interpretação dos enunciados deveria ser objetiva. Logo, não há razão (de cunho operacional) para negar seus efeitos a terceiros.
A questão da aplicação ou não da consulta a terceiro deveria se dar somente quando há variação do fato. Se demonstrado que o fato, substancialmente, é o mesmo, não há razão para negar seu efeito a terceiro.
Novamente, vê-se a relevância da boa-fé objetiva, com o dever de comportamento leal e atento aos interesses do terceiro. Não se concebe que a interpretação de um enunciado legal varie em função do contribuinte. Isso seria arbitrariedade, voluntarismo, aceitar que a interpretação se dê com base em caprichos ou preferências

Por óbvio, o direito a apresentar consulta vem acompanhado do direito a receber resposta, clara e conclusiva, e em tempo razoável[584]. Esse prazo, para a Receita Federal, é de 360 dias, como ordena o artigo 24 da Lei nº 11.457/2007[585]. Como bem diz Carrazza: "Uma resposta tardia fere o próprio *princípio da boa-fé*"[586].

Retomemos a asserção da complexidade e instabilidade do mundo atual, com enunciados prescritivos muitas vezes obscuros que dificultam o entendimento do ordenamento jurídico e podem inviabilizar a convicção quanto a quais são os tributos devidos. O panorama é mais crítico pois, como se sabe, assistimos nos últimos tempos um progressivo aumento de incumbências aos contribuintes. Quando da promulgação do Código Tributário Nacional não era assim. À Administração Fiscal cabia, em grande parte, interpretar os enunciados normativos, analisar os fatos, aplicar aqueles a estes, calcular o tributo eventualmente devido e encaminhar a cobrança aos contribuintes. Não que este ficasse inteiramente passivo. Sua participação era necessária, até por ser ele que conhecia os fatos. O foco, porém, estava na Administração. Inclusive, é o que está refletido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao preceituar que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, entendido como um procedimento administrativo[587].

Nas últimas décadas isso foi progressivamente sendo alterado. Foram passadas mais e mais incumbências aos contribuintes. A maior parte dos tributos está submetida ao chamado regime de lançamento por homologação, no qual cabe ao contribuinte interpretar os enunciados normativos para formar a norma jurídico-tributária, compreender os fatos a partir dessa, calcular o tributo devido, informá-lo à Administração e recolhê-lo. Junto com o cumprimento da obrigação tributária há os mais diversos deveres instrumentais (como já pontuamos aqui: ECD,

---

momentâneas, o oposto da lealdade. É também desconsiderar os interesses do terceiro, o sujeito passivo, o qual, em busca de segurança jurídica, poderá se comportar de acordo com a manifestação/interpretação da Administração Fiscal. O princípio da boa-fé objetiva impõe que a consulta tributária respondida e pública (como os atos administrativos em regra devem ser) proteja todos os contribuintes que estejam em situação de fato substancialmente igual.
É também decorrência do princípio da isonomia, mas não deixa de ser imposição do princípio da boa-fé objetiva.

584 "Logo, tal pronunciamento há de traduzir-se em *respostas conclusivas, motivadas* e, o quanto possível, *céleres*, isto é, dadas dentro do prazo fixado na lei da pessoa jurídica cujo pronunciamento (*decisão*) se provocou." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 511).

585 "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

586 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 511

587 "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

ECF, EFD-Contribuições, SPED, DARF, PER/DCOMP). É a Administração Fiscal, hoje, quem fica em uma posição inicialmente passiva. Sua atuação se dá "a posteriori", no exercício de fiscalização. Mesmo nessa os representantes da Administração costumam ordenar que os sujeitos passivos já lhes entreguem todas as informações no formato desejado e mais fácil para eles, integrantes da Administração.

Quando se tem em mente que o prazo de decadência para a Administração homologar a atividade do contribuinte consistente em apurar o tributo e pagá-lo é de cinco anos (art. 150 do CTN[588]), mesmo prazo para ela própria constituir o crédito tributário (art. 173 do CTN[589]), constata-se que o sujeito passivo encontra-se submetido a risco substancial de adotar uma interpretação das normas distinta daquela que a Administração Fiscal venha, futuramente, a adotar, ou mesmo que a Administração altere seu entendimento[590]. Em outras palavras, o Estado muitas vezes remanesce na confortável situação de assistir os movimentos e apurações dos sujeitos passivos para somente após assumir posição.

---

[588] "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

[589] "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

[590] Justamente por isso, em breve artigo que publicamos 6 anos atrás, em um dos vários momentos em que se discutia a possibilidade de aprovar uma reforma tributária, advogamos que a adoção de algumas medidas pontuais teria o potencial de simplificar e dar mais segurança ao caótico sistema tributário brasileiro. Uma dessas medidas seria reduzir o prazo de decadência:
"Uma primeira sugestão é a redução dos prazos de decadência para cobrança de tributos. Eles eram adequados no contexto histórico de sua criação, quando era justificável um longo período para que a administração tivesse condições de fiscalizar cada contribuinte. O momento atual é diferente: a maioria dos tributos está sob os regimes de lançamento por homologação ou de ofício e a administração tem ou pode ter acesso eletrônico imediato às informações sobre operações. De outro lado, um longo prazo tem gerado insegurança. No momento da realização do fato gerador a compreensão que se tem da norma é uma, da qual decorre certo montante de tributo. Durante o curso do prazo de decadência, a administração ou divulga entendimento da norma diverso do que os contribuintes tinham, ou modifica seu próprio entendimento, levando a aumento do tributo, exigível com multa e juros." (DONIAK JUNIOR, Jimir. *Ideias pontuais para uma reforma tributária*. São Paulo: Valor Econômico, 02/01/2015).

Nessa conjuntura, a possibilidade de poder consultar a Administração e saber com firmeza qual seu entendimento a respeito dos dispositivos normativos, é direito elementar para concretização de uma relação jurídico-tributária pautada pela boa-fé objetiva. A despeito de não se referir ao princípio da boa-fé objetiva, Sergio André Rocha trilha o mesmo caminho, na preocupação com a melhora da relação jurídico-tributária:

> Ora, se há algo que não se dúvida é que a legislação tributária brasileira – assim como a legislação tributária da grande maioria dos países – é atualmente complexa (ROCHA, 2017, p. 77-78). A adotar um sistema de autoliquidação, sem que haja um mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação – tendo em vista o tempo de resposta das autoridades fiscais –, e adotando a repressão e a punição como mecanismo de *compliance*, naturalmente teremos um sistema antagonista e litigioso.[591]

Inversamente, com eficiente instrumento de consulta, "(...) a Administração Fazendária aprimora seu relacionamento com o contribuinte, (...). Isso acaba por criar uma *consciência fiscal*, (...)"[592]. Fazemos eco ao comentário de Roque Carrazza:

> Uma vez mais resta claro que a consulta fiscal prestigia o princípio da boa-fé, não podendo ser tratada pelo Estado como instituto de secundária importância, passível de navegar ao arbítrio das autoridades fiscais, a ponto de poder até desconsiderar as respostas dadas ao interessado. Pelo contrário, é ela que garante o clima de harmonia e mútuo respeito entre o Fisco e o contribuinte, dando a este último segurança quanto aos seus direitos, valor – insista-se – consagrado pela nossa ordem constitucional.[593]

Dada sua relevância, a consulta tributária pode ser aprimorada, aumentando seu potencial de auxiliar na concreção do princípio da boa-fé objetiva[594]. O Decreto nº 70.235/1972

---

[591] ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. In GOMES, Marcus Lívio, OLIVEIRA, Francisco Marconi de e PINTO, Alexandre Evaristo (coords.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020, p. 71-72.

[592] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 509.

[593] *Idem, Ibidem*, p. 515.

De outro lado, é certo que, ao formular a consulta, o contribuinte deve agir pautado pela boa-fé objetiva. Trata-se dever que lhe é imposto: "(...) uma pessoa que formula uma consulta sobre uma situação que está sendo objeto de fiscalização não demonstra boa-fé. (...) Também aquele que formula consulta sobre disposição literal de lei, apresentando uma dúvida fantasiosa, que não seria crível que os usuários da linguagem tivessem, não demonstra agir com lealdade. O mesmo se pode dizer daquele que formula consulta sobre uma situação objeto de consulta anterior." (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 50).

[594] Mariana Pimentel Fischer Pacheco relata que, com pesquisas realizadas pelo NEF – Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, os contribuintes têm desconfiança com o instrumento da consulta, que fica aquém de seu potencial de aprimorar a relação jurídico-tributária: "Entrevistas realizadas com contribuintes sugerem, contudo, que o processo administrativo de consulta, na prática, não tem alcançado o objetivo de viabilizar um diálogo efetivo entre Fisco e contribuintes. Entrevistados disseram não confiar no processo e afirmaram que a Administração Tributária tem utilizado as consultas de forma estratégica: as informações fornecidas pelos contribuintes são utilizadas frequentemente pelo Fisco para identificar novas operações – que, muitas vezes, estão situadas em uma zona cinzenta entre o lícito e o ilícito – e para 'forçar' uma interpretação das normas que qualifica aquelas ações como fraudulentas. Afirmaram também que consideram que o Fisco não fundamenta bem as respostas às consultas e lembraram que os antigos pareceres normativos eram instrumentos mais interessantes, pois neles havia sempre uma cuidadosa justificação das razões das decisões (contribuintes disseram que os pareceres normativos eram tão bem fundamentados que, mesmo quando as decisões lhes eram desfavoráveis, sentiam-se satisfeitos, pois percebiam-nas como legítimas)." (PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. *Receita Federal do Brasil: desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal*

(junto com alguns dispositivos da Lei nº 9.430/1995), que regra o processo de consulta na esfera federal, estatui que a consulta deve envolver fato determinado[595], não produzindo efeito (sendo ineficaz) a consulta formulada em desacordo com esse requisito[596].

A interpretação dessas regras tem limitado o alcance possível das consultas tributárias no plano federal. Não é incomum que consultas sejam tidas por ineficazes, mesmo quando envolvem dúvidas razoáveis dos contribuintes. A Receita Federal assume o entendimento de que a dúvida a ser enfrentada na consulta deve envolver a interpretação do texto legal, mas não a avaliação jurídica de fatos, que muitas vezes são complexos. É o caso, por exemplo, de operações societárias que podem ser executadas de variadas formas, com custos tributários distintos. A Receita Federal costuma posicionar-se no sentido de que em tais hipóteses não está envolvido fato determinado[597]. O contribuinte não teria alternativa que não decidir o caminho

---

aprendendo com a experiência nacional e internacional. Fiscosoft. http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256299&key=TjNNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTFNVGd6TlRreE5UQT1JNw. – consulta em 13/11/2021.

[595] "Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado."

A respeito desse requisito, Kelly Magalhães Faleiro comenta:

"No âmbito da consulta fiscal, o fato é a descrição de uma situação de interesse do consulente que enseja dúvida. Não há óbice que seja uma situação já ocorrida, ou de ocorrência certa ou possível; basta que ela seja determinada, isto é, descrita de maneira a permitir a sua exata identificação.

(...)

A descrição do fato delimita os efeitos e o alcance da resposta à consulta. A resposta dada só produzirá efeitos em relação à situação descrita na consulta. Daí a necessidade de ser a descrição precisa e completa. Uma circunstância omitida que implique a caracterização do fato pode, na prática, tornar inócua a resposta à consulta para o consulente. (...)

O fato não precisa ser comprovado. Como vimos no Capítulo I, não é da natureza do procedimento de consulta fiscal o litígio que demanda a comprovação do fato apresentado." (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 42-43).

[596] "Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)."

[597] Infelizmente, ao ser confrontado com o tema, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região aceitou o juízo restritivo da Receita Federal. Confira-se:

"1. A consulta administrativa é um procedimento, através do qual a contribuinte objetiva obter interpretação a respeito dos dispositivos da legislação tributária aplicáveis a um fato determinado. (...)

2. Na hipótese *sub judice*, as apelantes formularam consultas visando obter esclarecimentos e orientação sobre qual seria o tratamento tributário adequado ao conjunto de operações realizadas. Especificamente, as dúvidas das apelantes consistiam em saber acerca da possível ocorrência de elisão fiscal proibida na reorganização societária havida; qual o regime fiscal aplicável à operação, e quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária.

3. Entretanto, concluiu a autoridade fiscal, em sua manifestação, pela ineficácia das consultas formuladas, com base no art. 52, I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235/72, por versarem sobre matéria não apreciável em consulta (dolo, fraude, simulação, etc), assim como pelo fato de citar dispositivos da legislação tributária de forma genérica sem vinculá-los aos fatos narrados.

4. No caso, a indagação das apelantes quanto ao possível enquadramento da conduta praticada como fraudulenta, ou envolvendo dolo, simulação ou qualquer instituto equivalente, não se presta à formulação de consulta, daí, a sua declaração de ineficácia.

5. É importante ainda destacar que a consulta deve ser pertinente e ter relevância jurídica, e deve versar, especificamente, sobre um dispositivo legal de aplicação tributária. A consulta formulada em termos genéricos, que não possibilite a identificação segura das dúvidas do contribuinte, por falta de indicação do fato preciso cuja interpretação é motivo de incerteza quanto à norma legal aplicável ou quanto à forma de cumprir determinada

a seguir, assumir os riscos, submeter-se a eventual posterior fiscalização e defender-se no caso de ser autuado. Ter a segurança jurídica de saber qual a compreensão da Administração sobre a conjunção de fatos e regras jurídicas não seria uma opção.

É cristalina a falta de atuação refletida, por parte da Administração, nessa compreensão da abrangência do processo de consulta tributária. Ela não leva em consideração os anseios, os interesses, as preocupações dos contribuintes. Também deixa de agir com transparência, pois o sujeito passivo só tem conhecimento do entendimento da Administração depois de praticar os fatos, incorrendo no risco de se submeter a um custo tributário não computado e/ou ser penalizado com multa.

O aumento de riscos acarreta um custo embutido, não expresso, às operações econômicas realizadas. As partes procuram embutir risco de um entendimento da Administração ainda não conhecido, aumentando o custo das operações.

A ampla adoção do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias, inclusive na maior abrangência do instrumento da consulta, tem o potencial de reduzir os custos das operações econômico-empresariais, dando eficiência à economia e aumentando o bem-estar geral.

Por isso, é auspicioso quando percebemos algumas iniciativas recentes que vão ao encontro do princípio da boa-fé objetiva, que são parcialmente inspiradas por ela e que auxiliam, ainda que modestamente, em sua concretização.

4.8.4. Outras iniciativas legislativas recentes alinhadas com o princípio da boa-fé objetiva

Entre essas recentes iniciativas está o caso Lei Complementar nº 939/2003 do Estado de São Paulo, que institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte nesse Estado. Entre seus objetivos estão o de "promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições" (art. 2º, inc. I), "proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei" (art. 2º, inc. II) e "prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua

---

norma legal, não produzirá qualquer efeito por ter sido formulada em desacordo com as normas estabelecidas." (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Sexta Turma, Apelação Cível nº 0013550-95.2008.4.03.6100, rel. a Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, sessão de 08/11/2012).

competência" (art. 2º, inc. IV). Todos esses são objetivos são alcançados por meio do respeito aos parâmetros da boa-fé objetiva.

Ainda em São Paulo, a Lei Complementar nº 1.320/2018 instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, o "Nos Conformes", além de definir princípios para o relacionamento entre contribuintes e o Estado. Nos termos do "caput" do artigo 1º, a lei em questão "(...) cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, (...)". Isso é conquistado pela implementação de medidas concretas inspiradas em alguns princípios, entre os quais os da boa-fé e da previsibilidade de condutas (inc. II) e da "segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária" (inc. III).

Percebe-se a busca da superação do chamado "paradigma do crime", o qual pressupõe que o contribuinte adota comportamentos racionais, "(...) de modo que, diante de uma baixa probabilidade de ser fiscalizado, tende a optar pelo inadimplemento de suas obrigações tributárias, maximizando seu ganho financeiro ao evitar o sacrifício de parte do seu patrimônio, (...)"[598]. Busca-se a implementação do "paradigma do serviço", segundo o qual outros fatores podem afetar a decisão dos contribuintes, na premissa de que a realidade é bem mais complexa do que simplória decisão binária entre, de um lado, não pagar tributos e ter um ganho com a inexistência da despesa e, de outro, assumir o risco de ser identificado e punido[599]. Entre outros fatores estão a convicção de que os recursos públicos são bem aplicados, o sentimento de comunidade e a aceitação ou reprovação no grupo à falta de pagamento dos tributos.

A efetiva concretização da boa-fé objetiva, em obediência à prescrição jurídica por sua natureza de princípio, poderá ter por efeito social essa superação do "paradigma do crime" e implementação do "paradigma do serviço".

No entanto, requer-se a detida atenção para que essas iniciativas não fiquem em meros discursos belos, mas vazios, ou, ainda pior, que, a título de busca a implementação da boa-fé objetiva, configurem uma sub-reptícia, uma ardilosa prática de má-fé. A propósito do programa "Nos Conformes", Fábio Pereira da Silva faz pertinente comentário:

> Avaliando todas as variáveis, verificamos que grande parte das contrapartidas se refere à simplificação de procedimentos complexos aos quais, normalmente, se sujeitam todos os contribuintes. Dizendo de outra forma, o Estado 'brinda' os contribuintes com um sistema tributário altamente complexo, criando procedimentos burocráticos cujo resultado é mitigar direitos. Paralelamente, oferece aos contribuintes

[598] SILVA, Fábio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma avaliação sob a perspectiva do "paradigma do serviço". In *Revista Direito Tributário Atual*. Vol. 43. São Paulo: IBDT, 2019, p. 124.
[599] *Idem.*

> um programa de conformidade, em que os principais benefícios para aqueles considerados 'conformes' é, justamente, a simplificação das dificuldades criadas pelo próprio Estado. Tanto pior é a constatação de que, por meio do programa, se legitime esse sistema extremamente complexo, haja vista que ele será aplicado apenas para os contribuintes que não estejam bem classificados, como se justificasse – para essa classe de 'maus' contribuintes – um sistema disforme e ineficiente.[600]

A prática conhecida pela sabedoria popular de "criar dificuldade para vender facilidade" é ótimo exemplo de prática oposta à boa-fé objetiva. O Estado tem dever de pautar-se pela boa-fé, de buscar implementar a segurança e a coerência, não criar dificuldades, procurar a simplificação em lugar da complexidade desnecessária. A realização desses objetivos não é prêmio para alguns contribuintes, é direito básico de todos.

Não estamos afirmando que o programa "Nos Conformes" padeça desse mal. Acreditamos ser ele um passo correto na direção desejada. Todavia, há de se ter cuidado para evitar, até mesmo de forma inconsciente, incidir na prática contrária à boa-fé objetiva, consistente em o Estado tentar tirar proveito de situação desvantajosa criada por ele próprio.

4.8.5. Conclusão deste tópico

A conclusão deste tópico é que o princípio da boa-fé objetiva sempre inspirou alguns enunciados normativos, ainda que de forma modesta. Nesse sentido vimos dispositivos do Código Tributário Nacional[601]. Alguns deles precisam ser aprimorados e/ou complementados para estarem mais consonantes com esse princípio. Mais recentemente, vemos elogiosas iniciativas que buscam, por meio da adoção explícita da própria boa-fé, de outros princípios jurídicos a eles ligados e de regras dela derivadas, auxiliar na melhoria da relação jurídico-tributária. Há que se ter atenção, porém, para que sejam medidas efetivas e não aparentes ou até contrárias aos deveres decorrentes da boa-fé objetiva.

4.9. Boa-fé objetiva é um modo de agir

---

[600] *Idem.*

[601] Outros dispositivos do CTN poderiam ser mencionados. Alguns foram tangenciados aqui. É o caso do art. 149, que limita os casos nos quais é permitida a revisão de ofício do lançamento tributário pela autoridade administrativa. Outros não foram tratados, pois sua ligação com os deveres decorrentes da boa-fé objetiva, embora existentes, se afigura menos direta. É o caso do art. 112, que prescreve a interpretação da lei tributária que defina infrações ou lhe comine penalidades de forma 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; e (IV) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Trata-se de regra de interpretação mais próxima de evitar a excessiva penalização do sujeito passivo, de presunção de inocência do sujeito passivo e de sua boa-fé subjetiva. Pensamos que não presumir dolo, culpa ou má-fé em terceiros é, também, um dever envolto nos parâmetros da boa-fé objetiva. Todavia, a ligação é mais tênue e nos parece que o art. 112 do CTN não oferece maiores contribuições à tarefa de desvendar os deveres do Estado decorrentes da boa-fé objetiva.

Respondidas as duas primeiras questões a que nos propusemos – (i) o princípio da boa-fé objetiva é, sim, aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias e (ii) o é de modo especial, em intensidade máxima –, devemos enfrentar a terceira questão, consistente em desvendar *como* o princípio da boa-fé objetiva se impõe ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias.

O princípio da boa-fé objetiva desperta uma curiosidade. Embora de inegável relevância, ele não se destaca por gerar obrigações ou deveres independentes e específicos. De fato, não decorre da boa-fé a obrigação de pagar por uma mercadoria, de prestar um serviço de reparo em um automóvel, de entregar um produto em outra localidade. Essas imposições derivam de um contrato de compra e venda realizado, de prestação de serviços de conserto de automóvel, ou de prestação de serviço de entrega[602].

O mesmo ocorre na relação jurídico-tributária. A boa-fé objetiva não gera a obrigação de recolher uma quantia específica de reais a título de imposto sobre a renda, nem a de o Estado de restituir um montante de indébito relativo ao PIS/COFINS, ou de reconhecer certo montante de créditos de ICMS.

O princípio da boa-fé objetiva atua, em grande medida, para prescrever *como* deve ser desempenha uma obrigação, um dever, um direito, uma competência originária de outros instrumentos jurídicos (um contrato, uma competência legislativa constitucionalmente prevista, um dispositivo legal que impõe uma obrigação tributária)[603].

Por isso, é comum, nas obras sobre o tema, afirmar que a boa-fé objetiva gera deveres secundários, anexos ou instrumentais[604].

---

[602] Vale relembrar a lição de Humberto Theodoro Júnior, segundo o qual a teoria da boa-fé objetiva não se prestar a credenciar o juiz a alterar a substância do contrato, ainda que pactuado de má-fé por uma das partes. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O contrato e sua função social*. 4ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2014, p. 33).

[603] Nessa linha, Clóvis do Couto e Silva declara: "O princípio da boa-fé contribui para determinar o *que* e o *como* da prestação e, ao relacionar ambos os figurantes do vínculo, fixa, também, os limites da prestação" (SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 34).

[604] É o caso do mesmo Clóvis do Couto e Silva: "Os deveres resultantes do princípio da boa-fé são denominados deveres secundários, anexos ou instrumentais" (*Idem*, *Ibidem*, p. 37).
Antonio Junqueira de Azevedo também traz boa explicação:
"A cláusula de boa-fé – sempre comentada por todos os tratadistas, por todos os manuais – cria deveres anexos ao vínculo principal. Existe, no contrato, aquilo a que as partes expressamente se referiram, seu objeto principal expresso, e, depois, há os deveres colocados ao lado, ora dito secundários, ora anexos, especialmente o dever de informar e, mais um dever negativo, o de manter sigilo sobre alguma coisa que um contratante soube da outra parte, ou também deveres ditos positivos, como o de procurar colaborar com a outra parte (daí até mesmo uma visão talvez excessivamente romântica, de que os contratantes devem colaborar entre si).
(...) Ou seja, o contrato não produz somente os efeitos que foram convencionados entre as partes, mas igualmente cria aqueles deveres que, do contrato, decorrem implicitamente, inclusive os provenientes das exigências da razão e da eqüidade." (AZEVEDO, Antonio Junqueira. Insuficiências, deficiências e desatualização do Projeto de

Nesse sentido, podemos assentar que o princípio da boa-fé objetiva atua como uma metanorma, uma norma sobre normas, ou uma norma que prescreve como devem ser executados direitos, obrigações e deveres que são objeto de outras normas[605].

Por isso, o Estado, no exercício de suas competências relativas a temas tributários (legislativas, administrativas e judiciais), deve atuar atentando-se para a boa-fé objetiva. Deve se perguntar *como* deve agir segundo os parâmetros da boa-fé objetiva. A concessão de competências não permite seu exercício de qualquer forma, mas impõe que ela se dê pautada pela boa-fé[606].

Não se deve incidir no equívoco de pensar que se trata dever de menor mérito. Bem ao inverso, é primordial.

No intrincado e instável mundo atual, em veloz transformação, com os mais diferentes interesses em disputa, é inviável conseguir prever, com certeza, qual será o tratamento jurídico aos fatos. Se não é viável saber "a priori" o tratamento jurídico e jurídico-tributário a certos fatos, a correta aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao menos tornaria viável confiar que a postura de cada parte na relação jurídico-tributária seria pautada pela boa-fé. Não é pouca coisa.

Código Civil na questão da boa-fé objetiva nos contratos. *Revista dos Tribunais.* Ano 89, Vol. 775, Maio/2000, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 14-15).

[605] É um pouco a ideia por trás do seguinte trecho de Fabio Merusi: "La buena fede, como resulta chiaro dalle sue applicazioni giurisprudenziali, è una norma *verticale*, un principio di integrazione dell'intera gerarchia delle fonti. La buona fede è norma di integrazione di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legislativa, regolamentare e ora anche comunitaria." (MERUSI, Fabio. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico:* dagli anni 'trenta' all''alternanza'. Milão: Giuffrè Editore, 2001, p. 7-8 – Tradução livre: "A boa-fé, como fica claro em suas aplicações jurisprudenciais, é uma regra vertical, um princípio de integração de toda a hierarquia das fontes. A boa-fé é a norma de integração de toda ordem de produção codificada de direito constitucional, legislativo, regulatório e agora também comunitário.").

[606] É vasta a jurisprudência no sentido de diferenciar a existência da competência, a permitir seu exercício, do modo como ela é exercida. Ter competência não é autorização para seu exercício de qualquer forma. Nesse sentido, voto do Min. Celso de Mello, em ação direta de inconstitucionalidade que debatia questão tributária (taxa instituída pelo Estado de Minas Gerais):

"A essência do **substantive due process of law** reside na necessidade de **conter os excessos do Poder**, quando o Estado edita legislação que se revele **destituída** do necessário coeficiente de razoabilidade.

Isso significa, **dentro da perspectiva** da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este **não dispõe** de competência para legislar **ilimitadamente**, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal.

Daí a advertência de Caio Tácito (RDP 100/11-12), que, ao relembrar a lição pioneira de Santi Romano, destaca que a figura do **desvio de poder legislativo** impõe o reconhecimento de que, mesmo nas hipóteses de seu discricionário exercício, a atividade legislativa deve desenvolver-se em estrita relação de harmonia com o interesse jurídico." (Supremo Tribunal Federal, Plenário, ADI nº 2551, Rel. Min. Celso de Mello, sessão de 02/04/2003 – negritos do original).

Como se constata, o Poder Público não dispõe de competência para legislar ilimitadamente. A competência pode e deve ser exercida, mas de certo modo, com atenção aos limites e objetivos.

Ademais, como explica Paula Forgioni: "O direito é racional porque garante o processo e não o resultado a ser obtido, (...)". Pois bem, o princípio da boa-fé objetiva visa garantir que esse processo transcorra pautado por seus parâmetros.

Somos de opinião que, nas relações jurídico-tributárias, são três os parâmetros[607] centrais contidos no princípio da boa-fé objetiva:

- Lealdade, ou seja, o comportamento respeitoso, íntegro, sincero. Trata-se de algo mais do que o comportamento simplesmente honesto, porque vai além do estrito cumprimento da literalidade dos enunciados normativos. As partes devem agir com fidelidade à "palavra dada", aos compromissos assumidos. Isso significa não estar preso somente à formalidade e à literalidade dos enunciados prescritivos, mas aos seus fundamentos e seus objetivos. Não age com lealdade aquele que procura enganar o outro, que age com malícia, procurando obter vantagens ilegítimas.
- Transparência, ou seja, não esconder dados que interessam a outra parte e que a relação jurídica instituída subentende que sejam informados. A exigência da transparência, a depender da relação jurídica e dos dados de fato, pressupõe não somente não esconder dados, mas até mesmo a postura ativa de comunicá-los. É o que acontece nas relações consumeristas e é o que se exige do Poder Público na relação jurídico-tributária.

  O dever de transparência antecede até mesmo a instituição de específica relação jurídico-tributária, de modo que o potencial sujeito passivo possa ter com antecedência o maior número de informações necessárias a respeito do entendimento do Poder Público a respeito do tratamento tributário aplicável.
- Atenção aos interesses e necessidades da outra parte. Mais uma vez, é exigência com um passo a mais do que o comportamento passivo[608]. A postura de boa-fé objetiva demanda comportamento ativo, que antevê os interesses e necessidades da outra parte

[607] Parâmetro no sentido de elemento característico ou padrão de algo.

[608] Claudia Lima Marques lembra decisão da Corte Federal Alemã (BGH): "O contratante é obrigado segundo a boa-fé, já na elaboração das condições gerais contratuais levar em conta de forma razoável os interesses de seu futuro co-contratante. Se ele concretiza no texto contratual apenas seus interesses, então viola a liberdade contratual (*Vertragsfreiheit*). Consequentemente, a sua liberdade contratual fica limitada pelo princípio da boa-fé (§ 242 BGB)." (MARQUES, Claudia Lima. Boa-fé nos serviços bancários, financeiros, de crédito e securitários e o Código de Defesa do Consumidor: informação, cooperação e renegociação? *Revista de Direito do Consumidor*. V. 43, p. 58).

No mesmo sentido, Clóvis do Couto e Silva, quando leciona que não se deve encarar credor e devedor como ocupantes de posições antagônicas, dialéticas e polêmicas: "(...) o dever que promana da concreção do princípio da boa fé é dever de consideração para com o 'alter'." (COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 19).

> e os respeita e até (a depender do tipo de relação e das condições de fato) age em colaboração com ela.
>
> Assim deve ser o Poder Público, o qual, no interesse de que a relação jurídico-tributária seja cumprida adequadamente, deve colaborar com os contribuintes. Até porque, como antes visto, o Poder Público age sob o signo do *"nostra res agitur*" e o interesse dos contribuintes é, também, interesse do Poder Público. Daí a necessidade de colaborar (de laborar junto), de cooperar (operar junto) com o contribuinte.

Nessa linha, tome-se um exemplo do modo, de boa-fé, de exercer direitos e competências e cumprir obrigações e deveres: não se pode aproveitar certas circunstâncias desfavoráveis a outra parte para delas tirar proveito. Realmente, não atua de boa-fé aquele que busca tirar proveito de outrem de forma sub-reptícia, explorando a situação desconfortável a este.

A prescrição de agir de boa-fé é portanto, e basicamente, um *como* agir, um *modo* de atuar. É significativa, primordial mesmo a relevância dessa constatação. Muitas disputas e contrariedades envolvem não propriamente o tributo que é exigido, ou mesmo seu montante, mas o modo com que a exigência se deu, entre outras razões por ter ocorrido em contrariedade à boa-fé objetiva.

Conforme afirmado em diversos partes deste estudo, a identificação mais precisa das consequências da aplicação da boa-fé objetiva depende dos fatos envolvidos. Daí a essencialidade da análise de casos concretos. É o que pretendemos fazer na última parte deste trabalho.

Neste momento, deve-se firmar a conclusão a respeito de como o princípio da boa-fé objetiva se impõe ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias: esse princípio atua como uma metanorma, que determina uma forma de agir, um modo de exercer competências. Elas devem ser exercidas com atenção aos parâmetros da lealdade, transparência e atenção aos interesses e necessidades da outra parte.

A despeito disso e frente a tudo que foi visto até aqui, tendo presente que a boa-fé consiste basicamente em um modo de atuar, é viável listar deveres que o Estado deve cumprir em sua atuação na relação jurídico-tributária para estar conforme com a boa-fé objetiva. A intenção aqui, é voltar-se mais a aspectos práticos, decorrentes de toda a abordagem teórica feita até aqui.

4.10. Os deveres decorrentes da boa-fé objetiva que o Estado deve cumprir nas relações jurídico-tributárias

Como muitas vezes repetido, a boa-fé tem conteúdo impreciso, vasto, com contornos indefinidos. Assim o é não só por sua natureza de princípio jurídico, de valor trazido para o mundo deôntico, mas também por sua origem e desenvolvimento e pela dependência das circunstâncias de fato específicas para poder identificar os deveres concretos dela decorrentes.

No transcorrer desse estudo pretendemos ter explorado e esclarecido como esse princípio atua na relação jurídico-tributária e, muito particularmente, tendo em vista a posição do Estado.

Pensamos, porém, ser necessário mais do que isso. É imprescindível um esforço adicional para identificar deveres específicos a que se submete o Poder Público, por decorrência do princípio da boa-fé objetiva.

Resta, portanto, agora, enfrentar a derradeira das quatro questões a que nos propusemos: seria viável elencar deveres, mais específicos, decorrentes da boa-fé objetiva impostos ao Poder Público? E, se positivo, quais seriam eles? O objetivo, aqui, é não restringirmos a elocubrações teóricas, essenciais que sejam, mas ir além, em busca do mundo empírico, para identificar deveres específicos (consequências práticas) do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias.

Confiamos que assim será facilitada a análise de casos concretos e a conclusão de como o Estado deve se comportar sob o império da boa-fé objetiva, vale dizer, de quais são seus deveres. É como tentar reunir, em grupos, casos que se repetem, deles extraindo fórmulas passíveis de serem replicadas em outros casos.

É o que passamos a fazer.

4.10.1. O Estado não pode adotar medidas, ainda que aparentemente concordes com a literalidade de enunciados normativos, que contrariem seus fundamentos e objetivos

Conforme exposto em dado momento neste trabalho, o princípio da boa-fé objetiva, por sua função corretora ou limitadora, proíbe, juridicamente[609], que o direito, o ordenamento jurídico seja utilizado contra ele próprio. Com isso desejamos expressar que enunciados

[609] Pode parecer redundante afirmar que um princípio jurídico estaria proibindo algo juridicamente. Se o princípio é uma norma jurídica, é óbvio que a proibição dele decorrente é uma proibição jurídica. Todavia, ansiamos por destacar que não se trata uma vedação moral ou de cunho ético. Trata-se do ordenamento jurídico, em razão de um princípio e por meio do modal deôntico proibido, vedando certo comportamento.

normativos, muitas vezes falhos, lacunosos, formulados sem ter em vista condições fáticas então inexistentes, não poderiam ser utilizados em sua literalidade se com isso forem contrariados os princípios jurídicos que fundamentam o próprio ordenamento jurídico[610].

O Poder Público, principalmente, não é autorizado a agir assim em um Estado Democrático de Direito, destinado "(...) a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social (...)" (preâmbulo da Constituição Federal).

O Estado deve agir pautado pela boa-fé objetiva, o que impede a adoção de medidas formalmente consentâneas com as regras jurídicas, mas em desconformidade com os princípios jurídicos, de modo a frustrar a confiança do particular no direito, mormente em sua lógica e coerência.

Deveras, deve-se identificar a finalidade das normas e o interesse a ser protegido. A identificação do que é um comportamento pautado pela boa-fé objetiva vem, em parte relevante, daí, pois esse comportamento é aquele coerente, harmônico com a finalidade e os interesses em jogo.

A expressão "em jogo" não é displicência. É escolha consciente. Como um jogo que se requer uma atitude de "fair play" – ou seja, um jogo honesto, mais do que simplesmente "parecer honesto" –, comportamento de boa-fé é aquele que atende as regras do jogo não somente formalmente, mas levando em consideração também a finalidade do jogo e os interesses envolvidos.

---

[610] Diogo Leite Campos nos brinda com reflexões inspiradas:
"É caminhar para o 'Direito em nós', no duplo sentido de que cada um de nós é capaz de reconhecer e de exprimir o sistema jurídico e os seus valores fundamentantes; e que a relação é necessariamente colectiva (efeito externo das obrigações, responsabilidade social, abuso da liberdade contratual, etc.).
(...)
A conduta contrária ao sistema é disfuncional. É esta disfuncionalidade intrasubjetiva que constitui a base ontológica do abuso de direito. Com efeito, um sistema jurídico postula um conjunto de normas e princípios de Direito, ordenado em função de um ou mais valores ou interesses. Este conjunto valida um conjunto de comportamentos que situando-se no espaço de liberdade do sistema, são juridicamente permitidos. O não acatamento das imposições, ou o ultrapassar o âmbito das permissões, contraria o sistema. O sistema jurídico enquanto conjunto de valores e de normas supera o somatório simples das nomas que o originam. (...) O sistema jurídico consubstanciar-se-á em permissões normativas específicas que, uma vez violadas, determinam a ilicitude. Mas também pode estar presente através do seu 'espírito' ('do sistema'), tornando ilícitos comportamentos que, embora concordantes com normas jurídicas concretas, vão contra esse próprio 'espírito' (valores fundamentantes e constitutivos do sistema)" (CAMPOS, Diogo Leite. Boa fé e segurança jurídica em direito tributário. In *Revista da Ordem dos Advogados*. Ano 68, vol. I. Lisboa: Ordem dos Advogados Portugueses. 2008).

É, assim, um comportamento objetivo. Não se trata de um comportamento segundo a intenção subjetiva. Se trata de pautar o comportamento objetivamente de certa forma.

Firme nessa conclusão, infere-se por decorrência que o Poder Público não pode incidir nas irregularidades do abuso de direito ou da fraude à lei.

Quanto ao abuso, sua ligação com o princípio da boa-fé objetiva está expressa no Código Civil, em seu artigo 187, ao estatuir que comete ilicitude "(...) o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes".

A expressão "abuso de direito" há muito acarreta certa perplexidade: como se fosse viável ao mesmo tempo ter e não direito[611]. Talvez por isso nosso Código Civil não utiliza a expressão[612]. Importa, porém, a clara previsão de ser ilícito, a título de exercer um direito, fazê-lo excedendo ("manifestamente") os limites impostos pelo fim econômico ou social do direito.

Explica Tulio Rosembuj que "(…) en el abuso se ejercita un derecho que el sujeto tiene reconocido, pero es un mal uso, el exceso, la injusta desmesura en el mismo, la extralimitación del poder que conforma el contenido del Derecho, con daño a otro, (…)"[613]. A ligação da boa-

---

[611] "Abuso de direito é expressão que encerra algumas perplexidades. Há uma ação que guarda conformidade com o direito posto, mas, ao mesmo tempo, é a ele contrária, por ser abusiva.
(...)
Tal contradição é superada por Louis Josserand. Segundo esse autor, a contradição desaparece quando se considera o termo direito em duas acepções diferentes: direito subjetivo e juridicidade. Há observância de limites de natureza formal, mas que contrariam o sistema jurídico como um todo." (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 148).
Alfredo Augusto Becker, porém, segue Jean Dabin e sustenta que Josserrand não teria dado resposta à altura à objeção de Planiol à teoria do abuso de direito:
"Demonstra Jean Dabin que Josserand não respondeu a este argumento de Planiol, quando observou que o ato abusivo do direito seria o ato que estaria respeitando uma regra jurídica singular, mas simultâneamente contrariando o direito considerado sob o ângulo da totalidade do sistema jurídico. Esta alegação de Josserand é um sofisma por duas razões. Primeiro equívoco: seria admitir um direito subjetivo contrário ao direito objetivo sôbre o qual necessàriamente êle se funda. Segundo equívoco: seria admitir regra jurídica com existência independente da totalidade do sistema jurídico." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 126-127).
A divergência, porém, é mais de nomenclatura, pois Becker não admite que o direito possa ser usado de qualquer forma, somente afirma que, onde se fala em abuso, haveria "simplesmente a prática de atos ilegais":
"A êste respeito pouco importa a expressão usada pelo legislador que, não raro, utiliza na fórmula legislativa a expressão 'abuso' (exemplo: abuso do usufrutuário, do locatário, etc.). Nestes casos, esta expressão não está significando o abuso do direito que ora se analisa, mas simplesmente a prática de atos ilegais; o legislador utilizou a expressão abuso do direito como sinônima de 'sem direito'." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 127).
A propósito de várias manifestações doutrinárias no direito civil a respeito do abuso de direito, vide: TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2002, p. 204-211.

[612] Há menção a "abuso de personalidade jurídica" (art. 50) e referência ao "abuso do locatário" (art. 570). Todavia, preferiu-se evitar o emprego da expressão "abuso de direito".

[613] ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 41. Tradução livre: "(...) no abuso se exerce um direito reconhecidamente do sujeito, mas

fé com o abuso do direito é destacada pelo mesmo autor, a demonstrar que ela não é exclusividade brasileira[614].

Ainda que existente essa ligação, não entendemos correto igualar as ilicitudes consistentes no abuso de direito e na violação à boa-fé objetiva. O Código Civil parece ter sido fundado nesse mesmo parecer. Tanto é assim que o artigo 187 reporta-se a três ilicitudes: (a) o excesso manifesto aos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito, que é a hipótese do abuso de direito; (b) o excesso manifesto aos limites impostos pela boa-fé objetiva; e (c) o excesso manifesto aos limites impostos pelos bons costumes.

Ainda que assim seja, nos parece que a prática consistente no abuso de direito, tomado como a contrariedade à intenção normativa que fundamenta e constitui o direito invocado[615], será violadora da boa-fé objetiva[616]. Deveras, não vemos como se possa afirmar conforme à boa-fé objetiva uma ilicitude consistente em um excesso configurador da contrariedade

---

é um mal uso, em excesso, o excesso injusto nele, a extralimitação do poder que conforma o conteúdo do Direito, com prejuízo ao outro, (...)".

614 "*La valoración del deber de buena fe desemboca en el abuso del Derecho, cuando el sujeto ejercita contra otro el derecho proprio en forma anormal o desmesurada, respecto a la finalidad para la cual está configurado. Y así se explica la presencia de la buena fe correctora del abuso del Derecho en el Código Civil*." (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47 – incluímos o "a" destacado, por nos parecer ser sua ausência um equívoco da edição. Tradução livre: "A apreciação do dever de boa-fé desemboca no abuso de direito, quando o sujeito exerce o seu próprio direito contra outrem de forma *a*normal ou excessiva, no que diz respeito ao fim para o qual está configurado. E assim se explica a presença da boa-fé corretora do abuso do Direito no Código Civil").

O Supremo Tribunal Federal também possui precedente no qual aproximou as figuras do abuso do direito e da violação à boa-fé:

"A instituição de hipótese de inelegibilidade para os casos de renúncia do mandatário que se encontre em vias de, mediante processo próprio, perder seu mandato é absolutamente consentânea com a integridade e a sistematicidade da ordem jurídica. *In casu*, a renúncia configura típica hipótese de abuso de direito, lapidarmente descrito no art. 187 do Código Civil como o exercício do direito que, manifestamente, excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Longe de se pretender restringir a interpretação constitucional a uma leitura civilista do Direito, é certo atentar para o fato de que, assim como no âmbito do Direito Civil, é salutar – e necessário – que no Direito Eleitoral também se institua norma que impeça o abuso de direito, que o ordenamento jurídico pátrio decerto não avaliza. Não se há de fornecer guarida ao mandatário que, em indisfarçável má-fé, renúncia ao cargo com o fito de preservar sua elegibilidade futura, subtraindo-se ao escrutínio da legitimidade do exercício de suas funções que é próprio da democracia." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI nº 4.578/DF, rel. o Min. Luiz Fux, sessão de 04/09/2003).

615 SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 494.

616 Assim, discordamos de Eduardo Tomasevicius Filho quando sustenta que as ilicitudes consistentes no abuso de direito e na violação à boa-fé objetiva podem configurar-se concomitantemente em alguns casos, mas nem sempre. A seu ver, seria possível a hipótese de abuso de direito, sem estar configurada a violação à boa-fé objetiva: "Valendo-se da teoria dos conjuntos, há uma intersecção entre boa-fé e abuso do direito: há casos de abuso de direito que não decorrem de violação do princípio da boa-fé, que são as hipóteses em que se abusa no exercício de um direito. Há, ainda, casos de violação do princípio da boa-fé que não decorrem de condutas abusivas e há casos – contidos na intersecção destes dois conjuntos – em que o abuso do direito é conduta contrária à boa-fé e casos em que a violação desta é abuso do direito, como nos casos em que há comportamentos contraditórios, que, no fundo, são comportamentos abusivos." (TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2002, p. 222-223). A nosso ver, a prática do abuso de direito configura concomitantemente uma violação aos deveres decorrentes da boa-fé objetiva. Em outro giro, uma prática com abuso não pode estar consentânea com os deveres decorrentes da boa-fé objetiva.

mencionada. A boa-fé requer uma coerência entre o comportamento pretensamente fundamentado no direito e a intenção normativa deste[617] ou, mormente quando se trata de atuação estatal, da função do direito envolvido. Sem isso, não há lealdade e a transparência almejada se perde.

Tome-se o seguinte exemplo: a maior parte dos tributos submete-se à exigência da anterioridade. Trata-se de regra constitucional, inspirada no princípio da segurança jurídica: os contribuintes precisam ter segurança sobre os custos tributários que lhe serão impostos no futuro próximo. Essa exigência e a maior concretização do princípio da segurança foram, porém, constitucionalmente arredados frente a outras demandas, interesses, preocupações de natureza extrafiscal. É o que ocorre com o chamado "imposto sobre operações financeiras", o IOF. Ainda que esse tributo também envolva um interesse fiscal, dado que o montante arrecadado com ele auxilia o Estado com seus gastos, é de clareza inquestionável sua função extrafiscal. A exceção à anterioridade não se deu por capricho do Constituinte, como se tivesse feito um sorteio aleatório para decidir quais tributos se submeteriam à anterioridade e quais não. Esse imposto não se submete à anterioridade por que razões de natureza extrafiscal podem levar à necessidade de sua alteração com efeitos imediatos. Logo, a utilização do IOF com o escopo exclusivamente arrecadatório, utilizando-se para tanto do efeito imediato de seu incremento, é, assim, o (ab)uso da exceção à anterioridade e à minoração das exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica.

Essa deturpação no exercício da competência tributária configura prática atentatória ao princípio da boa-fé objetiva: está desconforme com ele a adoção de medidas tributárias aparentemente concordes com a literalidade de enunciados normativos (no caso, a não submissão do IOF à exigência de anterioridade), mas que contrariem os fundamentos e objetivos desses enunciados.

Mais uma vez: o direito não pode ser usado contra o próprio direito. Fazê-lo é atentar contra a boa-fé objetiva e seus parâmetros, como os de transparência, lealdade e atenção aos interesses do alter e até colaboração com ele.

---

[617] "Antes de mais, conjuga-se o princípio da boa-fé com '*princípio' da coerência contratual* (melhor dizendo: a diretriz da coerência), pois atenta contra a boa-fé uma conduta contratual deslealmente contraditória. Serve, também, para fundar a vedação ao abuso, em sentido próprio, pois não será conforme à lealdade e à probidade o uso desmedido dos poderes contratuais." (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 670).

Algo semelhante se passa com a figura da fraude à lei (sendo que há a dificuldade adicional de diferenciar esta irregularidade do abuso de direito[618]). Nos limites deste trabalho (que não objetiva aprofundar estes temas, mas somente demonstrar sua aproximação com a boa-fé objetiva), pode-se afirmar que a fraude à lei é uma violação indireta à lei[619], um ataque sinuoso ao ordenamento jurídico no seu conjunto por meio da prática de um ato executado com amparo na chamada norma de cobertura[620]. Pode-se utilizar a expressão popular de um "drible no direito": subtrair-se à aplicação de uma norma, para tanto procurando respaldo/apoio em outra[621].

Pode-se falar, inclusive, em fraude à Constituição, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em alguns precedentes. Por exemplo, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.984-3/DF foi afirmada a impossibilidade de reedição de MP revogada, sob pena de fraude à Constituição[622]. Já na Reclamação nº 8.025/SP, relativo à eleição para o cargo de tribunal, foi identificada a frustração a preceito da Loman, que caracterizaria fraude à lei e à Constituição[623]. A mesma temática foi enfrentada no MS nº 28.447, tendo sido novamente admitida a figura da fraude à Constituição (embora tenha sido negado que ela tivesse

---

618 "Na prática, pelo menos, tornar-se-á muitas vezes bem difícil distinguir uma e outra figura, pois o comportamento a qualificar parecerá, senão o mesmo, idêntico ou semelhante." (SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 530).

619 "A fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei." (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário:* limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146).

620 "El fraude a la ley es un ataque indirecto al ordenamiento jurídico en su conjunto mediante la ejecución de un o una pluralidad de actos, que se concretan el amparo de una norma de cobertura en la obtención de un resultado prohibido por la norma prohibitiva o imperativa que se aspira a eludir." (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 38. Tradução livre: "A fraude contra a lei é um ataque indireto ao ordenamento jurídico no seu todo por meio da execução de um ou mais atos, os quais se realizam ao amparo de uma norma de cobertura na obtenção de um resultado vetado pela norma proibitiva ou imperativa que aspira iludir").

621 "Fundamentalmente, pode dizer-se que estamos perante a fraude à lei quando alguém procura subtrair-se à aplicação de certo preceito imperativo, mas ao mesmo tempo realizar o interesse que por ele é proibido prosseguir, através do recurso inusitado a outros tipos legais. O não preencher a hipótese da norma cujo imperativo seria normalmente aplicável, assumindo um comportamento que se vai acolher à previsão de uma outra norma, em vista da produção do mesmo efeito, é que distingue precisamente o acto *in fraudem legis* do acto *contra legem*: a actividade fraudatória está na fuga ao preceito imperativo para, através do recurso a uma norma diferente daquela a que se pretende escapar, lograr a obtenção do efeito que ela imperativamente proíbe, enquanto que o acto *contra legem* viola diretamente, frontalmente, a mesma específica proibição normativa." (SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005, p. 532-533).

622 "5. O sistema instituído pela EC nº 32 leva à impossibilidade – sob pena de fraude à Constituição – de reedição da MP revogada, cuja matéria somente poderá voltar a ser tratada por meio de projeto de lei." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, MC em ADI nº 2.984-3/DF, rel. a Min. Ellen Gracie, sessão de 04/09/2003).

623 "5. A incidência do preceito da LOMAN resulta frustrada. A fraude à lei importa, fundamentalmente, frustração da lei. Mais grave se é à Constituição, frustração da Constituição. Consubstanciada a autêntica *fraus leis*.
6. A fraude é consumada mediante renúncia, de modo a ilidir-se a incidência do preceito." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, Reclamação nº 8.025/SP, rel. o Min. Eros Grau, sessão de 09/12/2009).

ocorrido)[624]. Por fim, a ADPF nº 523, na qual, ainda que não reconhecida no caso concreto, foi admitida a figura da fraude à Constituição[625].

Sergio André Rocha faz importante alerta a propósito da anomalia que ele chama de "planejamento tributário estatal abusivo": "situações de leis formalmente válidas, mas artificiais, editadas em 'fraude à Constituição', (...)"[626]. E acrescenta: "A falta de instrumentos para o questionamento do desvio de finalidade e da artificialidade das leis torna-a um veículo de dominação do contribuinte pela legalidade formal"[627].

Ora, tal como exposto em relação ao abuso de direito, contraria o princípio da boa-fé objetiva a prática da fraude à lei (ou, ainda pior, à Constituição). Realmente, restaria caracterizada a deslealdade.

Portanto, pode-se dizer que um dos parâmetros, dos elementos característicos da boa-fé objetiva, e, por extensão, dos deveres aos quais o Poder Público está submetido é a vedação à violação indireta da norma jurídica ou ao ordenamento, ainda que pretensa e formalmente amparado em uma norma de cobertura.

Enfim, para estar conforme com o princípio da boa-fé objetiva, o Poder Público não pode adotar medidas, ainda que aparentemente concordes com a literalidade de enunciados

---

[624] Neste caso, oportuno mencionar trecho do voto (embora vencido, mas quanto a este fundamento) do Min. Cezar Peluso, quando explica que a fraude à lei, ou à Constituição, não requer a malícia ou o dolo, mas o simples evitar que uma norma cogente seja aplicada, contornando-a: "Não, porém, no campo da Teoria Geral do Direito, onde a famosa 'fraude à lei', a *fraus legis*, que é instituto que deita raízes no Direito Romano, nada tem de indagação subjetiva. Não se trata, no exame desse instituto, de verificar se a pessoa agiu, ou não, com propósito de vulnerar a lei, com propósito de causar dano a outrem, com propósito, enfim, de falsear alguma coisa. A 'fraude à lei' significa postura tendente a evitar que uma norma cogente, que incidiu, seja aplicada e, como diz Pontes de Miranda, mediante expediente de invocar-se outra norma, cuidando que o juiz se engane na aplicação das normas. Noutras palavras, a 'fraude à lei' pode ocorrer sem que as pessoas envolvidas tenham um mínimo ânimo de malícia, de má-fé, de dolo. Trata-se de colher dado objetivo, isto é, de verificar se há, ou não, expediente tendente a contornar a aplicação de norma cogente que incidiu, mas que não foi aplicada. Por quê? Porque se levou ou poderia levar o juiz a um engano. É disso que se trata no caso." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, MS nº 28.447/DF, rel. o Min. Dias Toffoli, sessão de 25/08/2011).

[625] "A própria redação do art. 102, § 1º, da Constituição da República, ao aludir a preceito fundamental 'decorrente desta Constituição', é indicativa de que os preceitos em questão não se restringem às normas expressas no seu texto, incluindo, também, prescrições implícitas, desde que revestidas dos indispensáveis traços de **essencialidade** e **fundamentalidade**. É o caso, v.g., de princípios como o da razoabilidade e o da confiança, realidades deontológicas integrantes da nossa ordem jurídica, objetos de sofisticados desenvolvimentos jurisprudenciais nesta Corte, embora não expressos na literalidade do texto da Constituição. É também o que autoriza o conhecimento, pelo menos em tese, da ADPF fundada em alegação de fraude à Constituição.

Isso porque os conteúdos normativos – preceitos – da Constituição são revelados hermeneuticamente a partir da relação entre intérprete e texto, tomada a Constituição não como agregado de enunciados independente, e sim como sistema normativo qualificado por sistematicidade e coerência interna." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADPF nº 523/DF, rel. a Min. Rosa Weber, sessão de 09/02/2021).

[626] ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. In GOMES, Marcus Lívio, OLIVEIRA, Francisco Marconi de e PINTO, Alexandre Evaristo (coords.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020, p. 65.

[627] *Idem.*

normativos ou utilizando-os como "norma de cobertura", contrariar os fundamentos e objetivos desses mesmos enunciados normativos e do ordenamento jurídico como um todo, tal como se dá nas irregularidades do abuso de direito e da fraude à lei ou à Constituição.

4.10.2. O Estado deve proteger a confiança despertada no contribuinte

Como visto, um dos elementos mais importantes da atuação da boa-fé objetiva é a atenção à situação da outra parte, no caso da relação jurídico-tributária, do contribuinte. "O princípio da proteção da confiança possui uma forte afinidade com o princípio jurídico geral da boa-fé (fidelidade e fé = *Treu und Glauben*). Fidelidade como 'manter confiança' e fé como 'fornecer confiança' tornam o princípio da confiança a ideia diretriz"[628].

Se as condições de fato tiverem levado o contribuinte, legitimamente, a esperar que fosse aplicável certo tratamento tributário, tendo ele guiando-se por essa confiança, o Estado deve respeitar a confiança gerada.

Em antigo, mas ainda atual voto proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 382.736-SC, o Ministro Humberto Gomes de Barros fez feliz analogia, para criticar repetidas mudanças na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Disse ele que tinha a sensação, como contribuinte que também era, que o Tribunal funcionava como a brincadeira "banana-*boat*" das praias, em que o piloto da lancha tenta derrubar os turistas:

> Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme boia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da boia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da boia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados." [629]

---

[628] TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. Vol. III, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 228.
"*El imperativo de no defraudar la confianza dispensada está en la base de la buena fe*." (ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 47. Tradução livre: "O imperativo de não fraudar a confiança dada é com base na boa fé").

[629] Superior Tribunal de Justiça, 1ª Seção, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 382.736, sessão de 08.10.2003, voto do Min. Humberto Gomes de Barros.
Talvez por conta de críticas como essa, do Min. Humberto Gomes de Barros, o atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estatuiu, no "caput" do art. 926: "Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente". Infelizmente, juízes, desembargadores e ministros com certa frequência desconsideram essa regra, que deveria ser básica, fundamentada na segurança jurídica, na proteção à confiança legítima e na boa-fé objetiva. Como exemplo, recuperamos fato já aludido. Em 2002, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu (por maioria de seis votos a três) que o sujeito passivo não tinha direito à restituição do ICMS pago no regime de substituição tributária de fato gerador presumido ("substituição para frente"), a não ser que o fato gerador não se realizasse (ADI nº 1.851/AL). Todavia, passados 14 anos, em 2016, o tema retornou ao Plenário do STF, em diferente formação, e a decisão foi oposta: é devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (RE 593.849). Em outras palavras, o Supremo não respeitou seu próprio precedente, contrariando frontalmente sua

O Estado não só não pode almejar o papel desse piloto que tenciona derrubar os contribuintes. Ele deve cuidar para que isso não ocorra involuntariamente. Bem ao inverso disso, o Estado deve esforçar-se para respeitar, considerar e colaborar com o contribuinte.

Em outras palavras, os deveres decorrentes do princípio da boa-fé objetiva não são de caráter subjetivo. Não impõe àquele obrigado somente que atue acreditando estar correto. Prescreve a adoção de diversas condutas positivas e negativas. Por isso, é menos relevante questionar se o Poder Público, ao agir como agiu, tencionava, conscientemente, prejudicar os contribuintes. O primordial é que sejam adotadas as condutas corretas, próprias da conduta ativa de boa-fé.

Perceba, ainda, que aqui (tal como o Ministro Humberto Gomes de Barro) não estamos tratando da confiança genérica no direito, pelos contribuintes em geral. Trata-se aqui da confiança de contribuintes específicos, decorrente de procedimentos determinados.

Com as palavras bem escolhidas, assim se expressou Roque Carrazza:

> Logo, as condutas do Poder Público devem ser coerentes. Não pode o Estado, de modo abrupto, modificar seu agir em relação ao administrado se em momento anterior lhe gerou a segurança e a certeza de que poderia praticar determinado ato, sem sofrer sanções.
> (...)
> Eventual 'mudança de opinião' do Fisco sobre determinado assunto poderá aplicar-se a situações futuras, impende dizer, que ainda vierem a se consolidar. As já perfeitas e acabadas não podem ser nem revistas nem, muito menos, invalidadas.[630]

O Estado deve proteger a confiança legítima que despertou em terceiros, os sujeitos passivos, e peca contra a boa-fé objetiva ao não agir assim.

Veremos, no derradeiro capítulo, com exame de casos concretos, hipóteses nas quais o Estado como um todo (por seus variados órgãos e em suas funções legislativa, administrativa e judiciária) deve zelar para proteger a confiança legítima criada no contribuinte.

---

missão de manter uma jurisprudência estável, íntegra e coerente. Como é sobejamente conhecido, a comunicação se dá não somente por palavras, mas também por fatos. O que o STF comunicou a todos os contribuintes é que não é recomendável confiar nas decisões dele próprio, pois sua deliberação de um momento pode ser oposta à de outra. Portanto, mesmo frente à resolução do STF contrária aos interesses dos contribuintes ou do Poder Público, convém continuar insistindo, ingressando com novas ações judiciais, pois o STF pode mudar de opinião. Ora, não age pautado pela boa-fé objetiva (não se trata de acusar o STF de atuar de má-fé subjetiva) o tribunal que desconsidera seu próprio precedente, pois ela pressupõe, entre outras coisas, a possibilidade de alguma previsibilidade. Difícil explicar porque desse comportamento. Talvez alguns julgadores se vejam como mais relevantes do que os tribunais dos quais eles participam, talvez acreditem que o art. 926 do CPC não lhes seja aplicável. Difícil a explicação, fácil a visualização dos efeitos: instabilidade, insegurança, excesso de demandas no Judiciário.

630 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 504-505.

4.10.3. O Estado não deve agir com contradição (vedação ao *"venire contra factum proprium"*)

Embora esteja ligado ao item anterior, é conveniente tratá-lo em separado, com reflexões próprias.

O Estado não deve incidir no condenável "*venire contra factum proprium".* Ele, como qualquer um e mais ainda por ter em vista o bem comum e inserir-se em relação sob o influxo do "*nostra res agitur",* se prende ao dever de coerência, a respeitar suas próprias manifestações anteriores. "Em suma, o Poder Público, tanto quanto qualquer cidadão, deve respeitar as conveniências e interesses do outro e não incorrer em contradição com a própria conduta (proibição do *venire contra factum proprium*)"[631].

> Uma vinculação administrativa pode surgir segundo a boa-fé na estreita relação jurídica permanente, porque o órgão financeiro tratou continuadamente, da mesma forma, certa situação material sob mesmas circunstâncias e, com isso, constituiu uma *(sic) exercício administrativo permanente/eficaz.*[632]

Isso não significa, é certo, a impossibilidade de mudança, a condenação à paralisia. Mudanças são possíveis, muitas vezes bem-vindas, em alguns casos são até imperativas. No entanto, o princípio da boa-fé objetiva impõe que essas eventuais mudanças ocorram de acordo com os parâmetros da boa-fé. Isso significa (1) que a mudança deve ser expressamente reconhecida, jamais escondida, feita com subterfúgios de quem tenta aparentar nada mudar quando procede a alterações e (2) que a mudança respeite os direitos legitimamente exercidos no passado, seus efeitos no futuro e até mesmo a manutenção do antigo tratamento temporariamente, tendo em vista as condições de fato.

Note-se que, por exemplo, o artigo 146 do Código Tributário Nacional, antes abordado, é nesse sentido: (a) ele exige que a modificação de critério jurídico "seja introduzida" e (b) é só a partir desse ato estatal que introduz a modificação que esta começará a valer para fatos geradores a ela posteriores.

Como é curial em relação ao princípio da boa-fé objetiva, a caracterização ou não do "*venire contra factum proprium*" depende da cuidadosa análise das condições de fato[633].

---

[631] *Idem, Ibidem,* p. 503.

[632] TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. Vol. III, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 228-229.

[633] Tome-se caso bastante divulgado da importação dos calçados da marca "crocs". Não se tratava propriamente de imposição de tributos na importação, mas de direito "antidumping". A despeito disso, por ser aplicado pela Receita Federal, em meio à importação, tendo sido utilizado na defesa os arts. 100, 142 e 146 do CTN, o caso foi analisado pelo CARF. Por voto de qualidade, foi dado provimento ao recurso voluntário da empresa. A divergência se deu porque, nos termos da Conselheira Relatora originária, houve tão somente revisão aduaneira que levou à reclassificação fiscal, algo que não levaria à aplicação dos arts. 100 ou 146. Foi sustentado: "Com efeito, o

Realmente, como é costumeiro nos estudos a respeito, requer-se que seja demonstrada a vinculação entre ato ou comportamento/atividade daquele gera a confiança e a expectativa gerada, vinculação essa que deve ser razoável[634].

Não só. Ao tratarmos da vedação ao "*venire contra factum proprium*" em geral, no capítulo anterior, transcrevemos lição de Judith Martins-Costa, que bem descreveu o entendimento que foi sendo construído a respeito ao longo do tempo. Diz ela que não basta alegar e demonstrar que o comportamento da outra parte – no caso, do Estado – foi incoerente. É imperioso demonstrar que o ato da parte que confiou – no caso, o particular/contribuinte – foi realizado por ele ter confiado no comportamento da outra parte – no caso, do Poder Público. Em outras palavras, o investimento de confiança por parte do contribuinte, investimento esse traduzido em atos ou atividades de sua parte. Só desse enquadramento decorrerão as consequências jurídicas do procedimento incoerente (o "*venire contra factum proprium*") por parte do Poder Público.

---

acatamento por parte da autoridade aduaneira de determinado enquadramento tarifário, durante o despacho, não constitui decisão definitiva nem tampouco possui efeito vinculante, eis que o despacho aduaneiro não representa um lançamento tributário e o desembaraço não se confunde com homologação de lançamento – aliás, deste se distingue por ter natureza e desiderato diferentes" (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, acórdão nº 3301-004.043, sessão de 29/08/2017).
A Conselheira Relatora designada, que proferiu o voto vencedor, destacou as especificidades do caso concreto. Teria ocorrido manifestação formal da autoridade fiscal no sentido de uma classificação aduaneira, o que constituía um critério jurídico. A conclusão posterior por outra classificação caracterizava alteração de critério jurídico. Embora não tenha sido mencionada a expressão "venire contra factum proprium", o caso foi um bom exemplo dessa irregularidade, pois a Administração Fiscal manifestou-se primeiro por uma classificação aduaneira, para depois pretender alterá-la com efeitos para o passado, ou seja, agindo contra seu fato próprio.
Confira-se a ementa do acórdão:
"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS E DIREITOS *ANTIDUMPING*. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. AFRONTA À SEGURANÇA JURÍDICA.
Considerando que no caso específico aqui analisado as mercadorias do contribuinte passaram por uma detalhada análise acerca da sua correta classificação fiscal e sobre a sua sujeição às normas de direito *antidumping*, tendo a fiscalização concluído, após a realização de vistoria técnica, pela necessidade de reclassificação fiscal do NCM inicialmente adotado pelo contribuinte (6402) para NCM 6401.99.90, inclusive com a cobrança de multa em razão da errônea classificação fiscal, conclui-se que a posterior lavratura de auto de infração indicando que o enquadramento correto seria no NCM 6402.99.90, ao invés do NCM 6401.99.90, representa mudança de critério jurídico, em nítido prejuízo da segurança jurídica que deve nortear as relações entre Fisco e contribuinte.
Não sendo plausível exigir do contribuinte que tivesse adotado classificação fiscal diversa daquela indicada no NCM 6401.99.90, indicado anteriormente pela própria fiscalização, em procedimento de análise detida e cautelosa, como sendo o NCM correto, não há como subsistir a cobrança de direitos *antidumping*, que devem ser aplicados apenas aos calçados classificados nas posições NCM 6402 e 6405."

[634] Por exemplo, Antonio Junqueira de Azevedo: "Os pressupostos de aplicação da referida teoria são quatro: a) a existência de ato ou atividade que cria em outrem uma expectativa – deve haver entre ato ou atividade e a expectativa uma vinculação de natureza causal; b) essa causa da expectativa deve ser razoável, ou seja, deve haver uma proporção entre o ato ou atividade e a expectativa; c) um investimento na expectativa – em geral, de caráter econômico, mas não necessariamente desta natureza; e d) um ato ou atividade de sentido contrário à expectativa criada. Havendo **frustração da expectativa**, configura-se uma violação da boa-fé objetiva." (AZEVEDO, Antonio Junqueira. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação da boa-fé objetiva ao Poder Público. In *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Minha Editora, 2005, p. 66).

Circunstância que convém ser ponderada é que a configuração do "*venire contra factum proprium"* não depende da contradição por parte de um mesmo órgão de um ente da Federação. Este é uno, embora composto de diversos órgãos, para fins de viabilizar o exercício de suas mais diversas competências. Todavia, a ação de um órgão em certo sentido é ação do Poder Público. Improcede, por isso e por exemplo, alegar que a Receita Federal poderia adotar posição diversa da manifestação de outro órgão da União Federal (no regular exercício de sua competência) sem configurar o "*venire contra factum proprium".*

O dever de proceder segundo os parâmetros da boa-fé objetiva não é do órgão fracionário do Poder Público, mas deste como um todo. Por isso, a manifestação de um órgão (certo que dentro de sua competência) vincula os demais. Afora isso, para o terceiro – o contribuinte – que em busca de segurança jurídica segue a manifestação oficial, a contradição – não importa se por órgãos diferentes – configura o "*venire contra factum proprium".*

O Judiciário, pelo Superior Tribunal de Justiça, já teve algumas oportunidades de assim se manifestar. Confira-se este precedente, a propósito de empresa que tinha o registro de produtora de sementes no Ministério da Agricultura, desconsiderado pela Receita Federal para fins de regime tributário que esse registro garantia:

> TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - PRODUTORA DE SEMENTES - ALÍQUOTA REDUZIDA - ART. 278 DO RIR - ART. 30 DO DECRETO N. 81.877/78, QUE REGULAMENTA A LEI N. 6.507/77.
> 1. É fato incontroverso nos autos que a recorrida se encontra registrada no Ministério da Agricultura como "produtora de sementes." É o próprio art. 30 do Decreto n. 81.877/78 que conceitua produtor de semente como *toda pessoa física ou jurídica devidamente credenciada pela entidade fiscalizadora, de acordo com as normas em vigor*. Tendo a recorrida obtido o registro competente, não cabia à União indagar ou desclassificar essa situação jurídica sem o procedimento adequado, a fim de excetuá-la da alíquota reduzida descrita no art. 278 do RIR (Decreto n. 85.450/80).
> 2. Ademais, ao assim pretender fazer, está a União inserida em patente comportamento contraditório, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a ninguém é dado *venire contra factum proprio*, tudo em razão da caracterização do abuso de direito. Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes.
> Recurso especial improvido.[635]

Como se percebe, o Tribunal foi claro no sentido de que posições contraditórias de diferentes órgãos da mesma União Federal caracteriza inadmissível comportamento contraditório desta.

---

[635] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, Segunda Turma, *REsp nº 396.483/PR, rel*. o Ministro Humberto Martins, sessão de 02/08/2007.

No entanto, em importante peculiaridade das relações jurídico-tributárias, são inicialmente inaplicáveis a estas as figuras de "*suppressio" e "surrectio*" (estreitamente ligadas à vedação do "*venire contra factum proprium*"), ao menos tais como vigoram no direito privado.

Relembrando, "*suppressio*" é a impossibilidade de exercício de certo direito, por não ter sido exercido durante considerável lapso de tempo ou, conforme expresso em decisão do Superior Tribunal de Justiça, é a redução do conteúdo obrigacional pela inércia qualificada de uma das partes em exercer direito ou faculdade.

Por sua vez, "*surrectio"* produz o efeito de criar um direito para aquele que consistentemente age como se o tivesse, sem resistência e até aceite da outra parte. Com isso, em nova situação jurídica, surge um direito original.

A relação jurídico-tributária, premida pela legalidade e legalidade estrita, não reconhece essas manifestações que alteram o direito. Por exemplo, não é porque a Administração Fiscal, por um longo tempo, não exige o recolhimento de tributo de um contribuinte específico, a despeito de este regularmente realizar a hipótese de incidência, que perderá o direito de exigi-lo, por se caracterizar a "*suppressio*". Em outro exemplo, se um contribuinte consistentemente e por vários anos reconhecer direito de crédito de PIS/COFINS pela aquisição de produto não qualificável como insumo, ainda assim não nascerá para ele o direito de, doravante, creditar-se por algo que não goza de amparo em texto legal.

O transcurso do tempo sem o exercício de um direito ou com a utilização de certo benefício, como se direito fosse, não acarreta a consequência de desaparecer um direito ou de nascer um direito na relação jurídico-tributária. Nem mesmo que o cenário tenha despertado a confiança em uma das partes a propósito da correção do comportamento tal como se apresentava.

Pode se dar, sim, algo distinto: a depender das condições jurídicas e fáticas ocorrer consolidação da situação passada, quando essa for favorável ao contribuinte. Com isso, a constatação de que a Administração Fiscal, por um extenso período, deixou de recolher um tributo devido pode acarretar o efeito de não mais poder exigi-lo em relação ao passado, mas podendo passar a fazê-lo para o futuro. Logo, não nasce para o contribuinte o direito de não lhe ser exigido o tributo se vier a realizar o fato imponível no futuro. Também a Administração não perde seu direito de exigir o tributo para o futuro. Em suma, a regra tributária não é alterada e será aplicável doravante.

Em outras palavras, embora imprecisas, é como se ocorresse o *"suppressio*" ou *"surrectio*" apenas quanto aos fatos passados, mas não para o futuro.

Todavia, para tanto – reconhecer algum efeito para o passado – devem ser consideradas as condições de fato. Assim, a mera falta de recolhimento de tributo inicialmente não gera qualquer efeito, por mais tempo que transcorra. No entanto, a conjuntura é outra se a apuração do tributo eventualmente devido requerer a participação da Administração Fiscal (digamos, um tributo sob o regime de lançamento de ofício, ou por declaração) e os enunciados normativos serem dúbios. Nesse caso, a Administração teria conhecimento (1) dos fatos ocorridos e (2) do comportamento do contribuinte de não recolhimento. Perceba-se que nesse caso não se trata somente do não recolhimento do tributo, ainda que por tempo meridianamente alongado. O contexto permite supor que contribuinte e Administração Fiscal tinham a percepção de que o tributo não seria devido[636]. O contexto fático pode, então, levar à conclusão de ter sido criado um estado de legítima confiança no contribuinte de que o tributo não seria devido. Junto com esse estado, vem o princípio da boa-fé objetiva, a prescrever que não pode o Estado seguir certo tratamento jurídico-tributário por tempo considerável para depois passar a aplicar para o passado tratamento inverso e mais oneroso.

Em situações como essa, melhor que pretender empregar as figuras do "*suppressio*" ou do "*surrectio*", é encaixá-las nos artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

Elcio Fonseca Reis, em sua obra sobre a boa-fé no direito tributário, expressa opinião distinta. Ele patrocina o entendimento de que o "*surrectio"* seria inviável na relação jurídico-tributária, mas o "*suppressio*" seria possível[637]. Ele dá, então, o seguinte exemplo, que nos parece pertinente reproduzir:

> Todavia, ainda assim pode-se recorrer ao instituto da *suppressio* nas hipóteses em que a inação da Administração se mostra criadora no contribuinte de uma aparente legalidade em seu procedimento, de forma que esta não poderia sancionar, no futuro, o procedimento adotado pelo contribuinte.
> Imagine que determinado contribuinte do imposto estadual sobre circulação de mercadorias emite diariamente notas fiscais para acobertar o transporte de mercadorias intermunicipais e que estas notas, ao passarem pelo posto de fiscalização, fossem carimbadas e conferidas diariamente, sem que em nada se opusesse a fiscalização.
> Decorridos meses ou anos desta prática reiterada pela Administração, que, fiscalizando e conferindo os documentos emitidos, sempre entendeu que estava

[636] Descarta-se, aqui, a irregular situação de corrupção ou irregularidades semelhantes, quando o representante da Administração dolosamente se omite e não faz as exigências tributárias que deveria.
[637] "Trazendo os conceitos de *suppressio* e *surrectio* para a seara do Direito tributário, percebe-se que há limites para a aplicabilidade da *suppressio*, e, no caso da *surrectio*, a impossibilidade de se lhe reconhecer a aplicabilidade, sob pena de se afrontar o princípio da legalidade." (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 121).

> correta a emissão dos documentos, determinado fiscal, ao iniciar um termo de fiscalização na empresa e solicitar os documentos fiscais por ela emitidos, entende que as informações fiscais ali contidas, notadamente o código fiscal da operação, não se mostravam corretos, lavrando auto de infração, exigindo penalidade, multa isolada pelo descumprimento de dever instrumental.
> Ora, se trata de caso que, reconheça-se, já encontra solução favorável ao contribuinte no ordenamento positivo, conforme se infere do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional. Seria hipótese de aplicação da teoria da *suppressio*, pois o direito da Administração Pública de penalizar o contribuinte por erro no preenchimento do documento fiscal não foi exercido durante meses, muito pelo contrário, a fiscalização nunca questionou o procedimento adotado, dando a entender que a conduta estava correta. Isto faz surgir na relação jurídica entre fisco e contribuinte uma confiança deste em relação ao procedimento adotado e que acaso fosse quebrada com a imputação de penalidade, seria extremamente injusto.[638]

A diferença do que estamos expondo com o escólio do autor aparentemente é mais de nomenclatura. Isso porque ele também, como nós, reconhece que a repetição de certo tratamento jurídico-tributário não leva à extinção do direito de a Administração Fiscal exigir para o futuro o tributo devido, ou os deveres tributários instrumentais corretos. Nem cabe falar que a mesma repetição levaria à aquisição de direito do contribuinte de não mais se submeter à exação tributária, ou de seguir cumprindo um dever instrumental inapropriado. O efeito está restrito ao passado. Vejamos a continuação da exposição de Elcio Fonseca Reis:

> Não há dúvida de que o contribuinte, ao realizar fato contido em norma de incidência tributária, se encontra sujeito a todos os efeitos desta subsunção e o agente de fiscalização tem o dever de ofício de cumprir e fazer cumprir o que determina a legislação tributária.
> Assim, a inação do fisco, embora proporcione ao contribuinte a garantia de não ser penalizado pela mudança de comportamento, não impede que o fisco retome suas atividades e passe a adotar novo comportamento, apenas impede que este projete efeitos retroativos para seus atos.[639]

Quer dizer, não pode a Administração Fiscal adotar o comportamento desleal de expressamente aceitar certo tratamento jurídico-tributário que foi adotado por um longo tempo pelo contribuinte e depois alterar sua posição para pretender penalizar o contribuinte. Aceitar certo comportamento e depois pretender puni-lo é incidir no condenável "*venire contra factum proprium"*. Todavia, só se pode falar em uma "*suppressio*" parcial, com efeitos para o passado. Por isso, entendemos preferível, em lugar de cogitar da aplicação da "*suppressio,"* simplesmente aplicar os artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional, sob a influência do princípio da boa-fé objetiva e da vedação ao "*venire* contra *factum proprium*".

---

[638] REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 121-122.
[639] *Idem, Ibidem,* p. 122.

4.10.4. O Estado deve agir respeitando e em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses do contribuinte

Conforme procuramos firmar em vários momentos, o princípio da boa-fé objetiva não implica somente um dever negativo. Atuar de boa-fé não consiste em simplesmente não agir de má-fé. É bem mais do que isso. A boa-fé objetiva implica deveres positivos. É a atitude de respeito ao outro elemento da relação jurídica e seus interesses e, até mais, uma atitude de colaboração com o outro.

Trata-se de parâmetro inteiramente aplicável ao Estado, em todas as suas facetas, na relação jurídico-tributária. É o que aponta também a doutrina estrangeira, como Tipke e Lang: "Boa fé ordena que, na relação jurídica tributária concreta, *cada um* tenha adequada consideração em relação ao legítimo interesse do outro (...)"[640].

Essa exigência talvez possa parecer exagerada a alguns e idealista e inatingível a outros. Não é assim e vale trazer um exemplo real de como medidas muitas vezes simples trazem consigo, até sem que nos apercebermos, o poder da ideia da boa-fé objetiva no mundo tributário.

Já faz longo tempo que as declarações de imposto sobre a renda de pessoas físicas no Brasil são feitas eletronicamente e há, basicamente, duas opções de declaração: a completa, na qual são levadas em consideração as despesas dedutíveis efetivamente incorridas pelos contribuintes, e a simplificada, na qual há um desconto padrão presumido, independente das despesas efetivas do contribuinte. Se, por exemplo, forem muitas despesas médicas no período, a declaração completa será vantajosa para contribuinte, que pagará menor imposto sobre a renda, talvez até tendo direito à restituição do que foi pago ao longo do ano. Inversamente, no caso de poucas ou nenhuma despesa dedutível (ou no caso de inexistência ou extravio de documentos), a declaração simplificada poderá ser mais benéfica ao contribuinte, pois poderá ainda ter alguma dedução, a reduzir o imposto sobre a renda a pagar.

A conformidade com a boa-fé objetiva, por colaborar com os interesses do contribuinte, reside no fato de o próprio programa de preenchimento da declaração do IR da Secretaria da Receita Federal do Brasil informar ao contribuinte quanto ele terá que pagar a mais de imposto sobre a renda ou quanto ele terá a restituir para cada uma das duas opções. Deixemos mais claro: é a própria Receita Federal quem informa a cada contribuinte não só que estão a seu

[640] TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. Vol. III, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 228.

alcance duas opções para calcular seu imposto sobre a renda devido, como também qual delas lhe será mais favorável.

Eis aí um perfeito exemplo de uma medida simples e plena da atitude de colaboração com os interesses do contribuinte, o que caracteriza um comportamento pautado pela boa-fé por parte do Poder Público.

Outro exemplo, já explorado aqui, é a previsão do artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013, segundo o qual as soluções de consulta COSIT e as soluções de divergência têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respaldam os sujeitos passivos que as aplicarem, independentemente de serem os consulentes[641]. Com esse dispositivo normativo, foi expandida a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional quanto ao aspecto pessoal, quando envolvida uma consulta tributária.

Mais uma vez, é elogiável providência de quem busca conduzir-se de acordo com a boa-fé objetiva, pois impõe o comportamento coerente da Administração, protege a confiança legítima dos sujeitos passivos e esposa atitude de compreensão e de colaboração com os interesses do contribuinte.

O princípio em tela exige atuação do Poder Público ativa e colaborativa com o contribuinte, visando o sucesso da relação jurídico-tributária. Deve ser abandonada a premissa que parece existir no sentido de que os contribuintes devem buscar o respeito a seus direitos e a Administração, a arrecadação dos tributos.

Em suma, mais do que respeito formal aos direitos do contribuinte, o Poder Público não pode se furtar ao dever de compreensão e de colaboração com os contribuintes.

4.10.5. O Estado deve agir no tempo devido (e com eficiência) sem atrasos injustificáveis

No subtópico anterior foram apresentados exemplos de práticas do Poder Público consentâneas com o princípio da boa-fé objetiva, pois desenvolvidas com compreensão dos interesses do contribuinte e até colaborando com este.

De outro lado, no entanto, o Poder Público peca muitas vezes em relação à boa-fé objetiva, por exemplo, quando deixa de agir com eficiência, no tempo devido, incidindo em atrasos injustificáveis e prejudiciais aos contribuintes.

---

641 "Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento."

Nessas hipóteses, no mínimo há descaso com os interesses do contribuinte, isso quando não se age frontalmente em oposição a eles, na equivocada concepção de que Estado e contribuintes estão em posições opostas, cada qual responsável por defender seus interesses, que se contrapõem aos da outra parte (uma lógica do "cada um por si").

Bem diferente disso e como já visto, o Estado não tem interesses particulares. A relação jurídico-tributária não se iguala a uma relação entre dois particulares, cada qual com seus interesses próprios, distintos daqueles do outro. Na relação jurídico-tributária, os interesses do contribuinte (quando legítimos e procedentes) são também interesse do Poder Público. Isso porque os interesses deste são os da sociedade, que presumivelmente foram formalizados no ordenamento jurídico. Por isso, não está à disposição de o Estado menosprezar pleitos legítimos do contribuinte, deixando de analisá-los com a presteza adequada.

Não há de se ter receio de fincar a posição de que o Estado se submete a deveres decorrentes da boa-fé objetiva mais exigentes do que aqueles dos particulares. Estes buscam seus interesses particulares nas relações jurídicas das quais participam, ainda que o devam fazê-lo pautados pela boa-fé objetiva. Já o Estado não busca (pois não tem) interesse particular. Busca o interesse da sociedade, da qual faz parte cada contribuinte.

A agressão ao princípio da boa-fé objetiva envolvida no nefasto descaso do Estado em verificar, no tempo devido, os interesses do contribuinte foi bem identificada por Roque Carrazza, em passagem já referida aqui: "Uma resposta tardia fere o próprio *princípio da boa-fé*"[642].

Por isso, peca contra a boa-fé objetiva a prática, disfarçada, dissimulada, mas percebida na prática, de retardar a obrigação de restituir indébitos tributários. Realmente, se um contribuinte ingressa com simples pedido de restituição (sem realizar a compensação), muito provavelmente terá que se socorrer do Judiciário para este obrigar a Administração a analisar o pleito, com base no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, mencionado anteriormente[643]. Prática atentatória a boa-fé e ao princípio da moralidade, como bem destacado, novamente, por Roque Carrazza: "Positivamente, o *princípio da moralidade* impede que o cumprimento das decisões

---

[642] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 511.
Em outra passagem da mesma obra, o autor asseverou: "Portanto, o atraso desleal do fisco em tomar uma decisão a seu cargo ou em rever uma conduta que, por largo tempo, adotou, levando o contribuinte a, confiantemente, realizar atos de disposição, não pode prejudicá-lo nem, muito menos acarretar-lhe sanções." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 506).

[643] "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

administrativas ou judiciais que envolvem restituição de tributos indevidos agrida o conceito de justiça, presente no âmago do nosso ordenamento jurídico"[644].

Quem também abordou esse condenável comportamento foi Regina Helena Costa:

> (...) não deveria o Fisco criar embaraços para devolver ao contribuinte aquilo que nunca lhe pertenceu, a não ser provisória e equivocadamente. Na prática, todavia, verifica-se exatamente a situação inversa: o Fisco lança mão de uma variadíssima gama de malabarismos administrativos e processuais para retardar, o máximo possível, o cumprimento dessa obrigação, colocando-se, mesmo, na posição de inimigo do contribuinte: a restituição da quantia paga indevidamente chega-lhe às mãos com demasiado atraso e, por vezes, sem a atualização monetária e os juros de mora devidos.[645]

Em conclusão, se agir pautado pela boa-fé objetiva é, entre outras demandas, agir com atenção aos interesses da outra parte e em colaboração com ela, o Estado a vilipendia quando cria embaraços aos interesses dos contribuintes, quando não os analisa em tempo razoável e até mesmo quando acredita que deve dar preferência à análise de questões que poderão acarretar aumento de arrecadação e deixa de lado aquelas que poderão acarretar restituições de valores recolhidos pelos contribuintes.

4.10.6. O Estado deve procurar agir com transparência e, antecipadamente, prestar as informações aos contribuintes que possam lhes interessar

Tome-se a constatação mencionada aqui algumas vezes: não é raro que enunciados normativos não sejam claros, ou não cubram adequadamente todas as variadíssimas situações fáticas possíveis, ou mesmo não sejam muito apropriados a novas situações que surgem. Com isso, são desencadeadas dúvidas e divergências, mais ou menos intensas, a respeito da abrangência dos enunciados normativos.

É possível também que, frente a novos dispositivos normativos, os contribuintes os interpretem de uma forma, mas a Administração Fiscal se mantenha silente, sem manifestar-se a respeito de como, a seu ver, certas situações fáticas deveriam ser tratadas a partir do enunciado. Todavia, ao manter-se inerte, a Administração transmite a impressão, aos contribuintes, de que o entendimento esposado por esses coincide com o dela.

Age mal a Administração nesse tipo de situação. Se há dúvida ou divergência a respeito da interpretação da norma ou a respeito de sua abrangência sobre certas situações, é seu dever

---

644 644 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 508.

645 COSTA, Regina Helena. O princípio da moralidade e a tributação. In: FIGUEIREDO, Marcelo e PONTES FILHO, Valmir (orgs.). *Estudos de direito público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 702.

expor o entendimento que julga apropriado com toda a presteza possível. Para isso, como visto, existem as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, como são "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (art. 100, "caput" e inciso I).

Omitir-se é pecar pela falta de atitude colaborativa. Com efeito, na ausência de esclarecimento da Administração Fiscal quanto a seu entendimento a respeito da norma e de sua abrangência, o sujeito passivo fica em situação vulnerável, sem saber se, aos olhos dos integrantes da Administração, ele está agindo em consonância ou não com o ordenamento jurídico. O panorama se agrava em tributos (hoje a maioria, como antes pontuado) submetidos ao regime de lançamento por homologação, no qual o contribuinte deve interpretar a norma, avaliar o fato, subsumir um ou outro e recolher o tributo eventualmente devido.

Vale, aqui, recordar a lição de Cláudia Lima Marques, a respeito da boa-fé nas relações consumeristas, mas igualmente cabível às relações jurídico-tributárias, por serem, ambas, entre partes desiguais, com a grave incumbência a uma delas de zelar inclusive pelo interesse da outra parte. Discorre ela sobre a inversão de papéis, tendo o Código de Defesa do Consumidor imposto ao fornecedor o dever de informar sobre o produto ou serviço oferecido. Não se exige do consumidor a atitude ativa, por exemplo, de ir atrás de um contrato sobre plano de saúde registrado em cartório de outra cidade. É o fornecedor quem deve informar o conteúdo do contrato, os riscos, exclusões e limitações; até mesmo informações sequer questionadas pelo potencial consumidor, mas que se presume poderem ser de seu interesse. É um novo patamar de conduta, de exigência, não sem mais admissível o chamado "*dolus bônus*"[646].

Algo próximo se passa na relação jurídico-tributária: o Poder Público tem o dever de prestar todas as informações aos potenciais sujeitos passivos que podem lhes interessar.

Por isso, não atua de boa-fé aquele que, frente a uma situação que suscita dúvida, não se apressa a clarear o cenário, que viabilizaria ao contribuinte o planejamento de seu comportamento. Deixar o outro (sujeito passivo) deliberadamente na insegurança jurídica é atentar contra a boa-fé objetiva.

Também muito grave é a Administração omitir-se, não prestar qualquer esclarecimento, e, após certo período – durante o qual o contribuinte seguiu a exegese dos dispositivos normativos que lhe parecia correta –, vir a divulgar seu entendimento contrário ao do

[646] MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*: o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 192.

contribuinte. Este, então, que se julgava adimplente com suas obrigações tributárias, de repente se descobre em débito fiscal aos olhos da Administração.

Nessas hipóteses estamos ainda na postura de falta de cooperação com o "alter" e com atrasos e ineficiência que por si sós já agridem a boa-fé objetiva.

4.10.7. O Estado não deve procurar se aproveitar de equívocos ou falhas, nem agir com malícia ou dolo (o "nemo auditor propriam turpitudinem allegans" minorado)

No entanto, é ainda mais condenável – frente a falhas de elaboração dos enunciados normativos e à ineficiência da Administração em prestar esclarecimentos – pretender aproveitar-se desse quadro fático e dele obter vantagens. Resta caracterizada a exploração de equívocos, imperfeições, falhas (às vezes inevitáveis, dada a imperfeição de qualquer labor humano), em atitude maliciosa, até dolosa, na tentativa de obter vantagens.

A hipótese não se encaixa à perfeição ao "*nemo auditor propriam turpitudinem allegans*", à tentativa de aproveitar-se da própria torpeza, mas dela se aproxima. Nessa figura, condena-se a torpeza, o dolo, a intenção subjetiva de prejudicar o outro.

Aqui pode não existir esse intento tão direto e claro de prejudicar o outro, mas há a malícia, a tentativa de aproveitar o cenário desvantajoso e de insegurança para o contribuinte, para o qual contribuiu a própria Administração, e dela extrair vantagens.

São casos em que, frente (a) a um enunciado normativo não claro, (b) sem esclarecimentos pela Administração, (c) com o contribuinte acolhendo certa interpretação, (d) a Administração, após período relativamente longo, anuncia sua compreensão mais restritiva ou mais onerosa ao contribuinte e ao mesmo tempo (ou logo após) concede um programa de parcelamento de débitos ou alguma outra vantagem para quem se adequar ao seu tratamento.

O quadro completo chega a parecer uma espécie de armadilha ao contribuinte. Este, frente a um enunciado normativo não claro e sem orientação, assume um comportamento que depois é condenado pela Administração, mas suavizado se ele, contribuinte, dispensar garantias ou se submeter à imposição tributária com algum benefício. É como se a Administração apenas estivesse esperando o momento oportuno para, de um cenário confuso, dele tirar vantagens.

Entretanto – e este é o ponto aqui –, o Estado não age de boa-fé quando se omite e depois tenta tirar vantagens para suavizar danos ao contribuinte decorrentes de sua (do Estado) própria omissão. Age o Estado como se tivesse interesses próprios, particulares, que não os da

sociedade e, ainda pior, em quase oposição a essa. O contribuinte deixa de ser uma parte a ser respeitada em seus interesses, mas um inimigo a ser ludibriado.

4.10.8. O Estado não deve agir como parte com interesses próprios ("*mea res agitur")* pois seus interesses são os da sociedade ("*nostra res agitur*")

O exemplo cogitado no subtópico anterior é gritante discrepância com o parâmetro do "*nostra res agitur*". Dissemos e convém insistir: quem opera sob essa fórmula e exerce função, em busca do interesse público, não deve visar proveitos particulares, mas o benefício da sociedade. Os funcionários da Administração Fiscal não têm o dever de arrecadar todos os tributos possíveis, com qualquer tipo de meio. Eles – como toda a Administração Fiscal – devem ter a missão de tutelar o direito tributário[647].

Daí que sua missão é tanto zelar para o recolhimento de todos os tributos devidos, quando para não recolher nada além de todos os tributos devidos. Não é só um contribuinte particular que tem o interesse de não pagar mais do que o devido. Esse interesse *deve ser* compartilhado pela Administração Fiscal. Esta também *deve* ter interesse em que o contribuinte não recolha mais do que o estritamente devido.

Essa conclusão traz à toma rumores que surgiram há poucos anos, de que a Receita Federal tinha conhecimento – em razão de seus registros eletrônicos com dados colhidos das operações econômicas – de contribuintes que inadvertidamente tinham recolhido, a título de tributos, valores superiores aos devidos. Embora tivesse esses dados, ela se mantinha silente.

Desconhecemos se tais boatos eram verídicos ou não. Entretanto, se eram verdadeiros, a atitude da Receita Federal configuraria atentado contra o princípio da boa-fé objetiva.

O Poder Público saber-se detentor de valores indevidamente recolhidos como tributos e nada fazer a respeito é aviltar o princípio da boa-fé objetiva, pois, em lugar de agir colaborando com os interesses do contribuinte, age contrariando-os. Locupletamento é inadmissível em cenário de boa-fé.

A conjectura também está desconforme com o dever de transparência. Manter-se em situação opaca, nebulosa, escondendo ou omitindo dados, não é ser transparente.

Não pode o Poder Público remanescer confortavelmente na posição passiva de, mesmo sem agir para prejudicar o contribuinte, nada fazer quando percebe o direito do contribuinte. O

---

[647] TIPKE, Klaus. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes.* Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 82.

Estado, por decorrência do princípio da boa-fé objetiva, por sua posição "*mostra res agitur*", tem o dever de atuar para zelar para os que os direitos dos contribuintes sejam respeitados[648].

Enfim, para estar conforme com o princípio da boa-fé objetiva, o Estado deve agir de acordo com a função pública, segundo sua posição de "*nostra res agitur*", com deveres derivados da boa-fé intumescidos. Não age de acordo com a boa-fé quando essas premissas são esquecidas e passa-se a ter em vista supostos interesses particulares apenas arrecadatórios.

4.10.9. O Estado não deve aplicar retroativamente novas interpretações mais onerosas aos contribuintes.

A despeito de termos tratado detidamente deste aspecto, convém retomá-lo, alinhado ao esforço de listar objetivamente deveres específicos a que se submete o Poder Público por decorrência do princípio da boa-fé objetiva: para estar conforme com os parâmetros dele decorrentes, é vedado ao Estado pretender aplicar retroativamente novas interpretações da norma tributária, quando mais onerosas ao contribuinte.

O princípio da boa-fé objetiva impõe a atuação leal, transparente e com atenção aos interesses da outra parte da relação jurídica e, até mesmo, em colaboração com ela, mormente em relações entre partes desiguais, nas quais uma delas, o Poder Público, exerce função, atua sob o signo do "*nostra res agitur"*, sendo destituído de interesses particulares. Nessa conjunção, não se pode conceber como alinhada à boa-fé objetiva a aplicação retroativa de novas interpretações dos dispositivos normativos mais onerosas aos sujeitos passivos.

Se o Poder Público, expressamente, por meio de "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (art. 100, I, do CTN), ou implicitamente, por meio das "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (art. 100, III, do CTN), comunicou aos particulares qual sua interpretação de um enunciado normativo, não pode depois, alterando sua compreensão (qualificando-se ou não o chamado "erro de direito"), pretender aplicar a nova exegese retroativamente. Fazê-lo:

(a) Não configura prática leal, pois lealdade pressupõe a fidelidade a compromissos ou "à palavra antes firmada". Logo, se antes foi, expressa ou implicitamente, transmitida a interpretação adotada pelo Poder Público, pretender aplicar nova exegese

[648] Acrescentamos, até mesmo por decorrência do princípio da isonomia, que o Estado deveria, tal qual o particular está, submeter-se à exigência de multas, moratória (quando esta for cabível, como o é, na esfera federal) ou de ofício, sempre que permanecer com indébito tributário. Não importa que o Poder Público não tenha agido de má-fé. O particular é apenado quando deixar de recolher tributos devidos, mesmo quando acredita (de boa-fé – subjetiva – e por fundadas razões) que não deve o tributo. A questão, então, não é a presença ou não de má-fé subjetiva. É, simplesmente, de conduta contrária ou direito.

retroativamente é não se manter fiel. Não se trata, aqui, de investigar uma ocasional atitude dolosa, de quem tenta enganar o próximo para assim tirar proveito. A boa-fé objetiva passa ao largo de inquirições subjetivas. Simplesmente não é atuar com lealdade aquele que, frente a dispositivos normativos postos, acolhe certa interpretação (portanto, se diz obrigado por ela), para mais tarde aspirar outra interpretação (prejudicial a outra parte) aplicável para o período anterior. Esse ato, em si, destituído de quaisquer inquirições de nível subjetivo, é desleal.

(b) Não configura prática transparente, pois assumir certo entendimento a respeito de dispositivos normativos é comunicar que se encontra a ele submetido. É dizer que se encontra obrigado a agir nos limites desse entendimento. Há transparência acerca de quais são "as regras do jogo". A outra parte, o potencial sujeito passivo, sabe, então, o que pode e o que não pode fazer, quais as possíveis consequências de seus atos e como a contraparte, o Poder Público, poderá agir. A mudança de entendimento significar alterar as "regras do jogo" quando este está em andamento. O que significa que o sujeito passivo não tem condições de antecipar as consequências de seus atos. Há imprevisibilidade. Não há transparência.

(c) Não configura prática atenta aos interesses da outra parte, pois, até como decorrência do que acaba de ser afirmado, o contribuinte tem todo o interesse de saber as consequências de seus atos: se o tributo será devido no caso de realizar o fato F', mas não se realizar o fato F'', ou que o montante devido será de $X ou $XX. O custo tributário é muitas vezes relevante e pode ser crítico para decidir o que fazer e como fazer.

Incontestável que a aplicação retroativa de novas interpretações mais onerosas ao contribuinte contraria o princípio da boa-fé objetiva.

E, como antes visto, na análise a propósito do artigo 100 do Código Tributário Nacional, não se trata de, somente, afastar eventuais penalidades, mas igualmente do próprio tributo. Insuficiente seria a proteção decorrente da boa-fé objetiva se afastasse a possibilidade de o Poder Público punir aquele que agiu de acordo com o próprio Poder Público, mas não o tributo.

A norma tributária é o resultado da interpretação do ser humano – com sua vivência, seu conhecimento, sua ideologia – dos dispositivos normativos. Ela não é um dado prévio, objetivo, ontológico, independente do ser humano. Se assim for, uma nova interpretação é uma nova norma e sua aplicação para reger fatos passados e acarretar débito tributário é equivalente a nada menos que cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da

vigência da lei que os houver instituído ou aumentado" (art. 150, III, "a", da Constituição Federal). Como antes firmado, o cânone da boa-fé objetiva impede que, por meio do atamento à literalidade do enunciado normativo, alcançar efeito oposto ao pretendido a ele. Afirmar que se trata da mesma lei, ***apenas*** com uma nova exegese, passível de levar à exigência de tributo com base em fatos passados, é inaceitável: ainda que obedecida a literalidade do artigo 150, inciso III, alínea "a", é frustrada a razão de ser desse dispositivo.

Reafirmamos, então, o que antes havíamos proclamado: é contrariar o princípio da boa-fé objetiva impor nova interpretação, mais onerosa ao contribuinte, de forma retroativa, seja para impor multas (algo vedado por força do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional), seja para exigir tributos.

4.11. Os limites aos deveres decorrentes do princípio da boa-fé objetiva

Ao longo de todo este estudo, procuramos demonstrar a importância do princípio da boa-fé objetiva para a relação jurídico-tributária e identificar os deveres que dele decorrem para o Poder Público. Estamos convencidos de que a efetiva obediência a esse princípio jurídico, valor que foi transposto para o mundo deôntico e que por isso é imposto juridicamente, tem o potencial de auxiliar a melhora da relação jurídico-tributária e da convivência entre o Estado arrecadador e o particular contribuinte.

Todavia, como afirmamos desde o início e é alerta comum a várias obras sobre o tema, o princípio da boa-fé objetiva não é panaceia para todos os males. Pretender, com base em alegações genéricas, conduzir/direcionar toda e qualquer questão para a boa-fé terá o efeito inverso de fortalecê-la. Será debilitá-la.

Por decorrência, é essencial apontar limites ao princípio da boa-fé objetiva. É o que pretendemos fazer aqui, ainda que rapidamente, até porque iremos somente rememorar aspectos já tratados ao longo deste estudo.

Um primeiro limite consiste justamente em o princípio da boa-fé objetiva não ser uma espécie de muleta para ser utilizada em qualquer caso, como um argumento coringa, utilizável quando não há outra razão melhor.

O princípio da boa-fé objetiva requer o conhecimento e análise profunda do sistema jurídico, de quais são os parâmetros axiológicos e os padrões de costume da sociedade em dado tempo e lugar, dos fatos envolvidos, para então viabilizar a aplicação dos parâmetros próprios que identificam uma atuação pautada pela boa-fé objetiva. O uso descompromissado do

princípio terá como efeito provável seu desvirtuamento e até sua deturpação, que poderá reduzir sua eficácia em outros casos, como decorrência de sua vulgarização.

Um segundo limite que pode ser mencionado é que o princípio da boa-fé objetiva não gera, por si só, obrigação principal tributária, ou seja, a obrigação de recolher um tributo. Similarmente, dele não decorre o surgimento do direito a não mais se submeter a uma obrigação tributária, ou mesmo a reconhecer créditos tributários nos tributos não-cumulativos (ICMS, PIS/COFINS). Tampouco o princípio cria novo dever instrumental ("obrigação acessória"), nem, de ordinário, o afasta em definitivo. As normas que estabelecem esses direitos são aquelas especificamente criadas com esse teor, pelo ente da Federação competente, no exercício de sua competência.

O campo no qual o princípio da boa-fé objetiva atua é de regular e com isso limitar o modo como direitos, obrigações, deveres e competências são exercidos. Nesse sentido, o princípio da boa-fé objetiva atua como uma metanorma, uma norma sobre normas ou sobre como essas normas devem ser cumpridas.

Por isso, nos parece equívoco sustentar que, tão só por decorrência do princípio da boa-fé objetiva um particular não pode se encontrar na posição de sujeito passivo.

O que pode acontecer é a boa-fé objetiva, por suas funções interpretativa e corretora, levar à interpretação e à aplicação da norma que a ajustem a esse princípio. Com isso, fatos que poderiam ser tributados pela literalidade do dispositivo normativo podem deixar de sê-lo ou custos que podem suscitar dúvidas a respeito do reconhecimento ou não de crédito sejam resolvidos positiva ou negativamente.

Mesmo nessas hipóteses, porém, não se trata do princípio da boa-fé, isoladamente, gerando ou afastando obrigações tributárias principais ou direitos de crédito. Trata-se do princípio, atuando em conjunto com outras normas, acima e ao lado delas, encurtando a moldura hermenêutica e auxiliando a aplicação dos enunciados prescritivos.

Um terceiro limite, sobre o qual já discorremos, ligado ao anterior, é que os institutos da "*surrectio" e "suppressio*", tal como existem no direito privado, não tem vez no direito tributário. Com efeito, a conduta reiterada em certo sentido, sem resistência da outra parte, ou demora no exercício de um direito não extinguem nem criam direitos para as partes da relação jurídico-tributária. Ao menos não o fazem com efeitos para o futuro. Realmente, como antes visto, a falta de recolhimento de um tributo devido, ainda que por ignorância, em atitude de boa-fé subjetiva do particular, não acarreta o nascimento, para ele, de não mais se submeter ao

tributo. Da mesma, exata maneira, o recolhimento equivocado, destoante das normas fiscais, de valores a título de tributo não gera uma nova obrigação tributária.

O que pode ocorrer é somente a consolidação do passado. Vale dizer e a título de exemplo, se valores deixaram de ser recolhidos no passado por conta de uma interpretação que vinha sendo adotada pelo Poder Público, a substituição dessa interpretação por outra, que se assume mais adequada, não viabiliza a exigência de maiores valores calcados nessa nova e mais onerosa interpretação.

Por isso, "*surrectio" e "suppressio*", tal como existem no direito privado, fazendo surgir novos direitos ou suprimindo antigos direitos, não são viáveis em relações jurídicas submetidas à estrita legalidade, tal como ocorre no direito tributário. Quando muito e imprecisamente, poder-se-ia falar em "*surrectio" e "suppressio*" mitigados, somente para o futuro.

Em suma, a mensagem principal, aqui, é que o princípio da boa-fé objetiva, com seu conteúdo fluído e incerto, tem limites, que devem ser respeitados.

4.12. Considerações finais

O princípio da boa-fé objetiva é, como qualquer outro princípio, fluído e inexato. Essas características se destacam ainda mais em decorrência do histórico conturbado, com diversas origens, evoluções e involuções, e sua dependência das condições de fato para identificar os deveres específicos dele decorrentes.

Entretanto, o desenvolvimento histórico, a jurisprudência, a doutrina e recentes dispositivos normativos forneceram suficientes elementos para dotá-lo de maior precisão, para fazer dele um valioso instrumento para melhorar a relação jurídica entre contribuintes e Poder Público.

Nessa trilha, fazemos nossas as reflexões de Fabio Merusi:

> *Si può pertanto concludere che la buona fede e la tutela dell'affidamento non sono un produtto delle constituzioni moderne perché, come ha detto ironicamente Leisner, modificando uma nota frase di Otto Mayer, 'le costituzioni passano, ma la tutela dell'affidamento resta'. C'era prima dele attuali costituzioni democratiche e, probabilmente, ci sarà anche in futuro, qualunque sia l'assetto costituizionale che si daranno gli Stati che affondano le loro radici culturali nel diritto romano*.[649]

[649] MERUSI, Fabio. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico: dagli anni 'trenta' all''alternanza'*. Milão: Giuffrè Editore, 2001, p. 9. Tradução livre: "Pode-se concluir, portanto, que a boa-fé e a proteção da confiança não são produtos das constituições modernas porque, como Leisner disse ironicamente, modificando uma frase conhecida de Otto Mayer, 'as constituições passam, mas a tutela da confiança permanece'. Ela existia antes das atuais constituições democráticas e, provavelmente, também existirá no futuro, qualquer que seja a estrutura constitucional que adotem os Estados que têm as suas raízes culturais no direito romano."

Estamos convencidos de que o princípio da boa-fé objetiva, se efetivamente respeitado, tem o potencial (com o perdão pela imagem piegas) de trazer uma nova aurora para as relações jurídico-tributárias. É crescente, nos últimos tempos, a preocupação em desenvolver o sentimento de cidadania fiscal. "O ato de pagar tributo não é visto – como deveria ser – como um exercício de cidadania fiscal"[650]. É lamentável, mas nosso sistema tributário nacional "(...) foi construído sobre os pilares da ameaça e de punição. Consequentemente, é um sistema litigioso. Há um enorme desafio de desenho institucional para que se consiga, efetivamente, plantar no contribuinte a semente da cidadania fiscal"[651].

Atento a esse horizonte, Marco Aurélio Greco defende ser imperioso retirar o interesse arrecadatório do Estado como o interesse principal a ser perseguido e, em seu lugar, deve-se prestigiar a sociedade:

> Prestigiar a sociedade civil é reconhecer o tanto de cidadania envolvido no debate tributário.
> Enfim, é transformar o debate tributário de modo que seu foco passe do tributo em si para a tributação como um todo e, com isto, alimentar a democracia em sua mais pura expressão para que o contribuinte deixe de ser objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade.[652]

Acreditamos que essas aspirações não são somente de natureza política. São, igualmente, imperativas prescrições jurídicas, que decorrem da Constituição Federal de 1988 e de diversos parcelas do ordenamento jurídico. Urge termos consciência disso, para que o princípio da boa-fé objetiva não seja devaneio teórico abstrato, mas uma norma jurídica efetivamente aplicada, limitando os deveres do Estado, tornando a relação jurídico-tributária menos conflituosa e auxiliando no desenvolvimento do sentimento de cidadania fiscal.

É premente o conhecimento (i) da aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva às relações jurídico-tributárias, (ii) de sua utilidade para melhoria das relações entre Poder Público e contribuintes e (iii) da posição favorecida do Estado e da corresponde maior nível de deveres a ele impostos decorrentes deste princípio. Agrava-se essa imposição por decorrência das tão faladas complexidade e instabilidade do mundo atual. Elas levam a que mais competências precisem ser exercidas pelo Poder Executivo e que mais demandas sejam levadas ao Judiciário. Nessa paisagem, princípios como o da boa-fé objetiva assumem feição mais importante.

---

[650] ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. In GOMES, Marcus Lívio, OLIVEIRA, Francisco Marconi de e PINTO, Alexandre Evaristo (coords.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020, p. 63.
[651] ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 66.
[652] GRECO, Marco Aurélio. Três papeis da legalidade tributária. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109.

Regras, limites e princípios mais exatos pouco a pouco cedem espaço às exigências de parâmetros normativos mais maleáveis, que sejam mais rapidamente adaptados às novas configurações da sociedade. Vide, nesse sentido (concorde-se ou não com o mérito do julgamento), a decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da delegação ao Poder Executivo para fixar as alíquotas da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP sobre receitas financeiras (RE nº 1.043.313/RS). O chamado "princípio da legalidade" foi mitigado pelo STF sem autorização constitucional para tanto.

Essa nova realidade dever vir acompanhada de maior atenção a princípios que não estabelecem limites formais, mas, sim, limites e exigências substanciais, tal como o da boa-fé objetiva.

De outro lado, porém, o princípio da boa-fé objetiva não é e não *deve-ser* como uma chave que abre a porta para a entrada de idiossincrasias, para subjetivismos de variada ordem, em suma, para tentar transpor para o ordenamento jurídico, como norma, preferências e ideologias pessoais, em prejuízo dos princípios e regras positivados.

(Ab) Usar do princípio da boa-fé objetiva como desculpa para tentar afastar regras jurídicas que não são do agrado do intérprete e aplicador da norma não é valorizar e aplicar esse princípio. É enfraquecê-lo, é desvalorizá-lo, é usar a boa-fé objetiva contra ela própria. Podemos afirmar que não age de boa-fé (subjetiva) aquele que deturpa a boa-fé (objetiva) tentando fazer valer suas opiniões pessoais.

A simplória menção ao princípio da boa-fé objetiva como suposto fundamento para uma conclusão, (1) sem detalhamento dos fatos, afinal, "(...) o Direito nasce do fato e ao fato se destina, (...)"[653]; (2) sem indicação da função que a boa-fé objetiva está a exercer, (3) sem especificação dos deveres dela decorrentes, (4) sem o ir e vir dialético entre normas e fatos, é indicação do mal-uso desse importante princípio. O descompromisso com a técnica é passo decisivo para a desvalorização do valor (para a redução de sua importância), que fora transposto para o ordenamento jurídico como princípio.

Essas etapas devem ser cumpridas e devem ser bem apresentadas em cada caso em que o princípio da boa-fé for trazido como elemento para decisão. Deve-se justificar, em suficientes detalhes, como ele opera no caso concreto.

---

[653] REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 199.

Como decorrência, não seria completo um estudo sobre o princípio da boa-fé objetiva que não apresentasse, frente a casos concretos, como ele pode atuar ou como efetivamente atuou para identificar a solução jurídica mais apropriada. É o que se passa a fazer.

5. ESTUDO DE CASOS – A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA EM CASOS CONCRETOS

5.1. Considerações iniciais

É ponto unânime nas manifestações doutrinárias mais profundas sobre a boa-fé objetiva a imprescindibilidade de ter em vista fatos para bem avaliar seu potencial. Redundará em fracasso pretender identificar consequências jurídicas precisas dela por meio da análise abstrata do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, a lição abalizada de Clóvis do Couto e Silva: "A conformidade ou desconformidade do procedimento dos sujeitos da relação com a boa-fé é, por igual, verificável apenas 'in concreto', examinando-se o fato sobre o qual o princípio incide, e daí induzindo o seu significado"[654]. Com enfáticas palavras, Teresa Negreiros declara: "(...) a boa-fé não tem conteúdo até o instante em que seu conteúdo é invocado"[655].

A boa-fé objetiva atua de forma diversa, por exemplo, da exigência constitucional da legalidade para a imposição de obrigações tributárias. Dela pode-se discorrer, em teoria, sem precisar se reportar a fatos específicos, que um decreto do Poder Executivo não pode instituir um tributo e que, com exceção das hipóteses previstas na Constituição Federal, é a lei aprovada pelo Poder Legislativo que estabelecerá a base de cálculo e as alíquotas. Pode-se debater a possibilidade de uma lei delegar ao Executivo a fixação das alíquotas precisas, obedecidos limites previstos na mesma lei (matéria analisada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.043.313 a respeito do aumento das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras). Não se quer dizer que os fatos não sejam relevantes aqui, mas, sim, que é viável empreender análises e chegar a conclusões com base somente nos dispositivos normativos.

De outro lado, também não se está afirmando aqui que é inviável qualquer exame de cunho teórico a respeito do princípio da boa-fé objetiva. Por certo que não é isso:

> (...) é, com efeito, muito diferente afirmar, de um lado, que a boa-fé impõe a consideração da finalidade da relação jurídica à luz das circunstâncias concretas, e, de outro, afirmar que a concreção do princípio da boa-fé não

---

654 SILVA, Clóvis do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 38.

655 NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 226.
Também Larenz: "O que querem dizer expressões como 'boa-fé', 'equidade' ou 'exigibilidade' não pode certamente indicar-se de modo exaustivo com a simples forma de uma explicação verbal ou uma definição, mas pode esclarecer-se mediante exemplos 'ilustrativos'." (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 350).

> permite parâmetros prévios, exatamente em razão da importância das circunstâncias específicas de cada caso.[656]

O ponto é que a riqueza, a amplitude, o potencial de atuação da boa-fé objetiva são desvendados somente com a detalhada exploração do cenário fático, em sua complexidade, frente ao princípio e ao todo do ordenamento jurídico. Foi justamente esse tipo de investigação que permitiu traçar certos parâmetros prévios e abstratos a propósito do modo de atuação da boa-fé objetiva.

São as condições fáticas que levam à conclusão de qual deve ser o comportamento pautado pela boa-fé objetiva e não propriamente o princípio da boa-fé objetiva que leva à conclusão de qual deve ser o comportamento em qualquer condição fática.

Vamos, então, analisar diversos casos discutidos nos tribunais e na doutrina nos últimos anos, na expectativa de que o princípio da boa-fé objetiva lance luzes que permitirão abordagem mais adequada.

5.2. O caso do imposto sobre importações e a imposição de aumento de forma inesperada e desleal com as informações prestadas

Em 1995, ainda no início do chamado "Plano Real", que tinha o objetivo – ao final conquistado – de debelar o problema crônico nacional da hiperinflação, a situação da balança comercial brasileira tornou-se um problema. Suas razões eram variadas: crises econômicas em outros países, desconfiança com o potencial de sucesso do plano, saída de recursos do País e, também, um volume elevado de importações. As reservas internacionais brasileiras rapidamente se reduziam.

Havia particular preocupação com o mencionado volume elevado de importações e, de modo particular, importações de automóveis. Para 2015 a previsão era que o número de automóveis importados passasse para 450 mil unidades[657]. Isso causava pressão sobre a nova moeda brasileira, com potencial aumento da cotação do dólar e ameaça de retorno da inflação em patamares elevados. A conclusão foi pela necessidade de diminuir a importação de alguns produtos, mas mantendo a cotação cambial em patamares relativamente reduzidos.

Os automóveis eram um dos produtos cuja importação vinha aumentando consideravelmente. Notícias da época indicam que em 1994 tinham sido importados 200 mil

---

[656] NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 233.

[657] Vide em FOLHA DE SÃO PAULO. *Carro importado deverá pagar 35% de imposto*. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/1/31/dinheiro/20.html. visto em 10/09/2021.

automóveis importados e a previsão é que essa quantidade aumentaria para 450 mil em 1995. Assim, por meio do Decreto nº 1.391, de 10/02/1995, houve aumento do imposto sobre importações sobre automóveis, de 20% para 35%. Todavia, o volume de importações permaneceu alto e as taxas de câmbio pressionadas.

A despeito disso, o Executivo Federal afirmava publicamente não existirem planos de nova alteração na alíquota do imposto sobre importações[658]. Eram manifestações de responsáveis pela gestão econômica. Muito possivelmente, empresas brasileiras, fiando-se nesses compromissos, firmaram contratos de compra de automóveis com empresas estrangeiras. Talvez tenham até mesmo se apressado a fechar contratos, acreditando que mais à frente o Executivo poderia modificar sua posição.

O fato é que veio a ser expedido, em 29/03/1995 (publicado no DOU de 30/03/1995), o Decreto nº 1.427, que aumentou a alíquota do imposto sobre importações de 35% para 70%, ou seja, dobrou-a.

Uma diferença substancial desse novo decreto é que o anterior, o Decreto nº 1.391/1995, havia estatuído que o aumento na alíquota não se aplicaria aos veículos já embarcados no exterior até a data da sua publicação. Para eles, seria assegurado o tratamento tarifário anterior[659]. Desse modo, o aumento da alíquota do imposto de importação desestimularia novas contratações, mas não oneraria aqueles negócios já firmados e cujo processo de importação efetivo (vinda para o Brasil) já não pudesse mais ser revertido sem custos econômicos inviáveis.

O Decreto nº 1.427/1995, porém, não trouxe regra semelhante. Com isso, mesmo negócios firmados antes de sua publicação, com o produto já embarcado no exterior, significando importação virtualmente inviável de ser revertida, estaria submetido ao aumento tributário.

As empresas que já haviam se obrigado perante os exportadores no exterior, com produtos embarcados, não tinham mais condições de desistir do negócio. Estariam inevitavelmente submetidas ao elevado e abrupto aumento das tarifas de importação.

---

658 Vide, por exemplo, em FOLHA DE SÃO PAULO. *Quem aprendeu as lições*. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/4/02/brasil/9.html.visto em 10/092021. A então Ministra da Indústria e Comércio, Dorothéa Werneck, teria assegurado que não haveria mudanças na política do Governo para os carros importados, ao mesmo tempo em que era decidido o aumento do imposto sobre importações.
Vide em FOLHA DE SÃO PAULO. *Alta do imposto reduzirá importações em US$ 5,3 bi.* Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/4/02/dinheiro/10.html. visto em 10/09/2021.
outras notícias.

659 "Art. 3º O disposto neste Decreto não se aplica aos veículos já embarcados no exterior até a data anterior à da publicação deste Decreto, para os quais é assegurado o tratamento tarifário anterior."

Desnecessário dizer ser provável que o maior custo dificultaria a revenda. O negócio de compra no exterior foi firmado esperando-se que o produto aqui chegaria a certo custo, existindo mercado para ele a um preço que comportaria esse custo mais certa margem de lucro. De repente, o produto chegaria ao mercado brasileiro a um custo muito superior, em razão do imposto sobre importações, custo esse talvez não aceito pelo mercado. O resultado seria ou a necessidade de venda com prejuízo, ou a demora muito maior para a venda a um preço condizendo com o novo custo.

Essa situação trouxe inconformismo às empresas importadoras. Ao menos parte desse inconformismo decorria das já referidas declarações públicas de integrantes do Poder Executivo Federal no sentido de que não haveria novos aumentos no imposto sobre importações. O inconformismo deu origem a diversas ações judiciais de importadores, pleiteando a aplicação da antiga alíquota de 35% às importações em curso, de modo que o aumento tributário impactaria somente as compras firmadas após o Decreto.

Houve inicial divergência entre juízes e Tribunais, com decisões a favor e contra os importadores. Ao final, o tema chegou ao Supremo Tribunal Federal, que firmou posição a favor do Estado. Entre os precedentes nesse sentido podem ser mencionados a Suspensão de Segurança nº 775-1/SP (sessão de 05/10/1995), o RE nº 225.602-8/CE (sessão de 25/11/1998), o RE nº 223.235-8/CE (sessão de 11/12/1998), RE nº 224.285-9/CE (sessão 17/03/1999) e RE nº 222.330-7/CE (sessão de 20/04/1999).

Tomemos como base o primeiro precedente mencionado. Ainda que tenha sido uma análise para a qual a questão de mérito não seria exaustiva (tratava-se de pleito de suspensão de segurança), nele já ficaram bem expostas as razões que vieram a ser acolhidas em definitivo pelo STF, bem como os argumentos apresentados pelo contribuinte.

Esta é a ementa do acórdão:

> Imposto de importação: automóveis de passeio: aumento da alíquota (CF, art. 153, I e § 1º): incidência sobre mercadorias já adquiridas, quando da edição do decreto: pedido de suspensão de liminar em mandado de segurança impetrado sob a alegação de ofensa ao ato jurídico perfeito: deferimento da suspensão, com base na relevância da tese contrária da União e da necessidade de salvaguardar os efeitos extrafiscais da medida: suspensão que se mantém, dado que ditos efeitos não foram definitivamente prejudicados pela remessa das divisas correspondentes à aquisição de mercadoria, dadas as providências governamentais tomadas para viabilizar a reexportação.

O objetivo dessa ação no Supremo Tribunal Federal foi de suspender a execução de liminar concedida pelo Tribunal Regional da 3ª Região. A liminar havia sido para que, no desembaraço dos automóveis de passeio adquiridos no exterior antes da edição do Decreto nº

1.427/1995, ficasse a empresa impetrante liberada do recolhimento do imposto sobre as importações à alíquota de 70%. Tal pedido fora fundamentado na garantia constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da Constituição) e dos princípios da moralidade (art. 37, "caput", da Constituição) e da segurança jurídica.

Por sua vez, o pedido de suspensão da segurança foi baseado na prerrogativa de o Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto sobre as importações, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, a qualquer tempo antes da ocorrência do fato gerador. Este, estatui o artigo 19 do Código Tributário Nacional, é a entrada do produto estrangeiro no território nacional. A mesma previsão consta no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, acrescentando o artigo 23: "Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44". Por isso, qualquer produto ingressado no território nacional depois da entrada em vigor do Decreto nº 1.427/1995 deveria ser onerado com a alíquota de 70%. Adicionou-se, ainda, que o interesse estatal não poderia ser sobrepujado pelo interesse particular, que não haveria ato jurídico perfeito, nem "surpresa", uma vez que o tributo em causa não se submete ao princípio da anterioridade.

Em reforço de argumento, foi abordada a situação de desequilíbrio pela qual passava a balança comercial do País, decorrente da retração da oferta de capital externo após a crise mexicana de dezembro de 1994. A medida governamental questionada seria de natureza regulatória, extrafiscal, que não teria visado precipuamente ao incremento do produto da arrecadação do tributo, mas, sim, ao desestimulo das importações, frente à "(...) festa de importações supérfluas a que se entregavam, deslumbrados, os segmentos mais abonados da classe média".

Por sua vez, a empresa destacava que os veículos já embarcados no exterior antes do Decreto não trariam qualquer reflexo à balança cambial, pois seus efeitos já teriam ocorrido por ocasião das remessas de divisas ou das cartas de crédito, sem as quais o exportador não teria efetivado o embarque das mercadorias. Por decorrência, o efeito para essas mercadorias seria meramente fiscal. O resultado da medida governamental seria deletério para toda a programação estrutural e comercial da empresa.

Os Ministros do STF, porém, não se sensibilizaram com os fatos e as razões expostas pelo contribuinte.

O Ministro Celso de Mello, por exemplo, em seu voto lembrou a doutrina de Aliomar Baleeiro e alegou que a prerrogativa de o Poder Executivo alterar as alíquotas, sem que tal alteração se submeta ao princípio da anterioridade. É prerrogativa que se destina a viabilizar a utilização desse tributo como expressivo instrumento de caráter extrafiscal, vocacionado a atuar como importante elemento de ação governamental na área de comércio exterior e no domínio das políticas econômica, monetária e cambial. O Poder Executivo necessitaria de instrumentos ágeis destinados a permitir a adequação do imposto sobre importações aos objetivos maiores da política cambial e do comércio exterior. E veio a concluir:

> Vê-se, **portanto**, em função da norma que descreve o momento de ocorrência do fato gerador concernente à importação de bem despachado para consumo (**DL 37/66**, arts. 23 e 44), que a alíquota incidente sobre as importações de mercadorias entradas em território nacional é definida pela norma vigente no momento em que se efetivou o **registro da declaração** apresentada pelo importador à repartição alfandegária competente, sendo irrelevante, **para esse específico efeito**, a data da celebração, no Brasil ou no exterior, do contrato de compra e venda relativo ao produto importado, ou, então, o instante em que embarcadas as mercadorias adquiridas no estrangeiro, ou, ainda, o momento do ingresso **físico** desses bens em território nacional.

A propósito da irrelevância da medida tributária para os produtos já embarcados no exterior e até mesmo pagos ao exportador estrangeiro, o Ministro Sepúlveda Pertence, relator, assim contrapôs:

> Os argumentos de mérito da agravante sintetizados no relatório não abalam a plausibilidade da pretensão fiscal questionada.
> Impressiona à primeira vista o raciocínio de que, na espécie, efetivada a remessa das divisas, o efeito da importação sobre a balança comercial já se consumara, com o que não haveria mais o que salvaguardar da alegada finalidade extrafiscal da elevação da alíquota do imposto sobre a importação.
> Sucede, como é notório, que, precisamente para tais casos, a fim de viabilizar a recuperação das divisas despendidas antes da elevação da alíquota e, ao mesmo tempo, reparar o consequente prejuízo dos importadores, o Governo viabilizou a reexportação das mercadorias alcançadas pela restrição fiscal (cf. D. 1.623 e Portaria 217, do Ministro da Fazenda, ambos de 8.9.95).

Esses, basicamente, os fatos, dispositivos normativos e argumentos. O princípio da boa-fé objetiva não chegou a ser mencionado pela Suprema Corte. Não obstante, ele nos parece decisivo para a boa solução da lide posta.

A questão que se põe é se o Estado teria agido pautado pela boa-fé objetiva (i) ao alterar, abrupta e drasticamente, a alíquota do imposto sobre importações, (ii) após representantes do Governo Federal terem afiançado que isso não ocorreria, (iii) alcançando não só negócios já firmados com exportadores no exterior, mas inclusive mercadorias já embarcadas e até pagas.

A propósito do primeiro ponto, o STF fez abordagem correta. A Constituição Federal é clara em excepcionar o imposto sobre as importações da regra da anterioridade[660]. Como bem exposto, apoiado em doutrina reputada, essa exceção não é fruto de arbítrio ou capricho do Constituinte, mas escolha consciente e racional amparada no objetivo de fornecer ao Poder Executivo um instrumento tributário rápido e eficaz de afetar o comércio exterior, a balança comercial e o mercado cambial.

Inegável que todo aquele que decide dedicar-se à importação e revenda de produtos importados deve estar consciente de que os produtos que importa podem ter suas alíquotas alteradas rapidamente, por não estarem submetidas à discussão pelo Congresso Nacional e por poderem ser impostas no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicado o instrumento normativo que as houve instituído ou aumentado.

A tributação é mais um elemento imprevisto, acompanhado, por exemplo, da instável taxa de câmbio. No momento em que o negócio de importação é fechado a cotação cambial pode estar um patamar, que pode ser alterada substancialmente quando a remessa de recursos para o pagamento é realizada, podendo sofrer nova relevante mudança quando a mercadoria chega ao País e está apta a ser comercializada.

Enfim, são muitos e relevantes os imprevistos a que o negócio de importação de produtos e revenda está submetido. A alíquota do imposto sobre as importações é somente um deles. Aquele que se dedica a essa atividade deve, então, estar razoavelmente preparado para imprevistos.

Entretanto, este ainda não é o cenário completo. O aumento do imposto sobre a importação de automóveis aconteceu após representantes do Poder Executivo Federal darem declarações no sentido de descartar esse tipo de medida. É certo que medidas normativas e tributárias podem ser consideradas desnecessárias em dado momento e depois serem tidas por

---

[660] "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
II - cobrar tributos:
(...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
(...)
§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.
(...)
Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
(...)"

adequadas frente a mudanças das circunstâncias. Não se pode pretender vedar alterações de posicionamentos, como se a não adoção de uma medida jurídico-tributária em certo momento e mesmo sua expressa rejeição inviabilizasse sua escolha no futuro. Se as condições de fato se alteram, igualmente pode ser modificada a avaliação quanto à conveniência no acolhimento de medidas tributárias.

O busílis é se as declarações expressas prévias formam um cenário fático suficiente para que o princípio da boa-fé objetiva atue, de modo a restringir o exercício da competência concedida pela Constituição Federal ao Poder Executivo para alterar a alíquota do imposto sobre importações com efeito imediato.

Recorde-se que, para ministrar o princípio da boa-fé objetiva requer-se a consideração dos fatos e de seu contexto, em um movimento dialético de ir e vir dos dispositivos normativos aos fatos, de modo a identificar se está presente o substrato factual suficiente para concluir pela relevância do princípio ao caso e como ele atuaria, quais as consequências dele decorrentes.

Por isso, embora as declarações expressas dos representantes do Executivo Federal não criem obrigações jurídicas, são elementos fáticos relevantes a serem considerados. Na terminologia luhmanniana, são irritações no sistema jurídico, das quais podem, seguido a autopoiese, derivar elementos jurídicos, como a decisão judicial quanto ao tratamento tributário a ser dado a uma importação negociada e cujo processo já havia se iniciado quando da publicação do Decreto nº 1.427/1995.

Muitas das características da boa-fé objetiva antes tratados merecem ser retomados neste momento.

A boa-fé objetiva tem uma função de controle, que também pode ser tida como função de bloqueio. Ela limita o exercício de direitos subjetivos e das competências do Estado. Sejam direitos subjetivos, sejam competências do Estado, inclusive do Poder Executivo, eles devem ser exercidos pautados pela boa-fé objetiva.

Por isso, não basta afirmar, como fez o Supremo Tribunal Federal, que a Constituição afasta o imposto sobre importações da regra da anterioridade, autorizando que o Poder Executivo altere suas alíquotas para vigência imediata. Tal afirmação, sem maiores considerações, é simplória. A competência deve ser exercida em torno da boa-fé objetiva.

Isso significa, entre outros pontos, o respeito à palavra dada. É decorrência da contribuição germânica, do "*treu und glauben*", ao desenvolvimento da boa-fé objetiva: a ideia de honradez, de cumprimento às juras proferidas. As declarações dadas por um representante

do Governo, enquanto representante e como um dos responsáveis pela adoção das medidas, não são destituídas de valor, não são meras afirmações descompromissadas. Elas assumem a qualidade de uma posição do próprio Estado. E não se pode assumir que o Estado esteja traindo a confiança da população, por meio de afirmações externas em um sentido, enquanto são preparadas medidas em direção oposta.

Óbvio que há medidas jurídicas que não convêm serem declaradas com antecipação. Sua comunicação pode retirar efetividade da medida e pode até mesmo agravar o quadro negativo que se objetiva combater. São, porém, situações extremas, que devem estar muito bem caracterizadas. Mesmo em tais hipóteses, porém, deve-se evitar a declaração expressa com certo conteúdo, enquanto se preparam medidas opostas.

Essa situação mina a confiança do contribuinte e da sociedade. O sentimento transmitido é que estes são como marionetes que o Estado, por seus integrantes, conduz para um lado, para em seguida, subitamente, passar para o lado oposto, com os membros do corpo da marionete se embaralhando, o tronco já na nova orientação enquanto as pernas ainda estão no rumo antigo[661].

Para ter segurança e, também, atuação pautada pela boa-fé, o Estado deve permitir e garantir um estado de coisas que viabilize a calculabilidade por parte do contribuinte[662]. Este deve ser capaz de, se não predizer o exato tratamento jurídico futuro de suas condutas presentes, quando menos calcular as consequências possíveis. O cenário em que isso não é viável não é um quadro em que vigora a boa-fé.

---

[661] Cassiano Menke aponta que imprevisibilidade no tratamento jurídico-tributário atenta contra a própria liberdade do particular. Realmente, o exercício da liberdade pressupõe certo grau de previsibilidade quanto às consequências do ato. Se se desconhecem as consequências, pois as previstas quando do exercício do ato podem ser alteradas a qualquer momento, em qualquer intensidade e para qualquer direção, a liberdade é tolhida. Eis suas relevantes ponderações: "No entanto, se, no momento da prática desses atos, existe uma consequência jurídica que futuramente é modificada pelo próprio Direito, o cidadão age esperando uma consequência e, na verdade, é regulado por outra norma que modifica essa mesma consequência. Se liberdade é exercício autônomo da razão, com a possibilidade de escolha entre alternativas de ação e respectivas consequências, a mudança, no futuro, das regras vigentes no passado, com influência sobre os atos praticados no passado, faz com que o cidadão seja submetido a uma escolha 'forçada'." (MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material:* definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 59).

[662] "Além de as inovações normativas radicais e abruptas restringirem os interesses individuais do contribuinte numa situação concreta, é importante ressaltar que elas também abalam a confiabilidade no ordenamento jurídico como um todo e limitam a exigência de calculabilidade. Há um problema de segurança jurídica em sua dimensão objetiva. Cria-se desconfiança quanto ao comportamento estatal. Isso porque quem muda radicalmente de comportamento, sem tornar possível qualquer tipo de previsão quanto à referida alteração, semeia desconfiança. Há abalo da credibilidade do ordenamento jurídico. É natural que, nessa situação, as pessoas passem a não mais acreditar nas promessas do Poder Público. O receio é de que o comportamento desleal possa ser reeditado a qualquer momento. Esse 'clima de desconfiança' estabelece, por sua vez, ambiente impróprio para o exercício da liberdade. Ele afeta seriamente o desenvolvimento futuro dos planos de vida dos cidadãos, ou seja, compromete, como se disse, a exigência de que o Direito possa ser razoavelmente previsto quanto aos seus efeitos futuros (calculabilidade)." (*Idem, Ibidem*, p. 211).

Daí Cassiano Menke lecionar, tendo em vista o parâmetro da proteção da confiança:

> De acordo com esse critério, o sujeito que agiu em razão de uma base normativa legitimamente confiável e que, por isso, dispôs, mais ou menos intensamente, dos seus direitos fundamentais, deve ser protegido em face de modificações normativas. Nesse âmbito normativo, o Estado deve agir positivamente, respeitando o exercício passado e orientado de direitos que se deu com base nos seus próprios atos.[663]

Casa bem recordar aqui o famoso voto do Min. Humberto Gomes de Barros, ao qual fizemos referência antes, proferido no julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 382.736-SC: o Estado não pode atuar, voluntária ou involuntariamente, consciente ou inconscientemente, de modo a tentar "derrubar" o contribuinte, ou seja, retirar-lhe a segurança de que está "pisando em solo firme" das manifestações proferidas por integrantes do próprio Estado. Incorrer nessa forma de atuação significa ser contrário aos parâmetros da boa-fé objetiva. É vedado aos representantes do Estado dar declarações com certo teor, no sentido de não adoção de uma medida tributária, de modo que os contribuintes orientem suas condutas e seus negócios levando em consideração essa postura, ao mesmo tempo em que é discutida a implementação dessa mesma medida. A exigência da lealdade, ínsita ao princípio da boa-fé objetiva, é desprezado.

Neste momento vale retomar a lição de Clóvis do Couto e Silva, da obrigação como um processo[664]. A relação jurídica é dinâmica, "nasce, vive e morre"[665]. Mais do que isso, há deveres que antecedem até mesmo a instauração da relação obrigacional específica[666].

É o que ocorre aqui e merece ser salientado. O dever de proceder inspirado pela boa-fé objetiva no exercício da competência do Poder Executivo Federal de fixar as alíquotas do imposto sobre importações antecede a relação jurídico-tributária específica entre contribuinte e Estado, instaurada pela realização da hipótese de incidência tributária.

---

663 MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material:* definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 143.

664 "A presente obra, *A obrigação como processo*, tem por finalidade salientar os aspectos dinâmicos que o conceito de dever, revela examinando-se a relação obrigacional como algo que se encadeia e se desdobra em direção ao adimplemento, à satisfação dos interesses do credor." (SILVA, Clóvis V. do Couto. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 17).

665 A expressão é de Cláudia Lima Marques (MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor:* o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 182).

666 Cláudia Lima Marques destaca que há deveres que antecedem a própria instauração de relação jurídica específica: "Esta visão dinâmica e realista do contrato é uma resposta à crise da teoria das fontes dos direitos e obrigações, pois permite observar que as relações contratuais durante toda a sua existência (fase de execução), mais ainda, no seu momento de elaboração (de tratativas) e no seu momento posterior (de pós-eficácia), fazem nascer direitos e deveres outros que os resultantes da obrigação principal. Em outras palavras, o contrato não envolve só a *obrigação de prestar*, mas envolve também uma *obrigação de conduta*!" (MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor:* o novo regime das relações contratuais. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 183).

Em outras palavras, a prescrição de boa-fé objetiva no âmbito do direito tributário não se dá somente no seio da relação jurídico-tributária já existente, mas antes dela, por exemplo, no exercício da competência tributária.

O princípio da boa-fé objetiva também requer a transparência. Mais uma vez, de certo há ocasiões em que o Poder Público não pode anunciar com antecipação certas medidas. O próprio aumento do imposto sobre importações de um produto, se anunciado com relativa antecipação, poderá levar à aceleração das importações, de modo a evitar o futuro aumento, agravando o quadro negativo que se tenta combater. Logo, o dever de transparência não exige, em toda e qualquer circunstância, o anúncio prévio de medidas tributárias a serem adotadas.

Ainda assim, um conteúdo mínimo do dever de transparência, que decorre do princípio da boa-fé objetiva, não pode ser desconsiderado. Dar declaração pública descartando certa medida tributária, ao mesmo tempo em que sua adoção é discutida internamente, não é apenas falta de transparência, é agir no extremo oposto a ela. É atuar com incongruência, de modo disparatado, é transmitir a mensagem que o Estado não é confiável, que uma declaração com certo conteúdo talvez signifique seu oposto.

Esse tipo de conduta não chega a caracterizar o "*venire contra factum proprium",* mas resvala nele. É um ir, um agir, contra a declaração própria.

Por fim, o caso do aumento abrupto e elevado do imposto sobre as importações de automóveis igualmente leva ao resgate da ideia de que a atuação pautada pela boa-fé objetiva exige o respeito ao outro, a atenção aos interesses do outro. Não basta somente ser detentor do direito ou da competência de agir de certo modo. O exercício do direito e da competência deve levar em consideração o interesse do outro. Peca por falta de boa-fé aquele que se limita a agir no exercício de seu direito, tendo em vista somente seu interesse, em menosprezo aos interesses do outro.

O Poder Executivo Federal poderia e, mesmo, deveria estar preocupado com a situação da balança comercial e com os riscos inflacionários decorrentes de possível desvalorização cambial descontrolada. Poderia acreditar que o melhor instrumento para lidar com esses riscos seria onerando as importações via tributação. São escolhas de política econômico-tributária que cabem ao Poder Executivo, segundo definição de competência da Constituição Federal.

Todavia, não poderia desprezar os interesses do outro, os contribuintes, no caso, empresas que adquiriram produtos no exterior fiando-se nas declarações de que seu custo na tributação da importação estaria limitado a 35%. Elas de repente viram esse custo dobrar (não

foi um simples ajuste de alíquota), com o risco de não conseguir revender os produtos sem assumir prejuízos que poderiam ser mortais.

Um Estado Social de Direito, como o que a Constituição Federal de 1988 prescreve, existe não como um fim em si mesmo, mas para o bem da sociedade. Por isso, não se concebe que a relação do Estado com o contribuinte se dê sob o signo da fórmula "*mea res agitur".* Como sustentado, o Estado deve agir em prol do interesse público, ou seja, o "*nostra res agitur".* Não que ele deva considerar os interesses individuais de cada contribuinte, mas, sim, o da sociedade.

O princípio da boa-fé objetiva é mais relevante em casos nos quais uma parte da relação jurídica tem maior dependência da outra parte, em razão do grau de impacto das medidas desta parte àquela. O contribuinte que exerce a atividade econômica de importação de produtos e de sua revenda no mercado interno é fortemente impactado por aumentos elevados e abruptos do imposto sobre importações. Tem, assim, alto grau de dependência desse tratamento.

Recorde-se que a percepção da necessidade de acolher os parâmetros da boa-fé objetiva floresceu na Roma antiga, nas relações de clientela, com algo grau de dependência.

A situação difere daquelas nas quais as medidas adotadas por uma parte acarretam poucos efeitos em outra. Em cenários assim, ainda que o respeito à boa-fé objetiva continue imperioso, o descaso para com ela não tem o potencial de prejuízo elevado. Já nas hipóteses como as aqui refletidas, a boa-fé assume ares de grande sensibilidade e o respeito a seus parâmetros se impõe com mais força.

Logo, fixemos outras asserções: (a) as medidas adotadas pelo Estado devem levar em conta o grau de dependência do contribuinte e dos atos por ele realizados do Estado e (b) a viabilidade da adaptação do contribuinte[667].

A resposta do Relator do AGRSS nº 775-1/SP, Ministro Sepúlveda Pertence, frente a esse menosprezo com os interesses do outro, o contribuinte, é desalentadora. Alega ele que seria viável recuperar as divisas despendidas pelo importador brasileiro antes da elevação da alíquota e reparar o prejuízo dos importadores, pois o Governo Brasileiro viabilizou a reexportação das

[667] "O ato estatal retroativo pode atingir o contribuinte em circunstâncias nas quais não é mais possível a este alterar o curso de ação já definido e adotado. Há casos em que, por tudo o que fez em razão da manifestação estatal modificada, o contribuinte fica impedido de reorientar a sua conduta diante da nova disciplina normativa. Vale dizer, em razão de questões jurídicas e econômicas envolvendo os atos já praticados, o curso de ação do particular não pode ser *retroativamente elaborado*. Por isso, o grau de proteção do contribuinte em face da retroatividade é intenso." (MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material:* definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 197).

mercadorias alcançadas pela restrição fiscal, conforme Decreto nº 1.623/1995 e Portaria nº 217/1995, do Ministério da Fazenda.

Inicialmente, deve-se atentar que o aumento do imposto sobre as importações perpetrado pelo Decreto nº 1.427/1995 passou a produzir efeitos a partir de 30/05/1995. Já as duas outras normas mencionadas pelo Ministro Sepúlveda Pertence datam de 08/09/1995, tendo sido publicadas em 11/09/1995. Ou seja, a apontada alternativa ou solução surgiu apenas quase depois de 4 meses e meio.

Não só. O procedimento aprovado não era simples, mas, sim, burocrático e não aplicável para todos os casos. Dependia de autorização da Secretaria da Receita Federal, mediante requerimento do interessado, que deveria se dar antes do registro da declaração de importação.

Afora isso, o sucesso na medida dependia do sucesso na negociação do importador brasileiro com o exportador estrangeiro. Este deveria compreender e aceitar a devolução da mercadoria e restituição de valores já pagos em razão do inopinado aumento da tributação pelo Governo Brasileiro.

Mesmo que isso tudo acontecesse, o importador brasileiro ainda teria prejuízos, com os eventuais custos do transporte da mercadoria de vinda ao território brasileiro e retorno, dos possíveis gastos que teve com a negociação para compra dos produtos, investimentos que havia feito em seu negócio no Brasil para revender as mercadorias importadas, além de outros.

Enfim, a alegada solução aventada pelo Ministro Sepúlveda Pertence é inconsistente, inapropriada para recuperar e reparar o prejuízo dos importadores. Trata-se, antes, de solução meramente formal, mas aparente, ilusória, quando se procura verificar sua efetividade. Equivocou-se o Ministro Sepúlveda Pertence, possivelmente por falta de informações suficientes.

Aqui pode-se firmar outra conclusão: alternativas, opções, pretensas soluções não efetivas, mas meramente formais ou adotadas a destempo e, por isso, ilusórias, atentam, por si sós, contra a boa-fé objetiva. Não está de acordo com a conduta proba, atenta aos interesses do outro, admitir o prejuízo a terceiro, mas não o enfrentar devidamente.

A conclusão a que se chega é que a competência do Poder Executivo de alterar as alíquotas do imposto sobre importações, sem submissão à anterioridade, não pode ser exercida de qualquer modo. Ela deve ser exercida pautada pelo princípio da boa-fé objetiva. Isso significa ser imperioso prosseguir com respeito a declarações feitas, sem ações em sentido

contrário a estas, com a transparência possível e considerando aos interesses do outro, o contribuinte.

No caso, isso poderia ser plenamente realizado com medida normativa semelhante a que constou no Decreto nº 1.391, emitido antes do aumento da alíquota para 70%. Como mencionado antes, seu artigo 3º estatuiu que a alíquota fixada por esse Decreto não se aplicaria aos veículos já embarcados no exterior até a data anterior à da publicação desse Decreto, sendo assegurado a eles o tratamento tarifário anterior.

Por fim, como se sabe, medidas restritivas, adotadas com um objetivo em vista, devem respeitar o postulado da proporcionalidade, inclusive o requisito de adequação. A medida deve ser adequada para o objetivo declaradamente perseguido[668].

No caso concreto, o aumento das alíquotas do imposto sobre importações era ou quando menos podia ser compreendido como medida adequada para desestimular e reduzir as importações, reduzindo a pressão sobre o câmbio e melhorando a balança cambial. Novamente, o ponto fulcral, aqui, não é a medida em si, mas a forma como ela foi adotada.

Impor o aumento da alíquota sobre as importações já contratadas, eventualmente até já pagas e embarcadas, nenhum efeito teria sobre o objetivo declaradamente perseguido. O efeito cambial já teria ocorrido, no caso das importações já pagas, ou esse aumento seria incapaz de impedir uma importação já contratada e/ou já em andamento (com mercadorias embarcadas no exterior).

O aumento da alíquota do imposto sobre importações só era uma medida adequada para desestimular e reduzir as importações ainda não pagas, com produtos ainda não embarcados e, mesmo, com compra e venda ainda não finalizados. Paras essas, o único efeito seria aumento de arrecadação, mas não as consequências alegadamente pretendidas[669].

---

[668] No dizer de Humberto Ávila: "A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim" (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 210).

[669] "Imagine-se, a esse respeito, a majoração da alíquota do imposto de importação para proteger a indústria nacional. Suponha-se que o objetivo do referido aumento seja desincentivar a compra de certo produto do exterior. Nesse caso, aplicar a nova alíquota às operações pendentes, cujos bens importados já chegaram ao Brasil, mas ainda não foram desembaraçados, é uma medida inadequada. Isso porque a importação já ocorreu. Vale dizer, a liberdade já foi irreversivelmente exercida. O comportamento humano não pode mais ser objeto de indução. Por esse motivo, Ávila sustenta, com acerto, haver um desvio de finalidade nesses casos. O fim anunciado pelo Estado é o indutor. Contudo, a finalidade efetivamente promovida é arrecadatória. 'Institui-se para induzir, porém cobra-se sem induzir'. Por isso, o uso de um ato indutor com efeito retroativo é vedado, pelo menos, por dois motivos: o ato é *inadequado* quanto ao fim de indução e, consequentemente, *injustificado* quanto à finalidade de arrecadação, como visto anteriormente." (MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material:* definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 208).

A imposição tributária mais onerosa, inadequada para alcançar os fins supostamente perseguidos, a par de atentatória à igualdade, à liberdade e ao devido processo legal, é igualmente destoante do princípio da boa-fé objetiva. Realmente, como afirmar ser de boa-fé uma medida onerosa inadequada para seu objetivo? A boa-fé objetiva exige transparência, mas a adoção de medida inadequada sinaliza que há intenções não declaradas. A boa-fé objetiva impõe respeito aos interesses da outra parte, mas a adoção de medida inadequada envolve o desprezo por esses interesses, com o Estado (uma parte) impondo ônus e prejudicando os contribuintes (a outra parte) mesmo sendo incapaz a medida, inapropriada para objetivo que justifica a alteração de alíquotas sem submissão à anterioridade.

Outra conclusão factível, portanto, é que o princípio da boa-fé objetiva prescreve que a adoção de medidas tributárias onerosas deve ser adequada para o fim declaradamente perseguido, pois a medida inadequada está em descompasso com as exigências de transparência e de respeito ao contribuinte.

Em suma, o caso concreto do aumento elevado e abrupto do imposto sobre importações de automóveis, após declarações de integrantes do Poder Executivo Federal em sentido oposto, contraria o princípio da boa-fé objetiva, permitindo firmar as seguintes conclusões:

a) O princípio envolve o respeito à palavra dada. Se integrantes do Estado dão declarações públicas descartando certas medidas tributárias, a mudança de entendimento é possível e aceitável juridicamente, porém, a boa-fé objetiva exige o cuidado com aqueles que tenham firmado seus atos e negócios a partir das declarações públicas firmadas.
b) É exigível um conteúdo mínimo do dever de transparência. Dar declaração pública descartando certa medida tributária, ao mesmo tempo em que sua adoção é discutida internamente, não é apenas falta de transparência, é agir no extremo oposto a ela. É atuar com incongruência, de modo disparatado, é transmitir a mensagem que o Estado não é confiável, que uma declaração com certo conteúdo talvez signifique seu oposto.
c) O Estado deve permitir e garantir um estado de coisas que viabilize a calculabilidade por parte do contribuinte. Ainda que seja inviável ao contribuinte predizer o exato tratamento jurídico futuro de suas condutas presentes, deve ser viável quando menos calcular as consequências possíveis. O cenário em que isso não é viável não é um quadro em que vigora a boa-fé.

d) A prescrição de boa-fé objetiva no âmbito do direito tributário não se dá somente no seio da relação jurídico-tributária já existente, mas antes dela, por exemplo, no exercício da competência tributária.
e) Elemento básico da boa-fé objetiva é o respeito aos interesses do outro. Assim, o Estado não pode desprezar os interesses legítimos e a confiança justificável dos contribuintes. Deve levá-los em consideração.
f) A conclusão anterior é reforçada nas hipóteses em que o contribuinte tem elevado grau de dependência do Estado e dos atos por realizados e da maior ou menor viabilidade da adaptação do contribuinte.
g) Se for aprovada uma medida tributária mais onerosa, sob certa justificativa, mas com alcance mais amplo do que o necessário para alcançar o objetivo alegadamente declarado, eventuais alternativas ou opções de procedimento devem ser soluções efetivas e não meramente formais ou adotadas a destempo. Soluções ilusórias atentam contra a boa-fé objetiva.

A conclusão final é a que a competência do Poder Executivo de alterar as alíquotas do imposto sobre importações, sem submissão à anterioridade, não pode ser exercida de qualquer modo. Ela deve ser exercida pautada pelo princípio da boa-fé objetiva.

5.3. O caso dos benefícios fiscais: revogação e "guerra fiscal"

Um tema de direito tributário que também merece ser analisado à luz do princípio da boa-fé objetiva é o da chamada "guerra fiscal", envolvendo julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade de normas estaduais concedendo benefícios concernentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS.

Como é sobejamente conhecido, a Constituição Federal prescreve, em seu artigo 155, § 2º, XII, "g", que cabe à lei complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados". Não se questiona que as regras constantes da Lei Complementar nº 24/1975 foram recepcionadas pela Constituição Federal como suprindo o regime imposto pelo mencionado artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição.

Portanto, não remanesce dúvida de que, para um Estado-Membro conceder um benefício tributário relativo ao ICMS, ele deve obter a aprovação unânime dos Estados, em reunião para a qual tiverem sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal (sob a

presidência de representantes do Governo Federal)[670]. Posteriormente[671], esse colegiado passou a se denominar Conselho de Política Fazendária, o CONFAZ[672].

Ocorre que, como também se sabe, do dever-se não se chega necessária e automaticamente ao ser e há distância entre as prescrições jurídicas da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/1975 e a obediência às mesmas pelos Estados-Membros. Foi, durante muito tempo, assustadoramente comum a aprovação de normas estaduais concedendo benefícios tributários relativos ao ICMS sem chancela do CONFAZ.

A constitucionalidade dessas normas estaduais acabava sendo questionada junto ao Supremo Tribunal Federal. Este, de forma pacífica, sem qualquer variação (até ante a clareza das normas aplicáveis), declarava-as inconstitucionais.

Ocorre que, por variadas razões, esse procedimento não era tão eficiente quanto desejável. Entre outras razões para tanto podem ser apontadas: (1) A análise da constitucionalidade de uma norma pelo Supremo Tribunal Federal depende de este ser provocado. O Tribunal não pode ser proativo e decidir autonomamente que analisará a

---

[670] "Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.
§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.
§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes."

[671] Foi o Convênio ICM nº 08, 1975, quem estatuiu em sua cláusula primeira: "O colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a se denominar 'Conselho de Política Fazendária', regendo-se pelo Regimento anexo".

[672] Há certa crítica por parte de alguns no sentido de a exigência de unanimidade ser inadequada, pois praticamente inviabiliza a concessão de benefícios tributários pelos Estados-Membros, impedindo a utilização do ICMS como instrumento de política pública. Todavia, goste-se ou não, a Constituição Federal delegou ao Poder Legislativo a aprovação de lei complementar com as condições a serem cumpridas para viabilizar a concessão de benefícios tributários baseados no ICMS. E a Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada pela Constituição Federal e ainda não foi alterada a respeito dos requisitos nela impostos. Em outras palavras, o Constituinte e o Poder Legislativo, soberanos em suas decisões, é que entenderam por bem que o ICMS seja utilizado como instrumento de política pública de modo muito limitado. Não se deve confundir a crítica à oportunidade das decisões políticas do Constituinte e do Poder Legislativo com questionamento da constitucionalidade dessas decisões. As exigências e elevadas restrições contidas à utilização do ICMS como instrumento de política pública não são inconstitucionais. Essa querela foi levada ao Supremo Tribunal Federal na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 198/DF. A maioria dos Ministros acompanhou a Min. Cármem Lúcia, que votou pela improcedência, por ter como constitucional a exigência de unanimidade contida na Lei Complementar nº 24/1975. A ementa ficou com esta redação: "ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. § 2º DO ART. 2º E ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR N. 24/75. NORMAS ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO DE 1988. CABIMENTO DA ADPF. ICMS. EXIGÊNCIA DE UNANIMIDADE ENTRE OS ENTES FEDERADOS REPRESENTADOS NO CONFAZ PARA A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO CONCESSIVO DE BENEFÍCIO FISCAL. RATIFICAÇÃO POSTERIOR DO ACORDO POR DECRETO LOCAL. EFETIVIDADE DO DISPOSTO NA AL. G DO INC. XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RECEPÇÃO DAS NORMAS IMPUGNADAS PELO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL VIGENTE. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E DEMOCRÁTICO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL JULGADA IMPROCEDENTE" (Supremo Tribunal Federal, Plenário, sessão de 18/08/2020).

constitucionalidade de uma norma. Desse modo, se e enquanto a norma estadual não for formalmente questionada perante o Poder Judiciário (seja por uma ação judicial que tenha começado em primeira instância até chegar ao Supremo Tribunal Federal, seja diretamente a este Tribunal, por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade), ela permanecerá válida e aplicável. Trata-se do postulado da presunção de constitucionalidade das leis. (2) O Supremo Tribunal Federal, por variadas razões, como o elevado número de processos para serem julgados, não é ágil. Um processo costuma demorar muitos anos para ser analisado, período durante o qual a norma questionada persiste presumidamente válida e gerando efeitos. (3) Ao longo do tempo alguns Estados-Membros praticaram o condenável estratagema de revogar uma norma cuja constitucionalidade tivesse sido questionada perante o Supremo Tribunal Federal e substituí-la por outra, com conteúdo muito semelhante. O objetivo era evitar o julgamento pela Suprema Corte (entende-se ser inviável a análise da constitucionalidade de uma norma não mais vigente).

O fato é que, por variadas razões, o combate às normas estaduais concessivas de benefícios tributários relativos ao ICMS, aprovadas sem amparo do CONFAZ, não foi eficiente até a aprovação da Lei Complementar nº 160/2017 (ainda não há certeza se essa lei representou realmente solução a esse grave problema).

O quadro de "guerra fiscal" – aprovação de leis estaduais em desconformidade com Constituição Federal e Lei Complementar – com julgamento da constitucionalidade dessas leis pelo Supremo Tribunal Federal tornou inevitável o debate sobre o efeito retroativo da decisão pela inconstitucionalidade ou sobre eventual modulação de efeitos. Em outras palavras, a Suprema Corte viu-se ante ao dilema de decidir pela declaração de inconstitucionalidade com efeitos "*ex tunc",* retroagindo-os à promulgação da lei, ou dar efeitos "*ex nunc*", sem retroação, com efeitos somente após a decisão.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR, de relatoria do Ministro Roberto Barroso foi um dos casos no qual essa hesitação surgiu. Nela foi discutida a constitucionalidade de uma lei do Estado do Paraná que havia instituído um benefício fiscal relativo ao ICMS sem ter base em convênio interestadual do CONFAZ. Não houve dúvida em, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade de alguns dispositivos, na trilha da tranquila jurisprudência da Suprema Corte. As regras condenadas foram aquelas que autorizavam o importador de bem destinado ao ativo fixo a pagar o ICMS parceladamente, em até quatro anos, sem incidência de juros ou correção monetária, e que conferiram créditos fictícios de ICMS, de forma a reduzir artificialmente o valor do tributo a ser pago.

O debate e a divergência surgiram a partir da proposta de modular os efeitos da decisão para o futuro. Ao final, por maioria de votos, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, decidiu-se a favor da modulação.

Convém transcrever a íntegra da ementa:

> **I.** TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. **II.** CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.
> 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.
> 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.
> 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.
> 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

Bem se vê que um dos fundamentos utilizados para justificar a modulação dos efeitos temporais foi justamente o princípio da boa-fé, junto com o da segurança jurídica.

É igualmente relevante o acesso direto à fundamentação do Ministro Roberto Barroso:

> 17. A respeito dos efeitos a serem produzidos pela presente decisão, é preciso ter em conta que o antigo relator desta ação aplicou ao caso o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, deixando, por isso, de apreciar o pedido de cautelar de forma imediata.
> 18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes.
> 19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.
> 20. Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposta do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. Pelas razões já expostas, entendo que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se eficácia a esta decisão a partir da data desta sessão.

Em esclarecimento posterior a seu voto, o Ministro Roberto Barroso observou que a questão da modulação é deveras delicada. Ela pode fazer, em certa medida, que "o crime

compense", pois uma lei claramente inconstitucional teria garantido juridicamente seus efeitos durante todo o período entre sua promulgação e a decisão pela inconstitucionalidade.

O Ministro Marco Aurélio discordou da proposta de modulação. Ele não foi só fiel, como seu hábito, à premissa de que norma inconstitucional não é norma, por ser inconcebível sua contrariedade à norma superior de validade, que constitui o próprio ordenamento jurídico, a Constituição Federal. Foi além e apresentou fortes argumentos vinculados ao tema em discussão:

> Presidente, o pano de fundo é estreme de dúvidas: a guerra fiscal. O que havia quando da edição da lei? Jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal, sem o convênio previsto na Carta da República. Mas, não vinga no Brasil o império da lei, vinga no Brasil o critério de plantão, o interesse político, que não é o interesse político institucional, voltado ao avanço, à busca de dias melhores. Editou-se, em um Estado dos mais respeitáveis em termos de cultura, uma lei que, de forma escancarada – tanto que a decisão quanto à matéria de fundo mostrou-se unânime, não houve voz dissonante –, menosprezando inúmeros pronunciamentos do Supremo, implicou a guerra fiscal.
> Está ficando muito fácil editar diplomas legais à margem da Constituição Federal, porque depois, em passo seguinte, há o concerto do Supremo; mas concerto não com "s", o concerto com "c". Dá-se, naquele período, o dito pelo não dito, salva-se a lei em detrimento da Carta da República, como se esta tivesse ficado em suspenso no período, não vigorasse no território nacional. E me assusta muito que se vem, passo a passo, generalizando o instituto da modulação, a ponto de cogitar-se desse instituto quanto a algo que foi mais do que sinalizado – apenas não houve a edição de verbete de súmula pelo Supremo.
> (...)
> Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação.
> Não sei se sou compelido a pedir vênia para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação.
> Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, tem-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.
> Não modulo, Presidente.

São argumentos impactantes de cada lado.

Para esta investigação, porém, importa que o princípio da boa-fé foi explicitamente mencionado, como um dos fundamentos para a decisão pela modulação. Convém, então, avaliar o julgado a partir de tudo quanto foi desenvolvido nesta tese.

Alguns pontos dos votos proferidos e antes transcritos merecem ser destacados.

Em primeiro lugar, a despeito de fundamentar-se explicitamente na boa-fé, o Ministro Roberto Barroso não aprofunda o tema. Não a qualifica como objetiva ou subjetiva. De um lado, ao mencioná-la como um princípio, sugere que tem em vista a boa-fé objetiva. De outro

lado, no esclarecimento que pronunciou, em acréscimo a seu voto, ao explicar um pouco mais a ponderação que propôs, transmite a impressão que tem em vista a boa-fé subjetiva: “E, nestas circunstâncias, eu estarei privilegiando, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que, a meu ver, milita em favor sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras da lei”.

A falta de identificação precisa de qual modalidade de boa-fé que se está tratando dificulta a análise do julgamento realizado, mas não a inviabiliza. Analise-se, em primeiro lugar, se a solução pela modulação é adequada em razão da boa-fé subjetiva.

Essa, como visto, é uma situação de fato, um dado subjetivo ou estado de espírito, a crença de que se está de acordo com o direito, por desconhecer/ignorar que o ordenamento jurídico não ampara o comportamento ou situação em que o ator se encontra. Devem ser consideradas as circunstâncias que envolvem a suposta prática de boa-fé e a consequente proteção de quem nela está envolvido. Como não é possível adentrar na subjetividade de cada um, essa crença é percebida das circunstâncias de fato.

Por isso, inicialmente não é razoável supor a prática de boa-fé subjetiva daquele que não adota cautelas próprias que seriam de se esperar, dado o fato em suas diversas peculiaridades, para concluir estar de acordo com o direito.

Perceba-se que tudo se passa no exame das circunstâncias de fato. Não se está afirmando que as normas jurídicas eventualmente aplicáveis não sejam relevantes. É óbvio que o são. No entanto, são um elemento, entre outros, a ser considerado, para concluir, de todo o complexo fático, se é crível que aquele que agiu de certa forma ou que estava envolto em dada situação de fato estaria comportando-se de boa-fé subjetiva, a ponto de merecer ser protegido pelo direito.

Vejamos como essas premissas – antes firmadas e aqui rememoradas – se aplicam ao caso concreto enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal.

Não hesitamos em inferir que os contribuintes não atuaram em situação de boa-fé subjetiva, a merecerem proteção por parte do ordenamento jurídico sob essa ótica. Alguns elementos apontam claramente para essa constatação.

Como bem esquadrinhado pelo Ministro Marco Aurélio, o pano de fundo da controvérsia era a “guerra fiscal”, sendo pacífica a jurisprudência do Supremo quanto à inviabilidade de outorga de benefício tributário envolvendo o ICMS sem o convênio previsto

na Constituição Federal. O Estado do Paraná aprovou uma lei que, "de forma escancarada", menosprezou inúmeros pronunciamentos da Suprema Corte.

Mesmo o Ministro Roberto Barroso admitiu que a decisão proferida no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual não geraria "grande surpresa".

Adicione-se às reflexões dos Ministros que o ICMS é um imposto recolhido por empresas, que têm conhecimento (ainda que não profundo) a respeito não só de sua incidência, da base de cálculo, das alíquotas aplicáveis a seus produtos e de eventuais programas benéficos, mas também que esses benefícios deveriam ser aprovados pelo CONFAZ, sendo irregulares aqueles que fogem desse roteiro. Na enorme generalidade dos casos, as empresas contribuintes tinham consciência de que a suspensão do pagamento do ICMS por quatro anos, sem juros ou correção, e que a concessão de créditos fictícios do mesmo imposto eram medidas em desconformidade com o sistema tributário nacional quando não amparadas na aquiescência da unanimidade dos Estados-Membros, em convênio. Portanto, eram medidas tributárias que poderiam ser afastadas a qualquer momento, justamente em decorrência dessa mácula originária.

O Ministro Roberto Barroso trouxe à tona a norma da presunção de constitucionalidade das leis. No entanto, essa presunção é mais um postulado normativo[673] do que uma presunção de fato (chamada presunção "*hominis*")[674]. Trata-se de premissa para o funcionamento do próprio ordenamento jurídico. Com efeito, o sistema normativo tornar-se-ia sobremaneira ineficiente se os dispositivos normativos fossem presumidamente inconstitucionais e não

---

[673] Humberto Ávila explica o que vem a ser o postulado: "A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições essenciais dá-se o nome de *postulados*. Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 163-164).

[674] A propósito da presunção "hominis" já tivemos ocasião de nos manifestar neste sentido: "A presunção *hominis* também chamada de homem, simples ou comum, nada mais é que aquela realizada tendo por base um raciocínio presuntivo de um homem qualquer frente a um caso concreto, utilizando-se de um indício determinado na premissa menor e de sua própria experiência para formação da premissa maior. Esse homem pode ser um juiz, devendo decidir uma lide concreta, ou um servidor público – aplicador da lei de ofício –, frente a uma certa situação determinada, ou mesmo qualquer um que examine um caso real a demandar uma solução jurídica, sendo que, em todos eles, não existem provas diretas, senão indícios." (DONIAK JUNIOR, Jimir. *Presunções no direito tributário*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998, p. 64).
Pontes de Miranda assim se expressou sobre o tema: "A presunção *hominis* não é meio de prova, nem dá motivo de prova. É atividade do intérprete, do juiz, ao examinar as provas. Atividade imediata. (...) Presunções simples ou de fato são assunções para além dos dados da prova, feitas, ao contacto com fatos (presunções *facti*), pelo juiz, como homem (presunções *hominis*). É a experiência dêle, derivada do que sabe sôbre as coisas, das suas relações de coexistência ou de causação, ou de duração, ou de localização, que as estabelece; não os próprios motivos de prova. É a convicção por fraca que seja; portanto, subjetiva." (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 424-425).

válidos ou mesmo se fosse necessário, antes de cada aplicação de um dispositivo normativo, discutir e concluir pela sua constitucionalidade e validade.

Basta imaginar o quão caótica a realidade seria nessa hipótese, para concluir pela necessidade da presunção de constitucionalidade das leis.

É viável entender que esse postulado teria decorrido, originariamente, de uma presunção "*hominis,"* formada a partir da constatação de que a imensa maioria dos dispositivos normativos aprovados pelos órgãos públicos é constitucional. Ainda assim, como presunção "*hominis"* que é, ela permitiria, dadas as condições fáticas, afastá-la. Esse seria o caso, como bem expôs o Ministro Marco Aurélio, em seu exasperado voto, tendo sido admitido também pelo Ministro Roberto Barroso.

Realmente, as normas sobre a vedação à concessão unilateral de benefícios tributários envolvendo o ICMS são particularmente claras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito era pacificada. Nesse cenário, afirmar que se presumia – no sentido de acreditar – ser constitucional a norma do Estado do Paraná é bem pouco crível. Logo, a norma e toda a situação cederiam à presunção contrária e presumir-se-ia a inconstitucionalidade.

Ademais, se a presunção de constitucionalidade das leis fosse motivo determinante para modulação de efeitos para o futuro, este tratamento das decisões em ações diretas de inconstitucionalidade deveria ser a regra. Realmente, como se presume constitucional toda lei, a regra deveria ser o efeito "*ex nunc*" e só extraordinariamente a declaração de inconstitucionalidade teria efeitos para o passado.

Ocorre que não é assim, a regra é justamente o oposto: efeitos "*ex tunc,"* retroativos, e só excepcionalmente efeitos "*ex nunc,"* para o futuro.

Em síntese, a decisão acolhida pelo Supremo, de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma tributária do Estado do Paraná não encontra fundamento na boa-fé subjetiva.

Resta analisar qual o tratamento deve ser imposto em decorrência do princípio da boa-fé objetiva.

Premissa inicial a ser relembrada é que esse princípio jurídico não se dirige somente à Administração Fiscal ou ao Poder Executivo. Trata-se de princípio geral do direito. Mesmo que o "caput" do artigo 37 da Constituição Federal prescreva a obediência ao princípio da moralidade – no qual a imposição à boa-fé objetiva é parte relevante – à administração pública

direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, também o Poder Judiciário deve zelar para que suas decisões estejam consentâneas com a boa-fé objetiva.

A questão colocada, então, é qual a decisão estaria mais consentânea com o princípio da boa-fé objetiva e qual dela discreparia, a ponto de se mostrar inaceitável.

Para chegar a uma conclusão, deve-se levar em consideração os fatos envolvidos. Como insistido em diversos momentos ao longo deste estudo, a boa-fé objetiva não é regra de aplicação simples, para a qual basta identificar parcela isolada de um fato e concluir quase automaticamente pela subsunção normativa. Há necessidade de considerar o fato em sua complexidade, suas peculiaridades e circunstâncias, seu contexto. Também se requer a dialética do ir e vir entre os princípios e regras do ordenamento e os fatos.

Entre os fatos e elementos jurídicos relevantes estão os seguintes:

1) As normas cuja constitucionalidade estava em debate eram datadas de 06/01/2006 e 09/02/2007 (respectivamente Leis n.º 14.985/2006 e 15.467/2007) e a ADI nº 4.481 foi autuada no Supremo Tribunal Federal em novembro de 2010. Ou seja, as normas já estavam em vigor há alguns anos, quando questionadas;
2) Como pontuado pelo Ministro Roberto Barroso, o Ministro Relator anterior, Joaquim Barbosa, proferiu decisão por despacho no qual deixou de analisar o pedido de liminar, tendo adotado o rito do artigo 12 da Lei nº 9.868/1999. O caso foi incluído em pauta de julgamentos em março de 2015. Portanto, quando do julgamento a ADI já tramitava no Supremo Tribunal Federal havia cerca de quatro anos e meio e as normas vigoravam e produziam efeitos por mais de oito anos[675];
3) O ICMS é um imposto complexo, no qual o montante incidente em uma etapa da cadeia de produção e comercialização é repassado, juridicamente e na maior parte dos casos também economicamente, ao elo seguinte da cadeia. Desse modo, a falta de imposição do ICMS em dado momento e sua posterior cobrança acarretam distúrbios que não devem ser ignorados. Se o contribuinte não inclui o ICMS em sua operação

[675] O tempo transcorrido em relação a uma norma é relevante, mesmo quando as partes envolviam podiam razoavelmente saber da sua ilegitimidade. Humberto Ávila também tem essa opinião: "Essa ambiguidade é vencida pela decretação da nulidade dos atos ilícitos sempre que a autoridade que os praticou ou os indivíduos que dele se beneficiaram sabiam ou podiam razoavelmente saber da sua ilegitimidade, salvo nos casos em que, independente disso, outro elemento esteja presente para suprir a deficiência da base normativa, como o longo transcurso do tempo ou o caráter sinalagmático da relação travada com a Administração – como será oportunamente analisado." (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Malheiros, 2011, p. 230-231).

o destinatário não tem crédito a reconhecer. A decisão posterior de que o ICMS deveria ter incidido não altera o passado, somente torna exigível o que não foi recolhido. Essa constatação geral precisa ser vista em relação ao caso singular. Um dos benefícios concedidos pelo Estado do Paraná era de pagamento de tributo de forma parcelada, sem juros e correção monetária. Pode-se conjecturar de que bastaria aplicar essa atualização e a diferença em pecúnia seria devida pelo contribuinte. Já o outro benefício concedia crédito presumido correspondente ao valor do imposto devido na importação. Inicialmente os dois benefícios não interfeririam no crédito a que o elo seguinte da cadeia faria jus. Por conseguinte, novamente pode-se pensar que se trataria tão-somente de exigir do contribuinte o montante de ICMS que havia deixado de ser recolhido. Ainda assim, o pressuposto fático-econômico do ICMS, como tributo sobre o consumo, é que seu custo seja repassado ao elo seguinte da cadeia, até chegar ao consumidor. Esse repasse obviamente não é perfeito, depende das condições de mercado, mas esse é o pressuposto. Quando se tem uma norma que afasta o tributo (por uma ou várias das muitas formas em que isso pode ser feito), seu custo não é repassado e a anulação do benefício, pela declaração de inconstitucionalidade da norma que o concedeu, modifica sobremaneira as condições econômicas;

4) Não deve ser ignorado o cenário de uma lei concessiva de um benefício fiscal, envolvendo um tributo desenhado para onerar o consumo, aplicável à e utilizado pela generalidade dos contribuintes. As empresas contribuintes tendem a incorporar esse benefício como um dado econômico. Perde competitividade a empresa que, por prudência, deixa de fazê-lo, por ter ciência de que o benefício padece de inconstitucionalidade e poderá ser afastado pelo Poder Judiciário. Seus produtos serão mais caros do que seus concorrentes. A menos que não exista concorrência e o benefício tributário seja usufruível por apenas uma ou por muito poucas empresas, a tendência será que o ganho decorrente do benefício seja (ao menos em parte) repassado ao elo seguinte da cadeia. Em outras palavras, possível ou provavelmente o benefício não ficou retido (ou não foi inteiramente retido pelo contribuinte). De modo que a reversão do quadro jurídico – com exigência do tributo sobre o passado – poderia implicar perdas substanciais nas empresas contribuintes, que não significariam somente redução de lucros, mas aumento de custos com o potencial de tornar a operação tal como realizada economicamente insustentável. Em outras

palavras, não tivessem vigorado os benefícios tributários, as operações econômicas teriam sido distintas;

5) Ainda que as Leis n.º 14.985/2006 e 15.467/2007 do Estado do Paraná fossem claramente inconstitucionais para qualquer um dotado com medianos conhecimentos empresariais e jurídicos, o fato é que elas estavam vigorando (junto com diversas normas semelhantes), em situação que envolvia uma falha sistêmica, ou seja, de todo o sistema e não de uma ou outra parte isolada: Assembleia Legislativa e Governador sabiam terem promulgado uma lei inconstitucional; o Congresso Nacional discutiu por anos como solucionar a "guerra fiscal" sem ter ânimo de resolvê-la; o Judiciário (inclusive o Supremo Tribunal Federal) não agia de forma ágil e firme contra essa prática, parecendo titubear na adoção de medida ampla contra as normas estaduais inconstitucionais; as empresas se aproveitavam dos benefícios. Enfim, existia certa tolerância geral com uma prática inconstitucional.

Esses fatos e esses elementos jurídicos não podem ser ignorados. Devem ser considerados com zelo.

O relativamente longo tempo de vigência da lei (item 1), a demora da Suprema Corte no julgamento da constitucionalidade (item 2) e o panorama de tolerância com a inconstitucionalidade entre os mais diversos atores envolvidos na situação, inclusive do próprio Supremo Tribunal Federal (embora tivesse razões para tanto[676]) (item 5), poderiam conduzir à elucubração quanto à possibilidade da aplicação das figuras da "*suppressio*" e da "*surrectio"*. Vale dizer, se as circunstâncias de fato poderiam levar à conclusão de alteração da relação jurídica pré-existente, acarretando a impossibilidade de a Administração Fiscal exigir créditos tributários decorrentes da aplicação de uma lei inconstitucional concessiva de benefício fiscal (*"suppressio*") e/ou o direito do contribuinte ao mencionado benefício.

A questão, ligeira e superficial, sobre o cabimento de "*suppressio*" e "*surrectio*" em relação a uma norma claramente inconstitucional é respondida pela negativa, como decorre de nossa conclusão antes firmada: seja o transcurso do tempo de vigência de uma lei inconstitucional, seja a demora no julgamento pelo Poder Judiciário, seja o quadro generalizado de tolerância com inconstitucionalidades do mesmo teor não levam ao surgimento de um direito ao contribuinte em desacordo com a Constituição, nem afastam o dever da Administração

[676] A "guerra fiscal" assumiu tal proporção que se tornou um problema político, a ser cuidado com a sensibilidade dos representantes da população, em lugar de ser enfrentado pelos Tribunais com a frieza da aplicação das normas. Todavia, o Congresso Nacional demorou tempo demasiadamente longo para chegar a uma solução.

Pública de aplicar a lei de ofício. A relação jurídico-tributária é formada em obediência à estrita legalidade e não nascem novos direitos ou esses deixam de existir em função da permanência prolongada de fatos.

Entretanto, o princípio da boa-fé objetiva é, em grande parte, um modo de agir. No caso, um modo de aplicar a lei que autoriza a modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade. Não se trata de reconhecer a aquisição de um direito ao contribuinte ou obstar a Administração Pública de aplicar as normas do ordenamento, tal como "*suppressio"* e "*surrectio*", mas de eventualmente restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade "(...) ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado" (art. 27 da Lei nº 9.868/1999)[677].

Em outras palavras, essa regra, que autoriza a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, deve ser adotada iluminada pelo princípio da boa-fé objetiva.

Veja-se, aqui, a boa-fé objetiva exercendo sua função interpretativa na compreensão da regra de modulação. Para desvendar como essa função atua no caso, deve-se retornar aos fatos e às normas específicas, pois a atuação dessa função dependerá deles.

Tem-se, no caso, a situação em que o Estado-Membro aprovou normas (Assembleia Legislativa e Executivo Estaduais), que vinham sendo aplicadas pelos contribuintes e pela administração pública. Elas concederam um tratamento diferente do que seria o padrão, o esperado. O normal é que o prazo de pagamento de um débito fiscal seja relativamente curto. Não é de se esperar prazos de anos, mormente sem juros ou correção. Também é de se esperar que o débito tributário venha da combinação de base de cálculo e alíquota, sendo o crédito presumido um elemento estranho.

Esses tratamentos tributários mais benéficos atraem os contribuintes, que buscam a maximização de seu bem-estar, no caso, via redução de custos econômicos. Em outras palavras, a norma que concede um benefício exerce um papel de indução ou, na terminologia de Tércio

---

[677] Nessa linha, Heleno Taveira Torres, embora com foco na ação a ser adotada pela Administração Pública: "Em face desse entendimento, a Administração Pública, que poderia sentir-se compelida a revogar atos que outorgaram benefícios ou direitos a contribuintes, à suposição que não atenderam requisitos legais; quando verificado que persistia sentimento de confiança legítima, apurado a partir de elementos objetivos, como atendimento periódico de todas as exigências pela Administração e reconhecimento de conduta de boa-fé no contínuo temporal, e que o ato de revogação ou anulação implicaria afetação ao princípio de confiança legítima, ainda que não se possa admitir a continuidade do aproveitamento da vantagem, a força desse princípio deve servir, quando menos, para autorizar revogação ou nulidade com efeitos *ex nunc*, admitida a convalidação das situações passadas, mas, em qualquer hipótese, sem efeito retroativo para qualquer exigência gravosa, inclusive sanções." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica:* metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 224).

Sampaio Ferraz Junior, uma função de programa[678]. É uma norma que visa à realização de um objetivo, tem um espírito programático: ao conceder um tratamento especial mais favorável tem por objetivo estimular a adoção dos contribuintes a certo comportamento[679].

No caso, o comportamento buscado era o desenvolvimento de atividades econômicas no Estado do Paraná.

Ora, não pode o Estado, após certo tempo em que vigoraram as normas e durante o qual ela alcançou seu objetivo em razão de atividades econômicas realizadas em seu território, comunicar ao contribuinte que nada daquilo foi válido. Tal atitude gera, no particular, a já mencionada sensação de que "caiu em uma armadilha": guiou-se por uma norma, aceitando a indução patrocinada pelo Estado, para depois ver alteradas as condições jurídico-econômicas que, lhe fora comunicado, seriam aplicáveis. Mais grave ainda é que são revertidos os efeitos da norma indutora/programática para o contribuinte, mas não para o Estado, dado que este, durante o tempo em que a norma foi eficaz, alcançou seu objetivo de ter atividades econômicas praticadas e esse fato não será revertido.

Negar a modulação, ao final, levaria a que o Estado do Paraná se beneficiasse de sua própria torpeza: sabendo ter criado uma norma inconstitucional, dela se aproveitou alcançando o intento de atrair atividades econômicas ao seu território, para depois receber o imposto que havia se comprometido não receber[680].

---

678 FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito:* técnica, decisão, dominação. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 169.

679 "O legislador tributário, de sua parte, age, muitas vezes, como afirma Gribnau, de modo 'instrumentalista': ele 'seduz o contribuinte a comportar-se de acordo com os seus fins'. Em outras palavras, o legislador induz os comportamentos do particular por meio das normas tributárias e, com isso, torna-se responsável pela manutenção dos efeitos delas decorrentes." (MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material:* definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31)

680 Anderson Schreiber comenta interessante caso enfrentado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais. A questão não era tributária, mas a conclusão foi pela impossibilidade de o Estado se aproveitar de uma ilegalidade por ele mesmo criada. Vale a transcrição, um pouco mais extensa:

"A jurisprudência parece já se valer intuitivamente desta construção. Confira-se, por exemplo, acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em que se examinou a situação de alguns profissionais contratados pelo Poder Público Municipal de Santana do Paraíso, mediante contrato administrativo, e não concurso público como exige a norma constitucional. A contratação se deu com base em lei municipal que, na esteira do artigo 37, IX, da Constituição da República, autorizava a contratação temporária, com duração máxima de seis meses, para o exercício de funções urgentes e excepcionais. Os contratos, contudo, foram sucessivamente renovados, até que nova administração municipal decidiu rescindi-los por ter verificado, conforme amplamente demonstrado nos autos, a ausência de excepcionalidade e temporariedade na atividade exercida desde o início, pelos contratados. Além de rescindir os contratos, a nova administração recusou-se a pagar os salários relativos aos dois últimos meses trabalhados, além de provimentos trabalhistas adicionais como décimo terceiro salário, férias vencidas e proporcionais, horas extras, adicional de insalubridade etc.

O tribunal mineiro, examinando o caso, atestou a nulidade, (...)

(...)

Entretanto, o tribunal condenou a Administração Municipal em todas as verbas que seriam devidas caso a relação de trabalho fosse plenamente válida. O fundamento foi justamente o *nemo postest venire contra factum proprium*.

A norma tributária com função indutora/programática demanda zelo especial no que se refere à boa-fé objetiva. Já se nota isso no Código Tributário Nacional, no artigo 178: "A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104". O benefício tributário oneroso normalmente é concedido justamente visando provocar certo comportamento no contribuinte. Daí a inviabilidade de sua revogação a qualquer tempo.

O mesmo se diga, em decorrência do princípio da boa-fé objetiva e de sua aplicação à relação entre contribuinte e Estado, quando se tem um benefício fiscal que induziu certo comportamento do contribuinte (que ele possível ou provavelmente não teria adotado não fosse o benefício): não é permitido ao Poder Público – e aqui a boa-fé objetiva exerce sua função corretora, ou função de bloqueio na terminologia de Tércio Sampaio Ferraz Junior – induzir um comportamento mediante a promessa de benefício fiscal, alcançar o êxito na prática do contribuinte desse comportamento e depois negar o benefício prometido. Um dos corolários básicos da boa-fé objetiva é a lealdade, entendida aqui como o respeito à palavra dada, a firme vinculação ao compromisso assumido (exerça atividades econômicas no Estado do Paraná e será garantido um tratamento tributário favorecido).

O Poder Judiciário tolerar a possibilidade fática de ter sido emitida norma concessiva de benefício com função indutora/programática e depois negar o benefício com efeitos retroativos é admitir o "*venire contra factum proprium*" e aceitar que o Poder Público se beneficie de sua própria torpeza. A função judicante do Estado também se encontra submetida ao princípio da boa-fé objetiva, como deixamos consignado.

É incorreta eventual concepção de que o Poder Judiciário – e o Supremo Tribunal Federal em particular – não teria relação com esse quadro, cabendo a ele tão-somente interpretar e aplicar as normas e a Constituição Federal, afastando aquelas em desacordo com estas.

Em primeiro lugar, o Judiciário é parte do Poder Público e o que está sendo sustentado aqui é que este, como um todo (não em parcelas, como se fossem autônomas e sem relação entre si), está jungido ao princípio da boa-fé objetiva. Quando se afirma que não pode o Estado desprezar a palavra dada e virar-se contra seus próprios atos a referência é ao Estado como um todo, ao Poder Público. Logo, se for viável ao Judiciário – e ao STF em particular – evitar que

---

'É contrário à boa-fé permitir que a Administração municipal se aproveite de uma ilegalidade por ela mesma cometida. É ínsito à boa-fé e à moralidade administrativa proibir o *venire contra factum proprium*, ou seja, proibir que quem deu causa, por ato próprio, a uma ilicitude, dela se aproveite.'" (SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório* – Tutela da confiança e venire contra factum proprium. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 266-268).

o atentado a boa-fé objetiva se concretize – e ele pode fazê-lo, via aplicação da modulação de efeitos inspirado pela boa-fé objetiva –, ele deve fazê-lo.

Em segundo lugar, como antes apontado, a Suprema Corte tem, também ela, sua parcela de responsabilidade pela continuidade na geração de efeitos de uma norma inconstitucional. Isso foi admitido pelo Ministro Roberto Barroso: a ação direta de inconstitucionalidade foi apresentada e não foi concedida liminar no primeiro momento. Somente após vários anos é que o processo foi incluído em pauta de julgamentos e a inconstitucionalidade foi declarada. Negar a modulação é retirar efeitos jurídicos para o passado, efeitos esses que poderiam não ter se concretizado se o STF tivesse agido no tempo devido.

Por isso, o Judiciário e o STF em particular devem buscar, na aplicação da regra que autoriza a modulação de efeitos para o futuro na declaração de inconstitucionalidade, o tratamento mais consentâneo com o princípio da boa-fé objetiva. E esse tratamento é o que honra o tratamento comprometido, os benefícios fiscais.

É certo que esse tratamento tão só para o passado, pois o princípio da boa-fé objetiva também não tem o condão de afastar regras constitucionais objetivas, como a que estabelece a restrição à concessão de benefícios fiscais do ICMS sem aprovação do CONFAZ. O efeito do princípio da boa-fé objetiva atua, como já pontuado, na sua função de interpretação da regra que permite a modulação de efeitos para o futuro da decisão que declara a inconstitucionalidade. O princípio da boa-fé objetiva tem seus limites, entre eles o de não gerar, por si só, um novo tratamento jurídico (o direito do contribuinte a ter um regime tributário mais favorecido).

Por todas essas razões, ainda que tenha se utilizado de fundamentação reduzida, agiu bem o Ministro Roberto Barroso e a maioria dos Ministros da Suprema Corte: o princípio da boa-fé objetiva é obrigatório inclusive ao Poder Judiciário e ao Supremo Tribunal Federal, atuando em sua função interpretativa sobre a regra que permite a modulação de efeitos para o futuro na declaração de inconstitucionalidade de norma que vigorou durante certo tempo em razão do imobilismo do Estado e em benefício desse, para evitar a exigência sobre o contribuinte de tributos por fatos ocorridos enquanto essa norma vigorou.

Em suma, o caso concreto dos benefícios fiscais inconstitucionais, envoltos na "guerra fiscal" e seu julgamento pelo Poder Judiciário após vários anos de vigência, merece ser analisado a partir do princípio da boa-fé objetiva, e nos leva às seguintes conclusões:

a) As circunstâncias de fato devem ser cuidadosamente analisadas, inclusive, por exemplo, a duração do tempo no qual enunciados normativos inconstitucionais vigoraram e os efeitos do tributo especificamente envolvido;
b) O princípio da boa-fé objetiva prescreve, em grande parte, um modo de agir e é essencial sua função interpretativa. Por isso, a regra que viabiliza a modulação de efeitos para o futuro deve ser interpretada iluminada pelo princípio e a competência para decidir pela modulação ou não dever ser exercida de acordo com ele;
c) O Poder Judiciário não pode omitir-se e deixar de considerar os fatos e avaliar como eles devem ser tratados de acordo com a boa-fé objetiva. O Judiciário não é um elemento externo, que deve tomar decisões somente aplicando as regras apropriadas de forma autônoma. A decisão a ser formulada deve ser a mais consentânea com o princípio da boa-fé objetiva.

5.4. O caso da alteração do prazo de decadência pela Lei Complementar nº 118/2005

Também este é um caso interessante, que merece ser analisado sob as luzes do princípio da boa-fé objetiva e, aqui, para verificar como ele atua sobre a atividade legiferante, sobre a promulgação de normas gerais e abstratas pelo Poder Legislativo, com participação do Poder Executivo. É necessário relembrar o contexto, para bem situar a promulgação de lei e concluir quanto à conformidade a respeito da boa-fé objetiva.

Durante muitos anos houve embate entre contribuintes e a Administração Fiscal Federal a propósito da contagem do prazo de decadência para restituição pelos contribuintes de tributos recolhidos indevidamente, quando submetidos ao regime de lançamento por homologação. O artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN estabelece: "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (...)"[681]. A

[681] Por sua vez, o art. 165, I e II, estabelecem:
"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
(...)"

questão que se punha era identificar a data da extinção do crédito tributário, nos tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação.

Para esses tributos, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e a homologação se dá quando essa autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, "caput", do CTN). O § 4º do mesmo artigo 150 acrescenta que, se a lei não fixar prazo a homologação, ele será de cinco anos, "(...) a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". Logo, para os tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação, se esta não ocorrer expressamente, há a homologação tácita ao final do prazo de cinco anos. Seria somente nesse momento, nos termos expressos do § 4º, que o crédito era considerado extinto.

Por isso, os sujeitos passivos argumentavam que; (i) no primeiro momento havia o pagamento do tributo; (ii) passados cinco anos sem homologação expressa, havia a homologação tácita, com extinção do crédito; (iii) a partir desse momento iniciava-se o prazo de cinco anos do artigo 168 do CTN, para ser requerida a restituição do tributo pago indevidamente. Essa exegese ficou conhecida como a "tese dos cinco anos, mais cinco anos para restituição", ou "cinco mais cinco", sendo os primeiros cinco anos para a homologação tácita e extinção do crédito e os cinco anos seguintes de prazo para a restituição. No total, o contribuinte tinha dez para requerer a restituição a partir da data do pagamento (frise-se, se a Administração Fiscal antes de cinco anos não homologasse expressamente a atividade do sujeito passivo, algo que ela deveria se esforçar por fazer).

A Administração Fiscal não aceitava esse entendimento. A seu ver, o prazo de decadência do sujeito passivo para pleitear a restituição teria início com o pagamento, pois seria essa a data à qual o artigo 168 se reportava.

O debate quanto à correta intepretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional durou alguns anos, inclusive com decisões conflitantes dos Tribunais.

Ao final, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, competente para firmar o entendimento definitivo a respeito da interpretação da legislação infraconstitucional, decidiu no sentido

sustentado pelos contribuintes[682]. Este ponto é fulcral: a despeito do embate entre contribuintes e a União Federal durante os anos, o litígio foi dirimido pelo STJ, que assumiu a clara interpretação de que o prazo de cinco anos de decadência para o pedido de repetição de indébito tributário tinha início somente após o término do prazo de cinco anos para a Administração Fiscal homologar o pagamento realizado.

Todavia, como se sabe, foi promulgada a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que alterou dispositivos do Código Tributário Nacional. Entre seus dispositivos estava o artigo 3º, com esta redação:

> Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Bem se vê que esse dispositivo fixava um tratamento oposto daquele consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça: em lugar de se entender que a extinção do crédito tributário ocorria quando da homologação tácita (na ausência de homologação expressa), foi prescrito que a extinção do crédito ocorria no momento do pagamento antecipado. Com isso, em lugar de contar-se o prazo de cinco anos, a partir do pagamento, para a homologação tácita, só então dando início ao prazo de decadência de cinco anos, passou-se a ter somente o segundo prazo, pois o crédito passava a se considerar extinto tão-somente com o pagamento.

Não só. O artigo 3º tinha a pretensão de se qualificar como meramente interpretativo, com o objetivo de restrito de esclarecer o significado de regras já existentes no ordenamento jurídico.

Tanto é assim que o artigo 4º da mesma Lei Complementar nº 118/2005 estatuía que ela – a Lei – entraria em vigor em 120 dias após sua publicação, mas devendo se observar, quanto ao artigo 3º, o disposto no inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional[683]. Ora, esse

---

[682] "Quanto à decadência do direito, tem-se que o tributo, no caso em tela, sujeita-se a lançamento por homologação que, inocorrendo, torna impossível falar-se em extinção do crédito tributário. À falta de homologação, a decadência do direito de propor ação de repetição de indébito só ocorre após cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um qüinqüênio, computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco, para verificação do quantum devido a título de tributo.
A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça está uniformizada no sentido de que, tratando-se de lançamento por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo prescricional para pleitear a restituição do tributo é de 10 (dez) anos, a contar da data do fato gerador.
A distribuição desse prazo é feita do seguinte modo: o Fisco tem cinco anos, a partir da data do fato gerador para expressar a sua homologação; se não o fizer, a partir do término desse prazo, começa a contar o prazo de cinco anos para efeito prescricional em caso de repetição de indébito." (Superior Tribunal de Justiça, 1ª Seção, Embargos de Divergência em REsp nº 435.835/SC, relator para o acórdão o Min. José Delgado, sessão de 24/03/2004).

[683] "Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional."

artigo 106 previa a retroatividade da lei nova (sua aplicação a ato ou fato pretérito) "I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)". Por consequência, pretendia-se que o artigo 3º tivesse efeitos retroativos.

Em outras palavras, os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 104/2005, embora não explicitamente, envolviam a tentativa de contornar, de superar a jurisprudência consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça. Não se tratava de estabelecer um novo tratamento. O intuito era o de suplantar o entendimento firmado pelo Tribunal.

Era previsível que essa disciplina normativa originasse novos litígios, levados ao Poder Judiciário.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736, por sua Primeira Seção, concluiu que o artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, ao determinar a aplicação retroativa do seu artigo 3º, teria ofendido o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (art. 2º da Constituição Federal) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º). Após, foi arguida a inconstitucionalidade, razão pela qual o caso foi levado à Corte Especial do mesmo STJ[684].

Em seu voto, o Relator, Ministro Teori Zavaski, sustentou, firme na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, que é a interpretação que especifica o conteúdo da norma e que a atividade de interpretar os enunciados normativos está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário. Lembrou o enunciado de que a Constituição é aquilo que o Supremo Tribunal Federal, seu intérprete e guardião diz que é, e, por correspondência, as leis federais são aquilo que o Superior Tribunal de Justiça, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

Se assim, é a lei interpretativa retroativa só é legítima quando se limita a reproduzir o conteúdo normativo interpretado, ainda que com outro enunciado. De outro lado, lei inovadora é "(...) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis". Daí que não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma, mas não com efeitos retroativos, pois fazê-lo, a título de estar interpretando, consagraria invasão da função jurisdicional.

---

[684] O trâmite do processo foi mais complexo, tendo sido interposto recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, com alegação de ofensa ao princípio da reserva de plenário para declaração de inconstitucionalidade, previsto no art. 97 da Constituição Federal. O STF deu provimento ao RE e os autos do processo retornaram ao STJ, que os direcionou à Corte Especial, para novo julgamento.

Assim sendo, a Corte Especial reconheceu a natureza modificativa e não simplesmente interpretativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Isso porque, foi reafirmado, a jurisprudência do STJ, por sua 1ª Seção, foi formada no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos para a repetição de indébito tem início na data da homologação, expressa ou tácita, e não na data do recolhimento do tributo supostamente devido.

Com isso, foi acolhido o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da pretensão de efeito retroativo do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005[685].

O debate sobre a natureza ou não de lei interpretativa e da constitucionalidade da prescrição de efeitos retroativos chegou ao Supremo Tribunal Federal.

A Relatora, Ministra Ellen Gracie, alertou: ainda que se admita a chamada interpretação autêntica, ela não pode se sobrepor à interpretação realizada pelos tribunais, senão como lei nova e como todas as demais igualmente submetida ao controle judicial. Na esteira de precedentes anteriores da Suprema Corte, foi certeira ao afirmar, a respeito da lei interpretativa:

---

[685] Esta a ementa do acórdão:
"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.
1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.
2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.
3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.
4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.
5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).
6. Argüição de inconstitucionalidade acolhida." (Superior Tribunal de Justiça, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736, relator o Ministro Teori Zavaski, sessão de 06/06/2007).

"Na hipótese de nada acrescentar, é inócua; na hipótese de implicar modificação da norma, deve ter o tratamento de uma lei nova".

Na discussão presente nos autos, a Relatora reconheceu que estava consolidada ("jurisprudência pacífica") a compreensão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de o prazo de repetição do indébito de tributo submetido ao regime de lançamento por homologação começava com a homologação, expressa pela Administração ou tácita, o que conduzia, na prática, a um prazo de 10 anos, contado a partir do pagamento. Por isso: "Impõe-se considerar a LC 118/05, pois, como lei nova e, assim, analisá-la".

Continuou o raciocínio: mesmo a lei que se diz interpretativa se submete ao controle jurisdicional, logo, sua edição não configuraria violação ao princípio da independência dos Poderes. A despeito disso, a aprovação de norma modificativa com efeito retroativo ou mesmo com efeito imediato atentaria contra o princípio da segurança jurídica, pois este implica, também, o resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à Justiça.

Ao final, a Ministra Ellen Gracie reconheceu a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar, por violação do princípio da segurança jurídica, nos seus conteúdos de proteção da confiança e de acesso à Justiça.

A decisão não foi unânime. Alguns Ministros votaram no sentido da constitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar, acatando a alegada natureza interpretativa do artigo 3º. O curioso é que alguns não o fizeram por acreditarem inexistir jurisprudência consolidada a respeito da contagem do prazo para restituição de tributos sob o regime de lançamento por homologação e por isso ser viável uma lei interpretativa. Deram por constitucional a Lei Complementar por discordar da exegese acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça. Em outras palavras, arrogaram-se no papel de censores do STJ a respeito da intepretação de norma infraconstitucional.

Bem mais ponderado e correto o posicionamento do então Presidente, Ministro Cezar Peluso. Obtemperou ele que: "Bem ou mal, exercendo a sua competência constitucional, que é o de uniformizar interpretação do direito federal, o egrégio Superior Tribunal de Justiça fixou um entendimento contrário ao desta lei". Isso foi feito de modo muito patente um ano antes da Lei Complementar, o que provavelmente provocou sua aprovação. E concluiu: "Ora, se vem depois lei que, segundo as conveniências do legislador, tenderia a contrariar a norma revelada

pelo Superior Tribunal de Justiça, essa norma, sobretudo na matéria tributária, não pode retroagir".

Foi esse entendimento, liderado pela Ministra Relatora Ellen Gracie, aquele que vingou na Suprema Corte[686].

Dado todo esse cenário, coloca-se a indagação a respeito do que o princípio da boa-fé objetiva pode dizer a respeito.

Antes, porém, convém traçar breves palavras sobre as leis interpretativas e sua pretensão de retroatividade. Como visto, o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional prescreve a aplicação a ato ou fato pretérito "em qualquer caso" quando seja expressamente interpretativa, sendo expressamente excluída somente a aplicação de penalidade à infração de dispositivos interpretados.

Entra-se, aqui, no terreno da chamada interpretação autêntica. "Diz-se interpretação autêntica a que resulta do próprio órgão legislativo ou de outro que a Constituição do país

---

686 "DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.
Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.
A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.
Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.
Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.
A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.
Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.
O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.
Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.
Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.
Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.
Recurso extraordinário desprovido." (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, relatora Min. Ellen Gracie, sessão de 04/08/2011).

invista dessas atribuições"[687]. Normalmente, ocorre frente a normas obscuras, cujo sentido é fonte de dúvidas e debates, de modo que os destinatários da norma, em lugar de olharem para a lei e saberem como devem se comportar, estão inseguros. O debate acerca da viabilidade de se falar em interpretação autêntica/lei interpretativa e de seus efeitos é antiquíssima. É comum a referência ao Imperador Justiniano que não aceitava qualquer exegese das normas por ele expedidas que não a que se originasse dele próprio.

Há quem as aceita, ainda que com reservas. Parece ser o caso de Baleeiro: "Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição, no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambiguidades"[688].

As críticas são várias. Como consta da decisão do Supremo, se a lei interpretativa nada inova, ela seria inútil; se inova, é porque estabelece algo antes inexistente, então só deve valer para o futuro. Afora isso, como muitos apontam, cabe ao aplicador da norma, os Poderes Executivo e, principalmente, Judiciário, a atividade de interpretar. Ao Legislativo cabe criar normas, que valem para o futuro[689]. Não seria aceitável a pretensão do Legislativo de tornar-se juiz. Daí, por exemplo, Luciano Amaro referir-se como "falácia de tais 'leis interpretativas'"[690] e Carlos Maximiliano afirmar não haver "propriamente interpretação autêntica"[691].

Por isso, já esse autor, na clássica obra "Hermenêutica e aplicação do direito", originariamente publicada em 1924, concluía que a lei interpretativa é, como outras leis, obrigatória, porém, "(...) só se aplica aos casos futuros, não vigora *desde a data do ato interpretado, respeita* os direitos adquiridos em consequência da maneira de entender um dispositivo por parte do Judiciário, ou do Executivo"[692]. É a mesma linha acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, quase 90 anos depois.

---

[687] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 670.
Também Ricardo Lobo Torres, que admite a interpretação autêntica/lei interpretativa, mas se ela dispor no mesmo sentido das decisões judiciais: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 70.

[688] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 670.

[689] P. ex., Roque Carrazza: "A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda razão, demonstra que o acolhimento das chamadas 'leis interpretativas' cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (*... per cui protrebe andare all'infinito*)." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 399).

[690] AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 226.

[691] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 13ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1993, p. 91.

[692] *Idem, Ibidem*, p. 88.

Aceite-se ou não as leis interpretativas, acate-se ou não seus efeitos para o passado (quando se limitarem a fixar um sentido possível de uma norma dúbia), trata-se, como qualquer outra lei, de fruto do exercício da competência legislativa. Como tal, deve ser exercida atendendo-se aos parâmetros da boa-fé, entre os quais (a) o da transparência, (b) o da lealdade e atenção aos interesses do outro, (c) o do respeito à confiança legitimamente gerada e (d) o da impossibilidade de tentar contornar limites decorrentes do funcionamento do direito.

Imperioso verificar como esses parâmetros foram desrespeitados na promulgação da Lei Complementar nº 118/2005, com seus artigos 3º e 4º.

O parâmetro ou requisito da transparência (a) impõe a clareza quanto às medidas que estão sendo adotadas e os objetivos perseguidos. A boa-fé não se compagina com medidas – propositadas ou não (trata-se aqui de boa-fé objetiva, não subjetiva) – obscuras, que escondem ou disfarçam os reais efeitos.

Ora, como se sabe, o ordenamento jurídico brasileiro, pela própria Constituição Federal, é expresso em estabelecer a competência do Superior Tribunal de Justiça em julgar, por meio de recurso especial, as divergências entre tribunais regionais federais e estaduais a propósito de *interpretações* de lei federal (art. 105, III, da Constituição Federal[693]). Assim, se o Tribunal competente exerceu sua competência, proferindo entendimento definitivo a respeito da divergência sobre a interpretação de texto legal, pode-se afirmar, utilizando expressão popular, que o "o jogo está jogado". A dúvida interpretativa foi superada e as disputas serão finalizadas.

É aceitável discordar da decisão do STJ (inclusive Ministros do Supremo Tribunal Federal podem ter opinião divergente e acreditar que há erro). Todavia, decisão de Tribunal *deve ser* cumprida.

Por isso, a lei "interpretativa" *deve ter*, na expressão de Carlos Maximiliano, o caráter franco de quem está alterando um entendimento já firmado: "Em resumo: se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, (...)"[694].

Viola o princípio da boa-fé objetiva, exercendo competência de modo desconectado com o dever de transparência, não deixar claro que o objetivo e o efeito eram de alterar a norma

---

[693] "Art. 105: Compete ao Superior Tribunal de Justiça: (...) III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: (...) c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal."

[694] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 13ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1993, p. 93.

derivada da interpretação fixada pelo tribunal competente por fixar essa interpretação e, ao omiti-los, pretender dar efeito retroativo.

Ademais, a pretensão de efeitos retroativos é o oposto da transparência: se é viável a retroatividade, simplesmente não se sabe qual norma é aplicável em dado momento, pois a qualquer momento pode ser aprovada uma "lei interpretativa" com outro tratamento. Não há transparência quando não se sabe qual norma é aplicável no presente.

Como visto e insistido ao longo deste estudo, o princípio da boa-fé objetiva também compele (b) o atributo de lealdade, de atenção à situação e aos interesses da outra parte. No caso da Lei Complementar nº 118/2005 e seus artigos 3º e 4º esse dever foi desprezado (mais até do que simplesmente menosprezado ou desconsiderado).

Não há lealdade, não há interesse/atenção à outra parte na tentativa de superar a posição definitiva do Poder Judiciário que beneficia essa parte.

O Ministro Luiz Fux, em seu voto no julgamento no Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, foi nessa linha, embora com outras palavras. Ele expressou sua percepção de que a Lei Complementar nº 118/2005 não era uma lei interpretativa, pois ela tinha criado direito novo, no interesse da Fazenda e em prejuízo dos contribuintes, extravasando dos limites conceituais das normas meramente interpretativas[695].

De tudo quanto exposto, colhe-se, indubitável, a conclusão de que houve a tentativa (por meio de lei complementar aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pela Presidência da República) de superar uma jurisprudência firmada a favor do contribuinte. Inegável a falta de atenção à situação e aos interesses do contribuinte. O foco foi exclusivamente o interesse próprio, ainda que em prejuízo dos contribuintes. Na verdade, houve a desvirtuação do que *deve ser* o interesse do Estado, o "*nostra res agitur",* o zelo pelo interesse coletivo da sociedade.

Vinculado intrinsecamente ao dever de lealdade e de atenção à situação e aos interesses da outra parte, mas que merece ser visto à parte, está a violação ao dever de respeitar a confiança legitimamente gerada, em razão da pretensão de dar efeitos retroativos (c).

---

[695] É o que se infere da ementa sugerida a seu voto: "ALTERAÇÃO LEGISLATIVA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CRIAÇÃO DE DIREITO NOVO, EM PREJUJÍZO DOS CONTRIBUINTES E EM BENEFÍCIO DA FAZENDA PÚBLICA. EXTRAVASAMENTO DOS LIMITES CONCEITUAIS DAS NORMAS MERAMENTE INTERPRETATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. *TEMPUS REGIT ACTUM*." (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, relatora Min. Ellen Gracie, sessão de 04/08/2011).

Realmente, a Lei Complementar nº 118/2005, de forma até violenta e despudorada, tinha o propósito de nada menos do que alterar o passado. Fazendo jus à triste constatação de que, "no Brasil, até o passado é incerto", a pretensão era fazer com que a norma que até então vigorava fosse substituída por outra, para regrar o passado. Norma, como visto, é o sentido construído a partir do texto e quem oficialmente estabelece o sentido, entre os vários possíveis – dentro da moldura kelseniana –, é o Judiciário. Logo, a norma extraída dos artigos 168 e 150 do Código Tributário Nacional era de que o início da contagem do prazo de cinco anos para repetição do indébito tributário se dava com a extinção do crédito tributário, a qual ocorria, nos tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação, quando da homologação, expressa ou tácita, pela Administração da atividade do sujeito passivo. Quando vem o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, o objetivo era não somente substituir essa norma para o futuro, mas inclusive para o passado.

Cristalina a frustração da confiança legítima, decorrente da consolidação da jurisprudência do Tribunal responsável por sanar as interpretações divergentes dos demais tribunais do País a respeito de lei federal[696]. Em um momento, tem-se a certeza de que a norma aplicável, decorrente do CTN, é um sentido – certeza legítima dada que decorrente dessa jurisprudência do Tribunal competente –, para em momento seguinte ter-se outra norma, a colher inclusive os fatos passados.

Como professa José Casalta Nabais, a proteção da confiança pressupõe a segurança do direito objetivo. Este não é o mero texto legal, formado por seus enunciados, mas das normas jurídicas que deles se colhe:

> Mas esta proteção da confiança pressupõe, por seu turno, a segurança jurídica do direito objectivo, ou seja, das normas jurídicas enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas, que se exprime, de um lado, na estabilidade ou segurança jurídica *ex post*, que implica não poderem ser arbitrariamente modificados os critérios ou padrões de actuação dos particulares por parte das entidades públicas, e na previsibilidade ou segurança jurídica *ex ante*, que exige certeza e calculabilidade por parte dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos actos públicos, mormente dos actos normativos.[697]

A edição de leis retroativas, a menos que favorável aos particulares/contribuintes, quebra a confiança. Luhmann sustenta que a confiança tem uma relação com o tempo. Diz ele que

---

[696] "Assim, ainda que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 tenha conteúdo de lei interpretativa, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada pelo intérprete maior da legislação infraconstitucional, no caso o egrégio STJ." (WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In *Revista da AJUFERGS*. Vol. 03, p. 265).

[697] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos:* contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p. 396.

mostrar confiança é antecipar o futuro: "*Es comportase como si el futuro fuera cierto*"[698]. Por aí se percebe a quão arruinada a confiança pode ser com uma medida que não só nos impede que nos comportemos não como se o futuro fosse certo, mas que nos leva a concluir que até o passado é incerto.

O próprio Estado de Direito é trincado:

> Quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do Direito vigente (o que é correto e normal), como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontecer, o Estado de Direito soçobra.[699]

A pretensão de efeitos passados, explícita no artigo 4º e já sugerida no artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2005, frustra a confiança legítima, leva aos contribuintes à sensação de que mesmo o passado não é seguro e que não podem confiar no Estado sequer em relação ao que já passou. Poucas ações podem ser mais contrárias ao princípio da boa-fé objetiva.

Tanto grave quanto é a tentativa de contornar limites decorrentes do funcionamento do direito (d).

Ainda que se entenda aceitável a lei interpretativa (ou interpretação autêntica), esse instrumento deve ser utilizado exclusivamente para cumprir seu estrito papel: o de oficializar uma exegese entre as várias possíveis de um enunciado legal, ante a dúvida ainda existente. Lei interpretativa não se presta para invalidar a interpretação firmada por um tribunal competente.

Quando o Tribunal competente por dar a última palavra a respeito da interpretação de lei federal se pronunciou, de forma firme e consolidada em um sentido, foi estabelecido um limite, o do sentido do enunciado normativo. Tentar, por subterfúgios, de forma transversa, dissimulada, contornar esse limite é contrariar a boa-fé objetiva.

O Congresso Nacional e o Poder Executivo (ao sancionar a Lei Complementar) agiram com a "(...) clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto a matéria, (...)"[700]. Disse-o bem Gabriel Tedesco Wedy:

> A tentativa de se passar por cima do entendimento do Poder Judiciário, em menoscabo ao princípio da separação dos poderes [artigo 2º, CF/88], restou clara na simples leitura do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005 que pretendeu a aplicação de

---

[698] LUHMANN, Niklas. *Confianza*. 1ª reimpressão, México: Anthropos Editorial, 2005, p. 15 (tradução livre: "É se comportar como se o futuro fosse certo").

[699] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 395.

[700] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 117. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120.

> lei retroativa, surpreendeu as expectativas do contribuinte e violou o princípio da boa-fé. (...) O Poder Executivo ou o Poder Legislativo não podem interferir no âmbito da competência jurisdicional do Poder Judiciário, sob pena de usurpação de competência constitucional. Se assim não o fosse, o Poder Executivo e o Poder Legislativo quando contrariados em seus interesses e posicionamentos por decisão do Poder Judiciário poderiam sempre promulgar leis 'interpretativas' que atendessem aos seus interesses. Esse ato além de ferir a boa-fé e o princípio do Estado Democrático de Direito, anularia por completo o Poder Judiciário e seu poder de prestar jurisdição.[701]

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Valter Lobato também traçaram pertinente arrazoado:

> Trata-se de intepretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, que o Poder Executivo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento *ex absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).[702]

Insistimos, em outro trecho desta tese, que agride o princípio da boa-fé objetiva aquele que tentar *usar* o direito contra o próprio direito. A ordenação da sociedade em busca de ordem e dos valores por ela escolhidos e transpostos para o ordenamento jurídico se dá por meio de enunciados normativos, expressos em elementos linguísticos. Estes são um meio para alcançar aqueles (ordem e valores escolhidos). Não age de boa-fé quem tenta se aproveitar da literalidade dos elementos linguísticos para alcançar objetivos opostos àqueles.

A chamada lei interpretativa não é e não pode ser um salvo-conduto para afastar jurisprudência que fixa um sentido exegético para os enunciados normativos. Trata-se de limite posto à atuação legislativa. Mais do que simplesmente terem deixado de agir de boa-fé, o Congresso Nacional e a Presidência da República incidiram em má-fé objetiva ao aprovar a Lei Complementar nº 118/2005 e esta, por isso, padece de inconstitucionalidade.

Andaram bem o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal ao não admitirem a retroatividade do artigo 3º da mencionada Lei Complementar.

---

[701] WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In *Revista da AJUFERGS*. Vol. 03, p. 265.
O autor continuou: "Ademais, a referida legislação trata-se de comportamento contraditório do Estado que viola o princípio da boa-fé. Isso porque o Estado-legislador agiu contrariamente ao sedimentado por diversas decisões judiciais do Estado-juiz ao editar a Lei Complementar nº 118/2005, e esse comportamento contraditório do Estado, por certo, causa prejuízo ao contribuinte ao restringir o prazo decadencial para a postulação da repetição do indébito tributário." (WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In *Revista da AJUFERGS*. Vol. 03, p. 278).

[702] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 117. São Paulo: Dialética, 2005, p. 121.

Em síntese: a função legislativa deve ser exercida de acordo como os parâmetros do princípio da boa-fé objetiva, o que implica:

(a) O dever de transparência, adotando-se o "caráter franco" quanto às medidas que estão sendo adotadas e os objetivos perseguidos;
(b) O dever de lealdade e de atenção aos interesses do outro, que não são acatados quando se tenta superar a posição definitiva do Poder Judiciário que beneficia essa parte;
(c) O dever de respeito à confiança gerada, não podendo ser frustrada a confiança legítima dos contribuintes. A pretensão de alterar o tratamento jurídico de atos passados viola esse dever de respeito;
(d) A vedação a tentativas de contornar limite posto no ordenamento, como a exegese de texto jurídico firmado pelo tribunal competente. Utilizar de instrumentos como a chamada "lei interpretativa" configura espécie de fraude ao sistema jurídico.

5.5. O caso da alteração das normas contábeis (Lei nº 11.638/2007) e a distribuição de lucros não tributável

Conforme tivemos oportunidade de expor em estudo desenvolvido sobre a tributação de dividendos após as Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009[703], a primeira lei mencionada alterou dispositivos da Lei nº 6.404/1976 relacionados ao tema contábil. Seu objetivo foi modernizar e adaptar as normas brasileiras àquelas vigentes em outros países, conhecidas como "*International Financial Reporting Standards*" – IFRS.

A promulgação dessa lei trouxe dúvidas quanto a seus efeitos tributários. Por isso, foi editada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Ela criou o Regime Transitório de Transição – RTT. Com ele, almejava-se assegurar a neutralidade tributária das mudanças contábeis. Em síntese, para a apuração dos tributos, as novas normas contábeis seriam irrelevantes e aquelas existentes em 2007 continuariam a ser utilizadas, até que fosse aprovado o regime tributário definitivo aplicável ao novo tratamento contábil.

Ainda assim, o tema da relação entre as novas normas contábeis e a apuração de tributos continuou a suscitar debates. Um ponto específico, após alguns anos de vigência da Lei nº 11.941/2009, transformou-se em algo sensível: a isenção dos lucros e dividendos distribuídos.

Como se sabe, os lucros ou dividendos distribuídos são isentos de imposto sobre a renda. É o que estatui o artigo 10, "caput", da Lei nº 9.249/1994:

[703] DONIAK JUNIOR, Jimir. Dividendos, alteração da Lei das S/A e Regime Tributário de Transição – RTT. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 200. São Paulo: Dialética, p. 31-43.

> Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Já o artigo 16 da Lei nº 11.941/2009 dispunha (até ser revogado pela Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014):

> Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.
> Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Ora, as novas normas contábeis afetavam o resultado das empresas, podendo aumentar ou reduzir os lucros e dividendos, em comparação com aqueles que seriam apurados com base nas normas contábeis vigentes até 2007. Como consequência, especificamente em relação aos lucros e dividendos isentos, a neutralidade de efeitos tributários do artigo 16 da Lei nº 11.941/2009 poderia significar dois entendimentos:

a) Como lucros e dividendos isentos eram (e são) os apurados com base na contabilidade, neutralidade tributária deveria significar que essa regra não teria sido alterada. Se a contabilidade mudou, os resultados contábeis podem ter sido alterados, mas a nova isentiva continuaria a vigorar, tal como antes. Entender de outro modo significaria que a isenção teria passado a atingir outra realidade, que não mais os lucros e dividendos apurados com base na contabilidade, contrariando a neutralidade;
b) Lucros e dividendos isentos seriam aqueles apurados com base nas normas contábeis existentes até 2007. Com efeito, a isenção é um tipo de efeito tributário. Logo, reconhecer a isenção para lucros e dividendos calculados com base nas novas normas contábeis significaria gerar efeito tributário a essas novas normas contábeis.

Na ocasião desses fatos, no estudo que publicamos a respeito dessa disputa, sustentamos, fundamentados em algumas razões, que a compreensão correta era a "a", estando equivocado a "b"[704]. Mantemos esse entendimento.

[704] Resumidamente:

Questão semelhante surgiu a propósito do cálculo de equivalência patrimonial e dos juros sobre capital próprio.

Todavia, somente passados alguns anos, em 2013, a Administração Fiscal Federal, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT nº 202/2013[705]) e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Instrução Normativa RFB nº 1.397[706]), divulgou seu entendimento, no sentido "b" antes apontado. Pelo que temos conhecimento e segundo manifestações na ocasião, as empresas de forma geral consideravam correto o entendimento exposto em "a". Boa parte (acreditamos mesmo que a maioria) nem ao menos considerou a possibilidade do entendimento "b", pelo simples motivo de que o montante do lucro/dividendo

- Sempre houve diferença entre lucro contábil passível de distribuição e lucro tributável. Logo, a manutenção da diferença entre ambos e até o maior distanciamento, por decorrência dos novos parâmetros contábeis, não conduz à conclusão de que haveria isenção até o limite do lucro tributável.
- O montante de lucro distribuído isento era o contábil, alterar essa regra para passar a considerar isento o lucro de acordo com regras contábeis não mais vigentes, significaria afastar-se da neutralidade, pois as novas normas contábeis estariam afetando a apuração tributária.
- A Lei nº 11.941/2009 e o RTT são aplicáveis à pessoa jurídica que apura seu resultado, não para o investidor que faz jus a lucros/dividendos. Supor que a Lei nº 11.941/2009 teria alterado a norma de isenção chegaria afetar pessoas físicas acionistas, para as quais a Lei nº 11.941/2009 não se dirigia.
- Entender que a Lei nº 11.941/2009 teria alterado a norma de isenção exigiria que o acionista tivesse acesso às apurações contábil e tributária da empresa investida, o que não é automático e não foi imposto pela mencionada lei. Logo, havia dificuldades práticas insuperáveis nesse entendimento.
- Novamente, a hipótese de a Lei nº 11.941/2009 ter alterado a norma de isenção criaria uma lacuna no ordenamento, pois seria necessário saber qual o tratamento para o dividendo distribuído de acordo com os novos parâmetros contábeis, mas superior ao lucro apurado com base nas antigas normas contábeis.
- Os novos parâmetros contábeis significam, em grande parte, uma alteração do momento em que é reconhecida uma nova riqueza econômica. Assim, pode acontecer a antecipação no reconhecimento de riquezas, com maior lucro, seguida futuramente de menor lucro. A eventual tributação a maior no primeiro momento deveria, então, gerar crédito para momento futuro, o que não foi previsto, sob de tributação sem efetiva aquisição de renda.

Entre outros estudos sobre o tema, publicados na época, podem ser mencionados: SCHOUERI, Luís Eduardo e TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011. BIFANO, Elidie Palma. As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para os contribuintes. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011. FERNANDES, Edison Carlos. Encerramento do ano fiscal de 2010 (IRPJ/CSLL no contexto dos IFRS). In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011.

[705] "Regime Tributário de Transição. Lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas. Art. 15 da Lei nº , de 27 de maio de 2009, e art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de O lucro a ser considerado para fins da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, é o lucro fiscal obtido com a aplicação do Regime Tributário de Transição, de que trata o art. 15 da Lei nº , de 2009, e não o lucro societário obtido com base nas regras contábeis da Lei nº 6.404, de 1 de dezembro de 1976 com as alterações trazidas pela Lei nº11.638, de 28 de dezembro de 2007."

[706] "Art. 26. Os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não integrarão a base de cálculo:
I - do Imposto sobre a Renda e da CSLL da pessoa jurídica beneficiária; e
II - do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física beneficiária.
Parágrafo único. Os lucros ou dividendos a serem considerados para fins do tratamento previsto no *caput* são os obtidos com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007."

isento era aquele apurado segundo as normas contábeis[707]. Essa retardada manifestação oficial gerou compreensível indignação e insegurança[708]. Inclusive, esses sentimentos foram agravados pois, por meio das informações coletadas pela Administração Fiscal Federal das empresas, teria sido viável a ela identificar com antecedência eventual tratamento divergente por parte das empresas ao que a Administração entendia correto. A Administração poderia, então, ter agido no sentido de instruir as empresas e impedir o prolongamento e agravamento do quadro. A sensação é que, no mínimo, a Administração teria sido displicente.

A Medida Provisória nº 627/2013 trouxe um arremedo de solução para o tema. Em seus termos, foi previsto que os lucros ou dividendos, calculados com base nos resultados apurados entre 2008 e 2013 em valores superiores aos apurados com base nas regras contábeis vigentes até 2007, não ficariam submetidos imposto sobre a renda na fonte, nem integrariam as bases de cálculo do IR e da CSLL. Esse tratamento, porém, segundo o artigo 70, seria restrito às pessoas jurídicas que optassem por antecipar a aplicação de disposições contidas na mesma Medida Provisória para o ano-calendário de 2014 (tratamento equivalente para o cálculo do investimento pelo valor do patrimônio líquido e para os juros sobre capital próprio)[709].

---

[707] A neutralidade tributária prescrita pela Lei nº 11.941/2009 e o RTT estavam relacionados a uma alteração no critério contábil de reconhecimento de receitas, custos e despesas (p. ex., reconhecimento de valor justo de ativo ou valor presente de passivo de longo prazo), que não deveriam gerar efeitos na apuração do lucro real da pessoa jurídica submetida ao RTT. No entanto, não houve modificação no critério de reconhecimento da receita de dividendos.

[708] Nesse sentido, vide os comentários de Roberto Barrieu e Rafael Malheiro:

"Esse posicionamento trouxe grande preocupação aos contribuintes, que de uma hora para outra se viram diante da inusitada situação de estar devendo imposto de renda sobre fatos passados, em relação aos quais jamais se cogitou fossem tributáveis. (...) Portanto, ao exteriorizar seu entendimento em sentido contrário, o Fisco causou enorme surpresa ao mercado como um todo, gerando insegurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuintes no que diz respeito à questão do tratamento tributário aplicável aos dividendos desde a introdução do novo padrão contábil em 2007.

Em resposta à indignação dos contribuintes e sensível aos malefícios que o entendimento oficial de tributar dividendos causaria ao mercado, (...)" (BARRIEU, Roberto e MALHEIRO, Rafael. O tratamento fiscal aplicável aos dividendos no RTT e após a Lei nº 12.973/14. In ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. IV – Desafios da neutralidade e a Lei nº 12.973/2014/2014*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 509-510).

[709] "CAPÍTULO V

DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO

Art. 67. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, efetivamente pagos até a data de publicação desta Medida Provisória, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Art. 68. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

Parágrafo único. No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976.

Foi um arremedo de solução, pois representou uma tentativa de contornar a vedação constitucional do § 2º do artigo 62 da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001: "Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada". Ou seja, uma medida provisória a respeito do imposto sobre a renda, que implique sua majoração, só produz efeitos no exercício seguinte ao que tiver sido convertida em lei.

Ora, como a Medida Provisória nº 627 havia sido editada em 11/11/2013, as chances de ela ser convertida em lei ainda nesse ano, para já valer em 2014, eram muito remotas (e não veio, de fato, a acontecer). Desse modo, a lei resultante, quando mais onerosa aos contribuintes, só poderia ser aplicável a partir de 2015.

Para evitar isso e antecipar a aplicação do novo regime tributário, foi utilizado, então, uma espécie de estratagema: às empresas que "voluntariamente" aceitassem aplicar as novas regras já em 2014, dispensando a garantia que lhes era dada pela Constituição, não teriam tributados seus lucros ou dividendos superiores aos apurados com observância dos métodos ou critérios contábeis vigentes em 2007.

A Lei nº 12.973/2014 (conversão da mencionada MP) deu tratamento um pouco melhor, mas, ainda, assim, com problemas. Dispôs que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 2008 e 2013, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 2007, não ficariam submetidos à incidência do IRRF, do IR e da CSLL. A respeito dos juros sobre capital próprio dos anos de 2008 a 2014, para cálculo do limite previsto na Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica poderia utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com a Lei nº 6.404/1976. Para o ano-calendário de 2014, essa opção ficou restrita aos não optantes pela aplicação das novas

---

Art. 69. Para os anos-calendário de 2008 a 2013, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.
Art. 70. O disposto nos arts. 67 a 69 aplica-se somente às pessoas jurídicas que fizerem a opção de que trata o art. 71.
CAPÍTULO VI
DA OPÇÃO PELOS EFEITOS EM 2014
Art. 71. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º a 66 desta Medida Provisória para o ano-calendário de 2014.
§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º a 66 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do *caput* do art. 99 a partir de 1º de janeiro de 2014.
§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o *caput*."

disposições da Lei nº 12.973/2014 para 2014. O mesmo tratamento foi dado para a avaliação do investimento pelo valor do patrimônio líquido[710].

Não interessa, para este estudo, voltar ao tema central dessa querela, se eram isentos os dividendos distribuídos calculados com base nos novos parâmetros contábeis adotados após a Lei nº 11.638/2007, ou se os seriam aqueles calculados com base nos parâmetros contábeis anteriores a essa lei. O que interessa, aqui, é a conduta do Poder Público, particularmente, da Administração Fiscal Federal e do Poder Executivo no trato desse tema. Esquematicamente, tem-se os seguintes fatos:

(1) Com a Lei nº 11.638/2007 foram aprovados novos parâmetros contábeis, o que interferiria com a apuração tributária de modo inaceitável e/ou desaconselhável, já que esses novos parâmetros não são embasados na disponibilidade dos ganhos;
(2) A Lei nº 11.941/2009 estabeleceu a neutralidade tributária e o "Regime Tributário de Transição" – RTT, para neutralizar as modificações dos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas;
(3) A Administração Fiscal Federal inicialmente não se manifestou sobre o tema. A impressão gerada na ocasião é que ela poderia ter identificado com maior presteza a

---

[710] "CAPÍTULO VI
DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO
Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.
Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
§ 1º No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput , não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
§ 2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.
Art. 74. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
Parágrafo único. No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.
CAPÍTULO VII
DA OPÇÃO PELOS EFEITOS EM 2014
Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)
§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do *caput* do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.
§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o *caput*."

diferença de entendimento e se manifestado a respeito. Ao contrário disso, simplesmente, deixou o tempo transcorrer, com as empresas aplicando a exegese que entendiam correta;

(4) Com a Medida Provisória nº 627/2013, o Poder Executivo Federal apresentou um arremedo de solução: as empresas que dispensassem a garantia do § 2º do artigo 62 da Constituição Federal e antecipassem a aplicação das regras da Medida Provisória para 2014 não seriam tributados da forma como a Administração Fiscal veio a manifestar-se por meio do Parecer PGFN/CAT nº 202/2013 e da Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013;

(5) A Lei nº 12.973/2013 (conversão da MP nº 627/2013) deu melhor tratamento. Ainda assim, porém, deixou os lucros e dividendos apurados em 2014 em espécie de limbo, sem tratamento expresso e com a ameaça implícita pela Receita Federal de afastamento da isenção para parte dos valores.

Em suma, a nítida impressão formada na ocasião é que (i) a Administração Fiscal não agiu com presteza para esclarecer sua compreensão de importante ponto e (ii) depois, criado um cenário de insegurança para as empresas, dele tentou tirar proveito, afastando garantia constitucional.

Acreditamos que o princípio da boa-fé objetiva é capaz de lançar luzes ao tema.

Conforme foi firmado páginas atrás, para estar conforme com o princípio do boa-fé objetiva, o Poder Público deve agir no tempo devido, sem ineficiências. Isso não significa somente responder pleitos dos contribuintes com a presteza possível, mas estar atento aos problemas atuais e procurar deixar claro (é o dever de transparência) qual seu posicionamento. Deixar de ter posição firme / interpretação clara sobre os dispositivos normativos existentes não é uma opção para o Poder Público. Não lhe é autorizado deixar os fatos irem acontecendo para somente depois se posicionar. Há que se obedecer a exigência de transparência. Conforme visto, o Poder Público pode até vir a modificar sua opinião (alterar o critério jurídico) – embora com efeitos para o futuro, se advier tratamento mais oneroso ao sujeito passivo –, mas não pode quedar-se silente, omisso.

Não só. É decorrência elementar do princípio da boa-fé objetiva que o Estado deve agir respeitando e em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses legítimos dos sujeitos passivos. O Estado não deve agir como que olimpicamente distante, como se exercesse uma atividade objetiva de somente desvendar a correta interpretação das normas, sendo-lhe

estranho eventuais consequências decorrentes de seus posicionamentos. É imperioso ter presente a referida atitude de compreensão e de colaboração.

No caso concreto, as empresas entendiam que permaneciam isentos os lucros e dividendos distribuídos com base na apuração contábil seguindo as normas contábeis em vigor no momento da apuração. Não retiveram imposto sobre a renda na fonte. Os quotistas e acionistas não declararam esses ganhos como tributáveis. De repente, passados anos, eis que surgiriam débitos pendentes, em complexas situações. Alguns exemplos: uma pessoa física que foi acionista e recebeu dividendos de uma sociedade de capital aberto em 2010, mas logo após deixou a sociedade; um fundo de investimentos, que recebeu dividendos e distribuiu resultados, com entrada e saída de quotistas ao longo do tempo; um investidor estrangeiro que recebeu dividendos e já não tem mais ligações com a empresa e com o Brasil. Haveria, inclusive, potencial dano à imagem das empresas: investidores de repente descobrir-se-iam na condição de devedores, imputando a falta à empresa, que teria agido relapsamente, por não recolher os tributos devidos. Enfim, diversas hipóteses problemáticas que, embora não insolúveis, não seriam de fácil tratamento.

Parece-nos evidente que o Poder Público não agiu em atitude de compreensão e de colaboração com os contribuintes e a delicada situação criada.

Além desses pontos, há outra exigência decorrente da boa-fé objetiva: o Estado não deve procurar tirar proveito de situações, agindo ou não com malícia. O princípio da boa-fé objetiva não aceita estratagemas pouco transparentes e desleais, consistentes na criação de (ou na tolerância com) quadros de insegurança a respeito das normas aplicáveis para depois dele tentar tirar proveito.

Ainda que o Poder Público (no caso, a Administração Fiscal) não tenha contribuído com o cenário de insegurança jurídica e dúvida a respeito do tratamento tributário aplicável, é inaceitável procurar se aproveitar da situação para alcançar efeitos que de outro modo não seriam alcançados ou até seriam vedados.

As exigências de transparência e de atenção aos interesses do outro, ínsitas ao princípio da boa-fé objetiva, não toleram esse tipo de comportamento.

A Administração Fiscal Federal, por meio de seus integrantes, poderia estar sincera e profundamente convencida de que a isenção aos lucros e dividendos se limitaria ao montante calculado com base nas normas contábeis antigas. Todavia, não se manifestou oportunamente nesse sentido e depois tentou arredar garantia constitucional em contrapartida a não autuar os

contribuintes por suposta falta de recolhimento de tributos por distribuição de lucros e dividendos alegadamente não isentos.

Ocorre que garantias constitucionais (e mesmo legais, de ordem pública) não são barganháveis. É destoante das mais comezinhas exigências decorrentes da boa-fé objetiva oferecer, com contrapartida do preço de dispensar garantia constitucional, o afastamento de risco de autuação por decorrência de interpretação divulgada extemporaneamente e destoante da que vinha sendo adotada no mercado.

A sensação do contribuinte é como a de alguém que caiu em uma armadilha: viu-se em situação desfavorável para a qual não contribuiu e para dela salvar-se deve se submeter aos interesses do Estado.

É, a nosso ver, cristalino: não age de acordo com a boa-fé objetiva aquele que procurar retirar vantagens da situação desvantajosa de terceiro.

Algo, porém, deve ficar claro. Não estamos, sob hipótese alguma, acusando integrantes da Administração Fiscal Federal de atuarem imbuídos de má-fé. Esperamos que tenha ficado claro, ao longo de todo este estudo, que, embora tenham história e pontos em comum, as perspectivas objetivas e subjetivas de boa-fé se diferenciam. A circunstância de alguém não ter adotado corretamente os parâmetros decorrentes do princípio da boa-fé objetiva não significa que esteja agindo com má-fé subjetiva (embora isso possa acontecer).

Em nossa opinião, seja por razões culturais, seja pelo desenvolvimento social deficitário, seja por falta de estudos mais aprofundados, ainda não se tem introjetado nos representantes do Poder Público e na sociedade em geral os deveres do Estado decorrentes do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias. Isso não significa que esses mesmos representantes do Poder Público estejam agindo guiados por má-fé subjetiva. Avaliamos ser até mesmo um tanto quanto infantil a visão que muitas vezes se divulga de que funcionários da Receita Federal ficariam, maquiavelicamente, à noite, nos gabinetes de Brasília, tramando formas de espoliar e desrespeitar os contribuintes. Em absoluto, não é disso que se trata!

O que sustentamos, ao longo de todo esse trabalho, é que o Poder Público ***deve*** agir segundo parâmetros que decorrem do princípio da boa-fé objetiva. Não importa a intenção subjetiva de cada um. Importa seu efetivo modo de agir, um modo de agir pautado pela boa-fé objetiva, com lealdade, transparência e atenção aos interesses (até em colaboração) da outra parte, os contribuintes.

Para tanto, devem ser analisados os fatos envolvidos para reconhecer, frente a eles, qual deve ser o modo juridicamente correto de exercer competências e direitos e cumprir obrigações de deveres e qual modo seria juridicamente incorreto, pois desconforme com a boa-fé objetiva.

No caso concreto da alteração das normas contábeis pela Lei nº 11.638/2007 e da quantificação dos lucros distribuíveis não tributáveis, o comportamento consentâneo com os parâmetros da boa-fé objetiva consistiria em expedir uma nova norma que desse claro tratamento tributário para o futuro e solucionar o passado garantindo a não tributação dos lucros e dividendos distribuídos com base nas normas contábeis vigentes.

Em síntese: a aplicação do quanto foi estudado ao longo da tese leva algumas conclusões quando aplicadas ao caso concreto:

(a) O Poder Público deve agir no tempo devido, sem ineficiências, o que significa não só responder provocações dos contribuintes (como consultas ou pedidos de repetição de indébito), mas também estar atento aos fatos para elucidar possíveis dúvidas decorrentes da interpretação de normas.

(b) O Estado deve agir em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses legítimos dos sujeitos passivos, o que significa, no caso concreto, que não se deve desconsiderar o tratamento dado por estes frente à ausência de orientação do Poder Público no tempo devido e as dificuldades na mudança de tratamento tributário.

(c) O Estado não deve procurar tirar proveito de situações, agindo ou não com malícia. Viola o princípio da boa-fé objetiva aproveitar de uma situação de insegurança para oferecer a oportunidade ao contribuinte de evitá-la desde que concorde com a dispensa de suas garantias e direitos, que não são barganháveis.

6. CONCLUSÕES

Vimos ao longo deste estudo que a boa-fé objetiva teve um histórico longo e errático e foi acolhida no ordenamento jurídico brasileiro como um princípio geral, derivado e ligado a outros princípios constitucionais, sendo aplicável igualmente nas relações jurídico-tributárias. Desse modo, gera deveres ao Poder Público, os quais podem ser detalhados teoricamente, mas são mais bem identificados mediante a cuidadosa análise das circunstâncias particulares dos fatos.

De toda a análise, podemos sintetizar os seguintes pontos:

- O ordenamento jurídico forma um sistema, porém, a chamada "pirâmide kelseniana" é visão demasiadamente simplificadora. Transmite uma visão estática do ordenamento, mas não de sua dinâmica, de seu efetivo funcionamento.
- O ordenamento jurídico é um sistema autopoiético, operacionalmente fechado e cognitivamente aberto, com novas normas geradas internamente, ainda que irritado por outros sistemas.
- Os princípios jurídicos são valores transpostos para o ordenamento e por isso são as normas mais fundamentais e gerais do ordenamento jurídico, servindo de critério para compreensão das demais normas, sendo imediatamente finalísticas, primeiramente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade.
- As cláusulas gerais, como técnica legislativa, são disposições normativas formadas de conteúdo aberto, fluído, vago. Nisso se assemelham a um princípio. Todavia, estão contidas expressamente no ordenamento jurídico como uma regra, embora conferindo um mandato ao aplicador da norma para complementar seu conteúdo prescritivo.
- É mais adequado encarar o ordenamento jurídico atual, em sua complexidade, como uma rede, formada por enunciados prescritivos, regras e princípios que se entrelaçam e que influenciam uns aos outros.
- A boa-fé teve evolução longa e complexa, não linear. Teve origem no direito romano; sob o direito canônico teve influxos éticos; sofreu influência relevante do "*treu und glauben"* germânico, que contribuiu com valores medievais de honradez, lisura e respeito aos interesses do outro; passou pelo humanismo, pelo jusracionalismo e pelo "*Code* Civil" napoleônico; teve decisivo desenvolvimento na Alemanha.
- No Brasil a boa-fé foi lembrada no Código Comercial de 1850 para a interpretação de contratos; constou do esboço de código civil de Teixeira de Freitas; não teve grande destaque no Código Civil de 1916, norma oitocentista e conservadora; a Constituição

Federal de 1988 trouxe nova visão, própria de um Estado Democrático de Direito; o Código de Defesa do Consumidor foi expresso na adoção da boa-fé; já no Código Civil de 2002 a boa-fé é a raiz do princípio da eticidade, uma das normas que dão sentido às demais; o Código de Processo Civil também é claro na adoção decisiva da boa-fé.

- No Brasil vigora a autonomia privada, mas com limitações, de natureza extrínseca, quando um direito é limitado pela colisão com outros direitos, e intrínseca, quando resulta de preceitos provenientes de toda a ordem jurídica, de modo que se pode afirmar que a limitação está no próprio direito do seu detentor.
- A boa-fé, por sua história errática e a noção vaga na qual se baseia, pode assumir ares de panaceia, sendo aplicável em todo e qualquer caso, acompanhada de arbitrariedade na aplicação, ou levar à perda de sentido e à rejeição à sua aplicação. Para evitar esses males, deve-se proceder ao esforço de precisão.
- A boa-fé subjetiva é um estado de espírito, refletido em atos concretos, de quem acredita estar de acordo com as normas aplicáveis, desconhecendo vícios. Já a boa-fé objetiva é um dever de cunho jurídico, uma regra de conduta. Logo, na estrutura lógica da norma, a boa-fé subjetiva é colocada na hipótese e boa-fé objetiva, no consequente.
- A boa-fé objetiva, a par de se colocar como uma cláusula geral no direito civil, assume a natureza de princípio geral no direito brasileiro. Ela possui as notas próprias do princípio: é um valor transposto para o mundo jurídico, serve de critério para a exata compreensão e inteligência dos enunciados prescritivos do ordenamento, é imediatamente finalística, primariamente prospectiva e com pretensão de complementariedade e parcialidade.
- O princípio da boa-fé objetiva mantém relação próxima com os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança. Um alimenta e é alimentado pelos outros, no funcionamento do direito como uma rede, em sistema autopoiético. Esse princípio funciona como um meio para melhor implementação da segurança jurídica e para a proteção à confiança. Entretanto, há que se ter em mente que o princípio da boa-fé objetiva tem valor por si só, independente dos outros dois.
- O mundo atual é complexo e em constante e frenética mutação. O Estado, por suas funções e seus órgãos, é incapaz de prontamente dar soluções aos problemas que surgem. O resultado é a intranquilidade da sociedade. O sistema jurídico deve ao menos proteger aquele que tem expectativa baseada no sistema e para tanto são essenciais as chamadas “válvulas de segurança”, como o princípio da boa-fé objetiva.

- A boa-fé objetiva atua como uma metanorma, uma norma sobre normas. Ela normatiza como certas normas devem ser aplicadas. Ainda que não se saiba qual o tratamento jurídico para um fato, ou a intepretação de um enunciado prescritivo, os atores devem atuar pautados pela boa-fé objetiva.
- Prosseguindo no esforço de precisão da boa-fé objetiva, costuma-se apontar três funções que ela possui: a interpretativa, a corretora e a criadora de deveres.
- Também são identificadas hipóteses mais específicas de sua aplicação, que foram sendo identificadas ao longo dos estudos:
  - ✓ "*venire contra factum proprium*", pelo qual é vedado que uma parte aja de forma contrária a seus procedimentos anteriores, quando esses levaram à confiança legítima da outra parte de que esse comportamento seria mantido;
  - ✓ "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*", para obstar que a parte aja com malícia ou até com dolo, visando prejudicar o outro;
  - ✓ "*suppressio*", a impossibilidade do exercício de dado direito, quando seu titular deixa de exercê-lo durante considerável período, criando expectativas na outra parte;
  - ✓ "*surrectio*", espécie de inverso da "*suppressio*": se produz um direito em favor daquele que age consistentemente como se o tivesse, sob a aquiescência dos demais;
  - ✓ "*tu quoque"* (*e "exceptio non adimplementi contractus*"), pois aquele que viola uma norma não pode pretender exercer sua posição que essa mesma norma lhe atribui.
- A aplicação da boa-fé objetiva a algumas áreas ou ramos do ordenamento jurídico, que têm certas características semelhantes ao direito tributário, traz luzes ao emprego desse princípio nas relações jurídico-tributárias.
- Nos processos judiciais, o fato de os litigantes terem interesses contrapostos, em que o sucesso de um leva à derrota do outro, não afasta o dever de agir com boa-fé, embora esta seja vista com certo temperamento. Nas relações jurídico-tributárias os interesses também são vistos como contrapostos, o que igualmente não afasta os deveres decorrentes da boa-fé objetiva.
- No direito administrativo, improcedem dúvidas lançadas no passado a respeito da relevância da boa-fé objetiva. Em um Estado Democrático de Direito, o Estado e a Administração devem visar o bem comum, a Administração exerce função e a ela é

imposto o princípio da moralidade. Essas características solidificam a relevância da boa-fé objetiva. Tais constatações são transpostas para as relações jurídico-tributárias.

- Por fim, também focamos nossa atenção na boa-fé no direito do consumidor, uma relação jurídica entre partes em diferente nível, tal como se dá nas relações jurídico-tributárias. Nesse tipo de relação em níveis distintos, a parte em posição privilegiada, como é o Poder Público, tem maiores deveres decorrentes da boa-fé objetiva.
- Quatro questões devem ser respondidas, a fim de percorrer o caminho das reflexões a respeito do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias e, particularmente, seus efeitos ao Poder Público:
    i. O princípio da boa-fé objetiva é aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias?
    ii. Esse princípio se impõe de modo especial ao Poder Público? Em qual intensidade?
    iii. Como o princípio da boa-fé objetiva se impõe ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias?
    iv. É viável elencar deveres decorrentes da boa-fé objetiva impostos ao Poder Público mais específicos? Se positivo, quais são eles?
- Afastamos eventual parecer equivocado no sentido de a exigência da estrita legalidade nas relações jurídico-tributárias tornaria inviável o princípio da boa-fé objetiva nelas. Os enunciados prescritivos não oferecem uma interpretação unívoca, mas, sim, uma moldura, dentro da qual há distintas possibilidades. É justamente no espaço dessa moldura e na aplicação ao caso concreto que a boa-fé objetiva pode e deve atuar.
- A caracterização do Brasil como uma República e um Estado Democrático de Direito, o fundamento da dignidade da pessoa humana, o objetivo de construir uma sociedade solidária e o princípio da moralidade confirmam e reforçam o papel do princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias.
- É equivocado supor que o princípio da boa-fé objetiva seria aplicável somente à Administração Pública. Ele se impõe para todas as funções, mesmo legislativa e judicante, e para todos os órgãos do Estado.
- Com isso, respondemos afirmativamente à primeira questão proposta: o princípio da boa-fé objetiva é indubitavelmente aplicável ao Poder Público nas relações jurídico-tributárias e o é em todos as suas funções e por todos os seus órgãos.
- O princípio da boa-fé objetiva incide com maior intensidade nas relações de longa duração (em comparação com as relações jurídicas instantâneas, de curta duração).

Nelas a carga de fidúcia, de confiança aplicada é maior. Esse é justamente o caso da relação do particular/contribuinte com o Estado.

- Em estudos sobre a boa-fé objetiva, é apontada a diferenciação entre as chamadas fórmulas "*mea res agitur*", na qual cada parte tem como foco seus próprios interesses, "tua res agitur", com foco de uma parte no interesse da outra, e "*nostra res agitur*", relação na qual o escopo de ao menos uma das partes é o fim comum delas. Nas relações jurídico-tributárias, o Poder Público se encontra na posição "*res agitur:* tem como fim último o bem da sociedade como um todo, a exigência de cooperação se manifesta em sua plenitude e as exigências derivadas da boa-fé objetiva estão em sua mais alta intensidade.
- Há consequências derivadas da conclusão do item anterior. O Estado não tem interesses particulares. Seus interesses ***devem ser*** os da sociedade. Na relação jurídico-tributária seu papel ***deve ser*** o de um tutor da plena aplicação das normas tributárias. Logo, o Poder Público deve ter o mesmo exato interesse em arrecadar todos os tributos devidos, mas não arrecadar nada além deles. Decorre do princípio da boa-fé objetiva que o Estado deve assumir papel ativo para restituir os indébitos tributários com eficiência.
- A relação jurídico-tributária é entre partes em diferente nível. É uma relação entre desiguais. Desigualdade jurídica e econômica. O princípio da boa-fé objetiva atua com maior rigor sobre aquela em posição de vantagem. Portanto, o Poder Público se encontra mais jungido às exigências da boa-fé objetiva. Ele não deve ser uma espécie de inimigo à espreita do contribuinte, que elabora artimanhas para prejudicá-lo, mas o instrumento da sociedade para organizá-la e fazê-la perseguir seus valores e seu bem-estar. Para tanto, o Estado deve estar atento para cumprir os parâmetros, derivados da boa-fé objetiva, da lealdade, da transparência e da atenção aos interesses do outro.
- A segunda questão proposta pode ser respondida afirmando que o princípio da boa-fé objetiva se impõe de modo especial ao Poder Público, que a ele se encontra submetido em sua intensidade máxima.
- Algumas normas tributárias são inspiradas no princípio da boa-fé objetiva. Como o artigo 146 do Código Tributário Nacional. Ele impede que modificações em critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa tenham efetivos, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores ocorridos antes de sua efetivação. Pretender alterar critérios jurídicos e aplicá-los ao passado não é próprio de atuação refletida, pensando no outro, o sujeito passivo. Veda-se, com isso, o "*venire contra*

factum proprium". Esse dispositivo alcança quaisquer modificações de intepretação dos enunciados normativos de forma geral.

- Outro dispositivo do Código, relacionado à boa-fé objetiva, é o artigo 100. O Poder Público se torna responsável ao emitir normas administrativas, ou mesmo assumir práticas reiteradas. Entretanto, o artigo 100, com seu parágrafo único, deveria afastar não só penalidades e juros de mora, mas o próprio tributo, quando o sujeito passivo age de acordo com as chamadas "normas complementares". Por isso, o parágrafo único nos afigura inconstitucional, por chocar-se com o princípio da boa-fé objetiva.
- A disponibilidade aos contribuintes da consulta tributária é outra figura que deriva da boa-fé objetiva. Ainda mais com o artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.369/2013, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo o qual as soluções de consulta proferidas pela COSIT e as de divergência têm não só efeito vinculante no âmbito da Receita, como respaldam o sujeito passivo que as aplicar. Com isso, de certa forma a Instrução expande a aplicação do artigo 146 do Código quanto ao aspecto pessoal e quando envolvida uma consulta, em respeito à boa-fé objetiva. De outro lado, porém, e por reverência à boa-fé, o instrumento da consulta deveria ser aprimorado para viabilizar também a resolução de dúvidas a respeito da aplicação da norma a fatos, ainda que complexos.
- Mais recentemente, outras iniciativas legislativas têm surgido, alinhadas com o princípio da boa-fé objetiva, como códigos de direitos dos contribuintes e o programa "Nos Conformes" do Estado de São Paulo.
- O princípio da boa-fé objetiva atua, em grande medida, para prescrever como devem ser desempenhados competências, obrigações, deveres e direitos. Daí ser comum afirmar-se que ele gera deveres secundários, anexos ou instrumentais. Ela exige um comportamento de acordo com os parâmetros mais específicos da lealdade, da transparência e da atenção aos interesses do outro.
- Quanto à terceira questão, então, afirmamos que o princípio da boa-fé objetiva atua como uma metanorma (uma norma sobre normas), que determina ao Poder Público uma forma de agir, um modo de exercer competências. Elas devem ser exercidas com atenção aos parâmetros da lealdade, transparência e atenção aos interesses e necessidades da outra parte.
- Tendo em vista todas as considerações, é possível e conveniente identificar deveres específicos (a quarta questão) a que se submete o Poder Público, por decorrência do princípio da boa-fé:

- ✓ O Estado não pode adotar medidas, ainda que aparentemente concordes com a literalidade de enunciados normativos, que contrariem seus fundamentos e objetivos. O direito não pode ser usado contra o próprio direito. Por isso, o Poder Público não pode incidir nos chamados, "abuso de direito" e de "fraude à lei" (ou "fraude à Constituição").
- ✓ O Estado deve proteger a confiança despertada no contribuinte. Os deveres decorrentes da boa-fé objetiva não são de caráter subjetivo. Por isso, é menos relevante indagar se havia ou não a intenção de proteger a confiança. Importa, sim, se foram adotadas condutas, positivas e negativas, próprias de quem protege a confiança legitimamente gerada.
- ✓ O Estado não deve agir com contradição (vedação ao "*venire contra factum proprium*"). Ele se prende ao dever de coerência, o que não significa condenar à paralisia. Todavia, a mudança deve ser expressamente reconhecida, não escondida, e deve respeitar os direitos legitimamente exercidos no passado e seus efeitos no futuro.
- ✓ O Estado deve agir respeitando e em atitude de compreensão e de colaboração com os interesses do contribuinte. Atuar de boa-fé não consiste em simplesmente não agir de má-fé. Ela implica deveres positivos. É a atitude de respeito ao contribuinte e seus interesses e, até, em colaboração com ele.
- ✓ O Estado deve agir no tempo devido (e com eficiência) sem atrasos injustificáveis. Estes são práticas destoantes com o princípio da boa-fé. Estado e contribuintes não estão posições opostas, cada qual responsável por defender seus interesses, que se contrapõem aos da outra (a lógica do "cada um por si"). O Estado não têm interesses particulares. Peca contra a boa-fé a prática, disfarçada, mas percebida, de retardar a obrigação de restituir indébitos tributários.
- ✓ O Estado não deve procurar se aproveitar de equívocos ou falhas, nem agir com malícia ou dolo. Por exemplo: (a) frente a um enunciado normativo não claro, (b) sem esclarecimentos pela Administração, (c) com o contribuinte acolhendo certa interpretação, (d) a Administração, após período relativamente longo, anuncia sua compreensão mais restritiva ou mais onerosa ao contribuinte e ao mesmo tempo (ou logo após) concede um programa de parcelamento de débitos ou alguma outra

vantagem para quem se adequar ao seu tratamento. Esse quadro parece uma armadilha ao contribuinte.

- ✓ O Estado não deve agir como parte com interesses próprios ("*mea res agitur*") pois seus interesses são os da sociedade ("*nostra res agitur*"). A missão dos representantes do Poder Público é tanto zelar para o recolhimento de todos os tributos devidos, quanto para não recolher nada além de todos os tributos devidos. Não é só um contribuinte particular que tem o interesse de não pagar mais do que o devido. Esse interesse *deve ser* compartilhado pela Administração Fiscal.
- ✓ O Estado não deve aplicar retroativamente novas interpretações mais onerosas aos contribuintes. Se o Poder Público, expressamente, por meio de "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (art. 100, I, do CTN), ou implicitamente, por meio das "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (art. 100, III, do CTN), comunicou aos particulares qual sua interpretação de um enunciado normativo, não pode depois, alterando sua compreensão (qualificando-se ou não o chamado "erro de direito"), pretender aplicar a nova exegese retroativamente

- O princípio da boa-fé objetiva não é panaceia para todos os males. É essencial ter presente seus limites. Três se destacam. (1) O princípio não é uma espécie de argumento curinga, utilizável em qualquer caso. Para sua utilização, deve-se analisar com cuidado os fatos envolvidos para neles aplicar os parâmetros da boa-fé objetiva. (2) A boa-fé, por si só, não gera, nem afasta a obrigação de recolher tributo, ou direito de crédito em tributos não cumulativos. Ela regula o modo como direitos, obrigações, deveres e competências devem ser exercidos. (3) Os institutos da "*surrectio" e "suppressio*" são estranhos às relações jurídico-tributárias. Estas estão submetidas à legalidade estrita e obrigações tributárias, isenções ou direitos de crédito só surgem por força de lei. O que pode ocorrer é somente a consolidação do passado, por exemplo, em decorrência de "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".
- Analisamos quatro casos concretos aos quais, em nosso entendimento, o princípio da boa-fé objetiva tem condições de lançar luzes em busca da melhor solução jurídica: (i) o caso do imposto sobre importações e a imposição do aumento de forma inesperada e desleal com as informações prestadas; (ii) o caso dos benefícios fiscais no contexto de "guerra fiscal"; (iii) o caso da alteração do prazo de decadência pela Lei Complementar

nº 118; (iv) o caso da alteração das normas contábeis pela Lei nº 11.638/2007 e a distribuição de lucros não tributável.

Estamos convencidos de que o princípio da boa-fé objetiva, se efetivamente respeitado, tem o potencial de desenvolver o sentimento de cidadania fiscal e tornar as relações jurídico-tributárias menos conflituosas. Ele não deve ser tido como devaneio teórico abstrato, mas um princípio jurídico que prescreve condutas específicas ao Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ABRAHAM, Marcus e CATARINO, João Ricardo. Ética e confiança legítima na tributação e seu reflexo na jurisprudência. In *Revista Brasileira de Direito Tributário*. V. 65, Nov/Dez 2017, p. 82-95.

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado. O Poder Judiciário e a concretização das cláusulas gerais: limites e responsabilidade. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. V. 18, 2000, p. 221-228.

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

_____. *Teoría de la argumentación jurídica.* Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Carlos Ferreira. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 1992.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de normas de direito tributário*. São Paulo: Editora CD, 2002.

AQUINO JÚNIOR, Geraldo Frazão. *Contratos eletrônicos: a boa-fé objetiva e a autonomia da vontade*. Curitiba: Juruá, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1991.

_____. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário.* 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código Civil comentado:* negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos: artigos 104 a 188. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2003.

AZEVEDO, Antonio Junqueira. A boa-fé na formação dos contratos. *Revista Direito do Consumidor*. V. 3, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

_____. Insuficiências, deficiências e desatualização do Projeto de Código Civil na questão da boa-fé objetiva nos contratos. *Revista dos Tribunais*. Ano 89, Vol. 775, maio/2000, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação da boa-fé objetiva ao Poder Público. In *Crédito-prêmio de IPI:* estudos e pareceres III. Barueri: Minha Editora, 2005, p. 53-69.

BALEEIRO, ALIOMAR. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima*. RDP 51-52/5-11.

_____. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos humanos, democracia e república:* homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier, 2009, p. 215-224.

BARCELLONA, Mario. *Clausole generali e giustizia contrattuale:* equità e buone fede tra codice civile e diritto europeo. Turim: G. Giappichelli Editore, 2006.

BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias:* limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Dialética, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Planejamento tributário:* limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRIEU, Roberto e MALHEIRO, Rafael. O tratamento fiscal aplicável aos dividendos no RTT e após a Lei nº 12.973/14. In ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A* – Vol. IV – Desafios da neutralidade e a Lei nº 12.973/2014/2014. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Lições de direito tributário*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

_____. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 1999.
BERRO, Florián Garciá. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes.* Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2004.

BEVILAQUA, Clovis. *Theoria geral do direito civil*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1929.

_____. *Direito das obrigações*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1940.

_____. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil* – Comentado por Clovis Bevilaqua. Vol. I, 11ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1956.

BIFANO, Elidie Palma. As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para os contribuintes. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1991.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro, v. IV:* lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

_____. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípios fundamentais da tributação: isonomia, segurança, irretroatividade. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do e MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords.). *Tratado de direito tributário*. Vol. 1, São Paulo: Saraiva, 2011.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt.* 9ª ed. Paris: LGDJ, 2008.

_____.Les transformations de la légitimité de l'impôt dans la société contemporaine. In Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance. BRANDÃO, Antônio José. Moralidade administrativa. *Revista de Direito Administrativo*. V.25, Rio de Janeiro: FGV, 1951.

BRAVO, Federico de Castro. *El negocio juridico*. Madri: Civitas, 2002.

CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français.* Paris: Dalloz, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite de. Boa fé e segurança jurídica em direito tributário. *Revista Ordem dos Advogados Portugueses*. Ano 68, vol. I, jan./2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional.* 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade:* igualdade e capacidade contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____.*Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____.*Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____.Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais – Competência dos tribunais superiores para fixá-la – Questões conexas. In FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri: Manole, 2009.

CARRIÓ, Genaro. *Sobre los límites del languaje normativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídios da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____.*Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____.*Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASO, Rubén H. Campagnucci de. *El negocio jurídico*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992.
CHAMOUN, Ebert. *Instituições de direito romano*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1997.

CHERUBINI, M. Carla. *La buona fede nel primo libro del Codice Civile*. Pisa: Pacini Editore, 1973.

COÊLHO, Marcus Vinícius Furtado. *Segurança jurídica e retroatividade jurisprudencial no STF*. *ConJur*. 17/12/2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 117. São Paulo: Dialética, 2005.

COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. *Revista de Direito Público.* 95/125-138.

_____.O princípio da moralidade e a tributação. In: FIGUEIREDO, Marcelo e PONTES FILHO, Valmir (orgs.). *Estudos de direito público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 702.

_____.*Praticabilidade e justiça tributária:* Exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____.*Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo.* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. *Teoria dos atos próprios no princípio da boa-fé.* Curitiba: Juruá, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Comentários aos artigos 139 a 155 do Código Tributário Nacional. In NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).* Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 341-421.

_____.Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 100, São Paulo: Dialética, 2004.

_____.Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário.* Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245-284.

_____.A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 961-992.

_____.Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. In: VELOSO, Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coords.). *Princípios constitucionais fundamentais.* Estudo em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Legal e Regulatória, 2005. p. 799-816.

_____.*Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____.*Direito tributário, direito penal e tipo.* Belo Horizonte: Fórum, 2021.

DICKSTEIN, Marcelo. *Boa-fé objetiva na modificação tácita da relação jurídica:* surrectio e suppressio. São Paulo: Lumem Juris, 2010.

DONIAK JUNIOR, Jimir. *Presunções no direito tributário*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1998.

_____.Dividendos, alteração da Lei das S/A e Regime Tributário de Transição – RTT. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 200. São Paulo: Dialética, p. 31-43

_____. *Ideias pontuais para uma reforma tributária*. São Paulo: Valor Econômico, 02/01/2015.

DOURADO, Ana Paula. Geral report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. In DOURADO, Ana Paula (ed.). *Separation of powers in tax law*. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela. Amsterdam: EATLP, 2010, p. 27-55.

ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico.* 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

ESTÉVEZ, José Lois. *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, 2001.

ESTRADA, Roberto Duque. Exigir comprovação dos recursos repatriados afronta a confiança dos contribuintes. *ConJur*. 19/12/2018.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FEITOSA, Francisco José Soares. Do direito de refiscalizar: quantas vezes? Do direito de refazer o auto de infração. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 37.

FERNANDES, Edison Carlos. Encerramento do ano fiscal de 2010 (IRPJ/CSLL no contexto dos IFRS). In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito:* técnica, decisão, dominação. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____.Irretroatividade e jurisprudência judicial. In FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri: Manole, 2009.

_____.*Estudos de filosofia do direito*: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o Direito Tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba* 2 – Direito administrativo e constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 417-433.

FIUZA, César. *Direito civil – Curso Completo*. 17° ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FONSECA, Fernando D. de Moura e LOBATO, Valter de Souza. O regime jurídico-tributário da isenção de dividendos. In ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A* – Vol. IV – Desafios da neutralidade e a Lei nº 12.973/2014/2014. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

FORGIONI, Paula A. Interpretação dos negócios empresariais. In: PEREIRA, Guilherme Teixeira (coord.). *Direito societário e empresarial: Reflexões jurídicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GALGANO, Francesco. *El negocio jurídico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1992.

GAROFALO, Luigi. *Il ruolo della buona fede oggettiva nell'esperienza giuridica storica e contemporanea:* Atti del Convegno Internazionale di studi in onore di Alberto Burdese. Vols. I, II, III e IV. Milão: CEDAM, 2003.

GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da Administração Pública:* O conteúdo dogmático da moralidade administrativa. São Paulo: Malheiros, 2002.

GODOY, Claudio Luiz Bueno de. O princípio da boa-fé objetiva. In: GOZZO, Débora; MOREIRA ALVES, José Carlos; REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006.

GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o* actus *e o* factum*:* Os comportamentos contraditórios no direito privado. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

GONÇALVES, Camila de Jesus Mello. *Princípio da boa-fé:* perspectivas e aplicações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributário.* Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2001.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo.* 3ª ed., Madri: Civitas, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____.*Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros. 2002.

_____.*Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____.Três papeis da legalidade tributária. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____.*Planejamento tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUEDES, Néviton. Da irracionalidade à hiper-racionalidade nas decisões. In: *Revista Consultor Jurídico*. 14/01/2013.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética. 1997.

_____.*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JESUS, Isabela Bonfá de. Aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal do imposto sobre a renda de pessoa jurídica/IRPJ incorporada. In PARISI, Fernanda Drummond, TÔRRES, Heleno

Taveira e MELO, José Eduardo Soares de. *Estudos de direito tributário:* em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 105-124.

JESUS, Isabela Bonfá de e PINTO, Edson Antônio Souza Pontes. Da realização do negócio jurídico processual pela Fazenda Nacional e a impossibilidade de sua utilização como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti e JESUS, Isabela Bonfá de (org.). *Novos rumos do processo tributário*: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2020, p. 971-991.

JESUS, Isabela Bonfá e JESUS, Ricardo Bonfá. Créditos de PIS e COFINS nas operações com frete. In MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário:* homenagem a José Eduardo Soares de Melo. Vol. II. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 200-206.

JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. *Cláusulas gerais no novo Código Civil.* São Paulo: Saraiva, 2004.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Curso de derecho fianciero español*. 13ª ed. Madri: Marcial Pons, 1991.

LARENZ, Karl. *Derecho justo. Fundamentos de etica jurídica*. Madri: Civitas Ediciones, 1985.

_____.*Metodologia da ciência do direito.* 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

LAULETTA, Andrea Bazzo. Os impactos das novas regras contábeis na isenção tributária dos dividendos. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 5º vol. São Paulo: Dialética, 2014.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona/Santiago de Chile: Anthropos/Instituto de Sociologia. 2005.

LUPION, Ricardo. *Boa-fé objetiva nos contratos empresarias:* Contornos dogmáticos dos deveres de conduta. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOLB, Robert. *La bonne foi en droit international public:* Contribution à l'étude des principes généraux de droit. Paris: Presses Universitaires de France, 2000.

KORNPROBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi.* Application au Droit Fiscal Français. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MAISTRO JR., Gilberto Carlos. *O princípio da boa-fé objetiva na negociação coletiva.* São Paulo: LTr, 2012.

MANEIRA, Eduardo. *Direito tributário* – O princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 1994.

MANGANARO, Francesco. *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche.* Nápoles: Edizione Scientifiche Italiane, 1995.

MARQUES, Claudia Lima. Boa-fé nos serviços bancários, financeiros, de crédito e securitários e o Código de Defesa do Consumidor: informação, cooperação e renegociação? *Revista de Direito do Consumidor*. 43/215 (DTR\2002\817) -257.

MARQUES, Márcio Severo. Infrações e crimes contra a ordem tributária – Normas primárias sancionadoras e a boa-fé do contribuinte. In SOUZA, Priscila de (coord.). *Direito tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 953-970.

_____.*Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado:* sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____.*A boa-fé no direito privado:* critérios para a sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARTINS-COSTA, Judith e BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Diretrizes teóricas do novo Código Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____.O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda. *Revista dos Tribunais* – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. Ano 2, nº 5, Out.-Dez./1993, São Paulo: Revista dos Tribunais. P. 7-15.

_____.A ética no direito e na economia. In FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Probidade administrativa*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARX NETO, Edgar Audomar e URBANO, Hugo Evo Magro Côrrea. A proteção da confiança e a alteração de prazos prescricionais no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 184, p. 7-15.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MELLO, Elizabete Rosa de. *O princípio da boa-fé no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MENDONÇA, Manuel Inácio Carvalho de. *Contratos no direito civil brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001.

_____.Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de *Sistema na ciência do direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material – Definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENKE, Fabiano. A interpretação das cláusulas gerais: a subsunção e a concreção dos conceitos. *Revista de Direito do Consumidor*. V. 50, 2004, abr.-jun., p. 9-35.

MERUSI, Fabio. *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni "Trenta" all'alternanza"*. Milão: Giuffrè, 2001.

MITA, Enrico de. *Principi di diritto tributário*. 3ª ed. Milão: Giuffrè Editore, 2002.

MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

_____.O novo Código Civil brasileiro e o direito romano – Seu exame quanto às principais inovações no tocante ao negócio jurídico. In: FRANCIULLI NETTO, Domingos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (coords.). *O novo Código Civil:* Estudos em homenagem ao professor Miguel Reale. São Paulo: LTr, 2003.

_____.A parte geral do Projeto de Código Civil brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e direito tributário. In *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, vol. 40, 2018, p. 107-135.

MOREIRA NETO, Diego de Figueiredo. *Moralidade administrativa: do conceito à efetivação*. RDA 190/1-44.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Comentários aos artigos 142 a 146 do Código Tributário Nacional. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords.). *Comentários ao Código Tribunal Nacional*. 2a ed. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 1099-115.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 20005.

_____.*O dever fundamental de pagar impostos:* contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.

NAGIB, Luiza. A seletividade de alíquotas do IPI e a proteção do meio ambiente. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de. *IPI*: questões fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 297-314.

_____.Materialidade do imposto sobre a renda. In MELO, Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário*: homenagem a José Eduardo Soares de Melo. Vol. II. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 261-269.

NAGIB, Luiza e BOLOGNESE. A busca da verdade material e as provas no processo administrativo tributário paulista. In MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti e JESUS, Isabela Bonfá de (org.). *Novos rumos do processo tributário:* judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2020, p. 151-178
.

NEGREIROS, Teresa. *Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica – Eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior. In FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri: Manole, 2009.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. *Receita Federal do Brasil:* desafios para a realização de um projeto de cooperação fiscal aprendendo com a experiência nacional e internacional. Fiscosoft. Disponível em:http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256299&key=TjNNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTFNVGd6TlRreE5UQT1JNw. Consulta em 13/11/2021.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação:* a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PELLETIER, Marc. Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité? L'example de la CSG. In *Archives de philosophie du droit*. Nº 42, 2002.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. I. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. *Instituições de direito civil*. Vol. III. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

PIGNATARO, Gisella. *Buona fede oggetiva e rapporto giuridico precontrattuale:* gli ordinamenti italiano e francese. Nápoles: Edizioni Scientifiche Italiane, 1999.

PIMENTEL, Guilherme Ribeiro. *O princípio da boa-fé do contribuinte e a segurança jurídica* – Da proibição ao venire contra factum proprium da Fazenda Pública. Tributário, 2020. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/319591/o-principio-da-boa-fe-do-contribuinte-e-a-seguranca-juridica---da-proibicao-ao-venire-contra-factum-proprium-da-fazenda-publica. Acesso em 02.12.2021.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil.* Vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

_____. *Tratado de direito privado.* 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2000.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. *Filosofia do direito*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____.O Código Civil após um ano de vigência. In: GOZZO, Débora; MOREIRA ALVES, José Carlos; REALE, Miguel. *Principais controvérsias no novo Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Um artigo-chave do Código Civil. São Paulo: *Jornal O Estado de São Paulo*, 21/06/2003.

_____.*A boa-fé no Código Civil*. São Paulo: Jornal O Estado de São Paulo, 16/08/2003.
RÊGO, Nelson Melo de Moraes. Da boa-fé objetiva nas cláusulas gerais de direito do consumidor e outros estudos consumeristas. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIZZATTO, Nunes. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROCHA, Leonel Severo, SCHWARTZ, Germano e CLAM, Jean. *Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

ROCHA, Sergio André. Deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____.Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. In GOMES, Marcus Lívio, OLIVEIRA, Francisco Marconi de e PINTO, Alexandre Evaristo (coords.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020.

_____. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 93. São Paulo: Dialética, 2003.

RODRIGUEZ-ARIAS, Lino. *El abuso del derecho.* 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1971.

ROMAIN, Jean-François. *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé.* Bruxelas: Bruylant, 2000.

ROPPO, Vicenzo. *Trattato del contrato* – Rimedi – 1. Vol. IV. Milão: A. Giuffrè Editore, 2006.
ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2001.

_____. A *bona fides* como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 99, 2004.

_____. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. In *Revista de Direito Tributário Internacional*. Ano 1, nº 3, São Paulo, Quartier Latin, 2006, p. 49-90.

SÁ, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de direito*. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2005.
SAMPAIO, Carlos Alberto Alves. *A boa-fé no direito tributário.* Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015.

SANTI, Euri Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, João Victor Guedes. Não neutralidade e retrocesso com o fim do RTT: a tributação das distribuições de resultados e dos resultados e dos instrumentos financeiros. In ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A* – Vol. IV – Desafios da neutralidade e a Lei nº 12.973/2014/2014. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo e TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 2011.

SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório:* Tutela da confiança e *"venire contra factum proprium"*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, Fábio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma avaliação sob a perspectiva do "paradigma do serviço". In *Revista Direito Tributário Atual*. Vol. 43. São Paulo: IBDT, 2019, p. 123-150.

SILVA, Jorge Cesa Ferreira. *A boa-fé e a violação positiva do contrato*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

SILVEIRA, Alípio. *A boa-fé no Código Civil*. São Paulo, 1972.

SLAWINSKI, Célia Barbosa Abreu. *Contornos dogmáticos e eficácia da boa-fé objetiva & O princípio da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2002.

SOARES, Renata Domingues Balbino Munhoz. *A boa-fé objetiva e o inadimplemento do contrato:* Doutrina e jurisprudência. São Paulo: LTr, 2008.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SPADAFORA, Antonio. *La regola contrattuale tra autonomía privata e canone di buona fede: Prospettive di diritto europeo dei contratti e di diritto interno*. Turim: G. Giappichelli Editore, 2007.

STUMPF, Lívia Troglio. Boa-fé objetiva na obrigação tributária. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. 101. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário. 2011, p. 57-79.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direitos do consumidor*: a busca de um ponto de equilíbrio entre as garantias do Código de Defesa do Consumidor e os princípios gerais do direito civil e do direito processual civil. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *O contrato e sua função social*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes.* Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2002.

_____.; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Vol. III, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado:* autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Boa fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. In SOUZA, Priscila de (coord.). *Direito tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 535-566.

_____. *Direito constitucional, tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Segurança jurídica e limites do âmbito de aplicação do princípio da proporcionalidade. In MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de; NOHARA, Irene Patrícia; MARRARA, Thiago (orgs.). *Direito e administração pública: estudos em homenagem a Maria Sylvia Zanella Di Pietro*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 122-154.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 20005.

_____. Segurança jurídica e sociedade de risco. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TRINDADE, André. *Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TRIVELLIN, Mauro. *Il principio di buona fede nel rapporto tributario.* Milão: Giuffrè, 2009.

VELASCO, Ignácio M. Poveda. A boa-fé na formação dos contratos (Direito Romano). *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*. São Paulo, nº 61, pp. 35-42, jul./set. 1992.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil:* teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VIANA, Ulisses Schwarz. *Direito e justiça em Niklas Luhmann:* complexidade e contingência no sistema jurídico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. In *Revista da AJUFERGS*. Vol. 03.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Do lançamento:* teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba* 2 – Direito administrativo e constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 619-632.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Obrigação tributária* – Fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PORTAIS ACESSADOS

FOLHA DE SÃO PAULO. *Carro importado deverá pagar 35% de imposto*. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/1/31/dinheiro/20.html. visto em 10/09/2021.

_____.*Quem aprendeu as lições*. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/4/02/brasil/9.html.visto em 10/092021.

_____.*Alta do imposto reduzirá importações em US$ 5,3 bi*. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/4/02/dinheiro/10.html. visto em 10/09/2021.