

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

CARLOS ALBERTO ALVES SAMPAIO

A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2015

CARLOS ALBERTO ALVES SAMPAIO

A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho.

SÃO PAULO

2015

Banca examinadora:

A minha esposa Tamara e
a meu filho Paulo Maurício,
pelo carinho, incentivo e compreensão.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Renato Lopes Becho, pela efetiva e dedicada orientação.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desse feito, em especial, aos amigos Osvaldo Santos de Carvalho e Paulo Antonio Fernandes Campilongo, pelo incentivo e apoio recebidos no empreender dessa magnífica jornada.

À Banca de Pré-qualificação, pela motivação e sugestões oferecidas.

RESUMO

Esta dissertação tem por objetivo estudar a boa-fé objetiva no direito tributário. Utilizando do método dedutivo de investigação científica, partimos da teoria dos valores (axiologia) como o nível mais alto de abstração, para chegar ao patamar mais específico, que é o da aplicação do direito, por meio da análise de casos concretos verificados na jurisprudência de tribunais administrativos e judiciais. Ao longo do desenvolvimento do trabalho, abordamos vários aspectos da fenomenologia jurídica que entendemos ser essenciais para chegar as nossas conclusões, a exemplo da interação da axiologia nas mais importantes correntes jusfilosóficas; do conceito de direito tributário; de como a boa-fé objetiva se insere no direito tributário; das dicotomias jurídicas; da identificação da boa-fé na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional; das condutas contraditórias que atentam contra a boa-fé objetiva; da prova e da presunção da boa-fé, entre outros. O estudo é essencialmente dogmático, e não filosófico. Utilizamos de alguns conceitos e referências filosóficas apenas para melhor fundamentar as possíveis respostas às indagações formuladas. Procedemos assim porque a boa-fé é um instituto jurídico que não está contemplado de forma expressa no direito tributário, exigindo-nos trazer em primeiro plano os porquês da consideração da boa-fé objetiva, para depois então demonstrar como o instituto se insere no direito tributário. A conclusão do trabalho sugere que a boa-fé objetiva está presente no direito tributário em sua plenitude, o que pode ser comprovado também pela identificação das condutas contraditórias nos casos analisados, não obstante a jurisprudência, em matéria tributária, ainda demonstre acanhamento em consignar a caracterização dessas condutas, a exemplo do *venire contra factum proprium*, *tu quoque*, *suppressio* e *surrectio*.

Palavras-chaves: tributário; ICMS; boa-fé; axiologia; *venire*; *tu quoque*; *suppressio*; *surrectio*; prova e presunção da boa-fé.

ABSTRACT

This thesis aims to study the objective good faith in Tax Law. Using the deductive method of scientific research, we start from the theory of values as the highest level of abstraction, to get to the more specific level, which is the application of the law, through the analysis of concrete cases arising in the jurisprudence of judicial and administrative courts. Throughout the development of the work, we address several aspects of legal phenomenology we consider it essential to reach our conclusions, such as the interaction of axiology in major jusfilosóficas currents; the concept of Tax Law; how the objective good faith fits in Tax Law; some of the legal dichotomies; identification of good faith in the Constitution of 1988 and the National Tax Code (Código Tributário Nacional); contradictory behaviors that undermine the objective good faith, proof and presumption of good faith, among others. The study is essentially dogmatic and not philosophical. We use some concepts and philosophical references only to coordinate the rationale for further substantiate the possible answers to the questions formulated. Proceeded so because good faith is a legal principle that is not expressly contemplated in the Tax Law, requiring us to bring to the fore the whys of consideration of objective good faith, only to then demonstrate how the institute is included in Tax Law . The conclusion of the work suggests that the objective good faith is present in Tax Law in its fullness, which can also be proven by the identification of conflicting behaviors in the cases analyzed, despite the case law in tax matters, yet consign show timidity in characterization of these behaviors, such as the *venire contra factum proprium*, *tu quoque*, *supprressio e surrectio*.

Keywords: tax; ICMS; good faith; axiology; *venire*; *tu quoque*; *suppressio*; *surrectio*; proof and presumption of good Faith.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. A TEORIA DOS VALORES	11
1.1. Apresentação da teoria dos valores.....	11
1.2. Correntes filosóficas dos valores	12
1.3. Características dos valores	15
1.4. Relação entre valores e as correntes jusfilosóficas	19
1.4.1. Jusnaturalismo	19
1.4.2. Juspositivismo e realismo jurídico.....	20
1.4.3. Pós-positivismo jurídico.....	23
1.4.4. Posicionamento da jurisprudência brasileira.....	26
2. A TEORIA DOS VALORES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	28
2.1. Conceito de direito tributário.....	28
2.2. Inserção da teoria dos valores no direito tributário.....	30
2.3. A jurisprudência atual e a teoria dos valores	34
3. A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	38
3.1. Perspectivas jusfilosóficas da boa-fé	38
3.2. Abordagem dogmática da boa-fé.....	42
3.2.1. A dicotomia: boa-fé objetiva e subjetiva.....	45
3.2.2. A boa-fé no plano constitucional	49
3.2.2.1. O confronto entre interesse público e boa-fé objetiva na tributação.....	53
3.2.3. A boa-fé no âmbito do Código Tributário Nacional	59
3.2.4. Violações da boa-fé à luz do direito tributário, na teoria e na prática	68
3.2.4.1. Abuso do direito.....	69
3.2.4.2. <i>Venire contra factum proprium</i>	72
3.2.4.3. <i>Tu quoque</i>	81
3.2.4.4. <i>Suppressio</i>	84
3.2.4.5. <i>Surrectio</i>	88
3.3. Análise do Acórdão do R.Esp. Repetitivo nº 1.148.444-MG.....	94
4. A PROVA E A BOA-FÉ NOS CASOS DE “CRÉDITO INIDÔNEO” DE ICMS.....	103
4.1. Uma perspectiva filosófica da prova.....	103

4.2. Breves considerações sobre a prova dos vieses da boa-fé	109
4.3. Da não tarifação da prova.....	110
4.4. Ônus da prova.....	113
CONCLUSÕES	121
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	124

INTRODUÇÃO

Como é cediço, o direito tributário pertence ao ramo do direito público, sendo, portanto permeado por princípios constitucionais rígidos que visam a preservar o interesse público na tributação, tanto na perspectiva do Estado, quanto na do contribuinte.

Esta dissertação tem por objetivo principal responder à seguinte indagação: qual o fundamento jurídico que autoriza a aplicação da boa-fé no direito tributário, a ponto de se afastar infrações tributárias, mesmo diante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que prescreve, em síntese, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável? Além da ausência de qualquer menção expressa da boa-fé no texto constitucional no que tange à tributação.

Nesse sentido, foi necessário traçarmos alguns objetivos gerais, como, por exemplo, dissertar sobre o art. 136 do CTN; princípio da prevalência do interesse público; conceito de direito tributário e o seu objeto, enfim, questões paradigmáticas que serviam na verdade à corrente positivista, avaliativa, do direito tributário de outrora. Hoje, vivemos comprovadamente em um novo momento da tributação: a do pós-positivismo jurídico, que se apegua a princípios, a valores protetivos, portanto aos direitos humanos como norteadores da formação do sentido normativo do aplicador do direito.

Fizemos uma aproximação com a teoria dos valores (axiologia) de maneira a justificar o porquê hoje em dia se decidem questões tributárias com fundamento na boa-fé do contribuinte com muita naturalidade, mesmo na ausência de norma tributária expressa prevendo a exclusão de infrações tributárias com base nesse princípio. Constatamos situações concretas, por meio das jurisprudências analisadas, em que a subsunção do fato à norma foi considerada evidente, incontroversa, mas, mesmo assim, decidiu-se por não aplicar a norma tributária sancionatória (vedação de crédito, aplicação de multas etc.) porque se entendeu que o contribuinte agiu de boa-fé.

Não nos contentamos apenas em analisar os dispositivos da Constituição Federal de 1988 e da legislação tributária para colher seus sentidos e alcances, e daí identificarmos as manifestações da boa-fé que estão implícitas nesses textos. Nosso objetivo foi além. Procuramos também investigar qual o fundamento jusfilosófico que ampara as decisões judiciais que contemplam a boa-fé na seara tributária, sem perder de vista que este estudo não

é um trabalho de filosofia, mas sim sobre a dogmática de direito tributário, conforme já consignamos.

Partimos da aproximação da teoria dos valores, abordamos o meio como essa teoria se insere no direito tributário, analisamos a boa-fé no plano jus filosófico e dogmático, assim como estudamos algumas formas de violações da boa-fé, caracterizadas pelas condutas contraditórias do *venire contra factum proprium*, *tu quoque*, *suppressio e surrectio*.

Analisamos esses institutos contraditórios com o fim específico de testar se realmente a boa-fé objetiva aplica-se ao direito tributário, uma vez que a proposição para ser verdadeira deverá, além de aceitar a perspectiva positiva (conduta positiva: agir de boa-fé), também deverá admitir o viés negativo (conduta negativa: agir de forma contraditória à boa-fé). Decidimos adotar esta postura porque geralmente na jurisprudência afirma-se a conduta de boa-fé de forma genérica, sem qualquer especificação, muitas vezes para reforço da retórica. Daí que procuramos caracterizar nos acórdãos colacionados qual o tipo de conduta contraditória praticada pelo agente, evitando assim ficarmos restritos à força retórica da expressão usualmente utilizada.

Incluimos o capítulo sobre prova jurídica visando a dar um desfecho mais adequado ao trabalho, porque esse instituto se manifesta como um dos elementos éticos que legitimam a decisão jurídica que não aplica uma norma jurídica válida a um fato jurídico verificado, que por definição legal deveria a ela se subsumir.

Finalmente, procuramos sempre, a cada uma das seções exploradas, trazer decisões judiciais, administrativas ou situações outras para fazer com que a teoria abordada nos capítulos esteja alinhada e confirmada pela prática, para que nossas conclusões sejam amparadas no “mundo real”.

1. A TEORIA DOS VALORES

1.1. Apresentação da teoria dos valores

Falar em teoria dos valores é ter que falar sobre o espírito humano, porque este, além de cultivar ciência, arte, atos de moralidade e de religião, também reflete sobre a essência dos valores éticos, estéticos e religiosos. Por isso é que a teoria dos valores ou axiologia abrange a ética, a estética e a filosofia da religião.¹

Miguel Reale² leciona que a problemática do valor está no centro da filosofia, mas que a filosofia não se reduz à teoria dos valores, havendo três campos de pesquisa, desdobrados em regiões especiais de indagação, quais sejam: (i) a teoria do conhecimento, caracterizada pela validade do pensamento em sua estrutura e com relação aos objetos (lógica e ontognoseologia); (ii) a teoria dos valores ou axiologia, englobando a ética, estética, filosofia da religião, filosofia política, filosofia econômica etc.; e (iii) metafísica, “[...] como teoria primordial do ser ou [...] como fundação originária do universo e da vida”.

Renato Becho³ também confirma que a teoria dos valores compõe a filosofia, juntamente com a teoria do conhecimento e a metafísica. O autor nos ensina que (i) a teoria do conhecimento tem por objeto a identificação dos caminhos para se chegar ao entendimento das indagações; (ii) a metafísica visa responder às indagações vislumbradas pelo filósofo a respeito do “ser” e da “existência”; e (iii) que a teoria dos valores se preocupa com as condutas, virtudes e justiça.

Em Johannes Hessen⁴, sob a perspectiva histórica, leciona que Sócrates foi o primeiro pensador da disciplina dos valores que assumiu uma posição de luta pela “objetividade e absoluteidade dos valores éticos”, combatendo assim o relativismo e subjetivismo dos sofistas. Platão já se lançava às ideias dos valores ao traçar sua teoria que culminava com o “Bem, do valor ético e estético máximo”. Kant foi sem dúvida quem deu maior contribuição à filosofia dos valores, que deslocou a ideia de valor do mundo do Cosmos Aristotélico para o domínio pessoal da consciência. Entretanto, Rudolf Hermann Lotze foi quem contrapôs, pela

¹ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 17.

² REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 36-39.

³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 28.

⁴ IDEM, *Filosofia dos valores*, p. 22, 23.

primeira vez, o mundo dos valores e o mundo do ser, construindo a distinção rigorosa entre “valor” e “ser”. LOTZE introduziu, definitivamente, na consciência filosófica contemporânea os conceitos de “valor” e de “valer”.

Nesse sentido, afirma Hessen⁵ que, enquanto o “ser” é apreendido por meio da inteligência, o valor é apreendido “[...] por meio de uma particular forma de sentir espiritual” (daí porque iniciamos o capítulo falando em espírito humano). Não obstante considerar o dualismo entre *ser* e *valor*, assim como Kante, Lotze não deixava de considerar que estas duas categorias tinham uma raiz comum, já que no seu âmago se esconde um conteúdo valioso.

Quanto à ontologia dos valores, Hessen⁶ defende que “o conceito de valor não pode rigorosamente definir-se”, simplesmente porque pertence àqueles conceitos supremos, como o “ser”, “existência” etc. Entretanto, podem significar três coisas diferentes, que são exclusivistas e unilaterais, prendendo-se apenas aos seus próprios universos, quais sejam: 1 - a vivência de um valor (âmbito da consciência, psicologia do psicologismo); 2 - a qualidade de valor de uma coisa (escopo do naturalismo; como qualidade real dos objetos); e, 3 - a ideia de valor em si mesma (hipóstase, ficção ou abstração do categórico valor).

No que tange à determinação teórica do objeto, esse autor nos ensina que os valores se situam na classe dos objetos não sensíveis ou ideais (modo “de Ser ideal” ou “do Valer”). Como tais, são objetos com as seguintes características: 1 - irrealidade, pois têm “ser”, mas não têm existência; 2- intemporalidade, diante do fato de que os valores “[...] estão para além do devir e da extinção temporais”; 3 – objetividade, porque “[...] representam uma ordem objetiva, posto que não real [...]”. Os valores referem-se sempre a um sujeito, existindo “[...] pelo espírito e para o espírito”.⁷

1.2. Correntes filosóficas dos valores

Hessen⁸ distingue seis correntes diretivas fundamentais da filosofia dos valores concebidas por Franz Clemens Honoratus Hermann Brentan, que o glorificam como sendo aquele que reconheceu a natureza do valor como um fenômeno *sui generis*. Não é nossa

⁵ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 24, 25.

⁶ *Ibid.*, p. 35.

⁷ *Ibid.*, p. 48.

⁸ *Ibid.*, p. 26-30.

intenção discorrer sobre cada uma dessas correntes, mas apenas mencioná-las para fins de conhecimento geral, quais sejam:

1. A corrente psicológica – Fundadores: Meinong e Ehrenfels. Inicialmente defendia existir uma equivalência entre valor e vivência valorativa (tese psicologista), sendo que posteriormente o “objeto valor” passou a ser visto como algo diferente do “sentimento-valor”;
2. A corrente neokantiana – Fundadores: Windelband e Rickert. Fundamenta-se nas ideias de Kant e de Lotze. Rickert desenvolveu o sistema do logicismo axiológico consumado, em que “valor” quer dizer “validade lógica”.
3. A corrente neofichteana – Fundador: Münsterberg. Inspira-se no realismo, que considera valores no sentido de “mundo é ação”;
4. A corrente fenomenológica – Fundador: Max Scheler. Aproveitando-se do método metodológico de Husserl, essa corrente concebe os valores como verdadeiras qualidades objetivas das coisas e “apreendem-se mediante atos de um sentir intencional”. Posteriormente, Hartmann transformou o objetivismo dos valores em “verdadeiro ontologismo” sobre eles. Para essa linha de pensamento, os valores passam a ser considerados e definidos como “um ser em si mesmo”;
5. Corrente derivada da ciência fundamental. Fundador: Rehmke. Começou a ser formada exclusivamente no campo da lógica, tendo contribuído para “uma clarificação do conceito de valor”;
6. Corrente neoescolástica. Principal representante: Behn. Como o próprio nome já indica, fundamenta-se nas ideias tomistas, alicerçadas na metafísica escolástica de valores (filosofia cristã da Idade Média).

Obtempera-se que essas seis correntes filosóficas apresentadas demonstram a complexidade da dogmática dos problemas axiológicos.⁹ As correntes acima demonstram como a teoria dos valores vem se comportando ao longo da evolução da dogmática. Sob o plano jurídico, pensamos que a corrente neokantiana é a que sustenta a aplicação da teoria dos valores no direito, isso porque a validade lógica pressupõe a “lei universal da liberdade” desenvolvida por Kant, que podemos traduzi-la em justiça quando pensamos em direito. Esse pensamento é corroborado por Becho¹⁰, quando diz que se filia à dogmática kantiana por “[...]”

⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 54.

¹⁰ *Ibid.*, p. 252, 374.

localizar um único princípio fundamental: a liberdade [...]”, assim como quando nos ensina que a palavra valor traz imediatamente à mente a ideia de justiça. Para o autor¹¹, os valores se relacionam à moral e à ética, podendo ou não ser redutíveis a essas. Daí dizer que o intérprete, à luz da teoria dos valores, é quem constrói a norma jurídica¹², relacionando direito e moral, assim como objetivismo e subjetivismo ético.

Segundo a divisão filosófica adotada por Becho, os valores não se identificam com a simples caracterização de desejos e vontades pessoais ou de um determinado grupo social, mas se firmam como teoria universal e de importância acadêmica, senão vejamos:

É possível desenvolver o estudo dos valores a partir de dados teóricos, apreendidos *a priori*, fundados em imperativos lógicos (como o terceiro excluído). É nesse sentido que uma teoria dos valores é plenamente possível e não se confunde com meras observações pessoais, destituídas de universalidade e de importância acadêmica.¹³

Miguel Reale¹⁴ leciona que filosofia é axiologia, uma vez que toda indagação filosófica é necessariamente *crítica* (itálico do original), e que *crítica* “[...] implica *valorar*, apreciar algo sob o prisma valor”.

Sob a perspectiva existencialista¹⁵, Raimundo Bezerra Falcão¹⁶ assevera que o homem se orienta e define sua conduta, e, por meio de seu poder decisório, exerce preferências e, portanto, valora. Daí concluir que o valor é o fator da conduta.

Paulo de Barros Carvalho¹⁷ alinha-se com a ideia de que os valores não existem de per si, sendo construídos apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos, e que aquilo “[...] que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual”.

Utilizando-se de preciso rigor metodológico, assevera que o dado valorativo se firma presente em toda configuração do jurídico, tanto no campo lógico-formal, como no semântico e no pragmático. Leciona que a hipótese que compõe o antecedente da norma tributária sofre o exercício da função axiológica de quem legisla, e que o valor também está presente nos

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 19, 107.

¹² NOTA. Adotamos a visão de Paulo de Barros Carvalho: “[...] ‘normas jurídicas em sentido amplo’ para aludir [...] aos enunciados prescritivos [...] como significações construídas pelo intérprete” [...]; e, “normas jurídicas em sentido estrito [...] como a articulação dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 128).

¹³ IDEM, *Filosofia do direito tributário*, p. 58.

¹⁴ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 36.

¹⁵ NOTA. Existencialismo: “[...] vale dizer, como o modo de ser próprio do homem enquanto é um modo de ser no mundo, em determinada situação, analisável em termos de possibilidade”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 468.

¹⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 19.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 176.

comandos da norma em relação à “[...] conduta entre os sujeitos postos em relação deôntica”. Enquanto os modais “permitido” e “obrigatório” traduzem um valor positivo - no sentido da aprovação social do que está prescrito na norma ou ainda pelo consenso da necessidade de prescrição em prol do convívio social – o modal “proibido” tem o sentido de um valor negativo, fundado na desaprovação da conduta. Nesse sentido, conclui Carvalho que “[...] o valor está na raiz mesma do dever ser, isto é na sua configuração lógico-formal”.¹⁸

1.3. Características dos valores

Antes de falarmos das características propriamente ditas dos valores, é importante confirmar que os valores à luz da filosofia não são algo isolado, individual, sem uma fundamentação universal. Miguel Reale faz essa aproximação com as seguintes palavras:

O valor, portanto, não é a projeção da consciência individual, empírica e isolada, mas do espírito mesmo, em sua universalidade, enquanto se realiza e se projeta para fora, como consciência histórica, no *processo dialógico da história* [itálicos do original] que traduz a interação das consciências individuais, em um todo de superações sucessivas.¹⁹

Os valores são objetos autônomos, localizados na perspectiva do plano *dever ser* (juízo de valor), desvinculados dos objetos naturais e ideais²⁰. Não se subordinam ao espaço e ao tempo, não admitem quantificação ou mensuração, sendo incomparáveis segundo uma unidade ou denominador comum, e, por isso, situam-se fora dos objetos culturais, que se dividem em (i) naturais – físicos e psíquicos – e (ii) ideais, que compõem o plano *ser* (juízo de realidade). Elaboraram-se nove características dos valores para comprovar sua tese de que os valores são autônomos, não se confundindo com os objetos culturais. Eis essas características, cujas elucidações são retiradas, não só de Reale, mas também de outros doutrinadores de escol:

- (1) Bipolaridade: significa dizer que todo valor corresponde a um desvalor, e o sentido de um se contrapõe ao outro, por exemplo: o bom contrapõe-se ao mau; o nobre ao vil; o feio ao belo; o certo ao errado; o justo ao injusto. “Os valores positivos e

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174, 175.

¹⁹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 201.

²⁰ IDEM, *Introdução à filosofia*. 4 tir. 2007, 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 160-163.

negativos se conflitam e se implicam em processo teleológico, ordenando meios e fins”. Tal força contraditória é verificada na experiência jurídica a todo tempo, justamente devido à tensão entre valores positivos e negativos. Nesse sentido, é que se afirma que “[...] o Direito existe porque há possibilidade de serem violados os valores que a sociedade reconhece como essenciais à convivência” ²¹;

- (2) Implicação recíproca: explica-se pelo sentido de que cada valor quando fixado pelo sujeito cognoscente implica outro valor, automaticamente, de forma inconsciente, v. g., o justo implica liberdade²²;
- (3) Referibilidade ou necessidade de sentido: ou seja, dar um valor a um objeto ou pessoa significa assumir uma posição perante estes, ou seja, surgirá sempre a predicação do objeto, por exemplo: pessoa-culta; direito-justo etc.;
- (4) Preferibilidade: indica que o assumir um valor é dar uma direção para onde o sujeito tende a direcionar todos os outros valores, em detrimento a outros, seja quanto ao mesmo objeto ou para objetos semelhantes. Assim, aquele que valora algo como certo, direciona-se no sentido de achar o mesmo algo como justo²³;
- (5) Incomensurabilidade: explica-se pelo fato de que os valores não são submetidos às métricas, ou seja, são impossíveis de ser medidos. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, por incomensurabilidade, entende-se o sem-sentido semântico que representaria estabelecer proporções de medida aos valores²⁴;
- (6) Graduação preferencial ou hierárquica: significa dizer que, quando os valores são assumidos e se encontram relacionados, os sujeitos axiológicos tendem a escaloná-los em função da preferibilidade (explicada acima); ou seja, o sujeito constrói em sua mente uma lógica escalonada, hierarquizada de valores, utilizando-se de sua cultura e experiência. Hessen leciona que a altura de um valor na escala axiológica dos homens nunca pode deduzir-se racionalmente. Em suas palavras: “Qual seja o valor mais alto é coisa que terá sempre de ser fixada *ex novo* [itálicos do original] em cada um dos nossos actos de preferência acerca dêles [grafia do original]”.²⁵

²¹ REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4 tir. 2007, 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 160.

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. São Paulo: Noeses, 2 ed., 2010, p. 266.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 177.

²⁴ *Ibid.*, p. 177.

²⁵ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 123.

- (7) Objetividade: refere-se, ontologicamente, à qualidade de aderência dos valores aos objetos, ou seja, valores pressupõem algo a ser valorado, daí serem predicados de objetos reais ou ideais²⁶;
- (8) Historicidade: os valores surgem ao longo da experiência histórica da humanidade. Os valores “[...] vão sendo construídos na evolução do processo histórico e social o que lhes dá o timbre de historicidade”²⁷;
- (9) Inexauribilidade: significa que o valor não se esgota, no sentido de que se um sujeito valorar um objeto, esse valor poderá ser utilizado para outro objeto, por exemplo, “Mesmo que o belo seja insistentemente atribuído a uma obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo”.²⁸

Carvalho²⁹ adiciona outras características aos valores, a saber:

- (10) Atributividade, no sentido de que os valores pressupõem um ato de atribuição dado pelo homem; sendo “[...] uma relação entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito movido por uma necessidade não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas”;
- (11) Indefinibilidade, como atributo que informa a impossibilidade de “[...] traçar ou assinalar com objetividade os limites dos valores”, não se podendo circunscrevê-los semanticamente. A determinação de um valor depende do ponto de vista adotado por quem o enuncia, não deixando de considerar que cada um ao valorar, o faz segundo suas influências ideológicas;
- (12) Vocação para se expressarem em termos normativos. “Os valores no direito são enunciados deônticos prescritores de condutas [...], cujas significações são construídas pelo intérprete”. A subjetividade inerente ao processo de interpretação – formação do sentido da norma – é o que dá o tom de dificuldade de hierarquização dos valores, e caracterizam que a valoração é “[...] uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes”.
- (13) Associatividade, que se explica pela razão da própria característica da indefinibilidade. Ou seja, como não conseguimos defini-los, compreendemos os

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 177.

²⁷ *Ibid.*, p. 178.

²⁸ *Ibid.*, p. 178.

²⁹ *Ibid.*, p. 178-180.

valores por meio de associações mentais, realizadas até se atingir um nível de entendimento dos seus conteúdos que nos satisfaçam;

- (14) Modo de acesso aos valores é por meio das emoções. Significa dizer que por meio dos nossos sentimentos é que as noções vão surgindo e, associativamente, vão se estruturando “[...] para compor manifestações axiológicas expressivas”.

Conforme nos ensina Hessen³⁰, já mencionado anteriormente, quando estudamos a essência dos valores, à luz da demonstração fenomenológica, *a impossibilidade de definição dos valores*, ontologicamente falando, também não deixa de ser uma característica dos valores. Senão vejamos:

O conceito de “valor” não pode rigorosamente definir-se. Pertence ao número daqueles conceitos supremos, como os de “ser”, “existência”, etc., que não admitem definição. Tudo o que pode fazer-se a respeito deles é simplesmente tentar uma clarificação ou mostração do seu conteúdo.

Outra característica que talvez não esteja incluída nas já mencionadas acima seja a inafastabilidade ou inexorabilidade dos valores, que podemos verificar nas próprias palavras de Hessen: “Todos nós valoramos e não podemos deixar de valorar. Não é possível a vida sem proferir constantemente juízos de valor”.³¹

Conforme nos ensina Becho³², essas características dos valores nos servem para colocar à prova a possibilidade de desenvolver o estudo dos valores partindo de dados teóricos fundados em imperativos lógicos, como, por exemplo, o terceiro excluído.

Os valores assumem em Tércio Sampaio Ferraz Junior³³ a feição de núcleo de significação, ou seja, símbolos que expressam uma preferibilidade, abstrata e geral, por “[...] certos conjuntos de conteúdo abstratamente integrados num sentido consistente [...]”, por exemplo, o conjunto dos direitos humanos. Daí definir valores como símbolos de preferência ou fórmulas integradoras e sintéticas para a representação do sentido de consenso social. Ferraz Junior inova a temática dos valores ao considerar a ideologia como forma de garantir “[...] um mínimo de consistência concreta, ainda que genérica, [...] aos valores, que são muito abstratos [...]”, afirmando ser essa mesma a função da ideologia. Nos seus dizeres, “as ideologias conjugam os valores”, garantindo o consenso dos que precisam expressar seus

³⁰ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad.L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 35.

³¹ *Ibid.*, p. 38.

³² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 58.

³³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do direito*. Técnica, decisão, dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 86.

valores, estabilizando, por conseguinte, os conteúdos normativos. Daí falar-se em justiça no sentido liberal, justiça no sentido comunista etc.

A menção à ideologia, como forma de conjugar valores, vem bem ao encontro do tópico seguinte, que analisa as principais correntes jusfilosóficas à luz dos valores.

1.4.Relação entre valores e as correntes jusfilosóficas

Neste tópico procuraremos demonstrar como os valores se manifestam nas principais correntes jusfilosóficas, com vista a embasar o raciocínio conclusivo sobre nossa indagação: qual o fundamento jurídico que autoriza a aplicação da boa-fé no direito tributário a ponto de se afastar infrações tributárias?

1.4.1. Jusnaturalismo

Em Gustav Radbruch³⁴, a filosofia do direito que imperou desde os primórdios da civilização até o início do século XIX consubstanciou-se na doutrina do direito natural. O jusnaturalismo na Antiguidade estava submetido à oposição entre natureza e norma; na Idade Média entre o direito divino e humano; e na Era Moderna girava em “[...] torno da oposição existente entre a coação jurídica e a razão individual”.

Na esteira de Cláudio de Cicco³⁵, a ideia da sacralidade da moral e do direito está presente no início da trajetória de todos os povos. O pensamento filosófico dos antigos, com ênfase no tempo e movimento, identificava uma ordem imutável, representada pela ideia de *logos* divino, e uma mutável, caracterizada pelo direito natural, daí a ideia que tinham de que na própria diversidade das leis se via a necessidade de uma lei eterna, caracterizada pelo divino. Na Roma antiga, a lei da natureza encontra-se no íntimo de cada um, não dependente de promulgação, porém apresentando fortes sinais de equiparar razão e natureza; no cristianismo a lei natural é a lei escrita.

³⁴ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 13.

³⁵ DE CICCO, Cláudio. *História do pensamento jurídico e da filosofia do direito*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 21.

Em Becho³⁶, o jusnaturalismo realça a supremacia dos valores perante as regras jurídicas positivadas num ordenamento, considerando o direito justo aquele que submete o direito posto ao crivo axiológico. Dentre as acepções mais importantes de direito natural, indica a de origem divina, a racional e a valorativa, explicadas a seguir.

O direito natural de origem divina tem os textos sagrados como fonte de direito, a exemplo de alguns países, como o Irã, que hoje em dia ainda mantêm textos religiosos em patamares hierárquicos acima de suas Constituições.

O direito natural racional adota a visão de que o direito não se esgota no comando estatal, mas antes no fenômeno social, “[...] cujos comandos principais são identificáveis pela razão, a partir dos acontecimentos do mundo natural”, nas palavras desse autor. Essa corrente filosófica sustenta que, além da lei, a doutrina, a jurisprudência, os usos e costumes do povo (principalmente) são também fontes do direito.

O direito natural valorativo volta-se às concepções jusnaturalistas tradicionais, sendo “[...] visto como um instrumento para alcançar os valores supremos para uma sociedade, tais como justiça, liberdade, igualdade, solidariedade, paz e outros”. Como “nova roupagem” do direito natural valorativo, surgem os direitos humanos, ponto que realçamos como importantíssimo na afirmação da teoria dos valores aplicados ao direito tributário.³⁷

Quanto à universalidade do jusnaturalismo valorativo, que é sempre cobrada pela ciência, leciona-se que não deve ser vista como absoluta, no sentido de que todas as normas devam ser iguais ou semelhantes em todos os países. A universalidade aqui é empregada no sentido de se poder transpor o sistema jurídico de uma sociedade para outra sem que se percam seus pressupostos tidos como válidos em toda parte, “[...] que precedem o direito legislado, como a justiça ou a liberdade”.³⁸

1.4.2. Juspositivismo e realismo jurídico

Dogmaticamente, talvez possamos dizer que Hans Kelsen seja um dos melhores representantes do positivismo jurídico, tanto que afirma que a sua teoria é uma teoria do

³⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151, 170-171.

³⁷ *Ibid.*, p. 171.

³⁸ *Ibid.*

direito positivo. Em sua obra, *Teoria pura do direito*³⁹, logo no prefácio à segunda edição, por ele mesmo assinado, em 1960, portanto decorridos quinze anos do fim da Segunda Guerra Mundial, e, já vivendo sob os auspícios da cultura liberal da cidade de Berkeley, nos Estados Unidos da América – deixa-nos claro que sua teoria tenta resolver qualquer problema jurídico à luz do seu *princípio metodológico fundamental*, conforme podemos conferir:

[...] com ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhes são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental.
40

Sem dúvida a metodologia é fundamental para o desenvolvimento de qualquer ciência, constituindo-se em verdadeiro requisito, juntamente, com uma linguagem própria e princípios próprios. Sem esses elementos não podemos afirmar que certo ramo do conhecimento seja considerado uma ciência. O problema, em nosso sentir, é que se utiliza de uma metodologia objetiva, fundada apenas na lógica formal, no âmbito de uma ciência, a jurídica, cujo sentido de existência é o próprio homem, que não consegue deixar de ser subjetivo em seus pensamentos, salvo, quando muito, no plano exclusivamente sintático dos objetos (real ou ideal) observados. Mas no instante em que se ultrapassa esse plano, o subjetivo imanente ao ser humano surge, sendo, portanto, contraproducente, não considerar a teoria dos valores na metodologia da ciência jurídica. Vejamos como Kelsen concebe em sua teoria o maior dos valores para o ser humano (juntamente com o a liberdade): “O problema da Justiça, enquanto problema valorativo, situa-se fora de uma teoria do Direito que se limita à análise do Direito positivo como sendo a realidade jurídica.”⁴¹.

Interessante notar que do prefácio à primeira edição, datado de 1934, ao segundo, datado de 1960, o positivista alemão pouco mudou em termos de considerar os valores humanos em sua teoria. Claro que ele considerou valores, mas não sob a perspectiva kantiana (*máxima da liberdade*).

Os valores em sua teoria fundamental são afirmados apenas sob a perspectiva do bem e do mal, diante da conduta praticada; não considera em sua teoria a justiça ou a liberdade, como universalidades. Passemos a conferir sua posição em relação aos valores: “A conduta que corresponde à norma tem um valor positivo, a conduta que contraria a norma tem um

³⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 1.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*, p. 18.

valor negativo. A norma considerada como objetivamente válida funciona como medida de valor relativamente à conduta real”.⁴²

Como se vê, Kelsen considera os valores apenas sob a perspectiva da conduta praticada em relação aos comandos da norma jurídica (proibido, permitido e facultado), sem se prender aos valores humanísticos. Para ele, a teoria pura do direito é uma teoria do direito positivo, conforme dito acima, pura e simplesmente; não se preocupando se a ordem posta é justa ou não; sem se preocupar se os comandos normativos se referem a condutas tendentes a proteger os direitos humanos ou não.

Paulo Nader⁴³ traça severas críticas à *Teoria pura do direito*, afirmando que a própria conceituação da norma fundamental é obscura; que a teoria isola o fenômeno jurídico de todos os demais fenômenos sociais, afastando, portanto, o direito de uma síntese humanista; que não expõe qual deve ser a fonte do direito, indicando apenas quais devam ser as fontes formais de direito, assumindo claramente o abandono da axiologia e da sociologia, colocando a moral fora do direito.

Em Becho⁴⁴, a evolução histórica – Revolução Gloriosa (1688-1689), Francesa (1789-1799) e Industrial (1760 a 1840) – e o movimento filosófico positivista fizeram com que as antigas concepções do direito natural fossem suplantadas pelo positivismo, cuja definição de direito é o conjunto de normas jurídicas, sendo sua fonte apenas a legislação. Assim, por reduzirem o direito à lei, a definição de fonte do direito no positivismo jurídico fica dúbia, sendo cabível falar em lei no sentido de texto normativo ou e em decisões judiciais, que, para os positivistas, devem sempre seguir a lei posta. Tal dubiedade levou ao surgimento do realismo jurídico.

Com efeito, o realismo jurídico é uma variação do direito positivo, que considera o direito como aquele que é decidido pelos juízes. Para essa vertente filosófica do direito positivo, a jurisprudência é a verdadeira fonte do direito. O realismo jurídico defende a mesma postura avaliativa do positivismo, mas para essa corrente a fonte principal do direito não está na lei, mas na jurisprudência.

Assim, enquanto a perspectiva do realismo jurídico é a da eficácia da legislação sob o ponto de vista do Poder Judiciário, a ótica do positivismo jurídico é a da validade da lei, segundo os critérios definidos nas normas de estrutura. “[...] Os positivistas mais radicais

⁴² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 19.

⁴³ NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 386-389.

⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 203-205.

dirão que verificar a eficácia das leis é papel da sociologia jurídica, não da ciência do direito [...]”, para utilizar as palavras de Becho.⁴⁵

O positivismo e o realismo jurídico entraram em crise por terem sido associados a regimes totalitários, como o fascismo e o nazismo, e por estarem intimamente ligados á crise de legitimidade dos parlamentos, que tanto contribui para o desprestígio do direito posto pelos legisladores⁴⁶.

1.4.3. Pós-positivismo jurídico

Em Becho⁴⁷, a doutrina dos direitos humanos surge com toda força após a Segunda Guerra Mundial, palco das atrocidades do regime nazista, reafirmando a importância do direito relacionado com a ética e a moral, passando a teoria dos valores a ocupar preponderância para o conhecimento do sistema jurídico, renovado com novos mecanismos protetivos do homem. Nesse contexto, o direito deixou de ser visto como apenas instrumento de controle social por parte do Estado, passando a sociedade a controlá-lo. Essa revolução legal se traduz na “[...] doutrina dos direitos humanos, que levou ao pós-positivismo e ao neoconstitucionalismo”.

Essa doutrina sustenta que o direito é o conjunto de normas que objetiva e tem como finalidade, acima de tudo, a proteção universal do homem. Sua característica principal é a síntese do direito natural e o direito positivo, viabilizando a união entre essas doutrinas e preservando o que elas têm de melhor, ou seja: o valor do direito natural e a técnica positivista, respectivamente. A doutrina dos direitos humanos resgatou o direito natural na sua acepção de valorativo, fazendo ressurgir a visão kantiana de que a liberdade é o primeiro princípio jurídico universal. Assim, a dogmática dos direitos humanos não nega o positivismo jurídico, mas avança no sentido de dar outro enfoque na positivação da norma jurídica, alcançável pela interpretação das diversas fontes do direito, partindo sempre da premissa de que o cientista e o operador do direito devem optar pela possibilidade interpretativa que melhor aplique os valores protetivos do homem. A escola dos direitos humanos confere às decisões judiciais firmes dos tribunais o atributo de fonte de direito, colocando o Poder

⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 204.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 240.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 226, 262-263.

Judiciário no lugar que lhe é devido em face do Poder Legislativo. Quanto à exigência da universalidade, como elemento de afirmação da dogmática em bases científicas, os positivistas se calam, diante da criação e pleno funcionamento do tribunal Penal Internacional, como demonstração concreta da universalidade dos direitos humanos.⁴⁸

Em Lourival Vilanova⁴⁹, os direitos humanos não podem ser desfeitos pelo legislador, seja ordinário ou originário. Sua afirmação fundamenta-se na teoria do Estado-social-democrático de direito, que, como qualquer modalidade histórica de Estado de direito, fundamenta-se na tese dos direitos humanos. Lembra-nos de que não é qualquer Estado jurídico que é Estado de direito, sendo característico deste a repartição do exercício do poder visando, em última análise, a garantir o exercício dos direitos humanos. Ensina-nos que o Estado de direito pressupõe, entre outros atributos, (i) a supremacia material e (ii) formal da constituição, sendo que a material, qualquer Estado a tem, uma vez que não existe Estado sem Constituição ou sem leis constitucionais *ratione materiae*, e a formal como aquela que confere às normas constitucionais o caráter de “superlegalidade”, conforme podemos conferir em suas próprias palavras:

A supremacia formal confere às normas constitucionais o caráter de superlegalidade: põe-se acima das leis ordinárias e demais regras e atos do poder. Nesse núcleo material de superlei colocam-se os direitos humanos, que não podem, por isso mesmo, ser desfeitos pelo legislador ordinário, ou pelo poder administrativo. Mais ainda. Mesmo a Constituição, provinda de ato constituinte originário, deve ter em conta os direitos humanos e instituir suas garantias de exercício.⁵⁰

Sob o prisma da teoria das classes, Vilanova⁵¹ norteia-nos com a afirmativa de que os direitos humanos são direitos subjetivos básicos que não retiram fundamento de validade do ordenamento jurídico em vigor, que é mutante em função do poder político que se altera, mas sim de uma ordem jurídica objetiva universalmente válida. Vejamos seus comentários.⁵²

Se o direito humano for o direito objetivo em vigor posto à disposição do destinatário (para falarmos ao modo kelseniano), será variável, existindo hoje, extinguindo-se amanhã, ou tendo ainda existido em fases de pré-cultura. Ou em cultura superior em decadência, cedendo o caminho à legalidade despótica [...].⁵³

⁴⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 262, 263.

⁴⁹ VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, v. 1: 2003, p. 464.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 464.

⁵¹ *Ibid.*, p. 426.

⁵² NOTA. Com escólio nessas ideias de VILANOVA, passaremos a adotar o sentido de estado democrático de direito fundado em direitos humanos como aquele que é *stricto sensu*; *contrario sensu*, o desprovido de direitos humanos, como Estado democrático de direito *lato sensu*.

⁵³ VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, v. 1: 2003, p. 426.

Apenas para deixar consignado, mas sem nos aprofundar no assunto, por não ser objeto específico do presente trabalho, a doutrina ainda não teria formado consenso absoluto sobre a terminologia pós-positivista. Uns a chamam de direitos humanos, outros de neoconstitucionalismo e outros de pós-positivismo. Na linha do Renato Becho^{54,55}, adotava-se a terminologia de direitos humanos para a doutrina explicada acima. Quanto ao neoconstitucionalismo, entendia-se como a doutrina que “[...] não apenas coloca a Constituição em posição de superioridade com relação às demais leis, protege o Texto Constitucional das alterações comuns havidas na legislação, como também preenche a Constituição com textos indeterminados e que visam a um objetivo maior: a posição sobranceira dos direitos humanos”.⁵⁶

Na mesma linha, Luís Roberto Barroso⁵⁷ leciona que, a partir da segunda metade do século XX, o direito não mais se cingia às molduras do positivismo jurídico, evidenciando-se a aproximação entre direito e norma, e tampouco aceitava a rígida separação da ética. Com o pós-positivismo, o discurso científico passou a impregnar o direito, não como vocação para desconstruir ou retornar ao jusnaturalismo, em que os fundamentos eram vagos, absolutos e metafísicos, pautados na razão subjetiva, mas para superar o conhecimento convencional, reintroduzindo as ideias de justiça e legitimidade, guardando “[...] deferência relativa ao ordenamento positivo”.

O *constitucionalismo moderno*⁵⁸ fomenta o retorno aos valores, reaproximando a ética e o direito. Estes valores, que são compartilhados por toda comunidade, em certo momento e lugar, materializam-se em princípios que passam a estar abrigados na Constituição, de forma explícita ou implícita. Alguns desses princípios já vinham sendo contemplados de longa data, como o da igualdade e liberdade; outros sofreram releituras, revelando novas especificidades e sutilezas, como a separação dos Poderes, e o Estado democrático de direito; e, surgiram mais recentemente ou mesmo passaram a ter uma nova roupagem, como os princípios da dignidade da pessoa humana, da razoabilidade, da solidariedade e da reserva de justiça.

⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 243.

⁵⁵ NOTA. Tendo em vista que a referência bibliográfica está datada de 2009, Renato Lopes Becho, hoje em dia, adota o consolidado termo *pós-positivista* para a corrente ora explicada, segundo entrevista acadêmica ocorrida em maio de 2014. Outrossim, em sua recente obra, afirma crer “que vivemos na era do neoconstitucionalismo ou do pós-positivismo” (BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. CTN arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 15).

⁵⁶ IDEM, *Filosofia do direito tributário*, p. 262.

⁵⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 327.

⁵⁸ NOTA. Identifica-se que Luís Roberto Barroso, também ao tempo de 2009, data de sua obra, assim como em BECHO, ainda não tinha se posicionado firmemente a utilizar a terminologia “pós-positivista” para a corrente ora estudada.

Barroso⁵⁹ assevera que a grande novidade trazida pelo pós-positivismo não está, propriamente, na existência dos princípios ou reconhecimento deles pela ordem jurídica, uma vez que estes vêm sendo contemplados ao longo da historicidade. A grande contribuição está no reconhecimento de sua *normatividade*. Sejam explícitos ou não, os princípios constitucionais assumem a função de “[...] síntese dos valores abrigados no ordenamento jurídico”; refletem a ideologia da sociedade, seus postulados, seus fins; dão “[...] unidade e harmonia ao sistema, integrando suas diferentes partes e atenuando tensões normativas”. Sob o prisma metodológico, o autor leciona que os princípios se prestam ao intérprete como um guia, devendo-se partir da identificação do princípio maior que rege o tema apreciado, e, por vias dedutivas, ou seja, do mais genérico ao mais específico, chegando ao mais específico “[...] até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie”. Arremata-se que os princípios têm as seguintes funções: 1- condensar valores; 2- dar unidade ao sistema; 3- condicionar a atividade do intérprete.

1.4.4. Posicionamento da jurisprudência brasileira

Sabedores de que a temática sobre as escolas jusfilosóficas é demasiadamente teórica, fizemos questão de colacionar algumas decisões, principalmente do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para atestar que na prática jurídica essa temática também é contemplada e é efetivamente utilizada para decidir casos concretos.

Nesse sentido, verifica-se explicitamente aquilo que Barroso⁶⁰ nos disse linhas atrás, de que o discurso da ciência jurídica, com o pós-positivismo, passou a integrar o direito.

Por meio dos acórdãos E. Dcl. no R. Esp. 541239/DF (sobre crédito prêmio de IPI), de 12/03/2008; R. Esp. 431347 (contribuição ao SESC, SENAC e INCRA); R. Esp. 780123/DF (contribuição ao FUNRURAL e adicional ao INCRA), podemos concluir que a corrente pós-positivista está definitivamente consagrada em nosso direito brasileiro, tanto que é uma constante nesses Acórdãos o teor das descrições a seguir:

⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 328, 329.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 327.

a. Acórdão. STJ. AgRg no REsp 892.847/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJ 10/09/2009.

1. A exegese Pós-Positivista, imposta pelo atual estágio da ciência jurídica, impõe na análise da legislação infraconstitucional o crivo da principiologia da Carta Maior, que lhe revela a denominada “vontade constitucional”, cunhada por Konrad Hesse na justificativa da força normativa da Constituição.⁶¹

b. Acórdão. STJ. REsp 541239/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/11/2005, DJ 05/06/2006, p. 235.

[...]

27. O estágio atual da ciência jurídica vive a era do pós-positivismo, o que Norberto Bobbio denominava estado principiológico ou sistema jurídico de princípios na acepção moderna de Robert Alexy e Edward Dworkin

[...].⁶²

Pois bem, a abordagem feita até aqui só tem sentido para o nosso trabalho se testada no direito tributário, apesar de termos já adiantado a conclusão acima. Assim, nas seções seguintes iremos testar se a teoria dos valores é efetivamente contemplada nesta disciplina, assim como, tentar confirmar se a corrente jusfilosófica pós-positivista é efetivamente adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no direito tributário ao julgar questões tributárias.

⁶¹ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=892847&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC5>. Acesso em: 22 maio 2014.

⁶² BRASIL.STJ. Disponível em Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=541239&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=41#DOC9>. Acesso em: 22 maio 2014.

2. A TEORIA DOS VALORES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Conceito de direito tributário

Não obstante seja um tema recorrente e cediço, a importância deste subitem reside na razão de que já pelo conceito de direito tributário se evidencia como que a boa-fé nele se insere, autorizando a ser contemplada pelo aplicador do direito.

Tradicionalmente o direito tributário é visto como uma disciplina do direito administrativo e subdisciplina do direito financeiro, cujo objeto de estudo é o tributo, eminentemente. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa⁶³ define direito tributário como aquele que se destina a regular a cobrança, a arrecadação e o controle de tributos, localizando-o no âmbito da disciplina do Direito Financeiro Público. Vejamos sua visão sobre o direito tributário:

[...] uma vez que o Estado moderno, tendo deixado de ser autocrático, só pode agir através do direito, formou-se, dentro do âmbito do direito financeiro, um capítulo especial dedicado às regras jurídicas que disciplinam a criação, o desenvolvimento e a extinção de tais relações referentes à cobrança dos tributos e à (conforme original) sua fiscalização.⁶⁴

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba⁶⁵ defende a não autonomia do direito tributário, inserindo-o na disciplina de Direito Administrativo, reduzindo-o ao objeto de estudo do direito tributário positivo, e afastando, portanto, em nossa opinião, qualquer possibilidade de considerar o contribuinte como seu objeto de estudo. Confirmamos o entendimento desse autor: “O conceito de tributo é o centro da construção sistemática que se designa por direito tributário. Este sub-ramo do direito administrativo não goza de autonomia científica, mas só didática”.

Para entender como a teoria dos valores participa da experiência jurídico-tributária, é necessário saber como essa teoria se entrelaça nas diversas correntes filosóficas do direito apresentadas no capítulo antecedente. Há de se ter em mente que a interpretação e a aplicação do direito pressupõem uma construção normativa do texto jurídico pertinente ao caso

⁶³ SOUSA, Rubens Gomes. *Compendio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952, p. 13-23.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 13.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 37-38.

concreto, e que o resultado desse esforço mental vai refletir a cultura do ser cognoscente ao analisar o objeto de estudo nos seus planos sintáticos, semântico e pragmático.

José Eduardo Soares de Melo⁶⁶ leciona que o direito tributário goza de *efetiva dignidade constitucional* devido ao significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe atribuiu o Poder Constituinte Originário, no que diz respeito à fonte de receita ao Erário e à ingerência no patrimônio dos particulares. Assevera que uma vez que a Constituição prescreve conceitos e diretrizes básicas, é inadmissível adotar-se norma infraconstitucional como ponto de partida para a interpretação e aplicação da legislação tributária (lei ou regulamento).

O autor⁶⁷ ensina que a classificação do direito tributário, como ramo de direito público, visa apenas assinalar que suas normas são cogentes, não dando oportunidade de manifestação de vontade dos particulares, quanto ao crédito tributário que se submete ao princípio da indisponibilidade. Mas o que há de mais importante para o nosso trabalho, segundo as lições de Soares de Melo, diz respeito à sua assertiva de que é “[...] absolutamente inviável cogitar-se de autonomia do Direito Tributário [...]”, uma vez que seus preceitos desempenham permanente vinculação com os demais ramos do direito.

No mesmo sentido leciona Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, enfatizando que o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico limita qualquer definição que se queira dar para direito tributário. Para fins didáticos, entretanto, sem se afastar do “cânone da unicidade”, lança uma definição:

[...] direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico.⁶⁹

Nessa linha de pensamento, doutrina de escol, como a de Becho⁷⁰, entende o direito tributário como o ramo da didática jurídica que tem por objeto de estudo o tributo, sob a ótica positivista; entretanto, sob a ótica pós-positivista (com base nos direitos humanos), seu objeto é o contribuinte. Acrescenta que o direito como ciência cultural que é não convive bem com

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.10.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 11, 12.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 40, 42.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 42.

⁷⁰ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7, 409.

análises científicas avalorativas, contrariamente às ciências naturais, que se estabelecem sob “[...] relações de causa e efeitos conforme vistas na natureza [...]”.⁷¹

Pois bem, com essa breve abordagem sobre a posição do direito tributário no sistema jurídico, o que mais ficou evidente é que o ele não é um ramo autônomo, fechado em si, como querem fazer regrav alguns artigos do Código Tributário Nacional (por exemplo: o art. 136 do CTN, que prescreve a irrelevância da intenção do agente; e outros mais, principalmente os que se referem à responsabilidade tributária, tema que não é objeto deste estudo); ou, a própria Lei de Execuções Fiscais – Lei 6.830/80, por tentar colocar a tutela do crédito tributário num mundo processual próprio, virando as costas para a realidade jurídica civilista do direito obrigacional que tem o Código de Processo Civil como fórum consolidado pela historicidade para resolver litígios civis, com nossas devidas vênias.

Recusar sua autonomia significa dizer que o direito tributário se submete a todos os princípios contemplados na Constituição Federal de 1988, sejam expressos ou não, inclusive o da boa-fé, conforme estamos tentando demonstrar.

2.2. Inserção da teoria dos valores no direito tributário

Conforme já dissemos, os valores impregnam todas as correntes jusfilosóficas, seja para o bem ou para o mal. Hoje em dia, após as amargas experiências do nazismo, fascismo e outros totalitarismos, há consenso de que só tem sentido falarmos em ciência jurídica ou defender um direito que seja o justo, pois só a “[...] categoria do direito justo, jurídico, tem validade universal”.⁷²

Há consenso também que o positivismo jurídico avalorativo já não é mais aceito entre os juristas de escol, prevalecendo a corrente dos direitos humanos.⁷³

Pensando nos nossos questionamentos, parece-nos que a questão não esteja em aceitar ou não o elemento axiológico como presente em toda configuração do jurídico, pois a esta altura acreditamos que não haja mais jurista de envergadura que pense em sentido contrário⁷⁴.

⁷¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

⁷² RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: M. Fontes, 2004, p. 11.

⁷³ NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 94.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

A questão está em explicar como se verifica metodologicamente a aplicação da teoria dos valores no direito tributário, independentemente da conceituação doutrinária adotada. Para se falar em ciência, é necessário considerar uma metodologia adequada, principalmente quando se deseja dar-lhe credibilidade.

Empiricamente falando, há quem tenha dificuldade de aceitar a utilização dos valores no direito tributário. Talvez porque esses profissionais do direito, geralmente agentes públicos submetidos ao dever de ofício, assumam uma postura positivista em suas interpretações e se prendam exclusivamente ao momento da incidência tributária, limitando-se apenas a verificar o fenômeno da subsunção, que, para Geraldo Ataliba⁷⁵, exprime a situação em que o “[...] fato se subsume à hipótese legal de incidência [...]”. Para esses operadores do direito, parece-nos que a teoria dos valores não é passível de utilização no direito tributário. Quando muito a admitem nas hipóteses previstas no art. 108 do CTN, que permite a utilização da analogia, dos princípios de direito e da equidade, em razão da ausência de dispositivos normativos, tendo como limite impeditivo a exigência de tributo por meio da analogia e a dispensa de seu pagamento por equidade.

Sempre pensamos que, para convencer os positivistas a adotarem a teoria dos valores no direito tributário, precisaríamos de algo além de dizer pura e simplesmente que o princípio da estrita legalidade tributária deve ceder à axiologia jurídica, porque o direito é um objeto cultural, ou coisa semelhante. Os positivistas estão acostumados a coisas reais, objetivas, como os textos de lei que digam como aplicar e interpretar leis, para sentirem a manifestação ou presença da segurança jurídica, mesmo sabendo ser esta um dado apenas aparente. Referimo-nos à utilização de conceitos racionais, objetivos, e métodos que confirmem ou não teses jurídicas.

Nesse sentido, Becho⁷⁶ adota o racionalismo jurídico e o método empírico-dialético para testar como a teoria dos valores se aplica ao direito tributário.

Assim, apresentamos a metodologia empregada por esse autor que em nosso pensar explica como sustentar a utilização da teoria dos valores no direito tributário, o que muito nos interessa no presente trabalho. Com seu método, conseguiu-se identificar juridicamente como o direito tributário sofre a influência da teoria dos valores, que utiliza os princípios jurídico-constitucionais como veículos de inserção no ordenamento jurídico.⁷⁷

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 69, 70.

⁷⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do diireitotributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 70, 71, 338.

⁷⁷ *Ibid.*, p. 338.

Entretanto, é necessário esclarecer alguns pontos essenciais que fundamentam sua teoria. O primeiro deles se refere à máxima da liberdade kantiana que, quando confrontada com a norma fundamental de Kelsen, leva-nos ao discurso conflituoso entre a liberdade e autoridade. A ideia de liberdade de Kant, que viveu ao tempo em que o direito natural imperava, possui uma significação de “régua de conduta”, no sentido de que a liberdade de um indivíduo deve estar em consonância com a liberdade de todos os outros “de acordo com uma lei universal” (a liberdade). Já sob o prisma kelseniano, a máxima universal é a afirmação da norma fundamental, cuja significação é que todos devem cumprir a Constituição e que todas as outras normas jurídicas dela devem derivar.⁷⁸

O discurso filosófico que se estabelece entre “a máxima da liberdade de KANT” e a “norma fundamental de KELSEN” recaem sobre o direito tributário na medida em que o Estado tem que conviver com o contribuinte, conforme podemos conferir pelas palavras de Becho: “No direito tributário interno, a máxima da liberdade vai exigir que o Estado exerça sua competência tributária respeitando a liberdade de existência, de livre-arbítrio e de propriedade do contribuinte”⁷⁹.

O segundo prisma parte da ideia da experiência, da teoria dos costumes, o empirismo-dialético. Como podemos ver, sustenta-se um modelo híbrido para a metodologia jurídico-filosófica aplicada ao direito tributário, qual seja: racionalismo filosófico e o empirismo-dialético. O primeiro como um modelo preconcebido (*a priori*); o segundo como desenvolvimento da teoria dos valores, sob a perspectiva ética ou filosofia moral.⁸⁰

Sendo o direito um objeto cultural, o direito tributário não poderia deixar de sofrer a influência da axiologia, que “nomeadamente utiliza os princípios jurídico-constitucionais para seu ingresso no ordenamento jurídico”. Notemos aqui a ênfase dada em relação ao meio com que a teoria dos valores ingressa no ordenamento jurídico, que, juntamente com tópico a seguir, nos ajudará nas respostas à nossa questão lançada.⁸¹

Becho⁸² identifica, a partir da perspectiva do interprete frente à realidade jurídica tributária, três momentos distintos do acontecimento tributário: 1- pré-exacional; 2- exacional e, 3- o executivo.

O momento pré-exacional consubstancia-se no controle da competência tributária, que observa dois comandos no sistema constitucional tributário brasileiro. O comando da divisão

⁷⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 338.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 335.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 70, 71, 338.

⁸¹ *Ibid.*, p. 339.

⁸² *Ibid.* p. 339, 340.

de competência tributária entre todos os Entes Federativos e o comando do processo legislativo, que estão prescritos nos arts. 145, 148, 149, 153, 155, 156 e 195 da Constituição Federal de 1988 e, para o plano federal, nos arts. 59 a 69 da CF/88, respectivamente. Esclarece-se que estas são perspectivas de comando “eminentemente positivistas”.⁸³

Pensamos que nenhuma dose de valoração há de se aqui considerar, sob pena de se verificar uma real instabilidade ao pacto federativo pátrio. Isso nos faz lembrar que, mesmo assim, isto é, mesmo sob os olhos puramente positivistas, verificamos, na prática, conflitos de competência dos mais diversos tipos em nosso federalismo, culminando inclusive com a chamada guerra tributária, principalmente entre os Entes competentes para instituir o ICMS e o ISS. Os conflitos de competência que verificamos hoje confirmam que o positivismo, realmente, não proporciona tanta segurança jurídica assim ao fenômeno jurídico tributário, conforme seus doutrinadores defendem.

Sob outra perspectiva, o controle da competência tributária, que se refere à utilização dos princípios tributários e das imunidades tributárias visando à proteção do homem como valor supremo, acima dos interesses do Estado, e aos “[...] valores protegidos constitucionalmente [...]”, permite total compatibilidade com a ótica pós-positivista. Esse controle é identificado como decorrência dos princípios *de liberdade fiscal, justiça fiscal, justiça tributária, justiça social-tributária, direitos humanos na tributação* (itálicos do original), entre outros. Esse momento está firmado explicita e implicitamente na Constituição Federal de 1988, possibilitando, portanto, a utilização de critérios valorativos.⁸⁴

Becho⁸⁵ assevera que o controle da competência tributária é realizado não só pelos órgãos estatais, mas também pela sociedade. Os órgãos estatais (Executivo, Legislativo e Judiciário) participam desse controle por meio dos seus atos que possuem executoriedade, modificando as normas e o mundo fenomênico. Os controles feitos pela sociedade (doutrina, formadores de opinião, imprensa, organizações não governamentais etc.) se manifestam no plano cognitivo, ou seja, por meio da “[...] interpretação e na forma de compreensão e aplicação das normas jurídicas [...]”, para utilizar as palavras de Becho.

Como decorrência lógica afirmativa do momento anterior, o exacional se manifesta pela produção de uma norma individual e concreta (lançamento tributário), produzida por agente juridicamente competente, devendo fundamentar-se na constitucionalidade das normas que lhe dão sustentação (legislação infraconstitucional). Esse momento exacional se

⁸³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 339.

⁸⁴ *Ibid.* p. 339, 340.

⁸⁵ IDEM, *Lições de direito tributário*. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210.

caracteriza pela identificação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária e por ser um momento puramente positivista, não sendo dado ao aplicador da norma tributária utilizar-se da teoria dos valores. Vejamos pelas próprias palavras de Becho:

Nesse momento exacional, nem todos os operadores do direito poderão aplicar conceitos humanísticos sem autorização legal. Agentes fiscais, por exemplo, não poderão deles se valer, pois o ordenamento jurídico especifica que eles estão plenamente vinculados ao previsto na legislação. A assertiva pode ser confirmada pelo art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, dispositivo em que o legislador considerou o lançamento como um ato administrativo plenamente vinculado. Eis o momento de forte atuação positivista no direito tributário.⁸⁶

Como o último momento da complexidade tributária, Becho⁸⁷ identifica o executivo, em que se permite a utilização de ponderações humanísticas, a exemplo da impenhorabilidade dos bens de família, visando a cumprir o princípio da dignidade da pessoa humana em relação ao devedor. De acordo com esse princípio, os direitos humanos assumem influência capital, levando os juízes a decidirem com base nos valores, muitas vezes, substituindo prescrições legais. Nas palavras de Becho: “Os juízes das execuções precisam ter sensibilidade para atender às exigências fiscais dos cofres públicos com a dignidade da pessoa do devedor tributário”.

Como expusemos, identifica-se a inserção da teoria dos valores no direito tributário, sob as perspectivas (i) do momento pré-exacional, fixado na Constituição Federal de 1988, em que “[...] são amplos e efetivos os usos de critérios valorativos na organização do sistema tributário brasileiro [...]”; (ii) do momento exacional, que é balizado pela legislação infraconstitucional tributária, em que o positivismo é a tônica; e, (iii) do momento executivo, em que os valores se manifestam proeminentemente, a ponto de se afastarem textos legais, por meio de decisões judiciais que visem a firmar valores humanísticos em função do caso concreto.

2.3. A jurisprudência atual e a teoria dos valores

Para tentar responder a nossa questão central, também se faz necessário analisar como a jurisprudência vem decidindo questões tributárias à luz da teoria dos valores.

⁸⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 340.

⁸⁷ IDEM, *Lições de direito tributário*. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210-213.

É importante frisar que *jurisprudência* significa decisão reiterada em um específico sentido e emanada por tribunal de maior hierarquia. Decorre, portanto, da interpretação das normas jurídicas, que nada mais é que o seu sentido e o alcance construídos pelo intérprete. Nesse contexto, é que as normas (gerais e abstratas, assim como as individuais e concretas), enquanto comandos que apresentam uma proibição, uma permissão ou uma faculdade, estão conjugadas na equação que compõe o texto de lei, a jurisprudência e a interpretação⁸⁸.

Entretanto, pensamos que não devemos entender *jurisprudência* como algo petrificado, em decorrência da evolução social constante. A possibilidade de alteração da jurisprudência é até mesmo desejável à experiência jurídica, pois só assim se consegue garantir a adequação das decisões judiciais ao consenso da realidade social em constante transformação, em consonância com as seguintes palavras traçadas por Karl Larenz: “[...] a relativa insegurança jurídica consubstanciada na possibilidade de uma alteração da jurisprudência dos tribunais tem que aceitar-se para tornar possíveis sentenças materialmente corretas”.⁸⁹

Averiguando a aplicação da teoria dos valores na prática jurídica, pela decisão a seguir colacionada, podemos ver que realmente, mesmo no direito tributário, emprega-se a corrente pós-positivista, que com ela faz carrear a teoria dos valores.

É interessante notar a ênfase que se dá no Acórdão abaixo ao art. 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42), como técnica jurídica de aplicação pós-positivista, senão vejamos colação a seguir (com nossos grifos); no mais, reproduzimos na íntegra a ementa do Acórdão em razão da riqueza do conteúdo que se apresenta:

a. Acórdão. STJ. REsp 567873 / MG. RECURSO ESPECIAL. 2003/0151040-1 Ministro LUIZ FUX (1122). PRIMEIRA TURMA. JULGAMENTO EM 10/02/2004. DJ 25/02/2004 p. 120. RSTJ vol. 182 p. 134.

CONSTITUCIONAL. **TRIBUTÁRIO**. IPI. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEIS. DEFICIENTE FÍSICO IMPOSSIBILITADO DE DIRIGIR. AÇÃO AFIRMATIVA. LEI 8.989/95 ALTERADA PELA LEI Nº 10.754/2003. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA *LEX MITIOR*.

[...]

⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210, 148.

⁸⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 443.

2. Consectário de um país que ostenta uma Carta Constitucional cujo preâmbulo promete a disseminação das desigualdades e a proteção à **dignidade humana**, promessas alçadas ao **mesmo patamar da defesa da Federação e da República**, é o de que não se pode admitir sejam os direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiência, relegados a um plano diverso daquele que o coloca na eminência das mais belas garantias constitucionais.

[...]

4. Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos **interesses humanos reabre o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética**, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica.

[...]

8. In casu, prepondera o princípio da proteção aos deficientes, ante os desfavores sociais de que tais pessoas são vítimas. A fortiori, a problemática da integração social dos deficientes deve ser examinada prioritariamente, *maxime* **porque os interesses sociais mais relevantes devem prevalecer sobre os interesses econômicos menos significantes**.

9. Imperioso destacar que a Lei nº 8.989/95, com a nova redação dada pela Lei nº 10.754/2003, é mais abrangente e beneficia aquelas pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal [...], **vedando-se, conferir-lhes na solução de seus pleitos, interpretação deveras literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da lei mais benéfica**. (*Lex Mitior*).

10. O CTN, por ter status de Lei Complementar, não distingue os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte, o que do art. 1º, § 1º, da Lei 8.989/95, **afasta a interpretação literal** incidindo a isenção de IPI com as alterações introduzidas pela novel Lei 10.754, de 31.10.2003, aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da *lex mitior* consagrado no **art. 106 do CTN**.

11. Deveras, o ordenamento jurídico, principalmente **na era do pós-positivismo**, assenta como técnica de aplicação do direito à luz do contexto social que: "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum". (Art. 5º LICC)

12. Recurso especial provido para conceder à recorrente a isenção do IPI nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.989/95, com a novel redação dada pela Lei 10.754, de 31.10.2003, na aquisição de automóvel a ser dirigido, em seu prol, por outrem.

[...]

(REsp 567873/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120).⁹⁰. (g.n.)

⁹⁰ BRAISL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=567873&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 05 maio 2014.

Ousamos dizer que pelos elementos teóricos e práticos até aqui apresentados, principalmente por meio deste julgado, que o tomamos como uma espécie de paradigma em nosso estudo, constatamos que a doutrina pós-positivista é aplicada pela jurisprudência do STJ, também, em casos envolvendo direito tributário, contemplando, portanto, a teoria dos valores, em detrimento da doutrina positivista, *legalista*, o que já responde a uma parte do nosso questionamento.

3. A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1. Perspectivas jusfilosóficas da boa-fé

Partindo da ideia de que a filosofia é *a crítica das ciências*⁹¹, e para responder o nosso ponto em discussão, faz-se necessário antes analisar a boa-fé sob um olhar não apenas conceitual-dogmático, mas também filosófico. Para tanto, procuraremos situar como a boa-fé se posiciona filosoficamente. Conforme mencionado no item 1.1 deste trabalho, em que apresentamos a teoria dos valores, adotamos a visão de que a filosofia é composta por três partes – teoria do conhecimento, teoria dos valores e metafísica⁹².

Pois bem, neste ponto colocamo-nos diante de outra inquirição em relação ao nosso tema: sob quais das partes da filosofia seria mais apropriado estudar a boa-fé no direito tributário?

Acreditamos que a boa-fé aplicada ao direito se situa no campo da axiologia, uma vez que é um valor corrente na experiência jurídica. Para compreender a boa-fé, em termos jurídicos, precisamos compreender o direito e os valores por ele protegidos (e perseguidos), o que nos faz lembrar as palavras de Radbruch⁹³: “O direito é obra humana e como tal só pode ser compreendido a partir da sua ideia”, ou seja, só se pode compreender o direito no âmbito da atitude referida ao valor. A compreensão do direito passa necessariamente pela sua finalidade, que entendemos como a de regular condutas, visando à harmonia da sociedade, e, portanto, com base em valores que viabilizem essa harmonia, o que sem dúvida inclui a ideia de que as pessoas devem agir segundo os bons costumes para que não se lese o próximo em suas relações intersubjetivas de convívio.

Nesse sentido, pensamos que uma coisa é caracterizar, explicar, outra totalmente diferente é compreender, o que significa sentir, valorar. Hessen⁹⁴ ao explicar o *sentido da vida*, nos ensina que o sentido de uma coisa “[...] é a medida em que essa coisa pode servir para a realização dum valor”. Nesse caminhar, vemos a boa-fé como um sentir que em essência realiza um valor, o valor do proceder de forma correta e justa, em relação a si e aos

⁹¹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20 ed.. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 24.

⁹² *Ibid.*, p. 23.

⁹³ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 10.

⁹⁴ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 239.

outros, construindo confiança mútua nas relações sociais. Refere-se também ao encontro da satisfação interna, ao sentir, ao bom estado de espírito psicológico que se atinge por meio da boa-fé subjetiva; e, em relação aos outros, agir de acordo com o que os outros gostariam que todos agissem em relação a si, objetivamente (boa-fé objetiva).

Pensamos que estudar a boa-fé apenas a partir da teoria do conhecimento pode até fazer sentido, mas tal esforço seria apenas para efeitos de categorizá-la, não levando a sua compreensão nesse sentido a que estamos nos referindo: sentido espiritual. Isso porque a boa-fé é um conhecimento que não pode ser compreendido apenas pela razão pura necessitando ser experimentado, pensamos nós. Por um lado, estudar a boa-fé “pelo lado” da metafísica – que estuda “o ser” enquanto o “ser” – também não faria muito sentido para o que pretendemos neste trabalho, diante da constatação de que a boa-fé é um valor, e como tal, ontologicamente, não é rigorosamente definido, porque tal valor pertence àqueles conceitos supremos, como o “ser”, “existência” etc.⁹⁵. Talvez resida aqui a explicação do porquê de haver conceitos indeterminados sendo tratados em nosso ordenamento jurídico, como, por exemplo, o princípio da confiança, cláusulas gerais e até mesmo boa-fé.

Neste ponto, lembramo-nos da aula de princípios gerais do processo, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, ministrada pelo professor Becho, em 8 de abril de 2013. Naquela oportunidade, o professor fizera a seguinte pergunta a seus alunos: o que vocês sentem (alunos), quando pensam em relação jurídica de paternidade e relação tributária (com minhas próprias palavras)? Com essa pergunta, o mestre queria demonstrar, pensamos nós, aos seus alunos um valor que aqui aproveitamos com muita intensidade, qual seja: o afastamento espiritual e jurídico entre institutos que se caracterizam por relações óticas totalmente diferentes, não obstante em algum lugar poderem se encontrar ou apenas tangenciarem-se, a exemplo da responsabilidade tributária dos pais, pelos tributos devidos por seus filhos (art. 135, inciso I do CTN).

A temática da relação dos institutos jurídicos em função das suas caracterizações ôticas será mais bem discutida na seção à frente, quando abordarmos a boa-fé na dogmática. Entretanto, já adiantamos que essa caracterização fundamenta, em nosso pensar, o porquê da divisão da ciência em disciplinas. Para nós, essa divisão não tem a finalidade de, apenas, atender a fins didáticos, conforme é senso comum na doutrina. Pensamos que a divisão de uma ciência em disciplinas atende, principalmente, à necessidade de dar coerência àquela ciência quando trata de objetos cujas relações são onticamente diferentes, visando a sua

⁹⁵ HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946, p. 35.

correlação harmônica no sistema concebido por uma dada ciência. Essa temática irá ser mais bem explorada quando tratarmos da dicotomia direito privado e direito público, por exemplo. Por ora serve apenas para fundamentar o porquê de não pretendermos estudar a boa-fé no seu sentido ôntico, mas apenas no axiológico, por se ligar diretamente a esta parte da filosofia: a axiologia.

Voltando à questão anterior, como dizíamos, para compreender a boa-fé é necessário experimentá-la. Tratando-se de um princípio que acompanha a humanidade desde os primórdios na história da cultura ocidental, entendemos ser ela dotada de universalidade, no sentido de estar na psique de todas as pessoas (boa-fé subjetiva) e no da coletividade (boa-fé objetiva). Mesmo falando-se de sociedades primitivas, empiricamente, a boa-fé está presente, ainda que até mesmo incipiente, por exemplo, nas relações amorosas, religiosas etc.

Ou seja, poderíamos dizer que a boa-fé se relaciona com o bem, enquanto algo desejado pelo indivíduo e pelo Estado. Aristóteles⁹⁶ ensina-nos, em *Ética a Nicômaco* (Livro 1), que “[...] toda arte, toda investigação e igualmente todo empreendimento e projeto deliberados colimam algum bem [...]”, sendo o “[...] bem a finalidade de todas as coisas”. Diz-se que cada ação leva a uma finalidade, e o “bem mais excelente” é a finalidade que desejamos por si mesma. Caracteriza-se esse bem – o “bem mais excelente” – como importantíssimo do ponto de vista prático para a conduta da vida. Vejam que Aristóteles associa o “bem mais excelente” com a conduta, com a conduta reta e de boa-fé.

O estagirita, na citação acima, indaga sobre no que consiste esse “bem mais excelente” e a qual “[...] das ciências teóricas ou práticas é ele o objeto”. Adianta-nos que “esse bem maior” pertence à ciência política, que na sua concepção abrange a Ética, “[...] posto que é ela [ciência política] que determina quais ciências devem existir nos Estados e quais ramos do conhecimento deve cada diferente classe de cidadãos apreender e até que ponto [...]”. Acrescenta que é a ciência política (na concepção de Ética) é a que estabelece, por meio de leis, o que as pessoas deverão fazer e quais coisas deverão se abster de fazer. Assim, afirma que o “bem humano” há de ser a finalidade da ciência política [da Ética], e que, apesar de o “bem” para o indivíduo seja idêntico para o Estado, “[...] o bem do Estado é visivelmente um bem maior e mais perfeito, tanto para ser alcançado quanto para ser preservado”.

Pensamos que poderíamos dizer que a boa-fé como conhecimento *a priori*, assim entendido como conhecimento que se possa atingir (compreender) apenas por meio da razão pura, realmente não é possível. Mesmo que consideremos a boa-fé como princípio objetivado,

⁹⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. e textos adicionais de Edson Bini. 3 ed. São Paulo: Edipro, 2009, p. 37-39.

ela lá está porque decorreu da experiência vivida pela humanidade. Portanto, só nos faz sentido estudá-la sob a perspectiva *a posteriori* do conhecimento, como conhecimento que exige a experiência para ser compreendido.

Entendemos que, assim como “a ideia do direito não pode ser outra senão a justiça”,⁹⁷ a ideia de boa-fé também não pode ser outra senão a realização da justiça no caso concreto, ou seja, está intimamente ligada a equidade, não no sentido de aplicação por ausência de norma expressa, mas por sentimento do que seja justo. Não é à toa que se diz que a equidade se revela como justiça do caso concreto.⁹⁸

Assim, num esforço de enquadrar a boa-fé na filosofia, ousamos dizer que a boa-fé (objetiva) se liga à ideia de justiça, uma vez que se estará agindo de forma justa quando se conduzem as ações de maneira ética, em harmonia com os bons costumes; sem prejudicar ninguém; dando algo a quem o pertença; escolhendo deliberadamente e distribuindo o que é igual, como ensina Aristóteles, em seu Livro VI, do Órganon, ao tratar de como devemos definir as coisas⁹⁹.

Conforme afirma Radbruch¹⁰⁰, o direito constitui e a justiça é regulativa. O primeiro se justifica por sua finalidade; a segunda, dita, informa o direito. O direito atende ao princípio constitutivo, podendo ser injusto, “[...] é verdade, mas só é direito por ter o sentido de ser justo”. Nesse sentido, podemos afirmar que o princípio da boa-fé deve informar o direito, e não o contrário. Assim, poderíamos dizer que direito que se constitui da boa-fé será um direito justo, caso contrário, será injusto.

Conforme obtempera Ferraz Junior¹⁰¹, a justiça atua como “[...] código doador de sentido ao direito, sendo um princípio *regulativo* do direito, não *constitutivo* [itálico do original]”.

Nessa linha de pensamento, podemos então asserir que a boa-fé, como princípio regulador do direito, se manifesta no viés de boa-fé objetiva. O que de resto nos permite intuir que a boa-fé subjetiva é veiculada por normas constituídas pelo direito; interessando os aspectos psíquicos do agente, por exemplo, a intenção ou não do agente. Tal raciocínio nos remete aos arts. 136 e 137 do Código Tributário Nacional, o primeiro dispensando a intenção

⁹⁷ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do diireito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 47.

⁹⁸ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. Trad. António Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010, p. 233.

⁹⁹ ARISTÓTELES. *Órganon*. Trad. e textos adicionais de Edson Bini. 2 ed.. São Paulo: Edipro, 2010, p. 487.

¹⁰⁰ IDEM, *Filosofia do direito*. Trad. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 11.

¹⁰¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. Técnica, decisão, dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 333.

do agente; o segundo considerando sua vontade (dolo) para fins de responsabilidade, conforme abordaremos com mais detalhes à frente.

A dogmática costuma dividir a justiça em objetiva e subjetiva. A primeira, como justificação das ordens normativas, das instituições e sistemas sociais. A segunda, como dar a cada um o que lhe é devido por direito¹⁰². Assim, entendemos que a dicotomia da boa-fé entre objetiva e subjetiva encontra sua razão também nessa divisão, que não passa de uma criação dogmática para fins didáticos e práticos, conforme abordaremos a seguir.

3.2. Abordagem dogmática da boa-fé

Uma das primeiras preocupações que nos vem à mente, ao tratarmos da aplicação da boa-fé no direito tributário é o tema da dicotomia entre direito público e direito privado; direito objetivo e direito subjetivo etc. Isso porque à primeira vista, poder-se-ia argumentar que a boa-fé é um instituto de direito privado não sendo aplicável ao direito público, no qual imperaria o interesse público.

Em nosso pensar, a necessidade em se explicar as coisas por meio de dicotomias vem desde a época antiga e não passa de uma das primeiras técnicas de classificação necessária à dissecação do objeto em estudo. A necessidade de formar dicotomias é quase que natural ao pensamento investigativo. Atrevemo-nos a dizer que não conseguimos destacar um objeto sem que façamos antes classificações, e, com elas, dicotomias. Entretanto, o cientista deve ter cuidado com as dicotomias, porque, ao dissecar sem se preocupar com o todo, pode o pensador pensar a parte como um todo e formar uma ideia errada do objeto estudado.

Apenas para mencionar, Aristóteles¹⁰³, em *Ética a Nicômaco*, já utilizava a dicotomia público-privada para explicar os tipos de justiça, afirmando que a *justiça corretiva* está presente nas transações privadas e a *distributiva* se insere no âmbito dos bens comuns, na esfera de interesse da comunidade.

¹⁰² RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 47-50.

¹⁰³ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. e textos adicionais de Edson Bini. 3 ed. São Paulo: Edipro, 2009, p. 154.

Em Ferraz Junior¹⁰⁴, a dicotomia é fruto da criação doutrinária, que tem como característica a busca frequente por um *topoi* - lugar comum ou pontos de vista geralmente aceitos, que permitem classificações provisórias sem alcançar uma sistematicidade completa. As grandes dicotomias são usualmente utilizadas porque permitem uma sistematização dogmática do direito analiticamente concebido como conjunto de normas; é a chamada *sistematização estática*, que leva em consideração apenas a estrutura e a matéria normada, sem se preocupar com os processos contínuos de formação, desaparecimento e atuação das normas, característicos do aspecto dinâmico.

A grande evidência das dicotomias é que servem para o bem e para o mal. Para o bem nos referimos ao conhecimento científico, para o mal ao apego da retórica, no sentido de que a dicotomia poderá ser admitida como uma proposição verdadeira ou falsa (verdade ou mentira), segundo a conveniência dos interesses em dada circunstância. Ouviremos dizer com frequência “o direito é uno!”, entretanto dividimos o direito em disciplinas didáticas e diplomas específicos, em função de objetos ontologicamente bem diferentes, para fins didáticos.

Embora o direito seja uno, há no sistema jurídico, pensamos, relações ônticas totalmente diferentes uma das outras, que não se justificaria pensá-las como um mesmo fenômeno jurídico. Exemplo disso é verificado quando tentamos associar relação de paternidade com relação tributária, conforme citação – aula do professor Becho - feita anteriormente, no Capítulo 2. Pensamos que essas duas relações não se associam, não encontram uma intersecção ôntica, enquanto concretamente consideradas. Grosso modo, uma está restrita à esfera privada (relação de paternidade) outra à esfera pública (relação jurídica tributária). Mas claro que ambas estão inseridas no sistema jurídico que é único, mas uma não cria interseções com a outra no âmbito da relação jurídica constituída. Abstratamente sim, a relação de paternidade e a relação tributária podem se ligar uma à outra, mas apenas pela concepção de normas pertencentes a um sistema jurídico, que é fundamentalmente único. Daí que nos vem outra indagação. Haveria sentido em separar o direito nesses dois planos, público e privado? Haveria sentido falar de unicidade em nível abstrato e unicidade em concreto? Claro que as respostas possíveis demandariam outra dissertação, que aqui não nos parece ser o melhor lugar para tratar. Mas adiantamos nossa opinião de que deveríamos sim separar esses institutos dicotômicos. Aliás, essa outra dicotomia, abstrato e concreto, além de ser didática, encontra respeito porque se aproxima mais do plano pragmático da aplicação do direito, lugar

¹⁰⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. Técnica, decisão, dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 104.

onde as coisas tendem a ser melhor demonstradas, mesmo que relativamente, em função da interpretação adotada e aplicada, trazendo reflexos no mundo fenomênico.

Radbruch¹⁰⁵ afirma que a dicotomia direito público e direito privado é uma concepção *a priori* no sentido de que “[...] são apriorísticos tão-somente no sentido de que, em relação a todo preceito jurídico singular, pode-se perguntar de modo conveniente, e exigindo uma resposta, se esse preceito pertence ao direito privado ou ao direito público”.¹⁰⁶

Para melhor explicar o sentido *a priori* dessa dicotomia, Radbruch¹⁰⁷ ensina que nem sempre tal divisão existiu, sendo que o direito alemão antigo não a conheceu, até a chegada do direito romano. Nem todos os ordenamentos jurídicos contemplam tal divisão, haja vista que o socialismo absorve quase que a totalidade do direito privado e expande o direito público, e o anarquismo faz prevalecer o direito privado com a mitigação do público; e nem que os limites que separam o público do privado devam seguir uma uniformidade em função das partes ou fenômenos, tanto que, por seu exemplo, as relações de trabalho ora se apresentam como direito público e como direito privado.

Esse autor¹⁰⁸ nos adverte que, sem embargo dos conceitos apriorísticos, “[...] a relação de valor e de categoria do direito público e do direito privado está subordinada à variação histórica, à valoração de concepções de mundo”. Como hoje estamos vivenciando um momento pós-positivista do direito, conforme já demonstramos nos Capítulos 1 e 2, a boa-fé transbordou os limites do direito privado, avançando de maneira firme em direção ao direito público, incluindo o tributário, conforme procuraremos demonstrar nas próximas seções. Seu avanço é tão expressivo no direito brasileiro que hoje em direito tributário a boa-fé é utilizada como fundamento para afastar infrações tributárias, a exemplo das questões de crédito indevido de ICMS com lastro em documentação fiscal inidônea que iremos mais adiante abordar com mais detalhes.

A segunda grande dicotomia, cuja origem é moderna, utilizadas pela dogmática é a divisão entre direito objetivo e subjetivo. Tal necessidade dúplice surge na medida em que o termo *direito* é por si ambíguo. Essa dicotomia visa a evidenciar que o direito é um fenômeno objetivo, um dado cultural, composto por normas e instituições, mas que também apresenta

¹⁰⁵ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad.. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 182.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 182.

¹⁰⁷ *Ibid.*

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 184.

outro fenômeno, qual seja: o subjetivo, uma vez que faz dos sujeitos titulares de direitos, deveres e obrigações, quando estabelecidas as relações jurídicas.¹⁰⁹

Após essas breves palavras, passemos a analisar mais detidamente a dicotomia que guarda relação direta com nosso trabalho: boa-fé objetiva e subjetiva.

3.2.1. A dicotomia: boa-fé objetiva e subjetiva

Conforme expusemos acima, somos levados a abstrair que a ideia de boa-fé objetiva e subjetiva decorre da dicotomia do direito objetivo e do direito subjetivo.

A boa-fé assume posição de destaque no direito civil, constituindo-se em instituto excludente de um erro que o agente tenha ocasionado.¹¹⁰

Segundo Menezes Cordeiro,¹¹¹ sendo uma criação do direito, a boa-fé não existe como um conceito comum, traduzindo-se, em realidade, em um estado juscultural. A boa-fé subjetiva é a que se caracteriza pelo estado relativo à pessoa (ao sujeito de direito) e que a objetiva se encontra na norma jurídica como algo exterior ao sujeito. A boa-fé objetiva é caracterizada por um modelo de conduta social, um modelo (consensual) de conduta que todos devem seguir.

Sem embargo de pensarmos que a moral se relaciona com a boa-fé, porque ambas estão inseridas na teoria dos valores, conforme defendemos no capítulo anterior. Cordeiro¹¹², por adotar outros referenciais, refuta essa ideia, por entender que a boa-fé é produto da aplicação do direito, como uma verdadeira fenomenologia jurídica e “[...] nunca simples manifestações morais”.

De forma incisiva o jurista português chega a afirmar, conforme citação anterior, que a “[...] a boa-fé não traduz uma remissão para a moral ou para ordenamentos similares [...]”. Explica que a boa-fé subjetiva possui dois vetores essenciais, que são a proteção da confiança e a tutela das realidades materiais, que visam a garantir os valores que o direito protege (direito de propriedade, por exemplo), não encontrando “[...] aí, temas morais”. No que tange à boa-fé objetiva, entende que seja um dever de agir em conformidade com os vetores

¹⁰⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. Técnica, decisão, dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 116.

¹¹⁰ GUIMARÃES, Octávio Moreira. *Da boa-fé no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 34.

¹¹¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 24.

¹¹² *Ibid.*, p. 1.169-1.175.

fundamentais do sistema jurídico. O autor afirma que a boa-fé, nas suas várias aplicações, também não se abre para a moral.

As discordâncias doutrinárias, muitas vezes, encontram explicação no sistema de referência cognitivo que cada cientista adota. Cordeiro¹¹³ afirma que “[...] As aplicações da boa-fé são verdadeiras afirmações juspositivas, embora não legísláveis [...]”. Assim, o que ele está dizendo, em última análise, em nosso entender, é que adota a concepção de que existe uma ordem jurídica anterior à positivação que contempla os valores postos pelo ordenamento escrito, e nesses valores a moral e a ética foram incorporadas. Por outro lado, quando afirmamos que a moral está contida na ideia de boa-fé objetiva, queremos dizer com isso a mesma coisa, que os valores positivados pelo sistema já a trazem (a moral, enquanto o “bem”) nos seus sentidos, pois valores, assim como o direito, são frutos da historicidade. Em nosso pensar, princípio, moral e ética são integrantes da categoria valor, que inclui a boa-fé, cujas diferenças ônticas são reveladas no plano pragmático, de interpretação e aplicação. Parece-nos não estarmos caminhando sós nesse pesar, tanto é assim que Mizabel Abreu Machado Derzi consigna que “[...] por toda parte, o que se vê, o que se respira, no plano ideal, é Moralidade e Ética. Proteção da confiança, boa-fé objetiva, deveres de fidelidade, de solidariedade e de cooperação [...]”, arrematando que sempre se filiou à corrente dos que aliam a moral, a ética jurídica, especialmente tributária, à justiça.¹¹⁴

Mas a afirmação de que a moral integra a boa-fé, não quer dizer que o juiz poderá transgir o direito (julgar contra a norma) a ponto de decidir com base apenas na moral que achar a melhor. Cordeiro¹¹⁵ adverte-nos para a profusão em nível de linguagem que redundaria na “[...] mitigação da boa-fé, estranha ao desenvolvimento científico da noção”, que, quando se reportam a postulados vazios resulta “[...] em abrir as portas à equidade, ao sentimento ou ao arbítrio [...]”, diante do caso concreto.

Com o devido respeito, entendemos que a consequência apontada acima por Cordeiro está correta. Mas discordamos que a causa de tal malefício esteja na moral. Em realidade, a causa está na visão pragmática segundo a qual o juiz, agindo dessa forma, estará julgando contra o ordenamento jurídico, e não por causa específica da moral, seja lá qual for a forma com que o julgador articule a linguagem utilizada. O problema não está na filosofia ou na ciência ou no direito positivo, mas sim na pragmática, na aplicação das normas. Se o juiz

¹¹³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 1170.

¹¹⁴ 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. 607, 608.

¹¹⁵ IDEM, *Da boa fé no direito civil*, p. 1.174-1.175.

julga contra a lei, com fundamentação não válida, estamos diante de uma nulidade. Porém, se julga contra a lei, mas com fundamentação válida, estamos diante da negação da eficácia jurídica de normas, em favor da aplicação de princípios mais elevados do que aqueles valores insculpidos pela norma afastada. No final das contas, o juiz deve interpretar a lei restritivamente conforme a Constituição, sob o risco de não se tratar de interpretação, mas de uma mera redução teleológica da norma.¹¹⁶

Derzi¹¹⁷, ao tratar das diferenças entre os tipos de boa-fé, pontua que a subjetiva (*guter glaupe*, em alemão) é a intenção que decorre de um estado de consciência da parte, qual seja: “[...] o de estar agindo conforme os padrões de honestidade e fidelidade [...]”. Afirmar também que sendo casuística e, por ter caráter antes negativo do que positivo “[...] não se pode dizer *a priori* da existência ou não de responsabilidade [...]”, pois tudo dependerá do caso concreto. Sob outra perspectiva, leciona que a boa-fé objetiva (*treueund glaupe*) não se volta para o estado mental do agente, mas ao comportamento em determinada relação de cooperação, ou seja, consiste em um padrão de conduta que varia em função das exigências de acordo com o tipo de relação existente entre as parte.

A boa-fé, como é um conceito aberto, pode ser inserida nos conceitos de vários princípios também abertos, sejam expressos ou não, como o princípio da confiança, justiça, equidade etc. Larentz,¹¹⁸ ao falar sobre a importância dos princípios jurídicos para a formação do sistema, assevera que a boa-fé compõe uma das vertentes do princípio da confiança.

Niklas Luhmann¹¹⁹ nos transmite o sentimento e a importância da confiança ao relacioná-la com o tempo e ao afirmar que confiança é antecipar o futuro, fazendo com que as pessoas se comportem como se o futuro fosse certo. Vejamos suas palavras na versão espanhola, com nossa tradução livre:

Não se necessita mais do que uma inspeção superficial para mostrar que o tema da confiança implica uma relação problemática com o tempo. Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo.¹²⁰

No mesmo sentido, Cordeiro¹²¹ leciona que a confiança “[...] exprime a situação em que uma pessoa adere, em termos de atividade ou de crença, a certas representações passadas,

¹¹⁶ LARENTZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 487.

¹¹⁷ 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. 362.

¹¹⁸ IDEM, *Metodologia da ciência do direito*, p. 675.

¹¹⁹ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. México: Santiago: Universidad Iberoamericana, 2005, p. 15.

¹²⁰ *Ibid.*

presentes ou futuras, que tenha por efetivas”, sendo sua aproximação com a boa-fé vista como uma grande conquista da ciência jurídica.

Derzi¹²² é precisa ao afirmar que, acima de todas as discussões teóricas, não se pode negar o fato 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 [...]”.

Apenas para fins de melhor caracterização, em Judith Martins Costa¹²³, a cláusula geral, enquanto técnica legislativa, constitui-se em norma que utiliza uma linguagem “aberta”, “fluída” ou “vaga”, de ampla extensão no campo semântico, dirigida ao juiz para que crie, complemente ou desenvolva normas jurídicas no momento da aplicação. O termo “geral” expressa o sentido de se incluir a previsibilidade geral de condutas de forma a ensejar o tratamento em conjunto de um vasto domínio de casos; por exemplo, a cláusula geral da boa-fé objetiva no direito contratual permitirá a tratção das hipóteses de “culpa em contrahendo”; rejeição das condutas contraditórias, como o “*venire contra factum proprium*”, a “*surrectio*” e a “*suppressio*”, entre outros.

Interessante notar que a cláusula geral da boa-fé objetiva, particularmente aplicada aos casos de conduta contraditória, se aplica não só aos casos de direito privado, conforme poderia se aventar. Tanto que Derzi¹²⁴, referindo-se à boa-fé objetiva, assevera que “[...] o cumprimento das promessas e lealdade à palavra dada contaminam também o Direito Público, em nosso País”, o que se pode, inclusive, constatar pela colação da decisão do egrégio S. T. J., senão vejamos:

a. Ementa do Acórdão S.T.J.6183/MG, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 14/11/1995, DJ 18/12/1995, p. 44573.

MEMORANDO DE ENTENDIMENTO. BOA-FÉ. SUSPENSÃO DO PROCESSO. O COMPROMISSO PÚBLICO ASSUMIDO PELO MINISTRO DA FAZENDA, ATRAVES DE 'MEMORANDO DE ENTENDIMENTO', PARA SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO JUDICIAL DE DÍVIDA BANCÁRIA DE DEVEDOR QUE SE APRESENTASSE PARA ACERTO DE CONTAS, GERA NO MUTUÁRIO A JUSTA EXPECTATIVA DE QUE ESSA SUSPENSÃO OCORRERA, PREENCHIDA A CONDIÇÃO. DIREITO DE OBTER A SUSPENSÃO FUNDADA

¹²¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 1234.

¹²² 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.

¹²³ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado: sistema e tópica no direito obrigacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 303, 304.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 366.

NO PRINCÍPIO DA **BOA-FÉ OBJETIVA**, QUE PRIVILEGIA O **RESPEITO ALEALDADE**. DEFERIMENTO DA LIMINAR, QUE GARANTIU A SUSPENSÃO PLEITEADA. RECURSO IMPROVIDO. (RMS 6183/MG, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, julgado em 14/11/1995, DJ 18/12/1995, p. 44573).¹²⁵ (g.n.).

Entretanto, devemos ressaltar um ponto importante no trato desses institutos. Derzi pontua que a proteção da confiança é um princípio de direito fundamental individual que se volta apenas ao privado, em contraposição aos Poderes do Estado, uma vez que são estes que criam o fato gerador da confiança. Isso é assim porque na esfera do direito público, direitos e deveres dos particulares decorrem diretamente da lei. Quanto à boa-fé objetiva, admite-se que pode ser atribuída à Administração Tributária, mas nunca deixando de se exigir lei expressa. Isso porque não se pode invocar o princípio da boa-fé objetiva como fonte autônoma de deveres dos contribuintes, pois somente a lei poderá criá-los. Entrementes, obtempera a autora que os princípios da confiança e da boa-fé objetiva são aplicáveis em contratos e convênios para favorecer uma pessoa jurídica de direito público contra outra.¹²⁶

Conforme ficou assentado, a boa-fé objetiva, como cláusula geral que é, contempla também todos aqueles casos de conduta contraditória sem justa causa ou vinculação que o direito rejeita, por ferir a ética e a justiça. Oportunamente, mais à frente, iremos testar esses casos de condutas contraditórias no direito tributário. Por enquanto, continuamos na abordagem dogmática da boa-fé, passando agora a analisá-la no plano constitucional e tributário.

3.2.2. A boa-fé no plano constitucional

Percorrendo analiticamente a Constituição Federal de 1988, podemos verificar que não há menção expressa do termo boa-fé, quanto mais no sentido de exclusão de responsabilidades ou de deveres públicos. Quando muito, encontramos o termo má-fé na categorização de responsabilidades quanto à propositura de ação popular ou de ação de impugnação de mandato eletivo, art. 5º, inciso LXXIII, e art. 14, § 1º, respectivamente, assim

¹²⁵ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=6183+e+MG&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC4>. Acesso em: 02 jun. 2014.

¹²⁶ 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. 604-606.

como o termo “fé” (fé pública), para evidenciar a vedação quanto aos documentos públicos pelos Entes Federativos, art.19, inciso II.

Em que pese essa singela constatação, adotando-se uma interpretação sistemática, não podemos nos esquecer de que em nossa Constituição Federal de 1988 prevalece a fórmula norte-americana dos direitos implícitos¹²⁷.

Com efeito, o art. 5º, § 2º da C.F./88 prescreve a inafastabilidade de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição ou por tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil faça parte. Vejamos: art. 5º, § 2º da CF/88: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Não seria demais apontar que a ordem civil, representada pelo Código Civil, enquadra-se nesses direitos e garantias que devem ser considerados e aplicados nas relações intersubjetivas. A boa-fé encontra terreno fértil, e expresso, no Código Civil, sendo versada em muitos dos seus capítulos.

No plano normativo dos tratados e convenções internacionais, assim como em nossa Constituição Federal de 1988, a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica, de 1969 – também não fazem consignar expressamente o princípio da boa-fé. Mas de antemão já afirmamos que isso não quer dizer que o princípio da boa-fé não esteja contemplado nesses diplomas.

Como já afirmamos anteriormente, o pós-positivismo se afirma hoje em dia em nossa realidade jurídica, afirmando o Estado Democrático de Direito baseado em princípios que consagram os direitos humanos, sendo impensável não considerar a projeção desses princípios constitucionais no momento da aplicação do direito. Nesse sentido, é que percebemos que a boa-fé está presente implicitamente no texto constitucional. A Constituição tem o seu papel de elemento unificador do sistema quando se exige consonância de todos os atos dos poderes públicos com as regras e princípios da Constituição, “[...] através do princípio da constitucionalidade, ou numa visão mais ampla, através do princípio da conformidade [...]”, nas palavras de Canotilho.¹²⁸

¹²⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel *et al.* *Teoria geral do processo*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 88.

¹²⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.152.

Assim, vemos o princípio da boa-fé presente tanto no art. 1º da Constituição Federal de 1988, que declina que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, tendo como fundamento a dignidade da pessoa humana, quanto no art. 3º, inciso I, ao emanar que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária constitui em um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Falar em direitos humanos, sociedade livre, justa e solidária é falar em princípio da confiança, eticidade, e, por conseguinte, também falar em boa-fé, pois essas são expressões, cláusulas gerais axiológicas que apontam para o caminho do ideal de justiça e da paz.

Corroborar com essa assertiva o Conselho da Justiça Federal do Brasil, ao assentar o enunciado de nº 414, que o “A cláusula geral [boa-fé objetiva] do art. 187 do Código Civil tem fundamento constitucional nos princípios da solidariedade, devido processo legal e proteção da confiança, e aplica-se a todos os ramos do direito”.¹²⁹

Conforme já havíamos adiantado, pensamos que a boa-fé objetiva também está contida no princípio da moralidade pública disposta no art. 37 da Constituição Federal de 1988.. Entendemos que a moralidade pública pode ser entendida em termos objetivo e subjetivo, assim como a boa-fé. A Administração Pública está submetida a um padrão de conduta sobre o manto do princípio da moralidade pública (boa-fé objetiva), e ao funcionário lhe será exigida uma conduta moral, sem desvio de poder ou de finalidade pública, que caracteriza a boa-fé subjetiva (plano psíquico do agente). Giacomuzzi¹³⁰ afirma que lhe afigura possível o vínculo entre os conteúdos do princípio da moralidade do art. 37 da Constituição Federal de 1988 e da cláusula geral (ou princípio) da boa-fé objetiva, lembrando-nos, entretanto, “[...] que a busca do sentido de ambas as normas segue um mesmo princípio na Hermenêutica: seu conteúdo não é ôntico, mas sim argumentativo”, na linha do que mencionamos anteriormente.

Princípio da moralidade administrativa se destaca de forma absoluta, sendo essencial, tornando “[...] a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado [...]”, devendo agir com probidade de forma incontestada, pois seu exemplo é fundamental para que as instituições sejam estáveis.¹³¹

¹²⁹ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/compilacaoenunciadosaprovados1-3-4jornadadircivilnum.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2014.

¹³⁰ GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da Administração Pública*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 236-240.

¹³¹ MARTINS, Ives Gandara da Silva *et al.* *O princípio da moralidades no direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 20.

Derzi¹³² firma posição ao dizer que os princípios da confiança e boa-fé são princípios deduzidos da segurança jurídica e que se integram em muitas circunstâncias, e, como valores e princípios que são, não se anulam um ao outro. Adverte-nos a autora que não se consegue ser original na tentativa de localizar um lugar novo na Constituição quanto ao princípio da confiança (e, com este, o da boa-fé objetiva), isto porque “[...] provavelmente, em face do riquíssimo pluralismo teórico, todos os lugares já foram pensados [...]”.¹³³

Entretanto, apenas para não deixar de citar alguns desses lugares, Derzi¹³⁴ assevera que o princípio da confiança (e da boa-fé) se cristaliza “[...] por meio de direitos e garantias constitucionais, fortes, como ocorre com o princípio da irretroatividade das leis [...]”. Aduz a autora que a irretroatividade das leis se impõe na ordem positiva nacional em todos os ramos do direito, protegendo o direito adquirido, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito, “[...] e, ainda, os fatos jurídicos em geral, pretéritos em relação à vigência da lei nova”. Pontua também que não se reconhece qualquer resquício de incompatibilidade entre princípio da confiança e irretroatividade no sistema jurídico pátrio, e que a irretroatividade está de maneira tão forte posta na nossa Constituição que “[...] inexistente necessidade de testarmos os requisitos da confiança [...]”. Isso porque a confiança está pressuposta, podendo apenas servir de explicação ou fundamento da própria escolha da Constituição.

Permitam-nos abrir um parêntese para dizer o quão confortante é ouvir as palavras de Derzi, pois à medida que desenvolvíamos nosso tema, maior se manifestava a sensação de que deveríamos ter escolhido outra temática: a do “princípio da confiança no Direito Tributário”. Agora por meio de suas palavras entendemos que nossa escolha foi adequada, senão vejamos seus dizeres:

Isso explica por que razão, não sendo rica a literatura nacional em relação à proteção da confiança legítima, nem mesmo da boa-fé objetiva no Direito Tributário, no entanto, é fartíssima, quase ‘incontrolável’, relativamente à segurança jurídica, à previsibilidade e ao princípio da não-surpresa. No Brasil, apenas nos espaços restritos e controversos ou de fragilidade do princípio da irretroatividade é que surgirá, como garantia ético-jurídica, o princípio da proteção da confiança.¹³⁵

Pensamos que restou demonstrado por meio dos breves dizeres aqui declinados que o princípio da boa-fé compõe implicitamente o texto constitucional. Mas devemos atentar para a máxima de que como princípio que é, a boa-fé funciona como uma cláusula geral, devendo

¹³² 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. 380, 381.

¹³³ *Ibid.*, p. 401.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 414.

¹³⁵ *Ibid.*

ser contemplada no momento da aplicação das regras jurídicas como um vetor axiológico, respeitados as especificidades da fenomenologia jurídica em apreço, visando à manutenção da coerência e justificação segundo a lógica hermenêutica com base na Constituição. Tanto que Larentz¹³⁶ ensina que a “[...] tarefa do jurista é precisamente a ‘materialização’ das valorações [...]”; lembrando sempre que a “[...] valoração tem que empreendê-la o julgador dentro do quadro que lhe é previamente dado pela norma”. Não fosse assim, a prevalência de regras sobre princípios no momento da aplicação seria como um retorno às sobras do positivismo avalorativo, o que não se coaduna com os ditames do materialmente verdadeiro Estado Democrático de Direito.

3.2.2.1. O confronto entre interesse público e boa-fé objetiva na tributação

O tema da boa-fé no direito tributário, principalmente quando falamos no que tange à Constituição, exige que façamos uma aproximação com o princípio da supremacia do interesse público, porque a tributação se insere no contexto do interesse público. Tanto é assim que Becho afirma que o interesse público guarda relação imbricada com o direito tributário na medida em que sua finalidade “[...] é fazer da arrecadação um ato de justiça social [...]”.¹³⁷

Outro motivo que nos leva a abrir este subitem é o fato de que no momento da aplicação do direito, o julgador é levado, geralmente, a fazer uma ponderação entre o princípio da boa-fé e do interesse público, conforme podemos constatar na colação a seguir:

a. Acórdão STJ – AgRg no REsp 1065799/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 28/02/2011

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. **IRRELEVÂNCIA DA AUSÊNCIA DE PENHORA GRAVADA NO REGISTRO DE IMÓVEIS E DA BOA-FÉ DO TERCEIRO.** SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA

¹³⁶ LARENTZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamago. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 408-410.

¹³⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 342.

(RESP 1.141.990/PR). MULTA POR AGRAVO REGIMENTAL MANIFESTAMENTE INFUNDADO. ARTIGO 557, § 2º, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (*lex specialis derogat lex generalis*), por isso que a Súmula 375/STJ ("O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhorado bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.") não se aplica às execuções fiscais (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1141990/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 10.11.2010, DJe 19.11.2010).

[...]

4. Consectariamente, antes da entrada em vigor da LC 118/2005 (09.06.2005), a alienação efetivada após a citação válida do devedor configurava presumida fraude à execução; ao passo que, a partir da vigência da LC 118/2005 (09.06.2005), presumem-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.

5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se **interesse privado**, ao passo que, na segunda, **interesse público**, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.

[...]

9. In casu, cuida-se de alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC 118/2005 (09.06.2005), razão pela qual se presume a fraude à execução fiscal, uma vez devidamente citada a devedora em 14.05.2002.

[...]

12. Agravo regimental desprovido, condenando-se a agravante ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa pela interposição de recurso manifestamente infundado (artigo 557, § 2º, do CPC).

(AgRg no REsp 1065799/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 28/02/2011).¹³⁸. (g.n.)

b. Acórdão STJ. REsp 403905/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/03/2002, DJ 06/05/2002, p. 260.

O caso concreto trata de contrato de prestação de serviço público por concessão de transporte de passageiros sem licitação, em que se pretendeu indenização motivada por desequilíbrio contratual. O fundamento da decisão lastreou-se no interesse público evidenciado pela exigência de realização de licitação. Apesar de o confronto não ter sido explicitado, por vias reflexas é incontestado, porque houve, presumimos, um desequilíbrio contratual em concreto, que a ordem jurídica tutela justamente com fundamento no princípio da confiança e boa-fé objetiva, que foi afastado com fulcro em um elemento que os

¹³⁸ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=interesse+prox+p%FAblico+e+boa-f%E9+e+tribut%E1rio&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 20 maio 2014.

descaracteriza, qual seja, o descumprimento da exigência legal em se realizar a licitação pública. A Ementa reproduz fundamentação somente em questões processuais, como o que preferimos somente reproduzir o seu cabeçalho e parte do Relatório, para não cansarmos os leitores. Vejamos:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO PARCIAL. TRANSPORTE COLETIVO PÚBLICO. TERMO DE PERMISSÃO, COM CARACTERÍSTICAS DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PREJUÍZOS DECORRENTES DE TARIFAS DEFICITÁRIAS. INOCORRÊNCIA DE PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE BOA-FÉ DO CONTRATANTE. **PREVALÊNCIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PARTICULAR.**

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que julgou improcedente ação intentada por empresas permissionárias do serviço público de transporte coletivo da Região Metropolitana de Belo Horizonte, com vistas a obter indenização por prejuízos decorrentes de tarifas deficitárias impostas ao setor, causadoras do desequilíbrio econômico-financeiro do ajuste firmado por ocasião da permissão.
2. Ausência de prequestionamento sobre aspectos suscitados que não foram objeto de debate pela decisão recorrida no ambiente do apelo extremo.
3. Termo de Permissão assinado pelo Poder Público e pela permissionária. Os elementos componentes do mencionado Termo levam a que se considere que, entre partes, houve, verdadeiramente, a Concessão de serviço público.
4. Exigência de procedimento licitatório prévio para validação de contrato de concessão com a Administração Pública, quer seja antes da Constituição Federal de 1988, quer após a vigência da mencionada Carta.
5. Não havendo a licitação, a fim de garantir licitude aos contratos administrativos, pressuposto, portanto, para a sua existência, validade e eficácia, não pode se falar em concessão e, por consequência, nos efeitos por ela produzidos.
6. As relações contratuais do Poder Público com o particular são desenvolvidas com obediência rigorosa ao princípio da legalidade. Ferido tal princípio, inexistente direito a ser protegido, para qualquer das partes, além de determinar responsabilidades administrativas, civis (improbidade administrativa) e penais, quando for o caso, para o administrador público.
7. Em razão do uso indiscriminado das permissões de serviço público, é de se lhe atribuir efeitos análogos aos do instituto da concessão de serviço público quando a complexidade da atividade deferida por meio daquele instituto seja de tal monta que exija um longo prazo para o retorno dos altos investimentos realizados no intuito de viabilizar a sua prestação.
8. Este direito está condicionado à licitude da atividade prestada pelo permissionário, de modo que, ausente prévio procedimento licitatório, não há que se falar em manutenção do equilíbrio econômico-financeiro que nele deveria ser estipulado, cabendo ao permissionário, em atenção ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular e à sua inexistente boa-fé, suportar os ônus decorrentes de uma ilegalidade que lhe favoreceu."
9. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(REsp 403905/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/03/2002, DJ 06/05/2002, p. 260)".¹³⁹ (g.n.).

O interesse público, por certo, é um tema vasto, complexo, exigindo-se inclusive do cientista uma investida não só dogmática, mas também filosófica e histórica. Entretanto, para os fins do presente trabalho, nos limitamos a fazer uma aproximação apenas dogmática do princípio.

Celso Bandeira de Mello¹⁴⁰ leciona que os “[...] interesses públicos correspondem à dimensão dos interesses individuais [...]”. Daí que acentua que interesse público, embora se possa dizer ser o interesse do todo, do próprio conjunto social, não se trata de direito de consistência autônoma “[...] com realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes [...]”. Adverte-nos para não incorrerem no erro de se promover uma separação absoluta entre ambos, precisando que “[...] o interesse público [...] é função qualificada dos interesses das partes, um aspecto, uma forma específica, de sua manifestação”.

Nas lições de Luís Roberto Barroso¹⁴¹, há uma distinção fundamental que divide a noção de interesse público, qual seja: o primário e o secundário (mais uma dicotomia topóica a que nos referimos no Capítulo 3, item 3.2). Interesse público primário é a “razão de ser do Estado”, qual seja, a de perseguir os fins que “cabe a ele promover”, por exemplo, a justiça, segurança e bem-estar social, sendo interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público – Entes Federados e suas autarquias e fundações públicas - que seja parte em determinada relação jurídica. Como se pode concluir, em ampla medida, “[...] pode ser identificado como o interesse do erário que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas”.

Abrirmos um parêntese sobre esta afirmativa e reafirmar a expressão “em ampla medida” declinada pelo renomado doutrinador. É que o interesse do Erário, âmbito do direito tributário e financeiro, mesmo falando-se do plano das relações jurídicas, ou seja, no nível de interesse público secundário, não deve se afastar dos direitos e garantias fundamentais cultivados ao longo da historicidade jurídica.

Acrescentamos, então, ao conceito de “maximização da arrecadação” e “minimização das despesas” como caracterizadores do interesse do Erário, o componente axiológico contido nos direitos humanos e presentes formal e materialmente em nosso Estado. Os direitos

¹³⁹ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=403905&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11#DOC10>. Acesso em: 27 maio 2014.

¹⁴⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 60, 66.

¹⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo*. 4 ed. 3ª tiragem de 2014. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92.

humanos constituem-se na baliza axiológica que deve estar presente, também, no nível do interesse público secundário. Pensamos que o Estado mesmo em atuação nas esferas de interesse privado, por exemplo, no caso de empresas públicas e de sociedade de economia mista, abstrata ou concretamente, deve agir em consonância com o interesse público, seja primário ou secundário. Aliás, mesmo no plano das relações tributárias em juízo, como na execução fiscal na qual o contraditório e ampla defesa são menos ressaltados e intensos, deve o Estado agir com lealdade para defender valores, como o próprio interesse público, mas dentro dos limites dos direitos humanos.¹⁴²

Fechando nossos parênteses, e dando continuidade ao raciocínio anterior, não obstante ocupar a concretude do mundo das relações jurídicas, o interesse público secundário por óbvio que não é “desimportante”, tanto que, no exemplo do Erário, os ingressos públicos têm a finalidade de prover meios de sustentar e realizar o interesse primário; ou seja, não é possível prescindir do interesse público secundário. Entrementes, “[...] em hipótese alguma seria legítimo preterir o interesse público primário com o objetivo de satisfazer o secundário [...]”, na linha do que afirmamos no parágrafo anterior.¹⁴³

Na mesma linha dicotômica de análise do interesse público – primário e secundário – Diogenes Gasparini¹⁴⁴ assevera que interesse público é o que se refere a toda sociedade, do todo social, da sociedade considerada por inteiro. Enfatiza que o interesse público primário se caracteriza como o interesse de proveito geral, sendo “[...] o único que pode ser perseguido pela Administração Pública [...]”, porque, na sua visão, seria o interesse público que a Lei Maior consagra ao Estado. Compartilha da doutrina que defende que o interesse secundário, enquanto interesse que só diz respeito à Administração Pública ou que não condiz com o interesse de toda a coletividade, não pode ser perseguido pela Administração Pública, salvo quando coincide com o interesse primário.

O que mais nos interessa na temática do interesse público encontra-se no plano da aplicação das normas jurídicas. Saber se a boa-fé se aplica ao direito tributário a ponto de afastar infrações tributárias é remeter à pergunta ao plano da aplicação, das relações jurídicas litigiosas, e assim, ao plano do interesse público secundário. Daí já podermos tirar uma conclusão: só conseguiremos responder à nossa principal indagação quando confrontarmos

¹⁴² NOTA. Em trabalho publicado para atender às exigências para qualificação do mestrado na PUC-SP, publicamos um texto que procurou identificar alguns valores filosóficos em Execução Fiscal. (SAMPAIO, Carlos Alberto Alves. Juízos de valor na execução fiscal. In: *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, n. 134, 2014).

¹⁴³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo*. 4 ed. 3ª tiragem de 2014. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93.

¹⁴⁴ GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 69.

boa-fé subjetiva no plano do interesse público secundário, uma vez que a boa-fé objetiva e o interesse público primário são valores pressupostos – premissas inafastáveis do nosso Estado Democrático de Direito fundado em direitos humanos, “uma ordem jurídica objetiva universalmente válida” preexistente à Constituição, nos dizeres de Vilanova.¹⁴⁵

Pelo exposto até então, pensamos que a boa-fé objetiva e interesse público primário estão inseridos no campo dos conhecimentos *a priori*, à luz do nosso ordenamento jurídico. Pensamos que esse nosso entendimento está em consonância com aquele que diz que o interesse público primário “[...] desfruta de supremacia porque não é passível de ponderação; ele é o parâmetro da ponderação”.¹⁴⁶

Nesse diapasão, interessa-nos em especial o confronto entre os princípios do interesse público e princípio da boa-fé no plano da aplicação. Na esteira de Barroso¹⁴⁷, de antemão, há de se firmar que o interesse público se realiza mesmo em relação a uma só pessoa e mesmo em casos em que não haja direito fundamental em jogo. Exemplo típico dessa situação é o caso de indenização por danos causados por agentes públicos em decorrência de prestação de serviço público dos Entes Federados (art. 37, § 6º da CF/88). Nesse sentido, afirma Barroso que o interesse público secundário não está contido no plano *a priori*. Em suas palavras, “[...] O interesse público secundário – *i.e.*, o da pessoa jurídica de direito público, o do Erário – jamais desfrutará de supremacia *a priori* e abstrata em face do interesse particular”.¹⁴⁸

Verifica-se que no caso de colisão entre interesse público secundário e interesse particular “[...] caberá ao intérprete proceder à ponderação adequada [...]” segundo normas e fatos jurídicos aplicáveis ao caso concreto, o que em última análise, por tudo o que vem sendo dito, chega-se ao fundamento do porquê da “[...] dessacralização do chamado princípio da supremacia do interesse público [...]”.¹⁴⁹

Por tudo o que expusemos nesta seção, pensamos que nossa indagação principal não se resolve pela supremacia do interesse público, enquanto prevalência do interesse público diante de um embate existente entre este e o interesse particular¹⁵⁰. Isso porque, pensamos nós, a boa-fé objetiva também é uma questão de interesse público, seja porque está prevista implicitamente em nossa Constituição, seja porque a boa-fé é uma cláusula geral objetiva,

¹⁴⁵ VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, v. 1, 2003, p. 426.

¹⁴⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo*. 4 ed. 3ª tiragem de 2014. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 93.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 94

¹⁵⁰ GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 74.

vetor da segurança e confiança jurídica que precede a própria positivação, conforme apontamos no capítulo em que tratamos do pós-positivismo jurídico.

3.2.3. A boa-fé no âmbito do Código Tributário Nacional

Será que contrariamente à Constituição Federal de 1988 e ao Código Civil de 2002, a boa-fé objetiva não está prevista no Código Tributário Nacional? Bem, de forma expressa não temos dúvidas de que não esteja mesmo; mas de forma implícita, depois de tudo o que até aqui já abordamos, também, temos certeza de que nele ela está presente. Mesmo porque, sob a perspectiva da Administração e do Sistema Tributário Constitucional¹⁵¹, a confiança e a boa-fé objetiva se impõem por força da Constituição e também por força do próprio CTN.

Com efeito, Luiza Nagib¹⁵² leciona que “[...] os institutos de direito privado são trazidos para o direito tributário com as mesmas características que lhe dá o Direito Privado. Sem modificações ou alterações”.

O art. 137 do CTN versa, especificamente, sobre a responsabilidade pessoal do agente, onde o dolo e culpa do agente são relevantes para sua definição, pela própria interpretação literal dos incisos I ao III. Em sendo o dolo e a culpa relevantes, por óbvio a boa-fé também o será, tanto no viés objetivo quanto subjetivo.

Mais interessante do que este artigo, para fins do nosso trabalho, é falar sobre o art. 136 do CTN. Sem desejarmos entrar na temática sobre responsabilidade tributária, assunto excitante, porém distante do nosso foco, atentamo-nos a esse dispositivo que é incisivo ao prescrever que: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Mas como deveríamos entender “intenção” à luz do direito tributário? Pela leitura do texto de lei acima, vemos que a norma afasta a intenção do agente na consideração quanto à prática de infrações tributárias; não se importando se o agente tenha ou não agido de boa-fé,

¹⁵¹ NOTA: Em Geraldo Ataliba, “Inserido, pois, no sistema constitucional brasileiro, temos o sistema tributário constitucional, que com o todo se conjuga, combina e articula, dele extraindo seus fundamentos e condições expressão e de existência”. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 6.

¹⁵² NAGIB, Luiza. *IPI – Critério material*. Tese de doutorado em Direito Tributário, defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. São Paulo, 2010, p. 42. Disponível em: <http://www.sapiencia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=12149>. Acesso em: 29 maio 2014.

para fins administrativo-tributários. Pensamos que o legislador quis dizer por intenção aquilo que se entende na linguagem comum, isto é, vontade, desejo, deliberação. Ou seja, a questão volta-se mais para a boa-fé subjetiva do que objetiva. Parece-nos que aqui a boa-fé subjetiva está sendo objeto de regramento de conduta irrelevante no âmbito tributário. O que não afasta de maneira nenhuma a boa-fé objetiva que tanto o contribuinte quanto o Fisco devem operar, conforme exposto na seção anterior.

Conforme tratamos em nossa dissertação de especialização já publicada¹⁵³, Rui Barbosa Nogueira¹⁵⁴ propôs sua classificação quanto ao grau de culpabilidade e quanto ao grau de responsabilidade do agente. Quanto à primeira, diz já ter sido abandonada a ideia de que a infração fiscal fosse puramente objetiva, salvo quando a norma prescrever uma presunção “*juris et de jure*”, sendo sempre assegurada ao acusado a oportunidade de provar a exclusão de culpa. Quanto ao grau de responsabilidade do agente, o autor afirma que as infrações objetivas assumem o atributo de serem infrações involuntárias, em que agentes ou responsáveis são responsabilizados formalmente pela lei, não obstante tenham culpa ou intenção de praticar a infração, qualificando-a como uma barbárie odiosa. Ainda nessa classificação, há as infrações culposas, que dizem respeito ao infrator, não obstante sem intenção, age ou se omite por negligência, imprudência ou imperícia, sendo por isso culpado.

Hugo de Brito Machado¹⁵⁵, sob a perspectiva do responsável, é categórico ao afirmar que o art. 136 do CTN afronta o art. 5º, inciso XLV da Constituição Federal de 1988, na medida em que não respeita seu mandamento de que “[...] nenhuma pena passará da pessoa do agente [...]”. Afirma que o art. 136 não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidade tributária, mas sim a responsabilidade por culpa presumida. Ensina o autor que na responsabilidade objetiva não se permite questionar sobre a intenção do agente, não se podendo oferecer prova de exclusão de culpa. Já na responsabilidade por culpa presumida, a intenção do agente também não se interessa indagar. Entretanto, também não importa que seja demonstrado dolo ou culpa, mas o agente ou responsável pode excluir a sua responsabilidade por prova de que não teve a intenção de infringir a norma, tendo a intenção de obedecê-la, mas não lhe sendo possível fazer por causas superiores à sua vontade.

Apenas para deixar claro, quando se comete uma infração tributária, cabível a responsabilização pelo pagamento do tributo, o que não implica, necessariamente, o direito de cobrar multa administrativa punitiva àquele que não praticou a conduta infracional à

¹⁵³ Disponível em: <<http://ebookbrowse.net/monografia-carlos-alberto-alves-sampaio-matricula-10-0021347-espec-dir-tributario-usp-2012-pdf-d422611650>>. Acesso em: 30 set. 2014.

¹⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p.199.

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 166, 167.

legislação tributária, outra temática que também merece aprofundamentos em outra oportunidade acadêmica.

Nesse sentido, Baleeiro¹⁵⁶ afirma, ao comentar o art. 136 do CTN, que a “[...] infração fiscal é formal [...]” (ressalvando disposição de lei em contrário), sem, entretanto, deixar de advertir que há espaço para o afastamento da multa (apenas multa), diante da existência de boa-fé, com supedâneo na equidade, mencionada no art. 108 do CTN, senão vejamos suas palavras: “[...] em algumas situações há lugar para a equidade (CTN, art. 108, IV) na interpretação do dispositivo. Por vezes, Tribunais, inclusive o S. T. F., têm cancelado multas, quando evidente a boa-fé do contribuinte [...]”. Eis uma dessas decisões cuja relatoria é de sua própria lavra:

IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES - 1. NAS OPERAÇÕES DOS CHAMADOS "CREDIÁRIOS", QUE OMITEM CERTIFICADOS PARA COMPRAS A CRÉDITO, RECEBENDO PROMISSORIAS OU FIANÇAS, O IMPOSTO DE VENDAS ABRANGE O PREÇO GLOBAL, INCLUSIVE DESPESAS DE JUROS, SELOS, INFORMAÇÕES, ETC. AINDA QUE CONTRATADAS E ESCRITURADAS EM SEPARADO. 2. EXCLUI-SE A MULTA, SE A CONSULTA PREVIA DO CONTRIBUINTE AFASTA O INTUITO DE ESCONDER O FATO AO FISCO, ILUDINDO-LHE A VIGILANCIA.

(RMS 14395, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/1967, DJ 21-03-1969 PP-00971 EMENT VOL-00757-01 PP-00053)¹⁵⁷

Podemos ver que já em 1967, o egrégio STF já aplicava a boa-fé para decidir conflitos de direito tributário, sendo que desses Ministros, alguns deles eram doutrinadores da ciência de direito tributário.

Em nota ao aludido art. 136, Misabel Derzi¹⁵⁸ enfatiza que este se estende às infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar tributo tempestivamente, bem como às infrações consubstanciadas em autos de infração, deixando assentado ainda que “[...] consagra a objetividade do injusto tributário”.

José Eduardo Soares de Melo¹⁵⁹ é incisivo ao comentar que o legislador procurou consagrar “[...] a teoria da responsabilidade objetiva no sentido de ser totalmente irrelevante apurar a vontade dos participantes e interessados na situação infracional [...]” para conferir

¹⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 449.

¹⁵⁷ BRASIL.STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28tribut%E1rio+e+14395%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kyjdt>>. Acesso em: 15 jun. 2014.

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 579, 761.

¹⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 303, 304.

responsabilidade; tampouco, irrelevante o escopo ou alcance da infração praticada, podendo se referir tanto à falta de pagamento do tributo - desvio de mercadoria na importação – quanto ao simples descumprimento de dever acessório – falta de entrega de guia negativa de informações.

Leandro Paulsen¹⁶⁰ resume a problemática dando-nos um panorama sobre a temática da responsabilidade. Assenta que o CTN se refere à responsabilidade por infrações em sentido amplo, como obrigação de pagar, que pode ser do contribuinte ou mesmo do responsável. Eis o que ele entende sobre a primeira parte do citado artigo: “estabelece o caráter objetivo da sanção, com o efeito de afastar qualquer exigência de culpa ou dolo para caracterização da infração, com o que se torna desnecessário perquirir da intenção do agente art. 136, primeira parte [...]”¹⁶⁰.

Essa afirmativa nos serve também para evidenciar que a responsabilidade por infrações tributárias visa ao pagamento do débito fiscal, não guardando qualquer relação de ordem penal, a ponto de ser necessário indagar sobre ocorrência de dolo ou culpa do agente ou responsável para que incida a norma sancionatória (tributária) decorrente de descumprimento do dever legal tributário.

Becho¹⁶¹, na mesma linha, obtempera que a norma do art. 136 do CTN guarda afinidade com a responsabilidade objetiva. Vejamos: “Esse artigo elevou a responsabilidade por infrações à legislação tributária ao grau objetivo, excluindo uma ampla gama de temas afetos precipuamente à legislação criminal”.

O autor ensina também, em sua recente obra¹⁶², que o dever de recolher tributo é objetivo, não importando as razões de caráter interno da pessoa. Além desse dever, há também o de indenizar pelo descumprimento do pagamento do tributo, que é caracterizado pela responsabilidade objetiva, consubstanciada pela lógica de que dada a ocorrência fática (não recolhimento do tributo) e o nexo causal (o contribuinte não fez o pagamento), não importa a culpa ou o dolo (aspectos subjetivos) de quem quer que seja, se do devedor ou do responsável, o dever de indenizar será o mesmo.

Carvalho¹⁶³ corrobora no sentido de que o art. 136 do CTN constitui-se em “[...] declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva [...]”, mas que dada a ressalva

¹⁶⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 986.

¹⁶¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 187.

¹⁶² IDEM, *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 896.

de que a lei possa dispor de maneira diferente, abre-se espaço para que o legislador disponha sobre as “chamadas infrações subjetivas”.

Luís Eduardo Schoueri¹⁶⁴ reconhece que é comum a doutrina afirmar que em matéria de infração tributária a responsabilidade é objetiva. Entretanto, entende que o artigo afasta a necessidade de se perquirir sobre o dolo, mas que o dispositivo “[...] nada diz quanto à dispensa do elemento culposos [...]”, apontando que o art. 136 do CTN constitui importante variação da disciplina do direito tributário penal, em relação ao direito penal. Para fundamentar sua linha de raciocínio utiliza o parágrafo único, do art. 18 do Código Penal, que prevê “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”. Assim, pontua que enquanto no direito penal tributário a forma culposa deve vir expressamente prevista na lei, “[...] na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa”, não obstante diga que não tem fundamento “[...] cogitar de penalidade sem que sequer se evidencie culpa do agente”. Especificamente quanto ao nosso tema central, o autor afirma que se o sujeito passivo age de boa-fé, “caracterizada por ter seguido a ‘legislação tributária’, não fica sujeito à penalidade (art. 100, parágrafo único)”.

Regina Helena Costa¹⁶⁵ chama-nos a atenção ao dizer enfaticamente que discorda que o melhor enquadramento para o art. 136 do CTN seja o da responsabilidade objetiva, isso porque, por definição, esta dispensa “[...] a culpa, em seu sentido amplo, vale dizer, a abranger tanto o dolo quanto a culpa em sentido estrito (negligência, imprudência ou imperícia)”. Em sua visão a norma afasta apenas o dolo, sendo certo, entretanto, que se exige a culpa do infrator para que se possa penalizá-lo, “[...] como é a regra em matéria de direito sancionatório, o que demonstra tratar-se de autêntica *responsabilidade subjetiva*”. Em verdadeiro prestígio à boa-fé no direito tributário, a autora consigna que mesmo a presunção de culpa é relativa. Vejamos:

“[...] mesmo ausente a intenção de não pagar o tributo no prazo de vencimento, o contribuinte sujeitar-se-á à multa correspondente – o dispositivo presume a culpa do infrator que não queria atuado com a cautela necessária, presunção que entendemos ostentar caráter relativo, podendo ser afastada mediante prova inequívoca”.

Ainda no que tange ao art. 136, vejamos Acórdão do egrégio STJ no sentido de adotar a responsabilidade objetiva, em caso muito ilustrativo do Imposto de Renda:

¹⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 691.

¹⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 198, 199.

a. AgRg no REsp 1262609/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 04/10/2012.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE RENDA. DIFERENÇA SALARIAL DECORRENTE DA CONVERSÃO DA URV (11,98%). INCIDÊNCIA. RESOLUÇÃO 245 DO STF. INAPLICABILIDADE. JUROS E MULTA. INCIDÊNCIA.

[...]

2. As verbas percebidas por servidores públicos resultantes da diferença apurada na conversão de suas remunerações da URV para o Real (11,98%) têm natureza salarial e, portanto, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda. Precedentes.

[...]

4. **Dispõe o art. 136 do CTN:** "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

5. **Se o imposto de renda deixou de ser retido na fonte no momento próprio, sobre o tributo incidem juros de mora e multa, independentemente da boa-fé do agente, ainda que a ausência de retenção tenha sido imputada à instituição pagadora.**

6. A ausência de retenção na fonte pela instituição pagadora não retira a responsabilidade do contribuinte que recebeu o rendimento de submeter a renda à incidência do imposto, arcando, obviamente, com os consectários legais decorrentes do inadimplemento.

7. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1262609/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 04/10/2012).¹⁶⁶. (g.n.)

Partindo para outras caracterizações da boa-fé no direito tributário, vários são os dispositivos e situações nos quais o princípio está presente. Antonio Roque Carraza¹⁶⁷ assevera que o princípio "[...] impera também no direito tributário [...]", propagando efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, dando-nos o exemplo do art. 146 do CTN, que dispõe que:

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.¹⁶⁸

¹⁶⁶ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1262609+&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC7>. Acesso em: 22 maio 2014.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 486.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 490.

Na mesma linha, Leandro Paulsen¹⁶⁹ consigna que o dispositivo acima “[...] positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária [...]”, englobando a vedação de retratação de atos administrativos concretos prejudiciais à situação já consolidada à luz de critérios antes adotados, assim como a irretroatividade de atos administrativos normativos em situações em que o contribuinte confiou nas normas anteriores.

a. Acórdão. REsp 810.565/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJe 03/03/2008.

TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. ICMS. MOMENTO DO FATO GERADOR. ARTIGO 155, § 2º, IX, "A", DA CF/88. ARTIGO 34, § 3º, DO ADCT. CONVÊNIO 66/88. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO EM MATÉRIA EXCLUSIVAMENTE INFRACONSTITUCIONAL. ENTENDIMENTO DO STF CONSOLIDADO NA SÚMULA N.º 661. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 577/STF LIMITADA AOS FATOS GERADORES ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

1. O recolhimento prévio do ICMS como condição para desembaraço aduaneiro de mercadoria importada passou a ser exigido após a promulgação Constituição Federal de 1988, nos termos na Súmula n.º 661, do STF ("Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro"), não mais se justificando, a partir de então, a incidência da Súmula n.º 577/STF ("Na importação de mercadoria do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador") 2. "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" (art. 146, do CTN) 3. **"O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária [...]"**

[...]

5. O STF, em sessão plenária, pôs termo à controvérsia, reconhecendo a legitimidade da norma inserta no Convênio Interestadual 66/88, no julgamento do RE 192711/SP, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, julgado em 23.10.1996, publicado no DJ de 18.04.1997 e do RE 193817/RJ, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, julgado em 23.10.1996, publicado no DJ de 10.08.2001, dentre outros, sendo certo que referidos julgados deram origem ao verbete sumular 661, aprovado em sessão plenária de 09.10.2003, de seguinte teor: "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro" 6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. (REsp 810.565/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJe 03/03/2008).¹⁷⁰. (g.n.)

¹⁶⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 1021.

¹⁷⁰ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=146+e+confian%E7a&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 28 maio 2014.

Outro dispositivo no CTN que guarda íntima relação com o princípio da confiança e boa-fé é o art. 145, que prescreve em seus três incisos, restritivamente, as situações em que o lançamento tributário pode ser revisto, dando ensejo ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário¹⁷¹, a saber: por impugnação do sujeito passivo (inciso I), recurso de ofício (II) e iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 (inciso III).

O princípio da imutabilidade do lançamento a que alude o art. 145 do CTN, em nosso pensar, nada mais é do que a expressão da boa-fé objetiva, que, entre outras finalidades, protege o contribuinte contra atos contraditórios da Administração Tributária. Para melhor elucidar esse entendimento, trouxemos a seguinte decisão para análise:

b. Acórdão STJ. REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). **VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO**. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

[...]

4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao **princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146)** e no respeito ao ato jurídico perfeito.

5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal

¹⁷¹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 1021.

Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010).¹⁷². (g.n.)

Poderíamos aqui interpretar várias normas contidas no sistema constitucional tributário e no texto e contexto do Código Tributário Nacional. Por exemplo, os temas quanto à concessão e revogação de incentivos fiscais, revisão do lançamento tributário, alternância de orientações e de interpretações pela Administração Tributária, mudança nos critérios de fiscalização, como já abordados, entre outros. Como podemos ver, e como ensina Larentz¹⁷³, a boa-fé faz referência tanto ao ponto de vista do resgate da confiança manifestada e posta em causa, quanto à consideração da relação recíproca ente as partes.

Nesse caminhar, colocando a boa-fé no lugar que lhe é devido, por ser uma cláusula geral valorativa, liga-se a princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, resultando que quase sempre iremos verificar a cláusula geral da boa-fé na norma jurídica tributária.

Principalmente quando tomamos a norma jurídica – no prisma da norma geral e abstrata e norma individual e concreta – como uma composição triádica de lei, jurisprudência e interpretação, segundo ensinamentos de Becho¹⁷⁴, valendo dizer que “[...] a formação do direito passa pelo esforço do legislador e do julgador [...]”.

Tal visão está consonante com a ideia de que a hermenêutica como ciência da interpretação deve ser utilizada pelo aplicador do direito visando a emitir uma norma individual e concreta a partir da lei, no sentido amplo, e da jurisprudência dos tribunais, entendida aqui como decisões firmes e reiteradas, segundo lições de Maximilliano.¹⁷⁵

¹⁷² BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=145+e+CTN+e+confian%E7a&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 30 maio 2014.

¹⁷³ LARENTZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamago. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 410.

¹⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 126, 187, 195.

¹⁷⁵ MAXIMILLIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1.

3.2.4. Violações da boa-fé à luz do direito tributário, na teoria e na prática

Este subtítulo se justifica porque sendo a boa-fé objetiva um padrão desejável de conduta a ser seguido por todos¹⁷⁶, torna-se necessário abordar suas principais formas de violação, com o objetivo de identificar como estas se manifestam, na prática, no direito tributário.

Entretanto, não podemos esquecer que essas formas de violação nasceram no direito civil, assumindo denominações bem específicas. Mas isso não anula nossa linha de raciocínio, pois o direito tributário, além de estar impregnado de institutos de direito administrativo, deve também respeito aos institutos de direito privado. Outrossim, tais formas podem ser entendidas como violações ao princípio de lealdade, conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello.¹⁷⁷

Antes de mais nada, é importante deixar assentado que as hipóteses de exercício inadmissível de uma situação jurídica subjetiva, tais como o *venire contra factum proprium*, *tu quoque*, *suppressio*, *surrectio*, entre outras, que iremos abordar em seguida, são concreções da boa-fé objetiva.¹⁷⁸ Ou seja, vedam-se essas formas de violação com base no princípio da boa-fé objetiva, dispensando disposição legal nesse sentido.

Ademais, essas formas de violação da boa-fé ou formas de vedação de comportamento contraditório fundam-se na proteção da confiança.¹⁷⁹

Abordaremos a seguir essas formas de violação da boa-fé apenas no plano conceitual-dogmático, para assim tentar identificar situações teóricas e práticas dessas violações no direito tributário.

¹⁷⁶ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 24.

¹⁷⁷ NOTA. Em Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da lealdade e boa-fé informa que a Administração “[...] está adstrita a agir de maneira lhana, sincera, ficando, evidentemente, interditos quaisquer comportamentos astuciosos, ardilosos, ou que, por vias transversas, concorram para entravar a exibição das razões ou direitos do administrado”. (*Curso de direito administrativo*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 512).

¹⁷⁸ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/compilacaoenunciadosaprovados1-3-4jornadadircivilnum.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2014.

¹⁷⁹ BRASIL. Conselho da Justiça Federal. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/compilacaoenunciadosaprovados1-3-4jornadadircivilnum.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2014.

3.2.4.1. Abuso do direito

Quando falamos dessas violações, a primeira que nos vem à mente é o abuso do direito, que, como veremos, trata-se de uma forma de violação jurídica genérica que pode ser aferida pela ausência da boa-fé.

O art. 187 do Código Civil dispõe que “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”. Ou seja, naquilo que interessa ao nosso estudo, entendemos que o sentido da citada norma revela que o abuso do direito surge no exato instante em que alguém pratica um ato (antijurídico) fora dos limites abrangidos pela boa-fé.

Maria Helena Diniz¹⁸⁰ ensina que abuso de direito é o uso de um direito, poder ou coisa além do autorizado, que extrapola as limitações jurídicas, lesando alguém, ensejando o dever de indenizar. Sob a aparência de um ato legal ou lícito, oculta-se a ilicitude no resultado, por atentado ao princípio da boa-fé e aos bons costumes, sendo que a ilicitude do ato praticado com abuso de direito possui natureza objetiva, aferível independentemente de culpa e dolo. Para a autora, o abuso de direito é um excesso manifesto que afronta a justiça, sendo necessário para a sua configuração “[...] uma valoração axiológica de um direito subjetivo (LINDB, art. 5º),¹⁸¹ tendo por base os valores contidos na Constituição Federal”.

Em Sílvio de Salvo Venosa¹⁸², a doutrina civilista revela certa dificuldade em categorizar juridicamente o instituto do abuso do direito, havendo consenso, entretanto, sobre o fato de que nenhum direito pode ser levado às últimas consequências e, no caso de haver prejuízo por uma ação (ou omissão) que transborde os limites aceitáveis de um direito, a indenização pelos danos causados deve se fazer presente. Por isso se diz que os pressupostos do abuso do direito são por demais assemelhados aos da responsabilidade civil, a não ser pelo aspecto da culpa que não é privilegiada no abuso do direito, enquanto que no campo da responsabilidade civil o é. No abuso do direito a noção de culpa deve ser afastada, embora possa integrar a natureza do ato, restando inarredável que suas consequências deverão ser assemelhadas às do ato ilícito, devido ao caráter da transgressão presente no abuso.

¹⁸⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 31 ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 2014, p. 613, 614.

¹⁸¹ NOTA. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, redação dada pela Lei 12.376, de 2010, ao Decreto-lei 4.657 de 1942, art. 5: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

¹⁸² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 14 ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2014, p. 577.

Na linha de que se deve afastar qualquer ideia de que exista direito absoluto, completa Venosa¹⁸³ que o “[...] exercício de um direito não pode afastar-se da finalidade para qual foi criado”. Com isso, é inafastável certo arbítrio por parte do julgador quando se depara com situações de abuso de direito. Porém, este arbítrio é apenas aparente, uma vez que o juiz julga “[...] em determinada época, circundado por um contexto social e histórico [...]” que o limita e o condiciona. Apesar do resultado prático do abuso do direito se consubstanciar em indenização, localizando-se no campo da responsabilidade civil, é na teoria geral do direito que se deve colocar o instituto do abuso de direito, fato que explica o porquê da dificuldade de se delinear uma norma genérica sobre o abuso do direito.¹⁸⁴

Enquanto no direito civil, o abuso do direito se reveste do resultado finalístico por meio da indenização, o mesmo não ocorre no direito público. O abuso de direito no direito tributário não irá levar a indenizações por danos causados, por óbvio. O viés aqui será o de impor uma penalidade administrativo-tributária e, adicionalmente, a anulação da norma individual e concreta levada a efeitos jurídicos pelo particular. Podemos constatar que tanto no direito civil quanto no tributário, há a imposição de uma sanção e a anulação de normas produzidas por particulares; o que deve ser visto com reservas, porque estaríamos diante daquelas situações muito utilizadas no controvertido e vasto assunto do planejamento tributário, em que nem sempre há abuso de direito, propriamente dito, mas formas lícitas de reduzir o pagamento de tributos ou de se evitar a incidência de normas tributárias. Tanto é assim que Ricardo Lobo Torres¹⁸⁵ ensina que o abuso de direito no ramo da tributação é combatido por normas gerais antielisivas e que aquele pode se apresentar na forma de “abuso de forma jurídica”, “fraude à lei”, “ausência de propósito mercantil” e “dissimulação da ocorrência do fato gerador”.

Não é nosso objetivo aprofundar nessas diferentes configurações de abuso do direito, sendo certo, entretanto, que são formas utilizadas pelos contribuintes para a redução da carga tributária a eles impostas, sem que se cometa infração à legislação tributária.

Nesse sentido, Schoueri¹⁸⁶, ao tratar do tema específico de planejamento tributário, leciona que é “[...] inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária [...]”, diante da assertiva de que aquele se define por não se concretizar o fato jurídico tributário e, por

¹⁸³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 14 ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2014, p. 577, 578.

¹⁸⁴ *Ibid.*, v. 1, p. 587.

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo, “*et al*”. O abuso de direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. In: Betina Treiger Grupenmacher (coordenação). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2004, p. 51.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *IBDT - Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, 2010, n. 24, p. 345-370.

consequente, não haver direito da coletividade afetado. Acrescenta o autor que no Brasil o instituto do abuso do direito, com previsão no Código Civil “[...] em nada se assemelha ao caso do planejamento tributário [...]”, ainda que se queira conferir caráter de “norma geral antiabuso” ao art. 116 do Código tributário Nacional.

Na mesma linha, Paulo Ayres Barreto¹⁸⁷ obtempera que a “[...] busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estrutura de determinada operação [...]”, assim como, não atenta contra os bons costumes, e não implica violação aos fins econômicos e sociais do exercício de um direito. Enfatiza que o abuso de direito não foi inserido no Código Tributário Nacional, e que mesmo se o fosse, ainda assim não se poderia caracterizar como abusiva uma operação que tenha por fim, mesmo que específico, a redução da carga tributária. Assevera-se que o abuso do direito, embora seja encontrado na codificação civil e na exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 116, parágrafo único do CTN, e o abuso de formas inserido nessa exposição de motivos, o propósito negocial, por sua vez, “[...] decididamente não foi positivado em nosso ordenamento jurídico [...]”.

Pontes de Miranda¹⁸⁸ aponta a necessidade de se proteger em mais larga extensão a boa-fé, “[...] porque a intensidade da vida, a circulação incessante, a deslocação das pessoas e das coisas não permitem que se conheçam, sempre, todos os dados de que se precisa para se saber exatamente qual a situação jurídica”.

Encerramos este subitem trazendo as ideias de Caio Mario da Silva Pereira¹⁸⁹, para quem somente se pode falar em abuso do direito quando o titular que dele se utiliza leva “[...] um malefício a outrem, inspirado na intenção de fazer mal, e sem proveito próprio”.

Aqui merece considerar que, em direito tributário, a intenção do agente pouco importa (art. 136 do CTN); o malefício causado a outros não se verifica diante da não ocorrência do fato jurídico tributário (situações de planejamento tributário); e que há um proveito próprio por parte do contribuinte, que se explica pela procura de uma carga tributária menor sem que se cometa infração à legislação tributária. Parece-nos que realmente é correto afirmar que o abuso do direito é figura controvertida, e que não está contemplada no direito tributário pátrio.

¹⁸⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 105, 2009, p. 52-61.

¹⁸⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte geral. 3 ed.. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, t. 1, 1970.

¹⁸⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 24 ed.. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2011, p. 673.

3.2.4.2. *Venire contra factum proprium*

Esta expressão significa literalmente que ninguém pode ir contra os seus próprios atos.¹⁹⁰

Em Cordeiro¹⁹¹, o conteúdo jurídico-semântico do instituto revela-se pela inadmissibilidade de que alguém exercite uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido. Esse brocardo jurídico pressupõe dois comportamentos lícitos por parte de uma mesma pessoa: um anterior, identificado como o *factum proprium*, e um posterior, que contraria o primeiro. Assim, somente se considera como *venire contra factum proprium* a contradição direta entre a situação jurídica originada pelo *factum proprium* e o segundo comportamento do autor. Afasta-se também de sua caracterização a hipótese de o *factum proprium* surgir como ato jurídico que vincule o autor em termos de o segundo comportamento representar uma violação desse dever específico, com o que se verificará uma situação de responsabilidade obrigacional e não propriamente de exercício inadmissível de posições jurídicas.

Uma vez apresentado o instituto, vamos agora expor o *venire contra factum proprium* em situações práticas que envolvam direito civil, dado a fertilidade do solo civilista quanto à temática, para depois tentarmos identificar algumas casuísticas em direito tributário.

Verificam-se duas situações ou submodalidades em que há *venire contra factum proprium*, segundo Cordeiro¹⁹²:

- 1 - quando uma pessoa manifesta a intenção de não praticar determinado ato – não estando vinculado a tal - e, posteriormente, o pratica; e,
- 2 - no momento em que um sujeito – também livre de qualquer vinculação – declara pretender executar um ato, e depois se nega a fazê-lo.

Na primeira submodalidade- dizer que não se praticará o ato, mas depois o praticar - surgem três grupos de situações:

1.1 – o titular de um direito potestativo manifesta a intenção de não exercer um direito potestativo, mas o exerce; v.g., senhorio que avençou com o inquilino arrendamento até determinada data, mas que antes disso resolve rescindir o contrato;

¹⁹⁰ SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Soibelman*. Versão Eletrônica, Rio de Janeiro: Editora Elfez: v. 60, 2011.

¹⁹¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 742-746.

¹⁹² *Ibid.*, p. 747-750.

1.2 – o titular indica que não irá exercer um direito subjetivo comum, mas o exerce posteriormente; por exemplo, mandato de representação em que se declara ser apenas uma formalidade, sem que se exija qualquer pagamento, e depois de o exercido, exige-se o pagamento;

1.3 – o agente age ao abrigo de uma permissão genérica de atuação, e não de um direito subjetivo, potestativo ou comum. Neste grupo, estariam incluídas situações de plena autonomia privada, de liberdade de deslocamento etc. Por exemplo, nas situações em que se declara não tomar nenhuma atitude determinada, mas acaba-se por assumi-la; ocasiões envolvendo constituições de obrigações; discussões em torno dos modos e meios de se produzirem declarações negociais etc.

Na segunda submodalidade, aquela em que se diz que vai praticar o ato, mas não o pratica, envolve negócios jurídicos inexistentes ou inválidos, ou seja, a questão é de nulidade. *Verbi gratia*: fixação de preço abaixo da tabela, para depois desejar cobrar preço maior, sem motivo justo.

Cordeiro¹⁹³ nos adverte que o *venire contra factum proprium* não é uma aplicação da boa-fé, isso porque aquele é dotado de carga ética, psicológica e sociológica negativa, o que atenta contra esta, que tem “[...] conceito portador de representação cultural apreciativa [...]”.

Roque Antonio Carraza¹⁹⁴ ensina que o princípio da boa-fé exige que Fisco e contribuinte respeitem as conveniências e interesses um do outro, não incorrendo em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte, sendo proibido o *venire contra factum proprium*. Acrescenta que o princípio da boa-fé se liga ao da segurança jurídica exigindo a realização da “[...] certeza, previsibilidade, lealdade e celeridade nas ações do Poder Público [...]”, dando-nos exemplo da não ratificação de um convênio de ICMS que até então estava em vigor por muito tempo.

Para nossa agradável surpresa, constatamos em nossas pesquisas que o instituto do *venire contra factum proprium* tem aplicação definitivamente consolidada no direito tributário, não só na direção de afastar a conduta contraditória dos contribuintes, mas também do Fisco, enquanto parte no seu mister de defesa do interesse público secundário, conforme nos referimos no item 3.2.2.1.

Colacionamos algumas decisões que cuidadosamente selecionamos, para que ficassem restritas à seara tributária. Procuramos também transcrever apenas o essencial a fim de que o

¹⁹³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da Boa Fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 753.

¹⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 490.

leitor pudesse ter uma ideia do contexto fático e normativo dos casos julgados, senão vejamos (com nossos grifos):

a. Acórdão: Ag.Rg. nos ED.cl.noR.Esp. 961.049/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/11/2010, DJe 03/12/2010.

O caso concreto trata de depósito do montante integral em ação judicial visando à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O contribuinte, após ter realizado o depósito (*factum proprium*) e tendo lhe sido desfavorável a decisão, sagazmente interpôs recurso especial pretendendo evitar a aplicação do art. 156, inciso VI do CTN, que prescreve a conversão do depósito em renda do Erário, extinguindo o crédito tributário. Confirmam-se os dizeres no Acórdão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DEPÓSITO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

1. O depósito efetuado por ocasião do questionamento judicial de tributo sujeito a lançamento por homologação suspende a exigibilidade do mesmo, enquanto perdurar a contenda, *ex vi* do disposto no artigo 151, II, do CTN, e, por força do seu desígnio, implica lançamento tácito no montante exato do quantum depositado, conjurando eventual alegação de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

[...]

3. Conseqüentemente, revela-se escorreita a conversão em renda do depósito judicial efetuado no âmbito da ação principal, ante a desnecessidade de o Fisco constituir o crédito tributário, máxime em face da consumação, pela agravante/recorrente, do aproveitamento do índice de 70,28% nas suas demonstrações financeiras (por força de liminar), sendo-lhe defeso pleitear, ulteriormente, o levantamento de parcela a que não tem direito, e que importaria em benefício relativo à utilização de IPC de quase 100% (70,28% + 27,56%).

4. O depósito judicial, para os fins do art. 151 do CPC, há de ser integral, vale dizer, há de corresponder àquilo que o Fisco exige do contribuinte. *In casu*, a autoridade fiscal somente teria legitimidade para proceder ao lançamento do crédito tributário relativo ao reflexo dos ajustes contábeis nas demonstrações financeiras oriundos da utilização do índice residual, qual seja, 27,56%, por isso que o depósito deu-se no seu montante integral.

5. *Ad argumentandum tantum*, a agravante, nas instâncias ordinárias, referiu-se ao depósito efetuado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo sido essa a sua pretensão ao realizá-lo, de forma que **agora, em sede de recurso especial, não pode alegar o inverso, contrariando repentinamente sua conduta anterior**, para afirmar que o depósito efetuado, por não ter abrangido o montante integral do crédito tributário, não teve o efeito de obstar a exigibilidade do

crédito tributário nem pode subsumir-se ao pagamento do tributo (*venire contra factum proprium*). (g.n.)

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg nos EDcl no REsp 961.049/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/11/2010, DJe 03/12/2010).¹⁹⁵

b. Acórdão: EDcl no REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010.

No judicioso Acórdão a seguir há menção ao abuso do direito e ao *venire contra factum proprium*, além de outros institutos. Pensamos que houve uma pequena impropriedade técnica na argumentação constante do parágrafo 13, a seguir. Isso porque abuso do direito apesar de guardar relação com o *venire contra factum proprium*, com este não se confunde. A diferença é ontológica, conforme demonstramos. No abuso de direito não se verifica necessariamente uma segunda conduta contraditória, podendo apenas ser identificada uma só conduta, bastando estar eivada de má-fé, por meio de dissimulação ou simulação. Já no caso de *venire contra factum proprium* sim, pressupõe condutas contraditórias, conforme já se explicou.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. **TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.** PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSAS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO.DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. **PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO** (“NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM”). MANIFESTO INTUITO INFRINGENTE. MULTA POR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROCRASTINATÓRIOS (ARTIGO 538, DO CPC). APLICAÇÃO.

[...]

2. A pretensão de revisão do julgado, em manifesta pretensão infringente, revela-se inadmissível, em sede de embargos, quando o aresto recorrido assentou que:

“1. A exclusão do contribuinte do programa de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do Fisco.

¹⁹⁵ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=venire+e+tribut%E1rio&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 02 jun. 2014.

[...]

9. *In casu*, consoante relatado na origem: "... o impetrante apresentou, em janeiro de 2001, impugnação em relação ao lançamento fiscal referente ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31 (fls. 179 e ss.), tendo posteriormente efetuado pedido de inclusão de tal débito no PAES, em agosto de 2003 (fl.08), com o recolhimento da primeira parcela em 28-08-2003 (fl.. 25), mantendo-se em dia com os pagamentos subsequentes até a impetração do presente *mandamus*, em outubro de 2007 (fls. 25/41 e 236).

Ocorre que, em julho de 2007, a Secretaria da Receita Federal notificou o requerente de que haveria a compensação de ofício dos valores a serem restituídos a título de Imposto de Renda com o aludido débito (fl.. 42), informando que o contribuinte não teria desistido da impugnação administrativa antes referida (fl.. 03).

Buscando solucionar o impasse, formulou pedido de desistência e requereu a manutenção do parcelamento, ao que obteve resposta negativa, sob a justificativa da ausência de manifestação abdicativa no prazo previsto no art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 05, de 23-10-2003 (fl.. 43).

(...) Não obstante tenha o impetrante, por lapso, desrespeitado tal prazo, postulou a inclusão do débito impugnado no PAES e efetuou o pagamento de todas as prestações mensais no momento oportuno, por mais de quatro anos, de 28-08-2003 (fl.. 25) a 31-10-2007 (fl.. 236), formulando, posteriormente, pleito de desistência (fl.. 43), todas **atitudes que demonstram a sua boa-fé** e a intenção de solver a dívida, depreendendo-se ter se resignado, de forma implícita e desde o início do parcelamento, em relação à discussão travada no processo administrativo nº 11020.002544/00-31. Além disso, saliente-se que a Administração Fazendária recebeu o pedido de homologação da opção pelo parcelamento em agosto de 2003 (fl.. 08) e sobre ele não se manifestou no prazo legal, de 90 dias, a teor do art. 4º, inciso III, da Lei nº 10.684/03, c/c art. 11, § 4º, da Lei nº 10.522/02, o que implica considerar automaticamente deferido o parcelamento. Frise-se, ainda, que recebeu prestações mensais por mais de quatro anos, sem qualquer insurgência, além de ter deixado de dar o devido seguimento ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31.(...)".

10. A *ratio essendi* do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

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*.

[...]

15. Consequentemente, revela-se escorreito o acórdão regional que determinou que a autoridade coatora mantivesse o impetrante no PAES e considerou suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do parcelamento."

3. Deveras, os argumentos esposados pelo embargante não infirmam o entendimento exarado no âmbito de recurso especial representativo da controvérsia, revelando-se manifestamente protelatórios os embargos de declaração, à luz do disposto no artigo 538, parágrafo único, do CPC (Precedente da Primeira Seção, aplicável mutatis mutandis: Questão de Ordem no REsp 1.025.220/RS, que versou sobre a aplicação de multa por agravo infundado, ex vi do disposto no artigo 557, § 2º, do CPC).

4. Embargos de declaração rejeitados, com a condenação da embargante ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (artigo 538, parágrafo único, do CPC).

(EDcl no REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010).¹⁹⁶. (g.n.)

c. Acórdão: REsp 949.959/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2009, DJe 19/11/2009.

A situação fática tratada no Acórdão diz respeito ao princípio da eventualidade, que, segundo Nelson Nery Junior¹⁹⁷ informa, deve o réu alegar na contestação todas as defesas que tiver contra o pedido do autor, sob pena de haver preclusão consumativa, à luz do que prescreve o art. 300 do Código de Processo Civil. A decisão versa sobre um caso de *venire contra factum proprium*, diante do fato de que a requerente deixou de produzir uma conduta, criando expectativa futura de que não o faria, mas que depois a praticou, fazendo alegações em grau de recurso quando deveria fazê-lo na instância primeira. Podemos notar como são vastas as situações enquadráveis nas condutas contraditórias, que atentam contra a boa-fé objetiva. Eis os termos do Acórdão:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - “**VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM**” - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.

¹⁹⁶ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1143216&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC10>. Acesso em: 04 jun. 2014.

¹⁹⁷ NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil comentado: e legislação processual civil extravagante em vigor*. 13 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 682.

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação.

4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (“venire contra factum proprium”).

5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.
[...]

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 949.959/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2009, DJe 19/11/2009).¹⁹⁸. (g.n.)

d. Acórdão: (REsp 1144982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009).

O Acórdão versa sobre interessante casuística que envolve o *venire contra factum proprium* consubstanciada na falta de garantia da propriedade privada por parte do Estado, diante da invasão de terras, e o exercício de competência tributária que enseja a incidência de ITR. A articulação se coaduna perfeitamente com que dissemos sobre as condutas contraditórias no caso do *venire*. Isto é, o Estado cria no contribuinte uma expectativa de proteção da propriedade, através de normas constitucionais, pelo aparato administrativo de que dispõe, e pelo exercício da competência tributária na instituição do tributo (sem falar nas bases constitutivas do “contrato social”), e, posteriormente, não exercita a conduta de forma a garantir a propriedade do cidadão. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO “SEM TERRA”. PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À

¹⁹⁸ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=949959&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC3>. Acesso em: 04 jun. 2014.

PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Conforme salientado no acórdão recorrido, o Tribunal a quo, no exame da matéria fática e probatória constante nos autos, explicitou que a recorrida não se encontraria na posse dos bens de sua propriedade desde 1987.

2. Verifica-se que houve a efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição.

3. Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do “*venire contra factum proprium*”).

4. A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

5. Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária.

6. Ocorre que a função social da propriedade se caracteriza pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos etc.

7. Sobreleva nesse ponto, desde o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o pagamento do ITR como questão inerente à função social da propriedade. O proprietário, por possuir o domínio sobre o imóvel, deve atender aos objetivos da função social da propriedade; por conseguinte, se não há um efetivo exercício de domínio, não seria razoável exigir desse proprietário o cumprimento da sua função social, o que se inclui aí a exigência de pagamento dos impostos reais.

8. Na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade.

9. Recurso especial não provido.

(REsp 1144982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009).¹⁹⁹. (g.n.)

¹⁹⁹ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1144982&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC3>. Acesso em: 05 jun. 2014.

e. Acórdão: AgRg no REsp 396.489/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 26/03/2008.

O Acórdão trata da situação em que a Administração Tributária concede um registro ou uma declaração que enquadra o contribuinte em determinada situação, dando-lhe o direito à isenção tributária e, posteriormente, sem um devido processo administrativo, lhe cassa tal declaração para lhe fazer sofrer a exação tributária. O ato contraditório se verificou, justamente porque o segundo ato contradisse o primeiro, sem que se verificasse uma vinculação que o justificasse, conforme explicamos anteriormente. Caso houvesse um devido processo legal administrativo de cassação da inscrição como produtor de semente, garantindo ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, aí sim, poderíamos falar em elemento vinculativo (justificativa) que impediria de a situação se caracterizar como um ato contraditório. Eis os termos da Ementa:

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 encontra-se 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 proprium, 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.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 396.489/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 26/03/2008)²⁰⁰. (g.n.)

²⁰⁰ BRASIL.STJ. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=396489&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=396489&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#>)>. Acesso em: 30 maio 2014.

3.2.4.3. *Tu quoque*

Ensina Cordeiro²⁰¹ que este instituto aponta para o vetor axiológico constante da máxima *turpitudinem suam alegas non auditor*, isto é, ninguém é ouvido quando alega a própria torpeza²⁰². Em palavras mais precisas, a pessoa que viola uma norma jurídica não pode, sem abuso, exercer a situação jurídica que essa mesma norma tutela. Isso porque quando se desrespeita uma norma jurídica, ferem-se frontalmente as “sensibilidades primárias, éticas e jurídicas, não sendo correto que se exija de outro o seu acatamento”.

Não se tem notícia de que haja uma codificação que consagre expressamente a fórmula do *tu quoque*. Um bom exemplo do *tu quoque* no direito civil português pode ser tirado pela situação em que “[...] o beneficiário da condição não pode aproveitar-se da sua verificação quando, contra a boa fé, a tenha provocado [...]”, e aquela em que o prejudicado não pode beneficiar-se da não verificação “[...] quando, contra boa fé, a tenha impedido [...]”.

203

No Código Civil Brasileiro, vislumbramos como um desses exemplos o art.129, que dispõe:

Reputa-se verificada, quanto aos efeitos jurídicos, a condição cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte a quem desfavorecer, considerando-se, ao contrário, não verificada a condição maliciosamente levada a efeito por aquele a quem aproveita o seu implemento.

Dessume-se da interpretação do art. 129 do C.C. que aquele que agiu contrariamente à boa-fé (ou melhor, agiu de má-fé) para evitar ou para efetivar a condição, não terá proveito jurídico da situação, porque agiu de má-fé.

Maria Helena Diniz²⁰⁴, ao comentar o dispositivo acima, leciona que:

(a) “[...] reputa-se verificada a condição cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte a quem desfavorecer; do mesmo modo sucede com a condição dolosamente levada a efeito por aquele a quem aproveita o seu implemento”. Ou seja, o agente deseja tirar vantagem da não realização da condição, e para isso intencionalmente impede seu implemento

²⁰¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 837.

²⁰² SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Soibelman*. Versão Eletrônica. Rio de Janeiro: Editora Elfez, v. 6.0, 2011.

²⁰³ IDEM, *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 836, 837.

²⁰⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 31 ed. Sao Paulo: Saraiva, v. 1, 2014, p. 583.

para não sofrer o peso dos efeitos do ato. Mas a lei civil diz, contrariamente, que a condição valerá assim mesmo;

(b) “[...] se a parte beneficiada com o implemento da condição forçar maliciosamente sua realização, esta será tida aos olhos da lei como não verificada para todos os efeitos [...]”.

A lei civil, simplesmente, prescreve em abstrato uma situação contrária à conduta praticada com má-fé, no sentido de que se implemente uma condição que se queria evitar ou, não se implemente uma condição que se queria que ocorresse.

O exemplo que Diniz²⁰⁵ nos traz é a situação em que uma pessoa é contemplada com um legado sob condição de prestar serviço a outrem, mas de forma maliciosa o legatário força uma situação para ser despedido sem justa causa, recebendo o legado sem ter que prestar serviço. Uma vez provada a má-fé, o legado não lhe será entregue. *Contrario sensu*, se houver uma situação, cuja má-fé se prove, em que se força uma dispensa do legatário por justa causa, o legado ser-lhe-á entregue assim mesmo, sem a prestação do serviço.

Como se pode ver, o caso que envolve o *tu quoque* “[...] a contradição não está no comportamento do titular-exercente em si, mas nas bitolas valorativas por ele utilizadas para julgar e julgar-se [...]”.²⁰⁶ A bitola em nosso entender é a boa-fé objetiva, que visa afastar a conduta eivada de má-fé para obter vantagem.

Pois bem, agora faremos um esforço para tentar trazer para o direito tributário a figura do *tu quoque*. Para tanto, pensamos que devemos ter em mente que o instituto vem marcado pela má-fé, como o elemento diferenciador dos demais institutos (contraditórios quanto à conduta) aqui estudados. Isso porque, como vimos anteriormente, o agente deseja concorrer dolosamente para o descumprimento de uma norma, só que, posteriormente, deseja aproveitar-se da situação resultante que ele mesmo negara antes. Partindo da premissa de que a Administração Tributária tem o dever de agir sob os auspícios da moralidade, não se admitindo pensar em se agir de má-fé, teoricamente fica difícil defender que possa haver uma situação de *tu quoque* por parte da Fazenda Pública. O mesmo não podemos dizer quanto aos contribuintes, diante das cediças situações que levam inclusive ao cometimento de crimes de sonegação fiscal. Mas como teoria e prática nem sempre caminham de mão dadas, certamente veremos algumas situações, principalmente processuais, em que a Administração chega a transbordar certos limites em busca do discurso vencedor, mesmo sabendo que não é isso que a ordem jurídica pretende na realidade. O difícil é encontrar uma decisão que declare a má-fé

²⁰⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 31 ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2014, p. 583.

²⁰⁶ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito Ccvil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 843.

da Administração na atuação processual, sem nos esquecermos de considerar que tal declaração ensejaria sempre reparações e apurações administrativas funcionais e possivelmente criminais, mas essa é outra questão, que não constitui nosso foco.

Passemos à análise de uma decisão em tributário, cuja situação fática pode ser enquadrada como *tu quoque*:

a. AgRg no REsp 709.041/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/04/2006, DJ 12/06/2006, p. 427.

Versa a decisão sobre situação em que o Fisco tenta promover a incidência de correção monetária sem previsão legal. O relator declara veementemente que a empreitada processual manejada pela Fazenda Pública é patente de procrastinação, imputando-lhe multa ao abrigo do art. 557, § 2º do CPC. Pensamos que a situação pode ser enquadrada no “*tu quoque*”, porque, embora não tenha sido declarada, restou caracterizada a má-fé do Fisco ao tentar fazer incidir uma exação (correção monetária) sem lei prevendo tal possibilidade e por procrastinar o feito processual, mesmo contra decisões reiteradas pelo egrégio STJ.

Declara-se no Acórdão a “patente intenção de procrastinar o feito, dificultando a solução da lide ao tentar esgotar todas as instâncias e impedindo, com isso, o aceleração das questões postas a julgamento ao insistir com uma mesma tese, quando esta Corte já pacificou seu entendimento sobre a matéria [...]”; como se vê, só faltou mesmo dizer que o Fisco agiu de má-fé, o que se explica, por nossa presunção, pelas consequências processuais incidentais que isso traria à lide, a exemplo do art. 16 do CPC, que prescreve “Responde por perdas e danos aquele que pleitear de má-fé como autor, réu ou interveniente”. Eis o Acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO**. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA. ART. 161, § 1º, DO CTN. TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. TERMO A QUO DE SUA INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO EM PERÍODOS DIVERSOS DE OUTROS ÍNDICES. PRECEDENTES. INTENÇÃO PROCRASTINATÓRIA. RECURSO “MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL E INFUNDADO”. MULTA. ART. 557, § 2º, DO CPC. LEI Nº 9.756/1998.

[...]

2. Adota-se, a partir de 1o/01/1996, na compensação tributária, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, pelo que os juros devem ser calculados, após tal data, de acordo com a referida lei, que inclui, para a sua aferição, a correção monetária do período em que ela foi apurada. A aplicação dos juros, in casu, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária a partir de sua incidência. Este fator de atualização de moeda já se encontra considerado nos cálculos fixadores da referida Taxa. **Sem base legal a pretensão do Fisco** de só ser seguido tal sistema de aplicação dos juros quando o contribuinte requerer administrativamente a compensação. Impossível ao intérprete acrescentar ao texto legal condição nela inexistente.

3. A referida Taxa é aplicada em períodos diversos dos demais índices de correção monetária, como IPC/INPC e UFIR. Juros de mora aplicados no percentual de 1% (um por cento) ao mês, com incidência a partir do trânsito em julgado da decisão; após, juros pela taxa SELIC a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 1º/01/1996. Entretanto, frise-se que ela não é cumulada com nenhum outro índice de correção monetária. Precedentes desta Corte.

4. Recurso que revela **patente intenção de procrastinar o feito, dificultando a solução da lide ao tentar esgotar todas as instâncias e impedindo, com isso, o aceleração das questões postas a julgamento ao insistir com uma mesma tese, quando esta Corte já pacificou seu entendimento sobre a matéria.**

5. Inteligência do art. 557, § 2º, do CPC. Condenação da agravante a pagar à parte agravada multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, com correção monetária até o seu efetivo pagamento (Lei nº 9.756/1998), ficando a interposição de qualquer outro recurso condicionada ao depósito do respectivo valor.

6. Agravo regimental não-provido.

(AgRg no REsp 709.041/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/04/2006, DJ 12/06/2006, p. 427).²⁰⁷. (g.n.).

3.2.4.4. *Suppressio*

A *suppressio* é caracterizada pela situação jurídica em que não se tendo exercido o direito, em certas circunstâncias, durante um determinado período de tempo “[...] não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé [...]”.²⁰⁸

Ou seja, podemos identificar os pressupostos do instituto em apreço pelos seguintes pontos: 1- o não exercício de um direito legítimo; 2- decurso de tempo além do razoável; e, 3- a contrariedade da boa-fé, pela evidência da demora desleal (contrariando a confiança de que se exerceria o direito em tempo razoável). Justamente são os pressupostos da demora desleal e da ausência de previsão de lei do lapso temporal que diferenciam a *suppressio* da decadência. Tanto é assim que Cordeiro assevera que decadência e *supressivo* não se confundem, uma vez que a caducidade de um direito – extinção de uma posição jurídica por decurso de um prazo, definido em lei, a que esteja sujeita – não tem nada a ver com a boa-fé.

A *suppressio* não integra o *venire contra factum proprium*, uma vez que falta a este o requisito tempo, que é essencial ao primeiro. Sua natureza é de caráter subsidiário, sendo insuscetível de aplicação sempre que o ordenamento jurídico prescreva outra solução, por

²⁰⁷ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=isen%E7%E3o+e+condi%E7%E3o+e+tribut%E1rio+e+m%E1-f%E9&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 04 jun. 2014.

²⁰⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 797.

exemplo, qualquer situação que caracterize suspensão ou interrupção na prescrição ou decadência²⁰⁹. Por isso, não conseguimos vislumbrar uma situação prática envolvendo a relação jurídica entre Fisco e contribuinte, diante do “cerco” legislativo traçado pelo Código Tributário Nacional a respeito dos prazos de decadência e prescrição.

Entretanto, vislumbramos na seara tributária, especificamente em Execução Fiscal, uma situação processual que podemos considerar no âmbito da *suppressio*. Referimo-nos a não previsão de prazo na legislação para o exequente, representante da Fazenda Pública, se manifestar no processo diante de pedido de informações pelo juízo.

Becho²¹⁰, ao tratar do tema dos prazos de manifestação dos exequentes fiscais, identifica que “[...] a demora nos processos de execução fiscal decorre, em grande medida, da demora das procuradorias fazendárias em cumprir, efetivamente, as determinações judiciais [...]”, apontando como necessário que o juízo fixe prazos processuais razoáveis para as procuradorias se manifestarem e apresentarem provas em execução fiscal, em decorrência da ausência de lei nesse sentido.

Não obstante a lei de execução fiscal não estabelecer tais prazos, Becho²¹¹ defende que “[...] é possível se construir uma solução a partir de comandos do Código de Processo Civil”, na seguinte linha de fundamentação: (1) 60 dias para manifestação efetiva (CPC, artigos. 177, 188 e 297); (2) caso descumprido, concede-se novo prazo de 30 dias (CPC, art. 267); (3) se ainda não for cumprida a ordem judicial, concede-se mais 48 horas (art. 267, 1º); se não cumprido após todo esse prazo (60+30+48 dias = 90 dias e 48 horas), “[...] cabe ao juiz extinguir o feito, por abandono da causa”. Ou seja, considera-se um prazo total de 90 dias e 48 horas, antes de extinguir o feito sem julgamento de mérito.

Dessume-se que o tema dos prazos de manifestação dos exequentes em execução fiscal, acima exposto, se enquadra nas hipóteses da *suppressio*, isso porque: (i) não há o exercício de um direito legítimo (abandonam-se os processos; não se exercita o direito de falar nos autos, porque o exequente não atende à determinação do juízo); (ii) não há uma previsão legislativa quanto ao prazo para o exequente responder ao juízo; (iii) há o decurso de tempo além do razoável, sem que se atenda ao juiz, caracterizando uma contrariedade da boa-fé, pela demora desleal por parte do exequente; (iv) e, por fim, o juiz decide por extinguir o

²⁰⁹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 798, 813.

²¹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?* Congresso Nacional de Estudos tributários. Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 890-891.

²¹¹ *Ibid.*

feito por abandono da causa (supressão do direito de ação/execução), sem julgamento de mérito.

Passemos agora a analisar algumas decisões que tratam do *suppressio* em tributário, na mesma linha do exemplo acima:

a. Acórdão. STJ. AgRg no REsp 1323730/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 03/09/2012.

Podemos ver que no caso a seguir, mesmo diante de uma nulidade processual em execução fiscal, diante do desaparecimento do processo administrativo que funda o título de execução fiscal, e de haver transcorrido um prazo prescricional, o feito foi extinto por abandono da Fazenda Pública, em decorrência da demora desleal consubstanciada na não resposta ao Poder Judiciário. Em outros tempos, a decisão certamente iria se contentar em apenas declarar a execução como nula, com fulcro na ausência do título executivo extrajudicial, ou em declarar a prescrição. Mas hoje, no ambiente pós-positivista em que estamos inseridos, o juiz faz questão de consignar os seus juízos de valor, daí dizer Larentz que a tarefa do jurista é a de materializar valores, incumbindo-lhe “[...] um valorar ligado a princípios jurídicos com a ajuda de um pensamento orientado a valores [...]”.²¹²

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ABANDONO DO PROCESSO. RESTAURAÇÃO DOS AUTOS. PRÉVIA INTIMAÇÃO PESSOAL. INÉRCIA DA EXEQUENTE. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO.

1. Na hipótese, a Corte Regional considerou que a Fazenda Nacional abandonou a causa, conforme os seguintes argumentos: "Na demanda em questão, quando do fornecimento da documentação necessária para a citada restauração dos autos, o Instituto Nacional do Seguro social não teve êxito em localizar o processo administrativo que deu origem à execução fiscal, conforme os documentos de fls. 12/13. Ausente o título executivo, uma das condições fundamentais para o processo executivo, ocorre o fenômeno da nulidade, como bem entendeu o juízo a quo. Ademais, tendo ocorrido a autuação dos autos, em 02/09/1983, conforme o documento de fls. 07, manifesta está a prescrição, por força dos arts. 174 do CTN e do art. 40 da LEF. Inexistindo remessa obrigatória da sentença que julga extinta a execução fiscal, ante a ausência de previsão no art. 475 do CPC."

2. Havendo a intimação pessoal do representante da Fazenda para dar prosseguimento ao feito e permanecendo ele inerte, cabe ao juiz determinar a extinção do processo, sem julgamento de mérito, por abandono de causa.

Agravo regimental improvido.

²¹² LARENTZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 410.

(AgRg no REsp 1323730/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 03/09/2012).²¹³. (g.n.).

b. Acórdão. STJ. REsp 770240/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 344

Este julgado é mencionado por Becho²¹⁴ como um importante paradigma nas execuções fiscais, pois “[...] indica que os prazos para os exequentes, nas ações tributárias, não se restringem às exceções de pré-executividade [...]”, isto porque o caso em tela fala-se em execução não embargada, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INÉRCIA DO EXEQÜENTE. **ABANDONO DA CAUSA. EXTINÇÃO DE OFÍCIO.** EXIGÊNCIA DE REQUERIMENTO DO EXECUTADO QUE, EMBORA CITADO POR EDITAL, NÃO EMBARGOU A EXECUÇÃO. DESNECESSIDADE. SÚMULA 240/STJ. INAPLICABILIDADE.

1. **A inércia da Fazenda exequente**, uma vez atendidos os artigos 40 e 25, da Lei de Execução Fiscal e regularmente intimada com o escopo de promover o andamento da execução fiscal, impõe a extinção do feito sem julgamento do mérito (Precedentes: REsp 840255/RS, Primeira Turma, publicado no DJ de 31.08.2006; REsp 737933/MG, Primeira Turma, publicado no DJ de 13.06.2005; RESP 250945/RJ, Segunda Turma, publicado no DJ de 29.10.2001; e RESP 56800/MG, Segunda Turma, publicado no DJ de 27.11.2000).

2. In casu, "registre-se que, **embora intimado, pelo seu procurador (pessoalmente)** (fls. 103), para no prazo de 48 horas dar andamento ao feito e requerer o que entender de direito, **o exeqüente restou silente**, comungando em gênero, número e grau com o instituto da extinção, sem apreciação do mérito".

3. Entrementes, "nos termos do inciso III do art. 267 do CPC, não é conferido ao juiz extinguir o processo de ofício, por abandono de causa, sendo imprescindível o requerimento do réu, pois não é admissível se estabelecer presunção de desinteresse do autor no prosseguimento do feito e seu deslinde. Tal posicionamento cristalizou-se com a edição da Súmula 240/STJ ('A extinção do processo, por abandono da causa pelo autor, depende de requerimento do réu')" (RESP 688681/CE, Primeira Turma, publicado no DJ de 11.04.2005).

4. Vislumbra-se, ainda, no caso sub judice, a peculiaridade consistente no fato da execução fiscal intentada pela Fazenda Nacional **não ter sido embargada**, a despeito da citação por edital do executado, o que afasta a orientação jurisprudencial cristalizada na Súmula 240/STJ, sendo prescindível o requerimento do devedor (Precedentes: REsp 576113/ES, Quarta Turma, publicado no DJ de 25.10.2004; e REsp 297201/MG, Quarta Turma, publicado no DJ de 02.09.2002).

²¹³ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=770240&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 05 maio 2014.

²¹⁴ BECHO, Renato Lopes. *Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?* Congresso Nacional de Estudos tributários. Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 878.

5. Recurso especial a que se nega provimento.
(REsp 770240/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 344).²¹⁵. (g.n.).

3.2.4.5. *Surrectio*

A *surrectio* é melhor explicada a partir da própria *supressio*, que são quase iguais, a não ser que neste há a supressão e naquele o surgimento de direitos. Ou seja, há um (i) lapso de tempo razoável, porém não utilizado de modo desleal; (ii) inexistência de qualquer fato que impeça o decorrer do tempo; (iii) há a presença de uma previsão de confiança pela não deslealdade e conduta de boa-fé; (iv) mas que, diferentemente, faz surgir um direito, ao invés de supressão. Um bom exemplo à luz do direito civil enquadra-se na situação em que em uma empresa, por vários exercícios, seus diretores decidiram por distribuir dividendos adotando uma forma diferente do que previa o estatuto social, que exigia formalidades rígidas para ser alterado quanto aos proventos a serem definidos. Decisão judicial caminhou no sentido de que haveria de se manter a distribuição não oficial para o futuro.²¹⁶

Como podemos ver, a *surrectio* justifica a convalidação de uma conduta baseada na boa-fé objetiva que vem se perfazendo ao longo do tempo e que sua mudança iria romper com a situação de confiança que se consagrou ao longo de um tempo razoável.

Tentamos vislumbrar algumas situações em direito tributário que poderiam se encaixar na *surrectio*, para alinhar teoria à prática.

A primeira situação prática a ser testada refere-se à isenção de implantes dentários. Como é cediço, no Estado de São Paulo, os produtos de classificação NCM “9021.29.00”, “9021.10.10” e “9021.10.20” só passaram a ser isentas do ICMS a partir de 01/03/2011, quando da entrada em vigor do Convênio ICMS nº 176/2010 (ratificado pelo Ato Declaratório 1/11, em 04/01/11), que alterou o Convênio ICMS nº 01/99 (ratificado pelo Decreto nº 43.983, de 11 de maio de 1999). Vejamos os termos do Convênio:

CONVÊNIO ICMS 176, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2010· Publicado no DOU de 16.12.10, pelo Despacho 516/10. Ratificação Nacional no DOU de 04.01.11, pelo Ato Declaratório 1/11. Altera o Convênio ICMS 01/99, que concede isenção do

²¹⁵ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=770240&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11#DOC9>. Acesso em: 05 jun. 2014.

²¹⁶ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 822.

ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 140ª reunião ordinária, realizada em Vitória, ES, no dia 10 de dezembro de 2010, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira O Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, de 2 de março de 1999, fica acrescido do seguinte item:

194	9021.29.00	Implantes ósseo integráveis, na forma de parafuso, e seus componentes manufaturados, tais como tampas de proteção, montadores, conjuntos, pilares (cicatrizador, conector, de transferência ou temporário), cilindros, seus acessórios, destinados a sustentar, amparar, acoplar ou fixar próteses dentárias.
	9021.10.10	
	9021.10.20	

Cláusula segunda. Ficam as unidades federadas autorizadas a não exigir os créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das operações com as mercadorias descritas no item 194 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Cláusula terceira. A alteração do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 indicada na cláusula primeira e as disposições da cláusula segunda deste convênio não se aplicam ao Distrito Federal.

Cláusula quarta. Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ratificação.

Até a entrada em vigor do Convênio 176/2010, muitos contribuintes tinham como certo que os implantes dentários se enquadravam na classificação fiscal isencional que contemplava mercadorias para ortodontia. Entretanto, o Fisco bandeirante entendia que não. Tanto era assim, que, em 2007, foi publicada a Decisão Normativa CAT 4, de 2007, onde se declarou que os implantes dentários não se enquadravam nessa classificação, não sendo, portanto, isentos. Eis o texto dessa norma e sua fundamentação material para a negativa da isenção, que surgiu a partir de uma consulta tributária realizada por um contribuinte do setor. Pedimos licença para reproduzir a norma quase que totalmente, para que não percamos conteúdo e contexto inerentes à fundamentação. Ei-la:

Decisão Normativa CAT - 4, de 1-8-2007²¹⁷. (DOE de 02-08-2007). *ICMS - Operações com artigos e aparelhos ortopédicos (código 9021.10.10 da NBM/SH) e artigos e aparelhos para fraturas (código 9021.10.20 da NBM/SH), de uso odontológico - Isenção prevista no artigo 16 do Anexo I do RICMS/00: requisitos para aplicação.*

²¹⁷ BRASIL.SEFAZ/SP. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 06 jun. 2014.

[...]

1. Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 6 de julho de 2007, à Consulta nº 263/2007, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Como consequência, com fundamento no inciso II do artigo 521 do RICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.

“1. A consulta está assim formalizada:

“A Consulente tem como objeto social a industrialização, comercialização, representação, importação e exportação de artigos e aparelhos médico-odontológicos, artigos descartáveis, artigos e aparelhos de prótese em geral; aparelhos para facilitar a audição; artigos e aparelhos para fraturas, aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades que se destinam a ser transportados na mão ou só pelas pessoas ou a ser implantados no organismo.

Possui uma gama enorme de produtos para uso e aplicação em cirurgias ósseas e bucais, maxilo-faciais, uso protético, ortopedia (para correção de deformidades da arcada dentária), tais como: implantes, parafusos, cilindros, anéis, análogos, protetores, transferentes, tampas de proteção, provisórios. Também comercializa kits cirúrgicos com material e instrumental para uso protético ou médico em cirurgias.

Todos os produtos estão diretamente relacionados com a área de saúde (cirurgias hospitalares ou odontológicas) e são todos classificados, conforme o caso, nos códigos 9021.10.10 ou 9021.10.20 da Nomenclatura brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH.

Alguns deles são considerados artigos ou aparelhos ortopédicos, destinados, conforme expresso nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, a evitar ou corrigir deformidades físicas, sustentar ou amparar órgãos após uma doença ou intervenção cirúrgica’. Ainda, segundo expressa previsão na NESH, entre esses produtos figuram:

8) os artigos de ortopedia (aparelhos para correção, arcos, anéis, etc.) para corrigir as deformidades da arcada dentária’.

Outros artigos e aparelhos comercializados pela Consulente são empregados especificamente por cirurgiões nos casos de fraturas da arcada dentária ou da mandíbula, com a finalidade de, nos exatos termos da NESH, manter justapostas as duas partes de um osso quebrado ou para tratamento semelhante de fraturas’.

Há ainda, artigos de prótese dentária, fixados na arcada dentária em cirurgias odontológicas, como base para a implantação de dentes artificiais ou dentaduras.”.

2. Em face do exposto, indaga se é aplicável a isenção prevista no artigo 16 do Anexo I do RICMS/00 às operações que pratica habitualmente com esses produtos, de uso odontológico.

3. Preliminarmente, registramos que:

3.1. a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias / Sistema Harmonizado - NBM/SH passou, a partir de 1º/01/97, a adotar a mesma codificação prevista na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM;

3.2. as relações de produtos (a contida no artigo 16 do Anexo I do RICMS/00, que é idêntica à do Convênio ICMS-47/97, e a mencionada no artigo 14 do mesmo Anexo - Anexo Único do Convênio ICMS-1/99) têm natureza taxativa, comportando apenas os produtos nelas descritos, quando classificados nos correspondentes códigos da NBM/SH (por sua descrição e código);

3.3. a responsabilidade pela classificação do produto na NBM/SH é do contribuinte e a competência é da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

3.4. o artigo 606 do RICMS/00 cuidou para que não fosse necessário alterar a legislação do ICMS quando um produto passasse a ter outra classificação fiscal, ao dispor que as reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NBM/SH não implicam mudanças no tratamento tributário dispensado pela legislação às mercadorias e bens classificados nos correspondentes códigos.

4. Isso posto, assim dispõem os incisos IV e V do artigo 16 do Anexo I do RICMS/00:

“Artigo 16 (DEFICIENTES - CADEIRA DE RODAS E PRÓTESES) - Operação realizada com os produtos adiante indicados, classificados na posição, subposição ou código da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Convênio ICMS-47/97, cláusulas primeira e segunda, com alteração dos Convênios ICMS-94/03 e 38/05): (Redação dada ao art. 16 pelo inciso V do art. 1º do Decreto 49.709 de 23-06-2005; DOE 24-06-2005; efeitos a partir de 25-04-2005) (...)

IV-outros artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;

V-outros artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20;

(...)”.

5. No que diz respeito especificamente à utilização buco-maxilo-facial, ressalte-se que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, Tomo IV, Seção XVIII, 9021, classificam-se nesses códigos APENAS e TÃO SOMENTE:

5.1. relativamente aos artigos e aparelhos ortopédicos (código NBM/SH 9021.10.10):

5.1.1. os que se destinam a prevenir ou a corrigir alguma deformidade física, como os aparelhos para maxilares e os artigos de ortodontia utilizados para corrigir deformidades da arcada dentária (aparelhos para correção, arcos, anéis, etc); 5.1.2. os que se destinam a sustentar ou amparar partes do corpo após doença, intervenção cirúrgica ou fratura.

5.2. relativamente aos artigos e aparelhos para fraturas (código NBM/SH 9021.10.20), aqueles que se destinam a imobilizar os órgãos atingidos, a permitir sua distensão, a protegê-los ou a reduzir as fraturas, como os fixadores dinâmicos para buco-maxilo-facial.

6. Assim, exemplificativamente, os implantes dentários, assim entendidos os dispositivos que são implantados ou fixados no osso maxilar, mediante cirurgia, para servir de suporte a próteses dentárias, bem como os núcleos fundidos, peças metálicas cimentadas na raiz do dente para sustentar coroas ou incrustações, e os pivôs, ressalvado o disposto no subitem 3.3 acima, s.m.j., não se classificam nos códigos 9021.10.10 ou 9021.10.20 da NBM/SH, porque não se destinam a:

- 6.1. prevenir ou a corrigir deformidade física, nem deformidade da arcada dentária;
 - 6.2. sustentar ou amparar partes do corpo após doença, intervenção cirúrgica ou fratura;
 - 6.3. imobilizar os órgãos atingidos, a prevenir sua distensão, a protegê-los ou a reduzir as fraturas.
7. Aliás, como afirma a própria Consulente ao término de seu relato “há, ainda, artigos de prótese dentária, fixados na arcada dentária em cirurgias odontológicas, como base para a implantação de dentes artificiais ou dentaduras”. Ora, em sendo artigos de prótese dentária, não são artigos ou aparelhos ortopédicos nem para fraturas, razão pela qual a isenção aqui tratada não pode ser aplicada às operações com eles realizadas. A referida isenção só pode ser aplicada nos termos exatos da norma que a disciplina, observadas as considerações dos itens 5 e 6 precedentes.
8. Por derradeiro, informamos que, caso a Consulente comercialize algum produto utilizado em cirurgias que conste (por sua descrição e código da NBM/SH) no Anexo Único do Convênio ICMS-1/99, na redação dada pelo Convênio ICMS-80/02 e alterações, é aplicável a isenção prevista no artigo 14 do Anexo I do RICMS/00 às suas operações.

O que interessa mais ao tema da identificação da *surretio* no direito tributário é a Cláusula Segunda do Convênio 176/2010 (acima), que autorizou os Estados a não exigir dos contribuintes créditos tributários constituídos ou não até a entrada em vigor do Convênio, que se deu em 01/03/2011.

Com isso, alguns Estados puderam editar decretos dispensando a cobrança do ICMS referente a fatos geradores ocorridos anteriormente a essa data. O Estado de São Paulo, por meio do Decreto nº 57.399/2011, também concedeu dispensa do pagamento do imposto, que à luz do CTN é entendida como forma de extinção do crédito tributário na modalidade remissão e de sua exclusão, na categoria anistia, segundo art.156, inciso III, e art. 175 do CTN, respectivamente. Eis o referido decreto apenas para evidenciá-lo (afinal não é sempre que vemos dessas normas, seja pelo aspecto material – remissão e anistia – seja pelo aspecto formal, isenção por meio de convênio, respeitando-se a LC 24/75, evitando-se assim fomento da guerra fiscal entre os estados):

DECRETO Nº 57.399, DE 05 DE OUTUBRO DE 2011. (DOE 06-10-2011). *Dispõe sobre dispensa de recolhimento de débitos fiscais decorrentes de operações com insumos destinados a próteses dentárias na hipótese que especifica.*

[...]

Artigo 1º - Fica **dispensado o recolhimento dos débitos fiscais** relacionados com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, decorrentes de operações realizadas até 1º de março de 2011 com as mercadorias descritas no item 194 do Anexo Único do Convênio ICMS-1/99, de 2 de março de

1999, na redação dada pelo Convênio ICMS-176/10, de 10 de dezembro de 2010 (Convênio ICMS-176/10, cláusula segunda).

§ 1º - O disposto neste artigo se aplica:

1 - **aos débitos fiscais exigidos ou não por Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM, inclusive os inscritos em dívida ativa;**

2 - aos débitos fiscais remanescentes de parcelamentos anteriores em curso.

§ 2º - Para efeito deste decreto, considera-se débito fiscal a soma do imposto, das multas, da atualização monetária, dos juros de mora e dos demais acréscimos previstos na legislação.

Artigo 2º - O disposto neste decreto não autoriza a restituição ou compensação de importância já recolhida ou o levantamento de importância depositada em juízo, quando houver decisão transitada em julgado a favor do Estado.

Artigo 3º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 5 de outubro de 2011.

[...]

Sem desejar entrar nas razões políticas que teriam levado à tomada de decisão quanto à concessão da referida isenção, remissão e anistia de créditos tributários referentes aos implantes dentários, à luz dos fatos, utilizando apenas as lentes imparciais e críticas da ciência jurídica, pensamos que a *surrectio* se enquadra na situação em apreço.

Com efeito, verifica-se que: 1- os contribuintes vinham interpretando que as operações com implantes dentários gozavam de isenção, porque entendiam que a situação se enquadrava na classificação fiscal isencional da ortodontia; 2- praticavam essas operações por um longo período de tempo, cumprindo com seus deveres instrumentais e agindo com boa-fé objetiva; 3- o tempo lhes trouxe a confiança de que agiam corretamente de acordo com a norma isencional; 4- não havia uma norma geral e abstrata de hierarquia de lei que lhes dissesse que a interpretação deveria ser outra, ou até mesmo de que poderia ser outra; 5- o Fisco, motivado por uma consulta tributária, editou, muito tempo depois, uma norma, a “decisão normativa”, que, embora possa se enquadrar no conceito de “norma complementar da legislação tributária” (art.100 do CTN), convenhamos, é uma norma de repercussão mínima, porque não passa pelos debates do procedimento legislativo dos parlamentos, sendo formalizada, contextualizada e viabilizada apenas no âmbito interno da Administração; e, além disso, esta norma somente veio a lume muito tempo depois.

Por essas razões é que entendemos que a situação acima se enquadra na *surrectio*, pois resultou no reconhecimento de um direito pela Administração Tributária, tanto que se concedeu dispensa dos impostos lançados ou ainda por serem lançados.

3.3. Análise do Acórdão do R.Esp. Repetitivo nº 1.148.444-MG

Este Acórdão, que veio a lume com fulcro no art. 543-C do CPC (regime específico de julgamento utilizado para casos em que há multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito), reflete a consolidação da evolução jurisprudencial de várias décadas em relação à boa-fé objetiva no direito tributário, envolvendo casos de crédito indevido de ICMS lastreado em documentação fiscal inidônea.

A importância do caso para a sociedade é tão grande que o Tribunal da Cidadania publicou a Súmula nº 509, em 31/03/2014, que prescreve: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.²¹⁸

Após esse julgado, mais ainda depois dessa Súmula, pensamos que a aplicação da boa-fé objetiva no direito tributário se consagrou definitivamente.

Mesmo havendo lei específica vedando o crédito do ICMS em aquisições lastreadas com documentos fiscais inidôneos, o egrégio S.T.J. entendeu que a boa-fé do contribuinte, que adquire as mercadorias de fornecedor inidôneo, é suficiente para se cancelar a acusação fiscal, afastando a aplicação da lei tributária, senão vejamos colação a seguir:

a. REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco

²¹⁸ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1148444&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 01 jun. 2012.

Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de **declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações** (f. 272/282), sendo que as **notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade**, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à **prova do pagamento**, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos extunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.
(REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)²¹⁹. (g.n.).

Apenas para situarmos o leitor quanto à cadeia de positivação da temática, conforme expusemos em nossa monografia sobre o assunto publicada na Internet²²⁰, intitulada de *O crédito de ICMS lastreado em documentação fiscal inidônea*, os dispositivos que tratam da vedação ao "crédito inidôneo" de ICMS possuem fundamento de validade constitucional.

Come é cediço, o art. 155, §2º, inciso XII da Constituição Federal de 1988, prevê que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS (princípio da não cumulatividade), entre outros assuntos. Nesse particular, a LC 87/96, em seu artigo 23, se incumbiu dessa competência material, ao prescrever que (g.n.):

²¹⁹ BRASIL.STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=1148444&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11#DOC2>. Acesso em: 20 maio 2014.

²²⁰ NOTA. Dissertação de conclusão do curso de especialização em Direito Tributário, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. (SAMPAIO, Carlos Alberto Alves. *O crédito de ICMS lastreado em documentação fiscal inidônea*. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://ebookbrowse.net/monografia-carlos-alberto-alves-sampaio-matricula-10-0021347-espec-dir-tributario-usp-2012-pdf-d422611650>>. Acesso em: 11 jun. 2014.

Artigo 23, da LC 87/96 – **O direito de crédito**, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado à idoneidade da documentação** e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

No âmbito da legislação paulista, a Lei 6.374/89, em consonância com a Lei Complementar 87/96, dispõe sobre a instituição do ICMS, e prescreve detalhadamente o que se deve considerar ao definir documento hábil a gerar crédito (**g.n.**):

Artigo 36, da Lei 6.374/89 – O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, **acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.**

§ 1º - Para efeitos deste artigo, considera-se:

1 - **imposto devido**, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita a cobrança de tributo;

2 - **imposto anteriormente cobrado**, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;

3 - **documento fiscal hábil**, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - **situação regular perante o fisco**, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado, possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco e não esteja enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 20 e 21. (Redação dada ao item pela Lei 12.294/06 de 06-03-2006; DOE 07-03-2006; Efeitos a partir de 07-03-2006).

Nesse diapasão, o que é, também, interessante pontuar, é o fato de que o egrégio S.T.J., ao decidir por não aplicar a lei específica que veda o crédito do ICMS nessa situação, prestigiando a boa-fé, e, com isso, a teoria dos valores, não declarou que tipo de situação jurídica seria essa. Ora, afastou-se a aplicação de uma lei formal e materialmente constitucional, mas não se declarou o instituto jurídico, à luz de conceitos doutrinários e nem mesmo à luz de definições jurídico-normativas.

Becho²²¹ debate o assunto, ao tratar de realismo jurídico, correlacionando os institutos da validade e eficácia da legislação em relação à jurisprudência. Interessante reproduzir trecho a seguir que externa nossos entendimentos sobre o fenômeno jurídico que ocorreu nesse

²²¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 293.

juízo, em que o egrégio S.T.J. negou eficácia à lei, sem declarar tal instituto jurídico. Vejamos:

Nem sempre os julgadores do Poder Judiciário (juízes, desembargadores e ministros) negam a eficácia da lei de maneira evidente e às claras. Por vezes, eles o fazem de forma velada [...]. E nem o fazem de má-fé. Em certos casos, quando estão interpretando o conjunto de textos legais para alcançar a norma jurídica, sem perceber acabam por negar a aplicação de um dispositivo legal.

O raciocínio acima em destaque serve para ilustrar o que ocorreu no julgamento do Recurso Especial acima. A norma que prevê a infração tributária – adquirir com documentos inidôneos – e a norma que dispõe sobre a sanção correspondente – vedação ao crédito devido à inidoneidade – não foram aplicadas pelo Juízo, com fundamento no princípio da boa-fé objetiva.

É interessante, também, pensar nas consequências de tal decisão, sob o ângulo dos momentos exacionais da realidade tributária, conforme já abordado no item 2.2. deste estudo.

A norma que teve negada sua eficácia pelo Poder Judiciário continua a gerar efeitos no mundo fenomênico. A fiscalização age (por vinculação legal) para aplicar a lei, mesmo que o agente fiscal autuante tenha convicção de que o contribuinte agiu de boa-fé ao adquirir suas mercadorias do fornecedor inidôneo. O fato de o Poder Judiciário já ter inclusive sumulado e o Poder Executivo ainda assim proceder com lançamentos de ofício gera “certa crise” que atinge o princípio da confiança e segurança jurídica.

Diante do quadro indesejável sob o ponto de vista ético e constitucional, a Administração Pública deveria desde já, por meio de decreto ou por meio de iniciativa de lei ao Poder Legislativo, regular a situação jurídica em consonância com o Judiciário. Assim procedendo, estaria fazendo valer na prática a função da tripartição dos poderes.

Mas mesmo que isso não ocorra, se Administração o fizer por si só, estará agindo de forma legítima em prol dos princípios da moralidade e eficiência, segundo art. 37 da Constituição Federal de 1988, assim como em prol dos direitos humanos de terceira ou quarta geração, que incluem os direitos e deveres da tributação.²²²

Justamente, em busca de justiça fiscal e de eficiência da Administração Pública, e alinhada com a doutrina de escol, como a de José Eduardo Soares de Melo²²³, que sempre defendeu que “[...] a inidoneidade do documento fiscal, por si só, não obsta o crédito do

²²² NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 173-193.

²²³ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 183.

tributo [...]”, bem como a de LUIZA NAGIB²²⁴, que sempre foi contundente em afirmar que “a declaração de inidoneidade não pode vedar a utilização de créditos de IPI e ICMS, [...] salvo os casos de conluio ou de comprovada má-fé da empresa adquirente [...]”, é que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ/SP- publicou uma norma interna – Ofício Circular DEAT nº24/2013 – visando a contemplar, ainda que de forma acanhada, os valores jurídicos constantes da razão de decidir pelo egrégio STJ no Resp. 1.148.444-MG.

Vale à pena conferir os principais trechos dessa norma, com nossos grifos, para que o leitor se sinta confortável na leitura²²⁵:

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO - SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DIRETORIA
EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

São Paulo, 16 de maio de 2013.

OFICIO CIRCULAR DEAT Nº 24/2013

Assunto: Expede **instruções para o procedimento de lavratura de AIIM** – Auto de Infração e Imposição de Multa em face do contribuinte indicado como destinatário em documento considerado inidôneo.

[...]

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado em 14/04/2010, nos autos do Recurso Especial 1.148.444, processado pela sistemática dos recursos repetitivos de que trata o art. 543-C do Código de Processo Civil, **decidiu, confirmando diversos precedentes daquela Corte, que "a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS" e que "não incide, à espécie, o artigo 136do Código Tributário Nacional"**;

Considerando que em sessão monotemática realizada no dia 29/05/2012, em que foram apreciados dez Recursos Especiais, a Câmara Superior do **Tribunal de Impostos e Taxas**, alinhando-se ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, decidiu que **o contribuinte que comprovar a realização efetiva das operações não deverá ser apenado com a glosa dos créditos de ICMS em razão de ter utilizado documento considerado inidôneo pelo Fisco**;

Considerando que a Administração Tributária, para o lançamento de seus créditos, conforme a norma do § 2º do artigo 72, da Lei 6.374/89, **deve observar os princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade**,

RESOLVE baixar a seguinte disciplina:

1. A lavratura de AIIM em face do contribuinte indicado como destinatário em documento considerado inidôneo **será precedida de**

²²⁴ NAGIB, Luiza. *IPi – Critério material*. Tese (doutorado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p.228. Disponível em: <http://www.sapiencia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=12149>. Acesso em: 29 maio 2014.

²²⁵ NOTA. Propositamente, com a devida licença, reproduzimos este longo trecho da norma para demonstrar a riqueza dos detalhes da instrução probatória almejada pelo Fisco, visando a fundamentar a constituição ou não do crédito tributário na situação de “crédito inidôneo de ICMS”.

diligência para apuração da regularidade de seu funcionamento e sua notificação, nos termos deste Ofício Circular.

2. Antes de se iniciar o procedimento tendente à lavratura do AIIM, deve-se apurar, nos casos em que há direito a crédito, se o destinatário diligenciado é o real beneficiário do crédito transferido.

3. O contribuinte indicado como **destinatário deverá ser notificado a:**

3.1 - informar o nome e dados (por exemplo: endereço, telefones fixos, celulares ou outro meio de comunicação etc) da pessoa que representou o emitente do documento considerado inidôneo;

3.2 - fornecer documentos e informações que representem a contratação comercial com o emitente (por exemplo: pedidos, contratos, indicação do local onde ocorreu o negócio, mensagens trocadas pelo correio eletrônico, pesquisas de preços junto a concorrentes do remetente, fornecedor habitual da mercadoria, fabricante e/ou distribuidor da mercadoria no mercado, representante comercial, pesquisa cadastral realizada à época da operação acerca do emitente junto a empresas especializadas etc);

3.3 - informar o meio utilizado para transportar as mercadorias; nome, endereço e documento de identificação do condutor, bem como seu vínculo com o emitente, o destinatário ou a transportadora; características do veículo, tais como tipo, número de placa etc; conhecimento de transporte e comprovação do pagamento do frete etc;

3.4 - Fornecer documentos que representem o pagamento da mercadoria acobertada pelo documento considerado inidôneo e que permitam identificar com segurança o real beneficiário do pagamento;

3.5 - Informar o destino dado à mercadoria adquirida;

3.5.1 - Se utilizada como insumo, informar qual produto resultante; se adquirida para revenda, informar quais as saídas correspondentes;

3.5.2 - Se mantida em estoque, sua exibição e indicação de lançamento em controles de estoque ou registros de inventário;

3.6- Apresentar o Registro de Entradas onde esteja escriturado o documento considerado inidôneo;

3.7- Apresentar os livros contábeis onde estejam escriturados o documento considerado inidôneo e seu pagamento;

3.8- Apresentar outros documentos e/ou informações que o AFR - Agente Fiscal de Rendas julgar importantes para apurar a efetividade da operação;

3.9 - Apresentar outros documentos e/ou informações que o destinatário julgar importantes para comprovar a efetividade da operação.

4. A vista dos elementos apresentados, **o AIIM deixará de ser lavrado quando restar inequivocamente comprovado, cumulativamente, que:**

4.1 - houve contato com uma pessoa que, apresentando-se como representante do emitente, levou o destinatário a crer que estava contratando com o emitente, considerando como elementos de convicção, dentre outros:

4.1.1 - a identificação do representante;

4.1.2 - a forma como ocorreu o contato.

4.2 - houve a *efetiva* entrada da mercadoria no estabelecimento, considerando como elementos de convicção, dentre outros:

4.2.1 - a regularidade do transporte, especialmente a identificação do local de onde as mercadorias saíram, bem como se o veículo poderia comportar a carga transportada;

4.2.2 - a verificação do destino dado à mercadoria;

4.2.3 - os controles internos do contribuinte, se houver.

4.3 - o pagamento tenha sido efetuado, no *valor* do documento considerado inidôneo, pelo destinatário, por meio de instituição financeira, tendo como beneficiário direto o emitente do documento;

4.4 - por meio de consulta ao Sistema CADESP, a data da inserção da informação sobre a situação cadastral ou a ocorrência fiscal *relativa* à inidoneidade for posterior à data da emissão do documento considerado inidôneo.

5. Não se considera *comprovado* o pagamento quando:

5.1 - não demonstrado que o pagamento saiu *efetivamente* da conta bancária do destinatário;

5.2 - apresentados documentos que indiquem apenas indiretamente o pagamento ao emitente do documento considerado inidôneo, como cheques de terceiros, duplicatas e títulos apresentados com a aposição de "recebemos", recibos, cheques ao portador, boleto bancário cujo cedente não seja o emitente do documento considerado inidôneo etc.

6. **Será lavrado o AIIM, ainda que comprovados os elementos do item 4, quando:**

6.1 - o valor da mercadoria for flagrantemente destoante da realidade do mercado local;

6.2 - houver indícios de vínculos do destinatário com o emitente do documento considerado inidôneo;

6.3 - houver indícios de participação do destinatário, por seus sócios, ex-sócios, procuradores, administradores e funcionários, na constituição da situação irregular do emitente do documento considerado inidôneo;

6.4 - presentes outros elementos que demonstrem culpa ou dolo do destinatário na infração.

7. Quando o AFR entender pela não lavratura do AIIM, deverá elaborar relatório circunstanciado, devidamente fundamentado, encaminhando o expediente ao Inspetor Fiscal, que se manifestará e o encaminhará ao Delegado Regional Tributário, para ratificação da proposta ou determinação da lavratura do AIIM.

7.1 - O Delegado Regional Tributário, antes da decisão, poderá determinar a execução de diligências complementares para a elucidação do caso;

7.2- O Delegado Regional Tributário, ratificando a proposta de não lavratura, dará conhecimento ao Inspetor Fiscal e ao AFR, e, após, deverá encaminhar o expediente ao Delegado Regional Tributário da circunscrição do emitente do documento considerado inidôneo.

8. O Delegado Regional Tributário da circunscrição do emitente do documento considerado inidôneo, diante das novas informações recebidas, entendendo necessário, deverá determinar:

8.1 - diligências no sentido de apurar o real beneficiário da operação praticada, visando à recuperação do imposto devido;

8.2 - a retificação do processo de apuração da inidoneidade, se for o caso.

9. Ainda que haja a lavratura do AIIM, as informações obtidas junto ao destinatário do documento considerado inidôneo, que o Delegado Regional Tributário entenda relevantes, serão remetidas ao Delegado Regional Tributário da circunscrição do emitente do documento considerado inidôneo que, entendendo necessário, determinará a retificação do relatório de apuração de inidoneidade.

9.1 - Deverão ser juntados aos autos do processo de apuração de inidoneidade apenas os documentos que embasem a retificação.

10. Na hipótese de lavratura de AIIM, quando não tenha havido o creditamento do imposto, a penalidade a ser aplicada será a prevista no artigo 527, III, "a", do RICMS.

[...]

Apenas para não deixar de mencionar, por meio deste Ofício Circular, a SEFAZ/SP abre oportunidade, ainda na fase exacional, para a Administração Tributária formar juízo de valor no tocante à convicção de que o contribuinte agiu em conformidade com o princípio da boa-fé objetiva e à decisão por não lavrar autos de infração e imposição de multa. Claro que tal feito deve ser motivado nas provas colhidas e devidamente fundamentado.

Trata-se de um verdadeiro avanço na direção da consolidação da corrente pós-positivista em matéria de tributação dentro da Administração Fazendária, ou seja, ainda na fase exacional. Claro que essa norma, à primeira vista, pode ser criticada por ainda refletir um excesso de prudência, ao estabelecer limites à formação do juízo (itens 4 e 5) daqueles que decidem. Mas não devemos nos esquecer de que a norma é dirigida não ao julgador tributário administrativo, que age sob o princípio do livre convencimento racional fundamentado nas provas dos autos, mas sim ao agente fiscal autuante, que age de forma estritamente vinculada à lei, quando muito com um grau mínimo de discricionariedade, segundo balizamento normativo.

Sem embargo das particularidades da norma acima, sem dúvida, pensamos que a Administração agiu bem em efetivar a decisão judicial em apreço por meio de uma norma.

Conforme consignado na própria ementa da norma, agiu assim com o fim de viabilizar a persecução do princípio da eficiência e da moralidade pública, além de consolidar a aplicação do princípio da boa-fé objetiva na fase exacional tributária neste Estado, no que se refere aos casos de crédito indevido de ICMS lastreado em documentação fiscal inidônea.

Pois bem, voltando ao escopo desta seção, quais condutas contraditórias poderíamos identificar no caso objeto de julgamento desse Acórdão? Para melhor responder a esta pergunta, vamos analisar a questão sob a perspectiva tanto do Fisco quanto do contribuinte.

Não obstante a fundamentação do Acórdão tenha mencionado vários institutos jurídicos, a exemplo da teoria da aparência, princípio da não cumulatividade, irretroatividade da declaração de inidoneidade, prova de que a operação realmente ocorreu, o *busîlis* se resolveu pela boa-fé do adquirente.

O fato de a Fazenda Pública manter um banco de dados cadastral de todos os contribuintes e publicar livremente suas situações de regularidade fiscal a todo instante, e, após decorrido um tempo declarar a inidoneidade de fornecedores retroativamente, muitas vezes em momento anterior à realização da compra e venda de mercadorias, poderia levar ao

entendimento de que o Acórdão em análise seria enquadrado no *venire contra factum proprium*.

Entretanto, não entendemos que seja o melhor enquadramento para a situação do Acórdão, diante da vinculação legal que o Fisco está adstrito. Como vimos, para se considerar uma situação como a do *venire contra factum proprium*, é necessário não haver qualquer vinculação daquele que pratica a conduta contraditória.

No caso concreto, como cediço, o Fisco age por vinculação legal, tanto na glosa dos créditos, quanto na aquiescência do cadastro dos contribuintes fornecedores, uma vez que todos gozam de presunção de inocência e de boa-fé, merecendo ter seus cadastros ativos, sem qualquer marca (anotação de cassação; bloqueios de inscrição etc.) que comprometam sua inidoneidade, até que se prove o contrário.

Pensamos que o melhor enquadramento para a situação do “crédito inidôneo” é a do *surrectio*, porque podemos identificar as seguintes situações a caracterizar este instituto: (i) lapso de tempo razoável utilizado sem que seja de modo desleal, caracterizado pela situação da efetivação dos diversos créditos de ICMS ao longo do tempo; (ii) inexistência de qualquer fato a impedir o decorrer do tempo, em relação aos lançamentos a crédito; (iii) presença de uma previsão de confiança, consubstanciada na situação do cadastro ativo e regular dos fornecedores posteriormente declarados inidôneos; (iv) surgimento do direito ao crédito por meio de decisão, mesmo diante da situação de inidoneidade dos documentos que lastreiam os créditos lançados. Como se vê, a *surrectio* justifica a convalidação de uma conduta que se funda na boa-fé objetiva que vem se verificando ao longo do tempo, de modo leal, honesto e sincero.

Por tudo o que até aqui foi dito, podemos dizer que a boa-fé está consagrada no direito tributário. Mas esta afirmativa leva a outras complexas indagações, por exemplo, o contribuinte tudo pode quando age de boa-fé, livrando-se de qualquer responsabilização por infrações tributárias cometidas? Qual o instituto jurídico que irá dar legitimidade a uma decisão que cancela uma infração fiscal objetiva, em que a intenção do agente é irrelevante? Como aferir que o contribuinte agiu de boa-fé, uma vez que esta se presume, não se prova?

Essas são indagações que nos levam a buscar algo mais, além de dizer simplesmente que a boa-fé autoriza a se afastar infrações tributárias objetivas. Este algo a mais que nos referimos talvez se explique pela prova jurídica. É o que dissertaremos no capítulo seguinte.

4. A PROVA E A BOA-FÉ NOS CASOS DE “CRÉDITO INIDÔNEO” DE ICMS

4.1. Uma perspectiva filosófica da prova

O objetivo de termos aberto este capítulo visa a demonstrar como o instituto da prova jurídica se articula com o princípio da boa-fé no direito tributário, tomando como referência o caso de crédito indevido de ICMS lastreado em documentos fiscais inidôneos, tratado no Acórdão do STJ, R.Esp. 1.148.444-MG, e da Súmula nº 509 do STJ.

É importante desde já deixarmos assentado que o direito à prova possui natureza constitucional, constituindo direito fundamental, presente nas ideias de acesso à justiça, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.²²⁶

Sob a perspectiva do devido processo legal, o direito à prova encontra-se presente tanto no aspecto substantivo, quanto no processual.

Como cediço, o aspecto substantivo desse princípio aponta para que as leis devam contemplar o direito à prova jurídica de modo que a justiça tenda a sua máxima realização por meio de normas que sejam razoáveis e adequadas, isto é, condizentes com a realidade, de modo a viabilizar a justiça. O viés processual desse princípio sinaliza para a necessidade de se garantir às partes um procedimento justo, com pleno direito de defesa e acesso à prova para que a verdade processual tenda sempre à verdade real.

Melhor explicando o que foi dito acima, a bidimensionalidade do princípio do devido processo legal se verificou de forma clara na prática, quando do julgamento da ADI-MC 1511-7/DF²²⁷, em 1996, onde o Min. Relator Carlos Velloso deixa exposto em seu voto que a CF/88 “[...] consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV do art. 5º, respectivamente”. Esclarece ainda que “[...] o *substantive due process* constitui limite ao legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça e dotadas de razoabilidade”, e que o “[...] *procedural due process* garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa”.

O direito à prova não deve ser mitigado sob qualquer hipótese, principalmente em questões que envolvam relações tributárias, nas quais a invasão ao patrimônio do contribuinte

²²⁶ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Poderes instrutórios do juiz*. 7 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 25.

²²⁷ BRASIL.STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000014966&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 set. 2014.

se verifica de forma implacável, até mesmo, às vezes, sem cognição judicial prévia, por meio da aplicação de normas processuais especiais, como é o caso da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980).

Não devemos perder de vista que prova se relaciona a fato, que, por sua vez, se relaciona a evento. Assim, falar em prova nos leva à necessidade de entrar, mesmo que superficialmente, no vasto domínio da linguagem e da semiótica, uma vez que podemos entender prova como uma manifestação linguística amoldada ao jurídico ou um signo que representa um fato jurídico.

Em Vilém Flusser²²⁸, a única criadora de realidades é a língua. Aquilo que apreendemos por meio dos sentidos nada mais é do que dados brutos. Com a utilização da linguagem, pegam-se esses dados brutos e os concebem como realidade, que será tantas quantas forem seus sujeitos (intérpretes), pois a linguagem é plural (várias línguas; vários sistemas de referência).

O mesmo ocorre no direito. O evento verificado no mundo fenomênico é captado pelo jurista, que se utilizando da linguagem jurídica o transforma em realidade jurídica, que nada mais é do que o fato jurídico. Com efeito, Tércio Sampaio Ferraz Junior²²⁹ leciona que “Fato não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. Por ser um elemento linguístico, fato é o relato de um evento produzido por um intérprete que se utiliza de uma linguagem específica, que no nosso caso é a linguagem jurídica, de características prescritivas, que não nos diz como são as coisas, mas sim como devem ser.

Paulo de Barros Carvalho²³⁰ leciona que somente pode ser considerado fato jurídico aquele em que se expressa por meio de linguagem competente, “[...] isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo”, sendo essencial o uso da linguagem das provas.

Na mesma linha, Fabiana Del Padre Tomé²³¹ entende que prova pode ser entendida como signo representativo de um fato alegado, que, por sua vez, apresenta-se como signo do evento correspondente. Em suas palavras “a prova é signo do fato”.

Pensamos que não é suficiente apenas ao agente competente traduzir o evento para o fato jurídico e decidir qual norma deve incidir. Necessário ter-se algo mais! Algo que dê

²²⁸ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2005, p. 16.

²²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244, 295.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 948.

²³¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 85.

credibilidade e legitimidade ao relato jurídico. Esse algo a mais, em nosso pensar, é justamente a prova. Daí se dizer que “Provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa”.²³²

Mas o que é prova em termos filosóficos? Em que sentido a prova se liga à justiça? Sendo certo de que é a justiça quem deve doar sentido ao direito, e não o contrário.²³³

Tércio Sampaio Ferraz Junior²³⁴ nos dá uma orientação como responder a essas indagações. Em sua visão, a decisão jurídica não deve surgir automaticamente da subsunção do caso à norma, é necessário a existência de um elemento que traga em seu âmago um componente ético, que é a prova jurídica.

Na visão desse autor, a prova jurídica revela não só a ocorrência de um fato ocorrido (caráter objetivo), mas também a ideia de aprovação subjetiva (caráter subjetivo) que sugere confiança e possibilidade de garantir o entendimento dos fatos em sentido favorável ao que tange à justiça, à equidade, ao bem comum, entre outros. A prova do fato ocorrido liga-se a uma questão de atribuição normativa de consequência à conduta, não sendo uma questão de relação causal. O exemplo de um pagamento de dívida elucida bem esta assertiva, em que o objetivo a ser provado não é o fato da entrega do dinheiro do devedor ao credor, mas se houve o pagamento em bases jurídicas ou não.²³⁵

Com escólio no que dissertamos no subitem antecedente, podemos dizer o mesmo quanto à efetivação do crédito indevido de ICMS lastreado em documento fiscal inábil. A prova volta-se não propriamente à boa-fé objetiva do adquirente, que por si só não lhe garante o direito ao crédito, mas sim pela verificação de ter ocorrido o fato gerador do ICMS em bases jurídicas a ensejar o direito ao crédito do ICMS.

Por isso é que sabiamente a Súmula nº 509 do STJ dispôs que “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”. Como se vê a expressão *quando demonstrado*, que significa, quando provada, se refere à expressão *compra e venda*, e não à boa-fé.

A Súmula 509 do STJ menciona boa-fé. Mas quais dos tipos ela se refere; à objetiva, à subjetiva, ou a ambas?

²³² SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. Vol. 2. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 371.

²³³ NOTA. No item 3.1, deste trabalho, mencionamos que a ideia de que a justiça é que doa sentido para o direito, e não o contrário. (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 333).

²³⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 295.

²³⁵ *Ibid.*, p. 244, 295-296.

Correlacionando as variáveis de estudo (i) decisão judicial com bases nas provas e (ii) vieses de boa-fé considerados, podemos traçar a seguir um dos quadros possíveis de análise e de resultado.

Quando o juiz declara que há prova nos autos confirmando a ocorrência da operação, necessariamente, terá que admitir a boa-fé objetiva, pois não faria o menor sentido lógico-jurídico dizer que existe prova da veracidade da operação de compra e venda e, ao mesmo tempo, afirmar da ausência de boa-fé objetiva do contribuinte.

Mas o mesmo não se pode dizer quanto à existência de boa-fé subjetiva por parte do contribuinte adquirente, até porque, esta será sempre presumida, diante da ausência de prova de má-fé.²³⁶

Isso se explica porque a boa-fé subjetiva abrange o âmbito da esfera psíquica, do foro íntimo, do contribuinte, por isso é difícil de ser provada, principalmente como nos casos concretos de “crédito inidôneo de ICMS”, que lavaram à edição da Súmula 509 do STJ.

Baseado nessas ideias é que entendemos que a boa-fé mencionada na Súmula refere-se à boa-fé objetiva, porque deflui da conclusão da comprovação da veracidade da operação. A boa-fé subjetiva é dessumida por presunção, tanto que sequer se indaga da intenção do agente (art. 136, do CTN).

Essa análise foi feita para confirmar aquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior nos disse linhas atrás²³⁷, quanto à prova de o fato ligar-se à atribuição normativa no que tange à conduta. O que interessa é a prova da operação – “prova do fato” – que, por atribuição normativa, liga-se à conduta lícita, cuja consequência é o direito ao crédito.

Por esse motivo é que em boas decisões judiciais e administrativas mencionam-se elementos de prova que levam à convicção de que a operação ocorreu conforme se demonstra nos documentos acostados aos autos. Vejamos alguns julgados sobre a temática.

a. Acórdão. TJ/SP. Apelação. Anulação de Débito Fiscal. Processo 0033841-07.2012.8.26.0053. Relator: Venício Salles. 12º Câmara de Direito Público. Julgamento em 27/08/2014. Ementa: Apelação. ICMS. AIIM lavrado em razão de creditamento de imposto proveniente de transação com empresa declarada *inidônea* compra realizada antes da declaração de inidoneidade boa-fé presumida sentença reformada Recurso provido.

[...]

²³⁶ NOTA. Discutiremos mais adiante, no item 4.2., sobre o axioma jurídico de que a boa-fé sempre se presume, enquanto não comprovada a má-fé.

²³⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 295.

1. Cuida-se de ação anulatória interposta com vista a anular AIIM, lavrado em razão da aquisição de mercadoria e posterior creditamento de ICMS de empresa posteriormente considerada inidônea.

[...]

No caso a transação comercial foi realizada em período anterior a declaração de inidoneidade. **O executado logrou comprovar que a operação de fato existiu.**

Assim, é de se negar provimento ao recurso para se anular o AIIM.

(Acórdão. TJ/SP. Apelação. Anulação de Débito Fiscal. Processo 0033841-07.2012.8.26.0053. Relator: Venício Salles. 12º Câmara de Direito Público. Julgamento em 27/08/2014).²³⁸

A seguir, um acórdão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP, cuja fundamentação se revela juridicamente completa e precisa em relação à temática da prova da operação de compra e venda e da boa-fé do contribuinte.

b. Acórdão. Tribunal de Impostos e taxas do Estado de São Paulo. TIT-SP. Processo DRT-CI-394976/2010. Relator: Eduardo Soares de Melo. 16ª Câmara Julgadora. Julgamento em 20/02/2013. Publicado em 25/03/2013. EMENTA. ICMS. Crédito Indevido. Escrituração de Documentos Fiscais emitidos por Estabelecimento Inexistente. Inidoneidade de Documentação. Ausência de Prova de Pagamento das Mercadorias. Multa. Recurso Conhecido e Negado Provimento.

[...]

Ao adentrar na questão de mérito observo que, no que concerne ao reconhecimento do direito ao crédito do imposto, este se encontra condicionado, sobretudo, à efetiva comprovação da realização das operações mercantis.

[...]

Somente analisando o caso concreto, debruçando-se sobre as particularidades fáticas e jurídicas e, ato contínuo, valorando o conjunto probatório trazido aos autos, será possível ao julgador concluir pela precisão do trabalho fiscal (de modo a atestar a situação irregular do emitente e a inidoneidade das respectivas notas fiscais) ou pela suficiência das provas trazidas à baila pela Recorrente (de sorte a confirmar a efetiva realização das operações mercantis).

[...]

Restará comprovada a boa-fé do contribuinte (entenda-se, do adquirente de mercadoria de fornecedor considerado inidôneo posteriormente à realização do negócio mercantil), para fins de legitimação do direito ao aproveitamento do crédito do ICMS, caso se demonstre a veracidade da operação de compra e venda, o que por sua vez ocorrerá, repita-se, com a prova de pagamento da mercadoria.

Ainda que a Recorrente tivesse sustentado a prática de boa-fé sob a alegação da efetiva aquisição das mercadorias - argumento que, reitera-se, não foi utilizado no Recurso Ordinário de fls. - seria necessária sua comprovação mediante a apresentação das provas de pagamento dos negócios mercantis.

A conduta da Recorrente revelaria a devida cautela - cautela essa que se requer para a caracterização da boa-fé do adquirente - caso (i) consistisse na consulta ao Sintegra/ICMS; e caso (H) referida consulta se desse à época da realização das operações mercantis. Não foi o que ocorreu pois, repita-se, a Recorrente não exigiu documento relativo à assunção da regularidade do fornecedor das mercadorias por ele adquiridas.

²³⁸ BRASIL.TJ.SP.Disponível em:<<https://esaj.tjsp.jus.br/cpo/sg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI002BS7B0000>>. Acesso em: 09 out. 2014.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgado já mencionado (Recurso Especial Repetitivo n. 1.148.444-MG), condiciona o reconhecimento da boa-fé do adquirente à exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação relativa à assunção da regularidade do fornecedor de mercadoria:

(Acórdão. Tribunal de Impostos e taxas do Estado de São Paulo. TIT-SP. Processo DRT-CI-394976/2010. Relator: Eduardo Soares de Melo. 16ª Câmara Julgadora. Julgamento em 20/02/2013. Publicado em 25/03/2013).²³⁹

Como se pode verificar, a prova nesses casos não se volta para a boa-fé, mas sim para a comprovação da operação mercantil.

Aliás, se houvesse necessidade de provarmos a boa-fé ao empreitar nossas condutas cotidianas, seja na esfera pública ou privada, nossas vidas se constituíriam em verdadeiro dissabor. Isso porque, baseadas na desconfiança, e não na confiança, seríamos levados a admitir como normal o absurdo de se impedir o uso de um direito legítimo, simplesmente pelo fato de se ter apenas receio de que seu titular quisesse a todo instante dele abusar. Eis um julgado do egrégio TJ/SP tratando dessa questão:

TJ/SP. Apelação. MANDADO DE SEGURANÇA - Impetração - Isenção de ICMS e de IPVA - aquisição de veículo automotor por impetrante deficiente físico não habilitado para dirigir - Admissibilidade, ainda que a regra excepcional comporte interpretação restritiva - Necessidade de se ter em conta, a finalidade da norma - Pretendida distinção entre deficiente-condutor e eficiente-usuário investe contra o princípio da razoabilidade, ao qual deve obediência a Administração Pública - Artigo 111 da Constituição Estadual - **Receio do mau uso de um direito não implica impedir o uso legítimo** ("abusus non tollit usum") - **Boa-fé que se presume por princípio geral do direito** - Segurança concedida - Recurso provido para este fim. (Apelação n. 92415520118260602 - Sorocaba - 7ª Câmara de Direito Público - Relator: Luiz Sérgio Fernandes de Souza - 04/06/2012 - Unânime).²⁴⁰

Após tudo isso que dissemos, uma indagação fica no ar. Seria verdadeiro afirmar que aquele que age com boa-fé objetiva, também age com a subjetiva? E ainda, haveria possibilidade de alguém conduzir-se com boa-fé objetiva e ao mesmo tempo agir sem ter boa-fé subjetiva?

Tais indagações talvez possam ser respondidas pela perspectiva da prova jurídica quando analisada sobre os dois vieses da boa-fé, assim como, pelo elemento ético neles presentes. É o que trataremos a seguir.

²³⁹ BRASIL.SEFAZ/SP. TIT/SP. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDITIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso em: 09 out. 2014.

²⁴⁰ BRASIL.TJ.SP. Disponível em: <www.tjsp.jus.br/esaj.tjsp.jus.br/gcnPtl/jurisprudenciaConsultar.do>. Acesso em: 09 out. 2014.

4.2. Breves considerações sobre a prova dos vieses da boa-fé

Desejamos nesta seção investigar como se aplica a máxima de que a “boa-fé se presume” quando consideramos seus vieses objetivo e subjetivo. Será que este brocardo constitui-se numa daquelas raridades jurídicas com pretensão à verdade absoluta?

Clóvis Bevilacqua²⁴¹ enuncia que “A boa-fé sempre se presume, enquanto um facto positivamente não nos auctorisa a affirmar sua inexistencia [manteve-se o original]”. Ou seja, se não se conseguir comprovar o dolo, ou qualquer outro vício da vontade, deve-se presumir a boa-fé do agente.

Dissemos no item 4.1, acima, que uma vez provada a operação de compra e venda, necessariamente, se terá que confirmar a boa-fé objetiva do contribuinte, nos casos de “crédito inidôneo de ICMS”. Consignamos, também, que o mesmo não se pode dizer quanto à boa-fé subjetiva, porque esta sempre se presume, diante da ausência de prova de má-fé.

Em Alípio Silveira²⁴² a boa-fé pode ser considerada como fato suscetível de valoração e de prova (boa-fé objetiva) e como fato reflexivo dos efeitos que a lei e os princípios lhe atribuem (boa-fé subjetiva). Prima facie, podemos ver que o brocardo não goza de tanta credibilidade assim, quando analisada sobre os dois vieses da boa-fé.

Para esse autor, a *boa-fé crença* (subjetiva) é aquela que se baseia no erro ou ignorância da real situação jurídica, como no instituto da posse, casamento putativo e em outras situações regradas no Código Civil. O erro ou ignorância são os pressupostos da convicção ou crença da legalidade ou validade da conduta praticada, ou ato produzido. Em suas palavras, “[...] a boa-fé é aí precisamente a crença na legalidade da conduta; o erro ou a ignorância são apenas os pressupostos psicológicos desta crença [...]”. Conclui-se, portanto, que a boa-fé subjetiva não é somente psicológica, mas também ética. Isso porque sempre há a consideração da vontade da pessoa baseada na crença da validade ou legalidade da conduta.

Sob a outra ótica, leciona que no caso *boa-fé lealdade* (boa-fé objetiva) “[...] o elemento ético (boa intenção que acompanha a conduta leal, honesta) é tão evidente que não necessita demonstração”. A lealdade ou honestidade “[...] podem ser conceituada como a consciência ou intenção de não prejudicar a outrem ou de não fraudar a lei”. Um bom exemplo de conduzir-se com lealdade ou boa-fé objetiva refere-se ao que acontece no

²⁴¹ BEVILACQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 2 ed. Bahia: Livraria Magalhães, 1910, p. 213.

²⁴² SILVEIRA, Alípio. *A boa-fé no Código Civil*. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Universitária e Direito, v. 1, 1972, p. 7, 8.

desempenhar das atividades processuais, em que a parte tem o dever de lealdade, que, se infringida, enseja multa.²⁴³

Disso decorre que sob o prisma da boa-fé subjetiva, o brocardo vem realmente a ajudar a solucionar o problema da falta de prova, em razão da dificuldade de o aplicador se adentrar na consciência, na instância de foro íntimo do agente da conduta analisada. Ou seja, na falta de prova de má-fé, aplica-se o brocardo de que a boa-fé se presume, mas veja que é em relação à boa-fé subjetiva.

Já, no plano da boa-fé objetiva, o brocardo não goza de tanta necessidade de aplicação assim, haja vista que esse viés se manifesta por meio do proceder de forma leal e honesta pelo agente no comércio jurídico, cuja conduta é exteriorizada, revelando-se plenamente ao julgador. Ou seja, a prova nessa perspectiva se revela na conduta empregada pela pessoa (contribuinte), por meio de sinais e marcas produzidos, facilmente valoradas pelo juiz.

Interessante confirmar esse raciocínio, de que a presunção de boa-fé é mais necessária à boa-fé subjetiva do que à objetiva, nas próprias palavras de Alípio Silveira, senão vejamos:

[...] quando o aplicador se atém ao aspecto subjetivo da boa-fé, com a consequente dificuldade de sondar as consciências, a presunção da boa-fé é um critério útil, necessário mesmo. Porém se o aplicador exigir uma base objetiva à boa-fé, através da escusabilidade e da diligência, mingua a utilidade desse brocardo.²⁴⁴

Assim, podemos afirmar que o brocardo de que a *boa-fé se presume* volta-se com toda intensidade para a boa-fé subjetiva, desempenhando pouca ou nenhuma aplicação em relação à boa-fé objetiva, porque esta é facilmente provada pelos indícios e sinais exteriorizados na prática da conduta do agente independentemente de se indagar sobre sua intenção.

4.3. Da não tarifação da prova

Achamos importante a abertura deste subtítulo por dois motivos. Primeiro, porque nos casos de “crédito inidôneo” o julgador necessariamente analisa e valora provas para formar sua convicção sobre a ocorrência ou não das operações de compra e venda; segundo, porque convivemos, pelo menos no Estado de São Paulo, com uma recente norma que trata de instrução probatória nesses casos, qual seja, o Ofício Circular 24/2013 da SEFAZ/SP, mencionado no item 3.3 deste trabalho.

²⁴³ SILVEIRA, Alípio. *A boa-fé no Código Civil*. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Universitária e Direito, v. 1, 1972, p. 12.

²⁴⁴ *Ibid.*, p. 50.

Já deixamos assentado que boa-fé se presume, não se prova. Por conseguinte, o juízo de valor da boa-fé formado pelo juiz não se funda diretamente a partir das provas carreadas aos autos. Tal juízo é fruto da convicção formada, mediatamente, pela prova de que a operação realmente existiu, conforme demonstrada nos documentos fiscais e comerciais juntados no processo. Seria como se o julgador assim pensasse ao formar sua convicção: *a operação realmente ocorreu conforme demonstram as provas, confirmando-se a boa-fé objetiva do contribuinte.*

Na ânsia de se formar tal convicção, julgadores podem se enveredar por sistemas de avaliação de provas não aceitos pelo nosso sistema jurídico. Referimo-nos ao sistema já superado em nosso ordenamento jurídico, denominado de prova legal ou tarifada, em que cada prova tem um valor estabelecido, fazendo do juiz um mero órgão passivo, sem que aprecie a prova na conformidade da eficácia que tem na formação da sua convicção.²⁴⁵

Nosso sistema probatório funda-se no princípio da livre convicção motivada ou persuasão racional²⁴⁶. Este princípio informa que embora o julgador tenha plena liberdade para aceitar ou não o resultado da prova, é necessário que a decisão levada a efeito seja acompanhada de fundamentação, não se aceitando, entretanto, fórmulas vagas, vazias de conteúdo. A motivação das decisões judiciais (e administrativas) constitui garantia constitucional do devido processo legal, segundo o art. 93, inciso IX da Constituição Federal de 1988, que dispõe, entre outras prescrições, que todas as decisões dos órgãos do Poder Judiciário serão fundamentadas sob pena de nulidade.

Nos casos de “crédito inidôneo de ICMS”, dado ao característico conjunto probatório que lhe é particular – notas fiscais; faturas comerciais; provas de pagamento; comprovante SINTEGRA²⁴⁷, demonstrando que o fornecedor se encontrava em situação regular ao tempo da operação etc. – o julgador deve ter muito cuidado para não decidir a causa segundo uma lógica de tarifação de provas.

Tarifar provas significa impor, por meio de lei (dai sistema legal de provas), uma tabela de valoração hierarquizada de provas, cerceando a capacidade de o julgador fazer uma análise mais inteligente do caso concreto, restringindo ou anulando sua liberdade de apreciação dos fatos.²⁴⁸

²⁴⁵ SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. Vol. 2. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 422.

²⁴⁶ THEODORO Júnior, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol.1. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 465 e 466.

²⁴⁷ NOTA. SINTEGRA é o Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços acordado e mantido entre os Estados.

²⁴⁸ LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. 11ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2014, p.574

Em Giuseppe Chiovenda²⁴⁹, a prova destina-se a formar a convicção do juiz sobre a existência ou não de fatos relevantes no processo. A prova legal implica que o momento probatório se apresenta ao espírito do legislador e não ao do juiz. Em suas palavras, o legislador, “[...] partindo de considerações de normalidade geral, fixa em abstrato o modo de coligir determinados elementos de decisão, subtraindo essa operação lógica às que o juiz livremente realiza para formar a própria convicção”.

Assim, uma coisa é o juiz sem qualquer imposição legal valorar as provas trazidas aos autos, dando certos graus de importância a cada uma delas em relação ao conjunto probatório como um todo para formar sua convicção; outra é a lei impor-lhe uma valoração, ou o próprio julgador partir de uma lógica tendente à tarifação de provas.

O primeiro sentido, com escólio nos ensinamentos de Larentz, está consonante com a própria tarefa do juiz, que é precisamente a materialização das valorações, respeitando “um valorar ligado a princípios jurídicos”. Temos em mente que “[...] não se deve exigir de uma fundamentação jurídica, pelo menos quando se trate de juízos de valor, o rigor lógico de um raciocínio matemático ou físico”. Fundamentar significa nesse sentido “[...] justificar a decisão com base no Direito vigente, mediante ponderações a empreender sabiamente [...]”.²⁵⁰

O segundo sentido, ou seja, quanto à valoração das provas imposta por lei, nosso ordenamento não lhe dá guarida. Pensamos também que não lhe dá guarida àquela decisão que, mesmo sem imposição legal, decide com base numa tarifação probatória criada pelo próprio julgador, sem que a fundamentação da decisão encontre justificativa coerente nas circunstâncias reveladas pelo conjunto probatório constantes dos autos.

Assim, o juízo que nega provimento ao contribuinte com base, única e exclusivamente, na ausência de uma prova específica, sem nada falar sobre as outras provas juntadas, certamente caminha lado a lado com o sistema da prova tarifada. Um bom exemplo é aquela decisão que mantém o auto de infração de “crédito inidôneo de ICMS” simplesmente por não haver sido trazido aos autos a prova de consulta do SINTEGRA à época da operação, sem qualquer menção às outras provas existentes nos autos.

Fundamentar que o contribuinte não trouxe certa prova está consonante com o princípio da livre convicção motivada ou persuasão racional. Entretanto se a decisão adotar definição ou baliza jurídica estabelecida coercitivamente na lei ou decidir apenas com base

²⁴⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. III. A relação processual ordinária de cognição (continuação). Trad. da 2 ed. italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943, p. 133, 134.

²⁵⁰ LARENTZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 408, 409, 413.

em uma ou poucas provas somente, nada se falando sobre o conjunto probatório em si, pensamos que não se estará fundamentando com base na plenitude que este princípio informa.

A título de arremate, normas jurídicas que visem a reger instrução probatória dirigida a julgadores não são juridicamente válidas perante nosso ordenamento jurídico por ferir o princípio da persuasão racional. O mesmo não se aplica se dirigidas apenas aos agentes de fiscalização, no mister da formação de uma instrução probatória racional, enquanto produção de ato administrativo-tributário na fase exacional.

Assim, podemos concluir que o citado Ofício Circular 24/12013, da SEFAZ/SP, mencionado no item 3.3 é válido sob o aspecto do respeito ao princípio em comento. Isso porque essa norma trata de procedimento e instrução probatória direcionada, exclusivamente, aos agentes do Fisco, na específica função de lançamento tributário, segundo dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o que não contempla a atividade de julgar no contencioso administrativo.

4.4. Ônus da prova

A temática sobre o ônus da prova em questões tributárias, para ser abordada de maneira apropriada não deve cingir-se apenas à dialética processual, mas também ao direito material, até mesmo porque o ato de lançamento tributário, previsto no art. 142, do CTN, consubstancia-se verdadeiro ato administrativo.²⁵¹

A discussão da localização do ônus da prova não é nova. De modo abrangente, Pontes de Miranda²⁵² leciona que ônus da prova não é regra que se possa dizer apenas de direito material ou processual, porque a existência do ônus é comum aos dois ramos, uma vez que concerne à tutela jurídica. Tanto é assim que o devedor pode exigir fora do processo que o suposto credor prove sua dívida para que a pague. Por isso que se afirma que “[...] a regra jurídica sobre o ônus da prova é sobre discussão quanto à incidência de regra jurídica”.

Testando as ideias acima de Pontes de Miranda no Direito Tributário, podemos verificar que a falta de exibição de livros e documentos por parte do contribuinte quando notificado a fazê-lo enseja a incidência de uma norma sancionatória por tal descumprimento. Assim, entendemos que em Direito Tributário encontrarmos o ônus da prova, não só na fase

²⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 342.

²⁵² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Atual. por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 532.

procedimental ou processual da discussão do crédito tributário, mas também no momento do ato administrativo do seu lançamento.

Abrimos um breve parêntese para dizer que a discussão entre ato e procedimento pode parecer simples à primeira vista, mas quando discutimos essa questão em direito tributário tudo se complica. Isso porque em cada ato, ou em cada fase do procedimento ou processo tributário, grosso modo, se está invadindo a esfera patrimonial do contribuinte, com consequências jurídicas muito relevantes, a exemplo de nulidades produzidas e de extinção de direitos e obrigações tributárias. Diante dessa complexidade, entendemos ser prudente sempre especificar bem o que estamos falando.

A diferenciação entre ato e procedimento é tão importante que Aristóteles²⁵³ já se preocupava em explicar cada um desses conceitos. Para diferenciar ato de processo (procedimento), o estagirita parte do conceito de potência, afirmando que esta é diferente de ato. Em suas palavras “Ato significa a presença da coisa, não no sentido em que entendemos potência”; e, por potência, entendia como um princípio de movimento ou de repouso inerente a um objeto. Quando ato e potencia são relacionados ao tempo, resta evidenciado que ato inclui o fim, ao passo que o procedimento inclui aquilo que está sendo movido, podendo estar parado ou em movimento, sem ter alcançado o fim.

A discussão sobre a identificação da natureza do lançamento tributário – se ato ou procedimento – previsto no art. 142, do CTN, também não é nova, e, não sendo de maior interesse para o nosso trabalho, não iremos nela nos aprofundar.

Mas, apenas para aclarar nossa linha de raciocínio, efetivamente, Soares de Melo²⁵⁴ afirma que o lançamento não se reveste de “[...] um autêntico procedimento administrativo [...]”, tratando-se “[...] de expressão equivocada porque procedimento tem por conformação uma série de atividades devidamente interligadas compondo um todo unitário [...]”.

Nesse diapasão, o egrégio STF já se manifestou, assentando que o lançamento é um ato administrativo. Entretanto, não podemos perder de vista que isso não significa dizer que o procedimento de constituição do crédito tributário escapa ao princípio do devido processo legal, como ensina Becho²⁵⁵, pois até que se chegue à constituição definitiva do crédito tributário há um processo a ser esgotado. Eis a ementa do Acórdão (g.n.):

²⁵³ ARISTÓTELES. *Metafísica*. Trad. e textos adicionais: Edson Bini. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2012, p. 232-244.

²⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 341.

²⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, art. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 185.

Ementa: TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. VIOLAÇÃO DA LEI, DE ESTATUTO OU DE CONTRATO SOCIAL. MERO INADIMPLEMENTO. FALÊNCIA. PROCESSUAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. Os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal são plenamente aplicáveis ao **ato administrativo de constituição do crédito tributário**, que é plenamente vinculado. Tal como posta a questão nestes autos, toda a discussão se resume ao exame do cabimento da exceção de pré-executividade para discussão da validade da atribuição de responsabilidade tributária. Autos do processo administrativo ausentes. Falta de prequestionamento e necessidade de reexame de fatos e de provas e da interpretação da legislação infraconstitucional (Súmulas 279, 282 e 636/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 718320 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-183 DIVULG 17-09-2012 PUBLIC 18-09-2012).²⁵⁶

Adotamos a ótica aristotélica. Assim, em direito tributário, o lançamento será ato, se o fim tiver sido alcançado, ou seja, se contiver a notificação regular de lançamento dirigida ao sujeito passivo (art. 145, do CTN). Será procedimento, se o objeto fim estiver em potência em conjugação com o princípio do movimento ou de repouso potencial; isto é, será procedimento em matéria tributária enquanto houver sucessões de providências administrativas tendentes a se chegar a um fim.

Por isso preferimos caracterizar o lançamento em três fases: 1º. Procedimental de lançamento (preparação do ato final); 2º. Ato final de lançamento tributário, que se verifica com a notificação regular do lançamento ao contribuinte; 3º. Fase processual, que pressupõe impugnação do lançamento tributário (pretensão resistida), seja administrativa ou judicial. Nas três fases, o ônus da prova se verifica em sua plenitude, seja para o contribuinte, seja para o Fisco.

Outrossim, para demonstrar que realmente não devemos ficar adstrito apenas à teoria processual quando falamos de ônus da prova, Direito Tributário é ramo de Direito Público, que se opera por meios de atos administrativos, não sendo à toa que doutrina tradicional o considera como uma especialidade do Direito Administrativo²⁵⁷.

Mister considerar que o ônus da prova em Direito Tributário se relaciona também com a teoria dos atos administrativos. Ou seja, o que fundamenta a inversão do ônus da prova onerando o administrado é a presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos, fruto do princípio da legalidade da Administração.

Em razão do princípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º, da CF/88) em que estamos inseridos, esta presunção se torna evidentemente relativa, podendo o administrado

²⁵⁶ BRASIL.STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28608426%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kg5tfa>>. Acesso em 25 out. /2014.

²⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. Rev. Tribuna, 1973, p. 30-32.

provar que os fatos alegados e afirmados pela Administração não são verdadeiros, invocando, por conseguinte, a nulidade do ato administrativo produzido. Portanto, faz todo sentido falarmos que o ônus da prova da invalidade do ato administrativo cabe ao administrado. Caso assim não fosse, a Administração não conseguiria responder às exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público²⁵⁸.

Mas à luz de julgamentos em processo judicial ou administrativo tributário, o ônus da prova assume outras feições, não se encontrando uma justificativa plausível para se inverter esse ônus em desfavor do contribuinte.

Assim pensamos com escólio no citado princípio do Estado Democrático de Direito e também no do devido processo legal, art. 1º e 5º, inciso LIV, da Constituição Federal de 1988, respectivamente, assim como em balizada doutrina a seguir exposta.

Lecionando sobre as tendências modernas processuais, Giuseppe Chiovenda²⁵⁹ ensina que a teoria do ônus da prova está diretamente imbricada com a conservação do princípio dispositivo no processo²⁶⁰ no que tange à verificação dos fatos, assim como, que o pensamento jurídico alemão qualifica a doutrina sobre o ônus da prova como uma derivação do sistema da prova legal, já ultrapassado.

Na visão de Chiovenda²⁶¹, este raciocínio encontra razão no fato de que as normas gerais sobre ônus da prova se sustentam nas considerações de equidade aproximativa, sendo, entretanto, que o “[...] juiz já tem nas mãos, no próprio juramento supletório, um instrumento para dar preponderância à equidade no caso concreto”.

Adverte o autor que o princípio dispositivo não pressupõe o domínio e a prevalência da vontade das partes e que não importa no reconhecimento de um pretense direito de disposição sobre a materialidade da causa, “[...] mas sanção a sua responsabilidade no procurar para o juiz o material de cognição”.

²⁵⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 168.

²⁵⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. As relações processuais. A relação processual ordinária de cognição. Vol. II. Trad. da 2 ed. italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943, p. 520, 521.

²⁶⁰ NOTA: O princípio dispositivo atribui às partes toda a iniciativa das provas, seja na instauração do processo, seja no seu impulso. “As provas só podem ser produzidas pelas próprias partes, limitando-se o juiz à função de mero espectador”. (Theodoro Júnior, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol.1. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 36).

²⁶¹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. As relações processuais. A relação processual ordinária de cognição. Vol. II. Trad. da 2 ed. italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943, p. 520, 521

Humberto Theodoro Júnior²⁶², definindo ônus da prova como “[...] conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela arrolados seja admitida pelo juiz [...]”, ensina que:

Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência do direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional.²⁶³

A assertiva de Theodoro Júnior é perfeita para a discussão do ônus da prova na fase processual e quando composta por partes particulares. Mas quando falamos em Direito Tributário, as coisas podem ser analisadas sob outras lentes: as de caráter constitucional.

Em nossa visão, o ato administrativo de lançamento tributário, que se completa com a notificação do contribuinte, impõe ao Fisco o dever de provar o fato que alega, sob pena de se ferir o Princípio da Moralidade Pública (*caput* do art. 37, CF/88), não se tratando de mero descumprimento de um ônus processual.

Para nós não é simplesmente um ônus, porque o lançamento por se revestir de caráter de constituição de direitos e obrigações leva o contribuinte a ter que o desconstituir, levando-o a empreender esforços inclusive financeiros para tal, trazendo-lhes prejuízo, que devem ser reparados pelo Estado, por força o art. 37, § 6º, da CF/88. Claro, estamos falando aqui de uma possível situação em que o Fisco acusa sem provar absolutamente nada, com total ausência de dever de lealdade, boa-fé objetiva e moralidade pública. Senão vejamos Acórdão a seguir (g.n.):

TJ.SP. Apelação 94492120088260157. Ementa: RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. Ato ilícito. Indenizatória por danos morais e materiais. Cumulação com declaratória de inexistência de débito tributário. **Prosseguimento de ação de execução fiscal**, mesmo após o pagamento do imposto devido. Inércia da Municipalidade em extinguir o feito. **Dano configurado à autora, que ficou com seu nome indevidamente envolvido** em execução fiscal que há muito deveria ter sido extinta. Ação procedente. Recurso desprovido. (Cubatão - 1ª Câmara de Direito Público - Relator Márcio Franklin Nogueira - 26/06/2012 - Votação: Unânime - Voto nº: 26893).²⁶⁴

O ônus pressupõe o provar no interesse próprio, e no caso do Fisco, o interesse é do Estado, enquanto sociedade. Tanto é assim que Pontes de Miranda²⁶⁵ leciona que o dever

²⁶² THEODORO Júnior, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Vol.1. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 470.

²⁶³ *Ibid.*

²⁶⁴ BRASIL.TJ.SP. Disponível em: <<http://esaj.tjsp.jus.br/gcnPtl/jurisprudenciaMudarPagina.do?pag=2>>. Acesso em 05 out. 2014.

²⁶⁵ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 532.

relaciona-se a alguém, ainda que seja a sociedade, e que o ônus é em relação a si mesmo, não havendo relação entre sujeitos. Em suas palavras, o “[...] satisfazer é do interesse do próprio onerado. Não há sujeição do onerado; ele escolhe entre satisfazer, ou não ter a tutela do próprio interesse”.

Pensamos que o princípio da moralidade da administração pública e o da boa-fé objetiva não condizem com o raciocínio de que o ônus da prova seja apenas do contribuinte. Este raciocínio é construído para situações processuais cujas partes são particulares, e mesmo assim, quando envolve direito disponível, o que não é o caso da tributação.

Aliás, tratando-se de direito indisponível, deve o juiz empreender mais esforços tendentes à busca da verdade material, e para isso, está implícito, certo detrimento na aplicação do princípio dispositivo e, por conseguinte, flexibilização no princípio do ônus da prova, tanto em relação ao Fisco quanto ao do Contribuinte.

Com efeito, nas palavras de Arruda Alvim²⁶⁶ “[...] Quando se trata de bens indisponíveis, procura-se, de forma mais acentuada, fazer com que, o quanto possível, o resultado no processo (verdade formal) seja o mais aproximado da verdade material [...]”, sendo que a iniciativa probatória do juiz na busca da verdade real deve ser maior quando se tratar de interesse público. Lembra-nos o Autor que justamente por existir a preocupação com a descoberta da verdade material, é que o “[...] sistema fundamental de apreciação das provas é denominado de apreciação livre e racional ou livre convencimento motivado por parte do juiz”.

Convalidando nossa assertiva de que o ônus da prova e o princípio dispositivo devem ser flexibilizados quando se tratar de tributação, Eduardo Domingos Bottallo²⁶⁷ assevera que nos dias de hoje não mais prevalece o entendimento doutrinário de que o ônus da prova deva ser suportado pelos contribuintes, em função do princípio da legitimidade presumida dos atos, condutas e procedimentos do Fisco. Não importa o momento, se antes ou após o lançamento tributário, a Fazenda Pública tem o dever de demonstrar os fatos que se mostrem próprios e juridicamente suficientes para fundamentar sua pretensão creditícia.

Sob a perspectiva das infrações tributárias, Bottallo²⁶⁸ ensina que em se tratando de (i) infrações objetivas – as que não levam em conta a intenção do agente – o encargo é do contribuinte em descaracterizá-las, podendo utilizar de todos os recursos admitidos em direito

²⁶⁶ ALVIM, Arruda. *Manual de direito processual civil*. 16ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 963, 964.

²⁶⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 93.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 95.

para se socorrerem; e, (ii) tratando-se de subjetivas – as que levam em conta a culpa ou o dolo do agente – incube ao Fisco provar extensivamente tais ocorrências, não podendo estribarem-se as penas em indícios e presunções.

No que interessa ao nosso estudo, conjugando o art. 136 do CTN, que dispõe que a responsabilidade tributária independe da intenção do agente, com o art. 23, da LC 87/96, que veda o crédito de ICMS quando amparado por notas fiscais inábeis, o contribuinte deverá manejar todos os esforços para desconstituir o fato alegado - crédito indevido lastreado em documento inidôneo - pelo Fisco no Auto de Infração.

Neste sentido, a regra da distribuição do ônus da prova civil prevista no art. 333, do Código de Processo Civil, dispõe, entre outras determinações, que ao autor compete demonstrar o fato constitutivo de seu direito, e ao réu, o fato impeditivo, modificativo ou extintivo desse direito. Chiovenda²⁶⁹ ensina que fatos constitutivos são os que “[...] dão vida a uma vontade da lei e à expectativa de um bem por parte de alguém [...]”; os extintivos, aqueles que cessam a vontade concreta da lei e a consequente expectativa de um bem; e, os impeditivos, os que são de natureza negativa, negando circunstâncias que devem concorrer com os fatos constitutivos a fim de que produzam os efeitos que lhes são peculiares e normais.

Conjugando algumas dessas definições dadas por Chiovenda com o lançamento tributário, pode-se afirmar o seguinte: o ato administrativo de lançamento constitui o crédito tributário, ainda que não em definitivo²⁷⁰, porque dá vida, em termos de exigibilidade, ao crédito tributário em favor do Fisco e ao correlato débito para o contribuinte, sendo fundamental que o Fisco desde então instrua esse ato com provas no mínimo coerentes.

Tratando-se de ato administrativo que sempre tende a invadir a esfera patrimonial do contribuinte, o Fisco, como já dissemos linhas atrás, tem o dever de produzir provas, e não simplesmente o ônus de provar. Não o fazendo, pesamos nós que se operam fatos impeditivos caracterizados, por exemplo, pela falta de boa-fé objetiva, falta de lealdade, e falta de moralidade administrativa.

²⁶⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. As relações processuais. A relação processual ordinária de cognição. Vol. II. Trad. da 2 ed. italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943, p. 31, 32.

²⁷⁰ NOTA. O egrégio STF assentou que “Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.)” e “[...] decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174 [...]”. (RE 94462 EDv / SP - SÃO PAULO. EMB. DIV. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgamento: 06/10/1982. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 17-12-1982. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>.

Concluindo esta seção, o devido processo legal nas suas dimensões substantiva e processual não admite mais se pensar que o ônus da prova incumba apenas ao contribuinte. Aliás, sob o ângulo dos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública (art. 37 da CF/88), principalmente quanto aos da legalidade e moralidade, pode-se verificar que o dever de provar do Fisco ao constituir o crédito tributário se reveste de características absolutas.

Entretanto, não se pode dizer o mesmo em relação ao contribuinte. O caráter absoluto do ônus da prova do particular nas relações tributárias não ocorre, sendo relativo, cujo grau é medido pelos limites do poder instrutório do juiz da causa.

Tanto é assim que Bedaque²⁷¹ ensina que as regras de distribuição do ônus da prova somente devem ser levadas em conta pelo julgador no momento da decisão, podendo e devendo o juiz até esse momento esgotar todos meios possíveis para proferir julgamento que retrate da melhor forma a realidade fática e represente a atuação da norma à situação levada a julgamento. Em suas palavras, “[...] os princípios estabelecidos no art. 333 do CPC²⁷² só devem ser aplicados depois de que tudo for feito no sentido de se obter a prova dos fatos”.

²⁷¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Poderes instrutórios do juiz*. 7 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 130, 131.

²⁷² NOTA. O Art. 333 do CPC prescreve que: “O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”.

CONCLUSÕES

1. O fundamento que autoriza a aplicação da boa-fé no direito tributário, hoje em dia, encontra razões tanto de ordem jusfilosófica quanto normativa.
2. Quanto às razões jusfilosóficas, cediço que o direito é servidor da Justiça, um todo indivisível, e que o direito tributário não é ramo autônomo, devendo ser permeado por todos os princípios que irradiam da nossa ordem jurídica.
3. Os valores a serem aplicados ao direito tributário são os valores consubstanciados nos direitos humanos, como direitos subjetivos fundados em uma ordem objetiva universalmente válida, e não, simplesmente, retirados do ordenamento jurídico posto, que pode a qualquer momento ser alterado, inclusive para retroceder em termos humanistas, em função do poder político que se estabeleça.
4. No Brasil de hoje, a jurisprudência dos tribunais superiores adota a corrente jusfilosófica do pós-positivismo, fundada em valores humanistas, motivo pelo qual a boa-fé objetiva tem servido de justificativa para as decisões que afastam infrações tributárias, mesmo à luz do art. 136 do CTN, que prescreve, em síntese, que a responsabilidade da infração tributária independe da intenção do agente ou do responsável.
5. No que tange ao fundamento normativo, citamos os seguintes dispositivos:
 - 5.1. Art. 1º, c/c, art. 3º, inciso I da Constituição Federal de 1988, porque prescrevem que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito, tendo como fundamento a dignidade da pessoa humana e por objetivo uma sociedade livre, justa e solidária, institutos que não podem gerar efeitos sem que se contemple a boa-fé objetiva em todos os quadrantes do direito;
 - 5.2. Art. 5º, § 2º da CF/88. Nossa Constituição adota a fórmula norte-americana dos direitos implícitos. O dispositivo prescreve a inafastabilidade de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição ou por tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil faça parte. Isto é, contempla não só princípios da ordem civil brasileira, mas também princípios universais de direitos humanos, incluindo nesse bojo valores morais, éticos e jurídicos, que englobam a boa-fé objetiva como cláusula geral;
 - 5.3. Art. 37 da CF/88, porque o princípio da moralidade que obriga a Administração tributária é expressão direta do conduzir-se com boa-fé objetiva.

6. A boa-fé objetiva se aplica ao direito tributário e nele se insere por meio da teoria dos valores. Tal inserção se faz presente nos momentos tributários pré-exacional (controle da competência tributária) e executivo (execução fiscal).
7. Identificamos, pelo menos no Estado de São Paulo, um incipiente movimento normativo dessa inserção no momento exacional (lançamento do crédito tributário), nos casos de crédito indevido de ICMS lastreado com documentação fiscal inidônea.
8. Verificamos nas decisões judiciais analisadas situações tributárias que podem ser enquadradas nos institutos do *venire contra factum proprium*, *tu quoque*, *suppressio e surrectio*, confirmando que não só a boa-fé está presente no direito tributário, mas também suas formas de negação.
9. As decisões judiciais analisadas, em geral, contemplam a boa-fé de maneira genérica, sem especificar se estão se referindo à subjetiva ou à objetiva. Tampouco especificam os tipos de condutas contraditórias praticadas pelas partes. Quando muito se referem ao *venire contra factum proprium*, mas também o mencionam de forma genérica.
10. O princípio da boa-fé objetiva e a identificação dos seus comportamentos contraditórios são um arsenal para fomentar a utilização do princípio da confiança também nas decisões do direito tributário, lembrando que este último princípio não foi o tema central deste trabalho.
11. O princípio da confiança é unilateral, somente se aplica aos Poderes Estatais, que são os que criam confiança (expectativa de que as coisas hoje serão pelo menos muito parecidas com as de amanhã) por meio das instituições e órgãos estabelecidos por lei. Mas o princípio da boa-fé objetiva se aplica tanto ao Estado quanto aos particulares, pois é uma cláusula geral que demanda a conduta baseada nos valores éticos.
12. A súmula 509 do STJ refere-se à boa-fé objetiva, porque deflui da conclusão da comprovação da veracidade da operação de compra e venda. A boa-fé subjetiva dessume-se por presunção, diante a ausência de comprovação de má-fé ou outros vícios da vontade, assim como, pela própria irrelevância de se indagar sobre a intenção do agente.
13. O brocardo jurídico de que a boa-fé sempre se presume, enquanto não provado o dolo ou outros vícios da vontade, aplica-se à boa-fé subjetiva, não tendo aplicação essencial na apuração da boa-fé objetiva. Isso porque a boa-fé objetiva é facilmente aferida pelo julgador pelos vestígios e marcas deixados pelo agente ao praticar a conduta, contrário senso à subjetiva, que se liga aos aspectos íntimos do agente, difíceis de serem apurados.

14. No atual estágio da corrente pós-positivista em que vivemos o devido processo legal, nas suas dimensões subjetiva e processual, afasta qualquer tentativa de se afirmar que o ônus da prova incumba apenas ao contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. Revisão da Trad. e Trad. de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ALVIM, Arruda. *Manual de direito processual civil*. 16 ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. *Incidência Jurídica – teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Edson Bini. 3 ed. São Paulo: Edipro, 2009.

_____. *Metafísica*. Trad. Edson Bini. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2012.

_____. *Órganon*. Trad. Edson Bini. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atual. Por Misabel A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 105, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo*. 4 ed. 3ª tiragem de 2014. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, art. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Tributação deve respeitar direitos humanos*. Consultor Jurídico, 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jul-27/tributacaorespeitar-limites-impostos-pelos-Direitos-humanos>>. Acesso em: 09 maio 2012.

_____. *Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial?* Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *Lições de direito tributário*. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Poderes instrutórios do juiz*. 7 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 2 ed. Bahia: Livraria Magalhães, 1910.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Vários acessos.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Vários acessos.

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. TJ-SP. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br>>. Vários acessos.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. *Processo penal e processo administrativo tributário. Correlação entre fato e decisão*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. (coord.) *et al.* O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. In: *ICMS. Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *ICMS*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. In: *ICMS. Aspectos jurídicos e relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol.1. São Paulo: Noeses, 2011.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. III. A relação processual ordinária de cognição (*continuação*). Trad. da 2 ed. italiana por J. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1943.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2011.

COSTA, Alcides Jorge. Parecer. ICMS – comunicação. In: Alcides Jorge Costa e Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: IBDT /Dialética, v. 1, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DE CICCIO, Cláudio. *História do pensamento jurídico e da filosofia do direito*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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.

_____. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: Schoueri, Luis Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (coord.). *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

DINAMARCO, Cândido Rangel *et al.* *Teoria geral do processo*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 31 ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2014.

ESTADO DE SÃO PAULO. SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Lei nº 6.374/89. Disponível em: <www.fazenda.sp.gov.br>. Acesso em: 10 jul. 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2 ed. 1 reimpr. São Paulo: Annablume, 2005.

GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da Administração Pública*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

GUIMARÃES, Octávio Moreira. *Da boa-fé no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1953.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva & Cia Editores, 1946.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Trad. António Ulisses Cortês Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 6 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.

LOPES JUNIOR, Aury. *Direito processual penal*. 11ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2014

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. México: Santiago: Universidad Iberoamericana, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *et al. Tratado de direito financeiro*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *et al. O princípio da moralidades no direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MAXIMILLIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. e LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. t. III. Negócios Jurídicos. Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Introdução à sociologia geral*. São Paulo: Bookseller, 2003.

_____. Parte geral. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, t. 1, 1970.

_____. *Incidência e aplicação da lei*. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados – Seção de Pernambuco – no dia 30 de setembro de 1955.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 30 ed.. São Paulo: Atlas, 2014.

NADER, Paulo. *Curso de direito civil*. Parte Geral. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2013.

_____. *Introdução ao estudo do direito*. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NAGIB, Luiza. *IPI – Critério material*. Tese (doutorado em Direito Tributário, defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=12149>. Acesso em: 29 maio 2014.

NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil comentado: e legislação processual civil extravagante em vigor*. 13 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2011.

PLATÃO. *A República*. Trad. Enrico Corvisieri. São Paulo: Nova Fronteira, 1997.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Introdução à filosofia*. 4 tir. 2007, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SAMPAIO, Carlos Alberto Alves. Juízos de valor na execução fiscal. In: *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo: Dialética, n.134, 2014.

_____. *O crédito de ICMS lastreado em documentação fiscal inidônea*. Dissertação (especialização em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012. Publicado por www.parasaber.com.br. Disponível em: <<http://ebookbrowse.net/monografia-carlos-alberto-alves-sampaio-matricula-10-0021347-espec-dir-tributario-usp-2012-pdf-d422611650>>. Acesso em: 11 jun. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. Vol. 2, 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *IBDT – Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 24, 2010.

SILVA, Clóvis do Couto e. *A obrigação como processo*. 7 reimp. 2012, Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

SILVEIRA, Alipio. *A boa-fé no Código Civil*. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Universitária e Direito, v. 1, 1972.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea*. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Soibelman*. Versão eletrônica, Rio de Janeiro: Editora Elfez, v. 6.0, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compendio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo, “et al”. O abuso de direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. *In*: Betina Treiger Grupenmacher (coordenação). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2004.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 14 ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2014.

VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis, v. 1, Mundi: 2003.