

# A Obrigação como Processo no Direito Tributário e a Aplicação do Princípio da Boa-fé Objetiva

**Elizabete Rosa de Mello**

*Advogada Tributarista no Rio de Janeiro, ex-aluna da EMERJ, Doutora em Direito pela Universidade Gama Filho, Mestre em Direito Público pela Universidade Estácio de Sá, Pós-graduada em Direito Público e Direito Privado pela EMERJ/UNESA, Professora de Direito Financeiro e Tributário e Coordenadora dos Cursos de Pós-graduação Lato sensu da Universidade Estácio de Sá e Professora Substituta de Legislação Tributária da UFRJ.*

## RESUMO

Este artigo jurídico trata da obrigação como processo no Direito Tributário e da aplicação do princípio da boa-fé objetiva, temas que muitas vezes são mencionados no Direito Privado, mas demonstrar-se-á como é possível aplicá-los no Direito Público, principalmente, nas relações jurídicas de Direito Tributário.

Uma análise didática da obrigação como processo no Direito Tributário será proposta, bem como do princípio da boa-fé objetiva, tudo de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro.

## 1. INTRODUÇÃO

Para tratar da obrigação como processo no Direito Tributário, primeiro será analisada a obrigação como processo no Direito Civil, com o intuito de fazer um estudo comparativo. Depois, cada fase da obrigação será tratada no Direito Tributário para demonstrar ser possível entender a obrigação tributária como processo.

E de forma detalhada, também, demonstrar-se-á como é possível aplicar o princípio da boa-fé objetiva nas relações jurídicas tributárias.

Inicialmente, o princípio da boa-fé desde muito fincou posição no Direito Privado, sendo parâmetro inerente das obrigações contratuais. A proposta deste estudo, no entanto, transcende o campo do Direito Privado e pretende chegar a altitudes ainda pouco exploradas: o campo do Direito Público, especificamente nas relações tributárias.

O que é que se espera de um homem que firma um contrato com outro? Esta é a grande pergunta para uma resposta simples: que ele atue de boa-fé!

Mas exatamente o que se quer dizer com a expressão “um homem de boa-fé”? Entram aqui, como parte da resposta, os valores sociais vigentes em determinado momento histórico e que integram o consciente coletivo: consciência do dever, honestidade, retidão, confiança mútua entre as partes, garantia da palavra empenhada e lealdade. Em especial, a boa-fé de um homem é configurada pela confiança que ele tem na outra pessoa que com ele firma um negócio. A boa-fé deste homem é a sua consciência de agir honestamente e com preocupação de não prejudicar o outro.

Em suma, estas são as características de um homem de boa-fé. Mais precisamente é o comportamento esperado de um homem médio, bom pai ou boa mãe de família.

Está aqui a resposta do porquê da predominância da boa-fé no Direito Privado comparado com os demais ramos do Direito: por tratar de relações entre pessoas, ambas as partes podem ter seu comportamento avaliado em relação a este aspecto do caráter humano.

Do que vende, espera-se que entregue o produto da venda. Do que compra, espera-se que entregue a quantia pactuada e no termo ajustado. Foi, por isso, que a boa-fé, a *fides* dos antigos romanos, nunca deixou de ocupar seu lugar nas relações jurídicas entre particulares. Algumas vezes mais profundamente, outras vezes menos. Porém, sempre presente!

Dentro do Direito Civil, especialmente em obrigações e contratos, a boa-fé ocupa um lugar de destaque na solução do litígio entre as partes. Àquele que alega que a outra parte entrou em colisão com o princípio da boa-fé é assegurada a interposição de recursos judiciais visando a reparar seu prejuízo. Decisões *contra legem* e *praeter legem* chegam a ser prolatadas quando ocorre a violação da boa-fé numa relação jurídica.

Insta dizer que a importância da apreciação da presença do princípio da boa-fé dentro das relações jurídicas decorre de suas funções básicas. Da função interpretativa, vem a possibilidade de esclarecer as letras

da lei; da fundamentadora, o lançamento das raízes que sustentam uma decisão judicial; da integradora, o suprimento de lacunas, omissões e obscuridades da lei, sempre preservando a livre convicção do magistrado que, na sua experiência, vislumbrará na atitude da parte que reclama a real presença da boa-fé, ou apontará sua simulação.

A ponderação da presença da boa-fé é determinável pela aplicação de um princípio metodológico, descrito por SERGIO CAVALIERI FILHO, que parte da premissa de não se poder exigir do agente um comportamento diferente daquele de um homem comum, o denominado *bonus pater familias*, no Direito Romano.<sup>1</sup>

A questão, entretanto, muda completamente de figura quando em vez de dois homens envolvidos numa relação jurídica entra em pauta um homem e o Estado, entidade descaracterizada de comportamento humano. Como exigir boa-fé do Estado nas suas relações tributárias com os contribuintes? Ao sabor da oportunidade política e da necessidade de recursos para o Caixa do Tesouro, o Estado age como ser despersonificado, sem rosto, movido pelas mãos de um fiscal, algumas vezes, incentivado pela necessidade de produzir resultados, traduzidos no aumento ou recuperação de receitas. E o indivíduo que se fiou em instruções truncadas de um agente de repartição pública e recolheu impostos indevidos no lugar dos que devia, vê o Estado como um ser que apavora. Este, bem representado pela figura do rei da floresta, acua os que ousam, bem ou mal avisados, desafiar seu império, sua força potestativa ...

A grande ironia é que o mesmo Estado de apetite voraz é constituído pelos mesmos indivíduos, alunos, professores, operários, comerciantes, advogados, juízes..., pelo povo que o teme.

Daí, a proposta deste artigo: incitar a busca a resposta de uma complexa questão. Assim, como se exige na relação de dois homens, também é possível exigir do Estado a presença da boa-fé em suas relações jurídicas administrativas, fiscais ou tributárias quando interage com o cidadão, seja como contribuinte, ou apenas como um frugal consumidor.

A questão sob análise é a presença da boa-fé nas relações entre o cidadão e o Estado. O princípio da boa-fé é capaz de mudar a solução de um litígio entre Estado e cidadão, mesmo *contra legem*? O princípio se aplica ao Direito Público? Estas e algumas outras questões deverão ser respondidas ao longo deste artigo. As respostas serão pesquisadas

---

1 CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 39.

na jurisprudência oriunda dos pretórios. Apesar de a jurisprudência não ter o condão de fazer o Direito formal, é por meio dela que o Direito evoluiu, se torna maduro e mais humano, defendendo os interesses do hipossuficiente.

## 2. A OBRIGAÇÃO COMO PROCESSO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de analisar a obrigação como processo no Direito Tributário<sup>2</sup>, de pronto, passa-se a abordar o conceito de obrigação, e de obrigação tributária.

Segundo **Guilherme Calmon Nogueira da Gama**:

*Etimologicamente, obrigação é palavra oriunda do latim, representada pelos termos “ob” + “ligatio”, expressando a ideia de vinculação, de liame, de cerceamento da liberdade de agir, em benefício de pessoa determinada ou determinável. A noção original visualizava na obrigação uma norma de submissão, ou decorrente da própria escolha voluntária da pessoa (autodeterminação), ou em razão de a norma lhe ser imposta como efeito automático de determinado comportamento, sem a presença do desejo de contrair a obrigação (heterodeterminação)<sup>3</sup>.*

No âmbito do Direito Civil, a obrigação é conceituada por Caio Mário da Silva Pereira como “[...] o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável [...]”<sup>4</sup>.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional estabelece que “... a lei tributária não pode alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado...”. Assim, não se deve alterar o conceito de obrigação do Direito Tributário, apenas complementá-lo no Direito Tributário, que pode ser conceituada da seguinte forma: é o vínculo jurídico mediante o qual, o sujeito ativo(entes da Federação: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) deve exigir (porque trata de

---

2 Segundo Adilson Rodrigues Pires: “ Apesar de o Direito Tributário integrar o Direito Financeiro, é ele hoje, estudado de forma autônoma, tendo em vista a sua grande importância na arrecadação pública. Mais de 80% das receitas correntes são obtidos através dos tributos” in PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 4.

3 GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. **Direito Civil: Obrigações**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 5.

4 PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 5.

uma obrigação *ex lege*, que decorre da lei) do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) uma prestação economicamente apreciável que é o crédito tributário, decorrente do valor do tributo e/ou das penalidades tributárias (multas moratórias ou punitivas).

O legislador não conceituou o que vem a ser o crédito tributário, nem mesmo obrigação tributária, apenas classificou a obrigação tributária em principal e acessória (artigo 113, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional).

E o que vem a ser o crédito tributário? É aquele decorrente de uma obrigação tributária principal, já que se refere a um valor ou quantia em dinheiro.

O crédito tributário deve ser cobrado por meio da ação de execução fiscal, conforme dispõe a Lei de Execução Fiscal, Lei 6.830/1980. E apesar de o artigo 113, § 3º do Código Tributário Nacional mencionar que a obrigação tributária acessória se transforma em principal se não for cumprida, subentende-se que o legislador quis deixar claro que a expressão matemática desta obrigação acessória é a multa punitiva, portanto, um valor em dinheiro, o qual será executado, cobrado por meio desta Lei de Execução Fiscal.

Assim, sempre será uma obrigação tributária principal a sofrer a exação fiscal, já que seria impossível ajuizar ação de execução fiscal para a cobrança de obrigação tributária acessória de fazer, não fazer ou de tolerar; se pelo fato de seu descumprimento, nascesse para o ente de Federação, seja União, Estados-membros ou Distrito Federal e Municípios, o direito de cobrar uma multa, denominada de punitiva. Esta multa, como o próprio nome sugere, tem por objeto punir o contribuinte, pessoa física ou jurídica, para que este não deixe de cumprir suas obrigações tributárias acessórias.

O crédito tributário pode ser entendido como valor do tributo e/ou valor da penalidade tributária, pois o contribuinte pode ser devedor, por exemplo, do *quantum* referente ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza (obrigação tributária principal), e/ou ter deixado de fazer ou fazer corretamente a declaração de ajuste (obrigação tributária acessória), devendo, no caso, pagar tanto o valor do tributo e/ou da multa punitiva, podendo ser dois valores conjuntamente, ou cada um isoladamente, dependendo do caso concreto.

Quando GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA trata da posição no Direito Civil e relações com demais ramos jurídicos, destaca o Direito Tributário:

*No Direito Tributário, conhecido tradicionalmente como ramo do Direito Público, há nítida influência de repercussão das obrigações, com toda uma gama de regras e princípios que lhe são próprios, daí o surgimento da matéria atinente à obrigação e ao crédito tributários no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/65) e em leis especiais, havendo a consolidação da dívida mediante procedimento próprio (lançamento)<sup>5</sup>.*

Considerando as peculiaridades do Direito Tributário, obrigação como processo nesse ramo do direito deve ser analisada passo a passo, em suas diversas fases, como fez CLÓVIS VERÍSSIMO DE COUTO E SILVA<sup>6</sup>, ao tratar da obrigação como processo no Direito Civil. O autor, didaticamente, primeiro tratou dos princípios que se relacionam com as fontes e desenvolvimento posterior da obrigação, depois abordou as fontes da obrigação, sua estrutura, a intensidade do *vinculum obligationis* e a teoria da impossibilidade e, por fim, analisou o desenvolvimento da relação jurídica obrigacional em espécie.

O desenvolvimento da relação obrigacional está condicionado aos princípios gerais, citados pelo autor como princípios da autonomia da vontade, da boa-fé e da separação entre as fases ou planos da obrigação (nascimento, desenvolvimento do vínculo e a do adimplemento).

Para CLÓVIS VERÍSSIMO DE COUTO E SILVA a “[...] obrigação é um conceito finalístico; dirige-se, sempre, ao adimplemento ou a satisfação do interesse do credor [...]”<sup>7</sup>, como também ocorre no Direito Tributário, sendo o credor o ente da Federação, que por interesse público persegue o crédito tributário.

É evidente que, no Direito Tributário não impera o princípio da autonomia da vontade, porque como referido, a obrigação tributária é *ex lege*, decorre da lei e não da vontade das partes, um contribuinte não pode eximir-se de pagar tributos porque em determinado mês desconhecia a lei.

---

5 GAMA. Guilherme Calmon Nogueira da. **Direito Civil: Obrigações**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 10.

6 COUTO E SILVA. Clóvis Veríssimo de. **A obrigação como processo**. 4.ed. Reimpressão. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 123-166.

7 Idem. p. 168.

Todavia, o princípio da boa-fé objetiva pode ser aplicado para afastar a exação fiscal, pois visa-se, mediante o princípio da boa-fé instaurar uma ordem de cooperação entre os integrantes da relação jurídica.

Esses deveres podem perdurar depois de adimplido o crédito principal [...]<sup>8</sup>”, que no caso do Direito Tributário, mesmo efetuado o pagamento do valor do tributo, persiste o dever de o contribuinte cumprir as obrigações tributárias acessórias, por serem autônomas.

Todavia, o princípio da boa-fé aplicável no Direito Tributário é o da boa-fé objetiva, da conduta socialmente recomendada, e não o princípio da boa-fé subjetiva, do homem que ignora a lei, porque, no ordenamento jurídico brasileiro é vedada a alegação de desconhecimento da lei para justificar o descumprimento.

Há outra peculiaridade no Direito Tributário, pois quando ocorre o fato gerador, nasce para o ente federativo (sujeito ativo) o direito de lançar o crédito tributário e para o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) a obrigação de pagar o valor do tributo devido ou penalidades tributárias, que são as multas moratórias ou multas punitivas.

A obrigação como processo no Direito Tributário, como um conjunto de fases coordenadas, tem por objetivo a obtenção do crédito tributário, nasce a obrigação tributária (principal e/ou acessória) com o fato gerador, ele se constitui pelo lançamento tributário e somente torna exigível quando o contribuinte toma conhecimento da obrigação por meio da efetiva notificação. E quando o sujeito passivo efetua o pagamento do valor devido, ocorre o adimplemento extinguindo-se o crédito tributário, mas poderá impugnar e recorrer administrativamente, ocorrendo a suspensão da exigibilidade deste crédito, e pode não efetuar o pagamento do valor do crédito tributário, estando em mora, quando o ente da Federação deverá inscrevê-lo em certidão de dívida ativa, tornando o crédito exequível, com título executivo passível de exequibilidade para efetivar a cobrança do *quantum* devido por meio da ação de execução fiscal.

Em todas as fases da obrigação como processo, deve sempre ser respeitado o princípio do devido processo legal, que deve ser adotado na esfera administrativa, dando oportunidade às partes da relação jurídica tributária, de se manifestarem, impugnando ou recorrendo, na forma e no prazo que a legislação autorizar.

---

8 COUTO E SILVA. Clóvis Veríssimo de. **A obrigação como processo**. 4. ed. Reimpressão. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 169.

Este crédito tributário deve ser cobrado por meio da ação de execução fiscal, conforme dispõe a Lei de Execução Fiscal, Lei 6.830/1980. E apesar de o artigo 113, § 3º do Código Tributário Nacional mencionar que a obrigação tributária acessória se transforma em principal se não for cumprida, isto significa, que o legislador quis deixar claro que a expressão matemática desta obrigação acessória é a multa punitiva, portanto, um valor em dinheiro, este é que será executado, cobrado por meio desta Lei de Execução Fiscal.

Assim, sempre será uma obrigação tributária principal a sofrer a exação fiscal, já que seria impossível ajuizar uma ação de execução fiscal para a cobrança de uma obrigação tributária acessória de fazer, não fazer ou de tolerar; se pelo fato de seu descumprimento, nascesse para o ente de Federação, seja União, Estados-membros ou Distrito Federal e Municípios, o direito de cobrar uma multa, denominada de punitiva. Esta multa, como o próprio nome sugere, tem por objeto punir o contribuinte, pessoa física ou jurídica, para que este não deixe de cumprir suas obrigações tributárias acessórias.

O crédito tributário pode ser conceituado como valor do tributo e/ou valor da penalidade tributária, já que o contribuinte pode dever, por exemplo, o *quantum* referente ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza (obrigação tributária principal), e/ou ter deixado de fazer ou fazer corretamente a declaração de ajuste (obrigação tributária acessória), devendo neste caso, pagar tanto o valor do tributo e/da multa punitiva, podendo, portanto, ser os dois valores conjuntamente, ou cada um isoladamente, dependendo da situação do caso concreto.

A obrigação como processo no Direito Tributário deve ser analisada passo a passo, em suas diversas fases, como fez o autor Clóvis Veríssimo de Couto e Silva<sup>9</sup>, ao tratar da obrigação como processo no Direito Civil. O autor, didaticamente, primeiro tratou dos princípios que se relacionam com as fontes e desenvolvimento posterior da obrigação, depois abordou as fontes da obrigação, sua estrutura, a intensidade do *vinculum obligationis* e a teoria da impossibilidade e, por fim, analisou o desenvolvimento da relação jurídica obrigacional em espécie.

É preciso se ater ao desenvolvimento da relação obrigacional como condicionada aos princípios gerais, citados pelo autor como princípios da

---

9 COUTO E SILVA. Clóvis Veríssimo de. **A obrigação como processo**. 4. Reimpressão. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 23-166.

autonomia da vontade, da boa-fé e o da separação entre as fases ou planos da obrigação (nascimento, desenvolvimento do vínculo e a do adimplemento).

Para o mencionado autor Clóvis Veríssimo de Couto e Silva a “... obrigação é um conceito finalístico; dirige-se, sempre, ao adimplemento ou a satisfação do interesse do credor...”<sup>10</sup>, como também ocorre no Direito Tributário, sendo o credor o ente da Federação, que por interesse público persegue o crédito tributário.

É evidente que no Direito Tributário não impera o princípio da autonomia da vontade, porque como já tratado anteriormente, a obrigação tributária é *ex lege* decorre da lei e não da vontade das partes, um contribuinte não pode eximir-se de pagar tributos porque em determinado mês não pode ou não quis. Mas, o princípio da boa-fé é possível de ser aplicado, pois “... visa-se, mediante o princípio da boa-fé instaurar uma ordem de cooperação entre os figurantes da relação jurídica. Esses deveres podem perdurar ainda depois de adimplido o crédito principal ...”<sup>11</sup>, que no caso do Direito Tributário, mesmo que efetuado o pagamento do valor do tributo, ainda persiste o dever de o contribuinte realizar as obrigações tributárias acessórias, por serem autônomas.

Todavia, o princípio da boa-fé que deve ser aplicado no Direito Tributário é o da boa-fé objetiva, da conduta socialmente recomendada, e não o princípio da boa-fé subjetiva, do homem que ignora a lei, porque no nosso ordenamento jurídico é vedada a alegação de desconhecimento da lei para alegar o seu descumprimento.

Há outra peculiaridade no Direito Tributário, já que no momento que ocorre o fato gerador, nasce para o ente da Federação (sujeito ativo) o direito de lançar o crédito tributário e para o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) a obrigação de pagar o valor do tributo devido ou penalidades tributárias, que são as multas moratórias ou multas punitivas.

A obrigação como processo no Direito Tributário, como um conjunto de fases coordenadas, tem por objetivo a obtenção do crédito tributário, nasce a obrigação tributária (principal e/ou acessória) com o fato gerador, se constitui pelo lançamento tributário e somente torna exigível quando o contribuinte toma conhecimento desta obrigação por meio da

---

10 Ob. Cit. p. 168.

11 Idem. p. 169.

efetiva notificação. E quando o sujeito passivo efetua o pagamento do valor devido, ocorre o adimplemento extinguindo o crédito tributário, mas poderá impugnar e recorrer administrativamente, ocorrendo a suspensão da exigibilidade deste crédito, e pode não efetuar o pagamento do valor do crédito tributário, estando em mora, quando o ente da Federação deverá inscrevê-lo em certidão de dívida ativa, tornando o crédito exequível, com título executivo passível de exigibilidade para efetivar a cobrança do *quantum* devido por meio da ação de execução fiscal.

Em todas estas fases da obrigação como processo, deve sempre ser respeitado o princípio do devido processo legal, que deve ser adotado na esfera administrativa, dando oportunidade às partes da relação jurídica tributária, de se manifestarem, impugnando ou recorrendo, na forma e no prazo que a legislação autorizar.

A obrigação como processo no Direito Tributário pode ser representada, graficamente, da seguinte forma:



A OTp (obrigação tributária principal) nasce com o FG (fato gerador); com o lançamento constitui o crédito tributário, tornando exigível quando o SP (sujeito passivo) for notificado, e somente quando o SP (sujeito passivo) estiver em mora que nasce o direito de o SA (sujeito ativo) inscrever o crédito tributário em CDA (certidão de inscrição em dívida ativa), e com este título executivo extrajudicial o SA (sujeito ativo) ajuíza a ação de execução fiscal.

Nos próximos itens, este artigo jurídico irá tratar da origem da boa-fé objetiva, a juridicização do seu conceito, sua conexão com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, para chegar à conclusão de que será possível sua aplicação no Direito Tributário.

### 3. ORIGEM DA BOA-FÉ

#### 3.1 A Boa-fé no Direito Romano - *Bona Fide Iudicia*

O Direito Romano é o precursor do Direito da maioria dos ordenamentos jurídicos do Ocidente e, dentre eles, o do Direito brasileiro. Buscar no Direito Romano o entendimento do Direito vigente é compreender melhor a evolução dos institutos jurídicos e, em consequência, atribuir ao

Direito a dinâmica que a evolução histórica dele exige. As raízes da aplicação da boa-fé serão encontradas no Direito Romano, especificadamente nas chamadas *bonae fidei iudicia*, ações da boa-fé.

No antigo Império Romano, predominavam relações de clientela e em consequência a existência de deveres de lealdade e obediência ao *cliens*, chefe, em troca da proteção que lhe era dada pelo cidadão<sup>12</sup>.

Para melhor entendimento deste instituto são relevantes breves considerações a respeito da sistemática processual romana<sup>13</sup>.

O sistema romano foi um sistema de ações e não de direitos, como bem esclareceu JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES<sup>14</sup>:

*Hoje, temos um conceito genérico de ação, em Roma, ela era típica, isto é, a cada direito correspondia uma ação específica. Por isso, é certa a afirmação de que, em Roma, não se conheceu a actio, ação, mas, sim, as actiones, ações.*

Em Roma, havia três sistemas: *legis actionis*, *per formulas* e *cognitio extraordinaria*, que se sucederam cronologicamente, de acordo com os períodos pré-clássico, clássico e pós-clássico.

No sistema da *legis actionis*, ações da lei, a primeira prática conhecida em Roma era caracterizada pelo formalismo, pela tipicidade e pela oralidade.

O sistema *per formulas*, fundamentado como fórmulas escritas, é considerado menos formalista e, apesar de seu nome ter o sentido de algo imodificável, importava maior atuação do magistrado.

---

12 MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 111.

13 MÉNDEZ, Amélia González. **Buena Fe y Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 22/23: Nesta obra pode-se constar a evolução da boa-fé no âmbito processual do Direito Romano: “El antecedente histórico del concepto actual de buena fe se encuentra en el uso romano del término *fides*. La *fides* es un concepto de origen social cuyo significado en el mundo romano equivalía a la idea de lealtad a la palabra dada (*fit quod dicitur*).[...] Esta *fides* jurídica se transforma en *fides bona* en el ámbito del proceso, pues una vez surgido el conflicto entre las partes, permite la reclamación judicial exigiendo el cumplimiento de las obligaciones asumidas, lo que conduce a la concreción de la medida de responsabilidad por las actuaciones desleales y engañosas. En seguida esta *fides bona* de origen procesal, que no ha perdido su primigenio significado, se traslada al campo contractual y a la adquisición posesoria, que se convierten en su ámbito de actuación prototípico”. (Tradução própria: “O antecedente histórico do conceito atual de boa-fé se encontra no emprego romano do termo *fides*. A *fides* é um conceito de origem social, cujo significado no mundo romano equivalia a idéia de fidelidade a palavra dada (*fit quod dicitur*). [...] Esta *fides* jurídica se transforma em *fides bona* no âmbito processual, pois uma vez ocorrido o conflito entre as partes, possibilita a reclamação judicial exigindo o cumprimento das obrigações assumidas, ao se confirmar a existência de responsabilidade por atos desleais e enganosos. Em seguida esta *fides bona* de origem processual, que não perdeu seu significado primitivo, é trasladada ao campo contratual e para a posse, passando a ter a função típica hoje difundida).”

14 MOREIRA ALVES, José Carlos. **Direito Romano**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. I, p. 182.

Já no sistema da cognição extraordinária, encerra-se a fase conhecida por *ordo iudiciorum privatorum*, caracterizada pela divisão de instância, em que a decisão, em regra, não cabia a uma autoridade pública, do Estado, mas a um árbitro, cidadão particular, chamado de *iudex*, juiz popular.

Sobre o segundo sistema, *per formulas*, com procedimentos escritos, MICHEL VILLEY<sup>15</sup> esclarece que, com o surgimento de novas fórmulas oriundas do entendimento pretoriano, iniciou-se uma fase determinante para o desenvolvimento do Direito. Estas fórmulas que traziam procedimentos preestabelecidos, passaram a ser utilizadas como parâmetros aplicáveis em novos entendimentos.

Será no âmbito do sistema *per formulas*, no período romano clássico que surgem os *iudicia bonae fidei*, ou *actiones boane fidei*, que segundo FRANCISCO AMARAL, podem assim ser conceituadas:

*Os bonae fidei iudicia eram, precisamente, actiones civiles in personam (não in rem) cujo iudicium atribuía ao juiz uma grande margem de apreciação discricionária, isto é, o poder de estabelecer, a seu critério, tudo quanto o demandado devesse dar ou fazer com base no princípio da boa-fé*<sup>16</sup>.

No Direito Romano, a obrigação de agir com boa-fé não era estabelecida de forma expressa. Estava permeada nos principais mandamentos do Direito Romano: no viver honestamente, no não lesar terceiros e no dar a cada um o que é seu - *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alerum non laedere, suum cuique tribuere*, D.1.1.10<sup>17</sup>.

Sobre o papel do princípio da boa-fé, tanto no Direito Romano quanto no Direito atual, TERESA NEGREIROS<sup>18</sup> entende que este assume o conteúdo de uma espécie de cláusula sindicante geral utilizada pelo juiz em face de cada caso concreto. Conclui-se que, ao considerar a existência da boa-fé dentro do contexto do caso concreto sob análise, o magistrado poderá fazer justiça, pois terá a boa-fé como instrumento para o julgamento dos fatos.

15 VILLEY, Michel. **Direito Romano**, trad. port. de Fernando Couto. Porto: Resjuridica, 1991. p. 60.

16 AMARAL NETO, Francisco dos Santos. **A Boa-fé no Processo Romano**, in Revista Jurídica v. 1, nº 1 (novas séries), jan./jun. de 1995. UFRJ, Rio de Janeiro. p. 42 (*apud* NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-fé**, Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 40).

17 Cf. MARKY, Thomas. **Curso de Elementar de Direito Romano**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 13.

18 NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 40.

No mesmo sentido, CLÓVIS DE COUTO SILVA, ao analisar o papel do juiz frente a um novo fato, buscará nos princípios fundamentais do Direito os elementos individualizadores que, no passado já eram utilizados pelos pretores do Direito Romano:

*O princípio da boa-fé endereça-se sobretudo ao juiz e o instiga a formar instituições para responder aos novos fatos, exercendo um controle corretivo do Direito estrito, ou enriquecedor do conteúdo da relação obrigacional, ou mesmo negativo em face do Direito postulado pela outra parte. A principal função é a individualizadora, em que o juiz exerce atividade similar a do pretor romano, criando o Direito do caso (grifos nossos)<sup>19</sup>.*

Diante das funções que assume no processo, o princípio da boa-fé pode ser considerado pelo magistrado como uma vertente segura para bem julgar.

### 3.2 A Evolução da Boa-fé

O estudo da boa-fé apresenta particularidades próprias de um conceito metajurídico de abrangência polivalente. Dentre estas, cita-se a instabilidade de sua aplicação, traduzida por maior ou menor aceitação, dependendo do ramo do direito em que é aplicada. A consolidação da aplicabilidade do princípio da boa-fé aos fatos jurídicos se deu no século XX pela interação entre a ciência e a filosofia do Direito, entre o Direito e a moral e, especialmente, por força da jurisprudência, conforme preleciona AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ<sup>20</sup>.

O caráter jurídico da boa-fé, ou seja, a sua juridicidade, foi obra de um longo desenrolar iniciado no Direito Romano. Com o declínio do jusnaturalismo, com seus conceitos que estabeleciam a existência de um Direito objetivo e imutável, foi necessário que as correntes epistemológicas que o sucederam, buscassem outros referenciais que pudessem configurar o Direito como uma unidade dotada de integridade.

19 SILVA, Clóvis do Couto. "O princípio da Boa-fé no Direito brasileiro e português", in **Estudos de Direito Civil Brasileiro e Português**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 57 (*apud* NEGREIROS, Teresa, *Ibidem* p. 41/42).

20 MÉNDEZ, Amelia González. **Buena Fe y Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 15.

Estes novos referenciais, conforme relata AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ<sup>21</sup>, foram encontrados no conceito de Direito considerado como sendo um sistema. Tal ideia é a que particularmente passou a vigorar quando o Direito foi considerado como ciência que busca suas bases dentro de um ordenamento jurídico. Independentemente do matiz da escola jurídica, após o ocaso do jusnaturalismo, as fontes do conhecimento do Direito passaram a ser buscadas nas leis e nos costumes, estes últimos representativos da realidade social vigente.

No início do século XX, com o advento da prática judicial, *iudex rex*, a Lei como fonte do Direito teve sua força reduzida. Com a chegada da Escola do Direito Livre a função típica do magistrado, que é a de julgar, assumiu maior importância, pois este passou a utilizar juízos de valores, além dos recursos da Lei, na formação de sua livre convicção. Como consequência, as decisões judiciais passaram a ser mais livres, com risco de cometimento de arbitrariedades. Perante tal risco, surge uma questão a ser respondida pela doutrina: qual a metodologia capaz de coibir eventuais arbitrariedades?

A resposta veio com o desenvolvimento da teoria da argumentação que, nos anos cinquenta, apresentou critérios para avaliação de juízos de valor contidos numa decisão judicial. THEODOR VIEHWEG, na sua clássica obra *Tópica e Jurisprudência*, desenvolveu os chamados *topoi's*<sup>22</sup>, inicialmente descritos em Aristóteles, que assumiram relevante papel na hermenêutica jurídica, ao indicar o norte capaz de validar decisões judiciais baseadas em juízos de valores, dentre os quais se encontra o conceito da boa-fé.

Neste cenário, a segurança jurídica é ameaçada pela presença de elementos valorativos e morais que passam a comprometer a hegemonia dos postulados positivistas, anteriormente os únicos definidores da decisão judicial<sup>23</sup>. Como solução estabilizadora, os anglo-saxônicos buscaram

---

21 ROMANO, S. *El ordenamento jurídico*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. (apud MÉNDEZ, 2001. p. 17)

22 Trabalhando o raciocínio dialético, a Tópica parte de opiniões, tornando possível encontrar soluções para todo e qualquer problema. Para ARISTÓTELES nem todo problema pode assumir a natureza dialética, por exemplo, as evidências comprovadas. Aplicável em questões que envolvam conflitos de opiniões, a Tópica opera em situações em que há argumentos a favor e argumentos contra. Os tópicos (*topoi*), são as opiniões que *ajudam a encontrar as conclusões dialéticas*, e não dispensam o uso do pensamento dedutivo. [VIEHWEG, 1979, p. 25].

23 O método tópico de interpretação constitucional é criticado pela facilidade com que pode conduzir a um casuismo. CANOTILHO afirma que tanto o método tópico, quanto o método concretizador se direcionam para um pensamento orientado para a solução do problema. "O método concretizador afasta-se do método tópico, porque enquanto o último pressupõe ou admite o primado do problema perante a norma, o primeiro assenta-se no pressuposto do *primado do texto constitucional* em face do problema". [CANOTILHO, 1999, p.1138].

balizar o Direito através dos precedentes da *Common Law*<sup>24</sup>. No Direito Ocidental, ao se constatar que o ordenamento jurídico positivista se mostrava insuficiente para garantir a sustentação da segurança jurídica, dada a presença e muitas vezes a prevalecência dos critérios valorativos numa decisão judicial, buscou-se no constitucionalismo a supremacia normativa capaz de avalizar o *status quo* do Direito realmente aplicado na prática. A inclusão de conteúdo valorativo no texto das novas constituições, especialmente as europeias, foi a solução encontrada, capaz de instrumentalizar as decisões judiciais prolatadas, com base não apenas em preceitos positivistas, mas também na valoração judicial.

Com a constitucionalização dos princípios ficou, então, estabelecida a jurisprudência de valores ou jurisprudência de princípios, conforme relata AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ<sup>25</sup>. Tal movimento relembra a criação judicial do Direito, que ocorria na era dos antigos romanos, e cuja fonte de produção estava nos éditos dos pretores. A partir deste momento, com a Constitucionalização dos princípios, o conceito de boa-fé adquire força jurídica.

A grande acolhida obtida pelo princípio da boa-fé deparou-se, por outro lado, com posições cautelosas de alguns doutrinadores. A ampliação da força dos princípios acarretou o receio de que eventuais ambiguidades e abusos desestabilizassem a segurança jurídica. Entretanto, até mesmo doutrinadores relutantes quanto ao uso generalizado dos princípios gerais, perceberam sua importância na evolução do Direito, conforme a posição de A. NIETO descrita a seguir:

*El Derecho progresa cuando renuncia a sus caracteres aparentemente esenciales de claridad y previsibilidad y cuando debilita la garantía de la seguridad jurídica que ofrecen sus*

---

24 Em sentido contrário, cfr. Canotilho: "Os 'casos' constitucionais, julgados em tribunais ordinários ou constitucionais, conduzir-nos-iam ao problema do papel da jurisprudência como fonte de direito, tarefa a que não poderemos proceder aqui. Observar-se-á apenas que a questão de saber se o uso duradouro, pelos tribunais, de certos precedentes judiciais, constitui um *direito de juiz (Richterrecht)*, reconduzível a um direito constitucional consuetudinário de base jurisprudencial, deve merecer resposta negativa. Os próprios tribunais não estão vinculados a uma <<communis opinio>> por eles desenvolvida em jurisprudência anterior, tanto mais que desapareceram da ordem jurídica portuguesa os assentos dotados de força obrigatória geral (DL 329-A/95, de 12-10). A aceitar-se a tese de transformação de uma jurisprudência reiterada e uniforme em direito constitucional consuetudinário, então ter-se-ia de admitir que a mudança de corrente jurisprudencial já não seria possível e que os tribunais estariam vinculados aos precedentes judiciais em matéria constitucional. Estes precedentes só virão a ter importância decisiva quanto à declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral (art.281º/2), pois serão os precedentes jurisprudenciais do Tribunal Constitucional que o deverão levar a declarar a inconstitucionalidade de uma norma." (CANOTILHO, 1999, p. 802).

25 MÉNDEZ, Amelia González. **Buena Fe y Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 21.

*normas positivas, para lanzarse a las turbulências vitales y arriesgadas de los principios generales del Derecho.*<sup>26</sup>

Conforme se depreende da leitura do texto de A. NIETO, o progresso do Direito requer a coragem de se renunciar ao conforto que é assegurado por um Direito normativamente estável e de se lançar à busca de novos conceitos jurídicos lastreados nos princípios gerais do Direito. E isto de fato ocorreu com o princípio da boa-fé: seus efeitos no ordenamento jurídico ocidental só passaram a ser realmente percebidos quando os Constitucionalistas, inspirados em valores reclamados pela sociedade, incluíram-no, em conjunto com outros princípios gerais do Direito, no bojo das novas Constituições.

#### **4. A JURIDICIZAÇÃO DO CONCEITO DE BOA-FÉ**

A questão inicial a ser discutida no próximo item é a busca da fundamentação que possibilite atribuir à boa-fé o *status* de princípio geral do Direito. Com esta finalidade serão analisados determinados aspectos relativos aos princípios, os quais constituem o balizamento dos princípios gerais do Direito.

##### **4.1 O Princípio Geral da Boa-fé**

Como os princípios<sup>27</sup> são fundamentos dogmatizados pela Filosofia do Direito, é em DEL VECCHIO que se encontrarão as primeiras constatações sobre a juridicização do conceito de boa-fé. Segundo o filósofo, o primeiro requisito de fundamentação de um princípio do Direito é a constatação de sua presença ao longo de todo o corpo da doutrina. Para o autor italiano, o pensamento isolado de um único doutrinador não apresenta as condições para poder ser considerado como um princípio<sup>28</sup>. Por maior que seja a reputação científica de seu criador, um conceito intelectual isolado

---

26 NIETO, A. **Derecho Administrativo Sancionador**. Madrid: Tecnos, 1994, p. 39 e 40. (*apud* MÉNDEZ, 2001, p. 22): “O Direito progride quando renuncia a suas características aparentemente essenciais de clareza e previsibilidade e quando fragiliza a garantia da segurança jurídica que as normas positivas oferecem, para lançar-se nas turbulências vitais e arriscadas dos princípios gerais do Direito” (tradução própria).

27 Marcus Lívio Gomes conceitua princípios como “requisitos ou critérios de validade formal ou material a criação de normas jurídicas de cunho tributário, que condicionam o exercício válido da competência tributária”. GOMES, Marcus Lívio. **O valor da segurança jurídica e o princípio da anterioridade tributária**. In: SEMINÁRIO A REFORMA TRIBUTÁRIA, 1, 2004, Rio de Janeiro. Anais...Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ, p. 30.

28 DEL VECCHIO, G. **Los principios generales del Derecho**, p. 73, (*apud* MÉNDEZ, Amélia González. Buena Fe y Derecho Tributário, Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 26).

não tem o estofo necessário capaz de transformá-lo em um novo princípio do Direito. Apenas a disseminação do conceito através do corpo da doutrina possuirá o condão de transformá-lo em princípio geral do Direito.

O segundo requisito a ser satisfeito para um conceito ser considerado princípio geral do Direito, é estar impregnado de valores sociais, isto é: conter em si convicções éticas e morais que estejam consolidadas na consciência coletiva. Observa-se aqui uma das características de um princípio geral do Direito: sua mutabilidade. Como a própria realidade social, as convicções também passam por mudanças em função da época histórica em que são formadas no consciente coletivo. Assim, o que hoje é um princípio, amanhã poderá deixar de sê-lo.

Outras duas particularidades dos princípios jurídicos são, em primeiro lugar: constituem verdadeiros princípios técnicos, resultantes da experiência jurídica, fruto da jurisprudência. Como segunda particularidade, GARCÍA DE ENTERRIA preleciona que um princípio jurídico se consolida quando, concomitantemente, em torno dele surge uma nova instituição jurídica<sup>29</sup>. No caso específico da boa-fé, constata-se a ocorrência simultânea destas duas particularidades, o que permite classificá-la dentro da classe dos princípios jurídicos: Primeira, a boa-fé é, desde muito, um conceito técnico utilizado jurisprudencialmente na solução de casos concretos. Segunda, a instituição<sup>30</sup> que surge em torno da boa-fé é a do “homem médio”, cujo comportamento é descrito por SERGIO CAVALIERI FILHO:

*A comparação do fato concreto com o comportamento que teria adotado, no lugar do agente, um homem comum [...]. Jamais poderá ser exigido do agente [...] um comportamento que não seria aquele usualmente adotado pelo homem comum, a que os romanos davam a designação prosaica de *bonus pater familias*, e que é, no fundo, o tipo de homem médio*

---

29 GARCIA DE ENTERRIA e FERNÁNDEZ. **Curso de Derecho Administrativo**, v. I, p. 67 a 73. (apud MÉNDEZ, Amélia González. **Buena Fe y Derecho Tributário**, Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 26-27)

30 Sobre o fato de a boa-fé ser considerada uma instituição tem-se na lição de Miguel Reale: “...as normas da mesma natureza, em virtude de uma comunhão de fins, articulam-se em modelos que se denominam *institutos*, [...] Os institutos representam, por conseguinte, estruturas normativas complexas, mas homogêneas, formadas pela subordinação de uma pluralidade de normas ou modelos jurídicos menores [...] Quando um instituto jurídico corresponde, de maneira mais acentuada, a uma estrutura social que não oferece apenas uma configuração jurídica, mas se põe também como realidade distinta, de maneira ética, biológica, econômica etc [...] costuma-se empregar a palavra *instituição*. A não ser por esse prisma de maior *objetivação social*, envolvendo uma “infraestrutura” associativa, não vemos como distinguir um instituto de uma instituição.” REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 190-191.

*ou normal que as leis têm em vista ao fixarem os direitos e deveres das pessoas em sociedade.*<sup>31</sup>

Uma outra questão essencial sobre os princípios jurídicos refere-se a sua vigência. Um princípio jurídico é considerado vigente se efetivamente for constatada sua utilização pelos operadores do Direito e ao mesmo tempo, sua aceitação pela sociedade.

Interessante, também, é a discussão sobre quais são as semelhanças e as diferenças entre princípios gerais e normas ou regras jurídicas. A boa-fé, por exemplo, ao ser considerada como princípio geral apresentará a mesma força imperativa e prescritiva de uma norma jurídica. Aliás, este é um ponto sem divergência doutrinária: ambos, os princípios e normas, possuem a mesma força imperativa e/ou prescritiva.

Em recente obra, NAGIB SLAIBI FILHO delineou uma sequência de ideias importantes para que se possa verificar as diferenças entre princípios gerais e normas ou regras jurídicas. Afirma o autor que o dispositivo ou texto é o significado que expressa o comando, de onde o mesmo é extraído. Já a norma é a regra de conduta que se extrai do dispositivo, como nos dispositivos *não matarás, ou não fume*, mas a norma não se restringe ao dispositivo, este é a expressão gráfica, o significante; àquela o significado, o comando que se extrai do dispositivo.<sup>32</sup>

Após este esclarecimento, o referido autor classifica as normas em princípios e regras, de acordo com o grau de generalidade, aqueles com alto grau de generalidade, e as regras com grau relativamente menor<sup>33</sup>.

Neste sentido, verifica-se que nas normas jurídicas são encontradas as circunstâncias do fato que as correlacionam com situações concretas, restritas a uma gama limitada de ocorrências. Os princípios jurídicos, ao contrário, por serem mais genéricos ou abstratos, apresentam menos obstáculos para sua aplicação, ao possibilitar sua aplicação de forma mais simplificada pelos operadores do Direito e dentro de uma gama muito mais ampla de situações ou de suposições de fatos. É o que se constata com o princípio geral da boa-fé: sua aplicação vai desde o Direito Privado até o Direito Público, das obrigações às questões trabalhistas, às consumeristas, às fiscais, às tributárias, dentre outras.

<sup>31</sup> CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

<sup>32</sup> SLAIBI FILHO, Nagib. **Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 59-60.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 61.

As funções de um princípio geral do Direito como atesta DE CASTRO, derivam do fato de o princípio conter valores originados de sua condição de fonte do Direito. São suas funções: fundamentadora, interpretativa e integradora<sup>34</sup>. A primeira delas tem por objetivo atuar como embasamento de uma posição jurídica por parte dos operadores do Direito. A segunda função refere-se ao efeito hermenêutico de um princípio: auxilia na interpretação legal ou na avaliação do fato concreto. A última função, integradora, utiliza-se sempre que a lei contiver obscuridade ou que o ordenamento apresente lacunas ou omissões.

O art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil confirma a função integradora dos princípios gerais do Direito, utilizados pelo magistrado: constatada lacuna ou omissão normativa, os princípios fornecem os critérios para se encontrar a solução jurídica para um caso concreto.

Outra função diversa dos princípios gerais do Direito, não menos importante que as precedentes, é a de atuar como fiel da balança, ao se aferir a justiça de uma decisão. Qualquer ato jurídico que confronte um princípio pode ser objeto de recurso, geralmente favorável à parte que alega afronta ao princípio geral do Direito. Como os princípios estão imbuídos da legitimidade dos valores que representam e por apresentarem força de império, parte da doutrina tem se perguntado se cabe aos princípios a função corretora das normas jurídica ordinária. Em outras palavras, a pergunta é se é possível aplicarem-se os princípios *praeter legem* ou *contra legem*, ou se o juiz deve se limitar a aplicar o raciocínio lógico da subsunção do fato ao juízo hipotético?

Focando na discussão dos princípios gerais do Direito, especificamente, na do princípio da boa-fé, a questão proposta inicialmente será a determinação dos valores sociais que o fundamentam. Como resposta, uma grande variedade de valores é apontada pelos doutrinadores: a manutenção da palavra dada, a confiança, a lealdade, a consciência de atuar honestamente ou sem desejo de prejudicar terceiros, dentre outros. O que comprova, no decorrer dos séculos, a significação da *fides* romana como delimitador da boa-fé. Sua presença é uma constante em todos os ordenamentos jurídicos modernos.

Efetivamente, o que varia é a maior ou menor penetração do princípio da boa-fé nos vários ramos do Direito. Apesar de reconhecido como

---

34 DE CASTRO, F. *Derecho Civil de Españã*. Parte General. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 464-465 (apud MÉNDEZ, Amélia González. *Buena Fe y Derecho Tributário*, Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 29).

tal, o princípio da boa-fé logrou maior efetividade em determinados ramos que em outros, por exemplo, largamente aceito no ramo do Direito Privado, como no Direito Civil em Obrigações, encontra menor acolhida no Direito Público, por exemplo no Direito Tributário e Fiscal. A proposta desta pesquisa monográfica consiste em analisar a aplicabilidade do princípio da boa-fé no Direito Tributário tem sido algumas vezes tratada com surpresa e reservas, apesar de se constatar a sua presença na jurisprudência dos tribunais brasileiros.

A reserva e a surpresa demonstradas por alguns são frutos da desconfiança da utilização de cláusulas gerais na solução de problemas concretos, devido ao seu caráter indeterminado. Muitos acreditam que tal indeterminação pode implicar colisão com o princípio da segurança jurídica, valor maior a se preservar dentro de um ordenamento jurídico. É justamente aqui que se pretende apresentar a inovação, ou expressando de maneira mais direta: trabalhar na sistematização do princípio da boa-fé dentro do Direito Tributário. Se, como afirmam outros, o perigo está no uso de princípios gerais do Direito sem uma expressa delimitação de seu campo de atuação, então, por que não sistematizar a utilização jurisprudencial constatada do princípio da boa-fé, consolidando o princípio em modelos jurisdicionais aplicáveis a casos concretos futuros?

É de salientar que a segurança jurídica demonstrada pela tipicidade, pelo positivismo kelsiano deve ser revista, já que o Direito não evolui com o positivismo estático e, sim, com a abertura para novos valores.

A partir do momento em que se busca um novo valor e o aplica, como o princípio da boa-fé objetiva em Direito Tributário, momentaneamente, a segurança jurídica ficará instável, mas se estabilizará com a consolidação do princípio que envolve o novo valor.

Desta maneira, a tipicidade é afastada ocorrendo uma espécie de relativização, em vez da Lei, aplicar-se-á princípio, como forma de se fazer efetivamente justiça.

A resistência apresentada por alguns em aceitar a aplicação do princípio da boa-fé no Direito Tributário não persiste ao argumento de que uma das funções a ser desempenhada pelos princípios gerais é a de informadora do ordenamento jurídico, tanto no processo de sua construção, como no de sua aplicação. Nestas circunstâncias, o princípio da boa-fé é capaz de oferecer critérios para resolver questões primárias do Direito Tributário que teriam solução diversa se ausente o princípio da boa-fé como

informador. Como exemplo, cita-se o “perdimento de bens importados irregularmente”. Um consumidor de boa-fé que tenha adquirido tais bens em empresas comerciais regularmente estabelecidas mantém o direito de conservá-los, graças ao princípio da boa-fé atuando na sua função de informadora do ordenamento jurídico. Neste sentido, considere-se a seguinte posição doutrinária:

*Los principios jurídicos son los únicos que pueden ofrecer criterios para resolver las cuestiones primarias del Derecho. Determinan: el ámbito de lo jurídico y de lo extrajurídico; cuáles son las fuentes jurídicas, su rango respectivo y los requisitos que han de tener las normas derivadas de cada una; el método de interpretación de las normas, el modo de completarlas, etc<sup>35</sup>.*

Em outras palavras, a utilização dos princípios fundamentais do Direito se mostra imprescindível sempre que as normas positivadas forem insuficientes para dotar o Direito de sentido capaz de explicar o que é justo, como instrumentalidade necessária ao apaziguamento dos conflitos sociais. É justamente nestes momentos que os princípios adquirem a força de império e de prescrição similar a das normas e regras do Direito e, também, papel integrador utilizado pelo magistrado ao julgar e decidir, quando na ausência de fundamentos legais explicitamente estabelecidos.

Além das funções fundamentadora, interpretativa e integradora, Teresa Negreiros trouxe outra função para o princípio da boa-fé, a de limitar o exercício discricionário dos direitos que, no Direito Tributário, também, deve ser limitado este exercício, para evitar arbitrariedades, principalmente em fiscalizações tributárias. Afirmar a autora:

*[...] o princípio da boa-fé é visto por alguns autores como uma influência do Direito Público sobre o Direito Privado. Em certos sistemas jurídicos, à falta de desenvolvimento doutrinário da teoria do abuso de Direito, a boa-fé passa a servir como uma ponte para a transposição das restrições formuladas no campo do Direito Administrativo, relativas ao controle da dis-*

---

35 DE CASTRO, F. **Derecho Civil de España**. Parte General. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 474 (*apud* MÉNDEZ, Amélia González. **Buena Fe y Derecho Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 33-34). “Os princípios jurídicos são os únicos que podem oferecer critérios para resolver as questões primárias do Direito. Determinam: o alcance do que é jurídico e do que é extrajurídico; quais são as fontes jurídicas, e sua abrangência e os requisitos que as normas derivadas de cada uma das fontes devem satisfazer; o método de interpretação das normas, e o forma de completá-las, etc.” (Tradução própria)

*criconariedade dos atos praticados pelo poder público, para o campo do Direito contratual privado*<sup>36</sup>.

#### **4.2 Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua conexão com o Princípio da Boa-fé Objetiva**

O resultado de pesquisas empreendidas na busca da aplicação do princípio da boa-fé em Direito Tributário indicou que a “modelagem da boa-fé objetiva no Direito Público” apresenta característica essencialmente jurisprudencial.

A escassez de posições doutrinárias e a ausência de referências legais específicas sobre o tema comprovam, na prática, a abordagem da boa-fé restrita aos pretórios. A constatação merece, ao menos uma reflexão: Como uma cultura jurídica tradicionalmente apegada ao legalismo, como a brasileira, é capaz de se abrir em decisões judiciais, muitas vezes, *contra legem* em situações de presença da boa-fé objetiva nos litígios de Direito Tributário?

Na busca de razões que indiquem a resposta, uma primeira aproximação é encontrada nos princípios gerais do Direito, através do recurso de se efetuar um recorte teórico preliminar envolvendo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário.

A produção doutrinal brasileira se faz desenvolvida na abordagem destes princípios. Vários estudos tratam do assunto no campo constitucional. No entanto, seu exame no ramo do Direito Tributário se fazia carente até ser suprido pelo trabalho de RICARDO AZIZ CRETTON<sup>37</sup>.

A partir do trabalho do referido autor sobre a aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade encontram-se os elementos capazes de validar a aplicação do princípio da boa-fé nas decisões judiciais. Neste artigo, usa-se a ideia de uma pirâmide de princípios na representação da estrutura de sustentação da boa-fé.

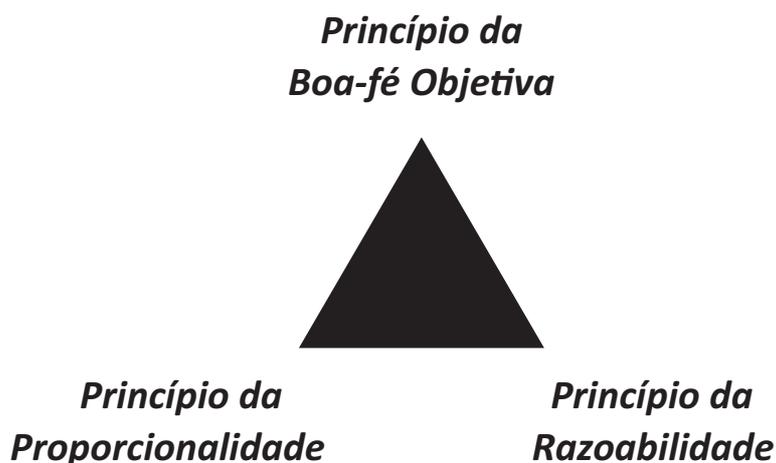
A partir deste recorte teórico, a boa-fé faz parte de uma pirâmide, cuja base é constituída pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tais princípios sustentam-na no vértice, conforme ilustrado na figura abaixo.

---

36 BEATSON, Jack, e FRIEDMAN, Daniel (coord.). **Good Faith and Fault in Contract Law**. Oxford: Clarendon Press, 1997, p. 263-88 (*apud* NEGREIROS, Teresa. **Teoria do contrato: novos paradigmas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 142).

37 CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

## O Princípio da Boa-fé Objetiva e sua base de sustentação



O princípio da boa-fé objetiva encontra sustentação para sua aplicabilidade em decisões judiciais em outros dois princípios gerais do Direito: O princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade. Estes dois princípios sustentadores, interpretando extensivamente, formam a base de uma pirâmide que sustenta no seu vértice o princípio da boa-fé.

Formando a base da pirâmide, encontra-se o princípio da razoabilidade. Este princípio liga-se à ideia do justo, afirma o referido autor. O razoável é considerado justo na conceituação popular. A ideia de algo razoável, de algo justo, implica estar em perfeita conformidade com princípios aceitos pelo senso comum e com juízos de valor geralmente aceitos. No campo tributário o senso comum entende que há justiça quando a razoabilidade está presente: considera-se justo pagar impostos e até mesmo multas razoáveis...<sup>38</sup>

Seria razoável, entretanto, o confisco de um bem por irregularidade no pagamento dos impostos incidentes sobre ele? E se tal confisco ocorrer quando o bem estiver na posse de um homem de boa-fé, cujo erro foi o de confiar na idoneidade do estabelecimento comercial que lhe vendeu o bem gravado de irregularidades tributárias? E a paralisação de um parcelamento de crédito tributário porque o contribuinte deixou de efetuar somente o pagamento de uma parcela? Estes exemplos mostram que a boa-fé como princípio sustenta-se na base da razoabilidade: é injusto, é irrazoável, no senso comum, confiscar uma merca-

---

38 Ob. cit. p. 15-18.

doria importada adquirida em estabelecimento comercial regularmente estabelecido; bem como deixar o ente da Federação de continuar a conceder o parcelamento tributário diante do inadimplemento de apenas uma parcela. E é nesta trilha que a jurisprudência pátria vem seguindo ao desconfigurar “o uso simplicista de precários indícios e precipitadas suposições como meios absolutos de prova ou instrumentos de inversão do *onus probandi*”.<sup>39</sup> O STJ tem estabelecido precedentes ao “comportamento fiscal simplista e redutor”, afirma o autor. E na linha do exemplo apresentado, tem-se a seguinte decisão:

*Tributário. Importação. Apreensão de mercadoria estrangeira adquirida no mercado interno. Pena de perdimento. Terceiro de boa-fé. Precedentes. A aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida para integrar o ativo imobilizado da empresa gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário. Recurso conhecido e provido. (RESP nº 0015073-DF, 2ª T., Rel. Min. Peçanha Martins, decisão de 27/4/94, DJ fr 15/8/94, p. 20.320).*

O que o STJ decidiu foi considerar que a aplicação da boa-fé, no caso concreto, foi sustentada pela razoabilidade. Esta inter-relação de princípios acabou predominando legitimamente, no entendimento do excelso pretório, sobre o comportamento legal do fisco que, na adjetivação de RICARDO AZIZ CRETTON, não passou de uma ação simplista e redutora...

O segundo princípio constituinte da base da pirâmide é o princípio da proporcionalidade, ou da proibição do excesso. Na lição do citado autor<sup>40</sup>, encontram-se os elementos que não devem faltar na sua configuração:

*Compõe-se o princípio da proporcionalidade de três máximas, elementos ou subprincípios: (1) idoneidade, pertinência, aptidão ou adequação (**Geeignetheit**) do meio empregado para atingir determinado fim de interesse público; (2) exigibilidade ou necessidade (**Erforderlichkeit**) da medida, que não deve ultrapassar os limites indispensáveis à conservação do*

---

39 Ibidem. p. 143-145.

40 Ibidem. p. 58.

*fim que se almeja (postulado do meio mais benigno); e (2) proporcionalidade stricto sensu (Verhältnismässigkeit), devendo a escolha do meio ou dos meios, no caso específico, considerar o conjunto dos interesses em pauta (postulado da ponderação).*

Realmente, a aplicação da lei deve guardar proporcionalidade com o fim a se atingir. A escolha dos meios para se atingir um fim deve considerar o conjunto de interesses em pauta. Assim, como multar um contribuinte que, de boa-fé, recolheu erroneamente um tipo de imposto quando o devido era outro? A multa seria um meio desproporcional para alcançar o fim almejado: recompor as finanças do Tesouro Público. Uma penalidade estaria sendo arbitrada de forma desproporcional: uma vez presente a boa-fé presume-se ausência de dolo e em consequência o simples recolhimento do *quantum* faltante será suficiente para atingir o objetivo da Lei Tributária: na presença de determinado tipo de fato aplica-se um imposto específico.

A fundamentação constitucional do princípio da proporcionalidade foi destacada pelo autor Paulo Bonavides<sup>41</sup>, que dedicou um capítulo de sua obra, **Curso de Direito Constitucional**, para tratar sobre o tema:

"A aplicação do princípio se insere, do mesmo passo, particularizado em figura de norma, nos seguintes lugares do texto constitucional brasileiro:

- Incisos V, X, e XXV do art. 5º sobre direitos e deveres individuais e coletivos; incisos IV, V e XXI do art. 7º sobre direitos sociais; § 3º do art. 36 sobre intervenção da união nos Estados e no Distrito Federal; inciso IX do art. 37 sobre disposições gerais pertinentes à administração pública, § 4º, bem como alíneas *c* e *d* do inciso III do art. 40 sobre aposentadoria do servidor público; inciso V do art. 40 sobre competência exclusiva do Congresso Nacional; inciso VIII do art. 71 da Seção que dispõe sobre fiscalização contábil, financeira e orçamentária; parágrafo único do art. 84 relativo à competência privativa do Presidente da República; incisos II e IX do art. 129 sobre funções constitucionais do Ministério Público; *caput* do art. 170 sobre princípios gerais da atividade econô-

---

41 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 434-435.

mica; *caput* e §§ 3º, 4º e 5º do art. 173 sobre exploração da atividade econômica pelo Estado; § 1º do art. 174 e inciso IV do art. 175 sobre prestação de serviços públicos."

Após esta menção expressa de dispositivos constitucionais o referido autor afirma que o princípio da proporcionalidade deve ser reconhecido de forma implícita na qualidade de princípio constitucional ou princípio geral de Direito. Assim, não se pode negar a sua existência no nosso ordenamento jurídico.

Concluindo o recorte teórico, o princípio da boa-fé encontra sustentação palpável quando cominado com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. A existência de uma possível interação entre estes três princípios, no caso concreto, levará a se concluir sobre a predominância da boa-fé, mesmo em situações *contra legem*. A força dos princípios, com seu amplo campo de cobertura, sem dúvida alguma, se mostrará superior ao estreito campo de subsunção de uma norma específica.

## 5. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O princípio da boa-fé, conforme descrito no item anterior, está presente no âmbito processual do Direito. Conforme ensina AMELIA GONZÁLEZ MÉNDEZ, a passagem da *fides* que se exige em certas relações jurídicas para a *fides bona* dos romanos ocorre sempre que for necessário satisfazer os interesses da parte que tiver prejuízos pela falta de lealdade da outra parte <sup>42</sup>.

Neste sentido, o princípio da boa-fé é invocado para reparar direitos lesados, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial.

O princípio da boa-fé a ser aplicado nas relações jurídicas de Direito Tributário será o da boa-fé objetiva:

*Não será a boa-fé subjetiva a ser aplicada como princípio jurídico para análise das relações jurídicas tributárias, porque estas são ex lege, decorrem da lei, não podendo o contribuinte ou responsável se excusar de pagar algum tributo alegando como defesa o desconhecimento da lei.*

---

42 Cf. MÉNDEZ, Amelia González. *Buena Fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 53.

*A boa-fé subjetiva é um estado; a objetiva ou boa-fé como regra de conduta é um dever – dever de agir de acordo com determinados padrões, socialmente recomendados, de correção, lisura, honestidade, para não frustrar a confiança legítima da outra parte<sup>43</sup>.*

Quando o contribuinte preenche os requisitos estabelecidos na Lei do Parcelamento tributário, não lhe pode ser vedado tal benefício, e mesmo que apesar de deixar de cumprir seu dever de pagar em dia todas as parcelas, caso não o faça, deverá ter oportunidade para justificar, já que diante do caso concreto, a ausência de pagamento ou pagamento em atraso das parcelas, pode decorrer de fato alheio à vontade do sujeito passivo, devendo ser ponderado pelo sujeito ativo, para poder chegar a conclusão de permanência ou não do parcelamento.

Com muito maior força, no entanto, o princípio da boa-fé é respeitado no decorrer do processo judicial, passando-se a exigir das partes respeito aos valores derivados do princípio da boa-fé. Por exemplo, as provas obtidas direta, ou indiretamente, por meio da violação dos direitos ou liberdades fundamentais são nulas.

A exigência da necessidade da observância do princípio da boa-fé, durante o processo, pode ser mais bem fundamentada com base no entendimento pretoriano do STS (Superior Tribunal) espanhol, de 8 de julho de 1981, na Ar. 3053: o juiz, como árbitro de um conflito de interesses, situação em que lealmente pugnam operadores do Direito e da justiça, deverá vigiar para impedir que, ao abrigo de tecnicismos e habilidades das partes, os direitos em disputa, ao serem reconhecidos e declarados, sejam divididos injustamente.

Neste entendimento, percebe-se a necessidade de o magistrado não se deixar impressionar por artimanhas fundadas em técnicas que permitam ao litigante de má-fé obter de sua decisão mais do que seria justo esperar do litígio em causa. Assim, o papel de relevância do princípio da boa-fé é o de manter a equidade dos interesses em disputa.

Devido às particularidades do Direito Público e das relações que disciplinam o interesse jurídico tutelado, pode parecer que a utilização da boa-fé na composição de conflitos apresente maior dificuldade que a de seu uso no Direito Privado. Tal impressão não procede: a Administração

---

43 MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 32.

Pública, ao atender os interesses gerais, com maior vigor ainda deverá observar a exigência de atuar com boa-fé, o que também deve se estender à sua relação com o administrado, e reciprocamente deste para com a Administração. Tanto os interesses públicos quanto os interesses privados, por princípio, não deverão conflitar com a presença da boa-fé das partes. Desta forma, considera-se particularmente factível invocar-se este princípio na tutela de direitos.

Analisando-se a jurisprudência contenciosa-fiscal dos tribunais brasileiros, observa-se que o princípio da boa-fé é invocado em diversas categorias de casos concretos: em relação ao exercício de direitos potestativos discricionários, de direitos potestativos expropriatórios, e no que concerne ao cumprimento de obrigações relativas a atos fiscais e tributários. Assim, face à constatação prática, conclui-se que o princípio da boa-fé encontrou campo de atuação dentro do Direito Tributário.

Entende-se que o princípio da boa-fé possui caráter de *ius commune* dentro do ordenamento jurídico brasileiro ao ficar estabelecido, no Código Civil/2002, a necessidade da boa-fé estar presente na interpretação dos negócios jurídicos, novidade sem correspondência no anterior Código Civil de 1916<sup>44</sup>. Desta forma, com este *status* de princípio geral de Direito que lhe assegura efeito em todo o corpo do ordenamento jurídico, torna-se igualmente mandatário que tanto o legislador tributário o considere na elaboração das leis, como o magistrado quando prolata suas decisões e a Administração Pública no exercício de suas atividades administrativas.

Em consequência, baseando-se no artigo 108, inciso I e § 1º, do CTN<sup>45</sup> (Código Tributário Nacional) seria até possível utilizar analogia<sup>46</sup> para a aplicação do artigo 113, primeira parte, do Código Civil, em Direito Tributário, caso a interpretação não resultasse na exigência de um tributo não previsto em Lei.

---

44 Art.113 do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406, de 10.01.2002): “Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

45 Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente na ordem indicada: I – a analogia. [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

46 TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 118: “Pela analogia aplica-se ao caso emergente, para o qual não existe previsão legal, a norma estabelecida para hipótese semelhante – *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*”. Entende-se não ser necessária a aplicação da analogia para a aplicação do princípio da boa-fé em Direito Tributário já que foi no item 1.3.1 desta pesquisa monográfica consagrado como princípio geral de direito. Todavia, marcamos a sua possibilidade por ser mais uma opção aos que tenham opinião divergente desta, e queiram um embasamento legal, ou seja, aos positivistas convictos.

A fundamentação legal da presença do princípio da boa-fé no Direito Tributário está na interpretação conjunta dos artigos 109 e 110 do CTN<sup>47</sup>, como afirmado por Aliomar Baleeiro “o conteúdo genérico do artigo 109 está desdobrado no artigo 110”<sup>48</sup>. Assim, tem-se que os princípios gerais do Direito Privado podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (artigo 109)”, e muito menos nos estabelecidas por normas constitucionais federais ou estaduais ou por Leis Orgânicas para definir ou limitar competências tributárias (artigo 110)<sup>49</sup>. Há duas possibilidades: primeira, o instituto de Direito Privado pode ser importado pelo Direito Tributário com a mesma definição que lhe atribuí o Direito Privado, como a compra e venda de bens imóveis continua a ser a mesma compra e venda, sem mudar para doação; segunda, somente quando a Lei Tributária quiser é que poderá, de modo expresso, modificar os institutos de Direito Privado.

Alerta Luciano Amaro<sup>50</sup> com a seguinte indagação [...] qual o efeito *tributário* decorrente da realização, por exemplo, de uma compra e venda imobiliária? Dispõe o art. 109, em sua parte final, que os efeitos tributários não deverão ser pesquisados com o emprego de “princípios gerais de direito privado”, porque estes ora visam à proteção de uma das partes no negócio jurídico, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade ou ensejando anulabilidade.

Todavia, não serão todos os princípios de Direito Privado que serão afastados do Direito Tributário, principalmente o da boa-fé, já que não tem nenhum impedimento constitucional e nem legal para a sua utilização no Direito Tributário, não deve ser rotulado como pertencente somente ao ramo do Direito Privado.

---

47 Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

48 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 685.

49 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 86: “Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas”. “[...]Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas”.

50 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 209.

Como bem afirmou Hugo de Brito Machado<sup>51</sup>, ao tratar da interpretação do artigo 109 do CTN, a questão cinge-se na autonomia do Direito Tributário. Ressalta-se haver duas correntes doutrinárias a respeito: os que sustentam a plena autonomia e consideram que os conceitos de Direito Privado não se prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada de suas origens. E os que defendem a unicidade do Direito alegam que os conceitos de Direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como no de qualquer ramo da Ciência Jurídica.

Insta dizer que em Direito Tributário não se pode filiar a uma corrente específica em virtude das peculiaridades de suas relações jurídicas, dependerá sempre do verdadeiro sentido da Lei ao ser aplicada em específico caso concreto. Não deve o legislador tributário criar conceitos pre-existentes por todo o ordenamento jurídico, já internalizado pelos aplicadores do Direito como, por exemplo, sucessão *causa mortis*, doação, compra e venda, locação e muito menos boa-fé, somente porque será aplicado numa relação jurídica tributária. Perquirir a real aplicação do princípio da boa-fé objetiva em Direito Tributário, em determinado problema<sup>52</sup> é que irá ser o ponto de partida inicial para sua solução.

Por último, ao se constatar a aceitação da presunção da boa-fé objetiva dentro da *práxis* jurisprudencial e com a evidência de sua aplicabilidade nas questões envolvendo obrigações, incluindo as de natureza fiscal, conclui-se que o princípio fincou definitivamente sua presença no Direito Tributário Nacional, submetendo tanto a Administração quanto os administrados aos efeitos de sua potestade.

## 6. CONCLUSÕES

A obrigação como processo pode ser analisada no Direito Tributário por meio de fases que deverão ser estudadas individualmente, como fez o autor Clóvis Veríssimo de Couto e Silva quando estudou a obrigação como processo no Direito Civil.

---

51 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 85.

52 Problema, segundo nossos célebres romanos, era conceituado como uma questão em aberto que envolve mais de uma solução. E o ponto de partida para esta solução pode ser tomado a partir de um instituto ou princípio de Direito Privado, caso seja viável, quem irá analisar isso, será o aplicador do Direito, especialmente o magistrado, quem tem o poder de decidir, de resolver o caso concreto ajuizado por meio de uma demanda.

Em todas as fases da obrigação como processo no Direito Tributário, deve sempre ser respeitado o princípio do devido processo legal administrativo.

Os gráficos trazidos neste artigo para tratar das fases da obrigação como processo no Direito Tributário, e da aplicação do princípio da boa-fé objetiva são somente a título de sugestão, de forma a tornar a abordagem do tema mais didática.

O princípio da boa-fé que deve ser aplicado no Direito Tributário é o da boa-fé objetiva, da conduta socialmente recomendada, e não o princípio da boa-fé subjetiva, do homem que ignora a lei, porque no nosso ordenamento jurídico é vedada a alegação de desconhecimento da lei para alegar o seu descumprimento.

O princípio da boa-fé objetiva espalha suas raízes por todo o corpo do Direito. Em alguns ramos, mais profundamente, em outros mais superficialmente. No Direito Tributário, a presença do princípio da boa-fé objetiva é muitas vezes limitada e se resume em proteger terceiros envolvidos em relações tributárias entre contribuinte e Estado e, algumas vezes, entre o próprio contribuinte e o Estado, o que deveria ser utilizado como regra e não como exceção. ❖

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed., Coimbra: Almedina, 1999.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

Código Civil Alemão. Traduzido por Souza Diniz. Rio de Janeiro: Record, 1960.

Código Civil Português. Portugal: Coimbra: Almedina, 1999.

Code Civil, *rédigée avec le concours* de Gilles Goubeaux e Philippe Bihl. 91. ed. Paris: Dalloz, 1992.

COUTO E SILVA, Clóvis Veríssimo de. **A obrigação como processo**. 4. Reimpressão. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

GOMES, Marcus Lívio. **O valor da segurança jurídica e o princípio da anterioridade tributária**. In SEMINÁRIO A REFORMA TRIBUTÁRIA, 1, 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópicos no processo obrigacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

MÉNDEZ, Amelia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MOREIRA ALVES, José Carlos. **Direito Romano**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. I.

NEGREIROS, Teresa. **Fundamentos para uma interpretação constitucional do princípio da boa-fé**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979.

VILLEY, Michel. **Direito Romano**, trad. port. de Fernando Couto. Porto: Resjurídica, 1991.