

# O princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária

André Pedreira Ibañez

---

**Resumo:** O artigo tem como escopo a abordagem da operatividade do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária. O primeiro capítulo tem início com o tratamento da obrigação tributária e dos sujeitos que a integram. Na sequência, o capítulo examina a obrigação tributária como processo dinâmico, a partir da análise do clássico “A Obrigação como Processo”, de autoria de Clóvis do Couto e Silva. O primeiro capítulo é encerrado com a abordagem do princípio da boa-fé objetiva, a partir de obras de autoria de António Menezes Cordeiro e de Judith Martins-Costa, que delimitam a boa-fé objetiva e exploram suas três funções. O segundo capítulo trata da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, utilizando como fundamento para essa aplicação a Constituição Federal e a Lei nº 9.784/99. Na sequência, tenta-se definir os limites aplicativos da boa-fé objetiva na obrigação tributária, a partir das três funções estudadas no capítulo anterior. O encerramento do capítulo se dá com o exame de jurisprudência atinente aos pontos abordados. Em termos conclusivos, verificou-se que a principal função a ser exercida pelo princípio em tela na obrigação tributária é a de limitação ao exercício de direitos subjetivos (função de controle), de forma a combater situações em que o fisco, escorado na letra fria da lei, busca se beneficiar através do exercício de posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. Ao final, é apresentado o reflexo desse contexto em julgados do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

**Palavras-chave:** Boa-fé objetiva. *Venire contra factum proprium*. Proteção da confiança. Segurança jurídica. Obrigação tributária

---

## Introdução

A evolução do direito tributário não permite que se continue a estudar a obrigação tributária sob o ponto de vista estritamente legal, pois a dinâmica da relação “fisco-sujeito passivo” tem se tornado cada vez mais complexa, impedindo que toda e qualquer resposta para eventuais controvérsias nessa relação seja encontrada na lei.

Dentro desse contexto evolutivo surge o princípio da boa-fé objetiva, largamente estudado no âmbito do direito privado, porém escassamente aplicado no direito tributário, justamente em decorrência do histórico excessivamente positivista desse ramo do Direito. Todavia, o contexto atual em que os contribuintes, além de se depararem com uma das maiores cargas tributárias do mundo, vêm-se compelidos a cumprir uma infinidade de obrigações acessórias exige que se inclua o tema da boa-fé objetiva no exame da obrigação tributária.

---

Bacharel em Direito pela PUCRS (2004). Especialista em Direito Empresarial pela UFRGS (2007). Mestre em Direito pela UFRGS (2012). Doutor em Direito pela UFRGS (2017). Advogado. Professor do Centro Universitário Metodista IPA e Membro Efetivo da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT. Endereço: Rua Bogotá, 676, ap. 401, Bairro Jardim Lindóia, CEP 91060-000, Porto Alegre/RS. Telefones: (51) 3517-4435 e (51) 99122-1099. E-mail: andre@andreibanez.com.br.

Dessa forma, o presente artigo tem como escopo a abordagem da operatividade da boa-fé objetiva na obrigação tributária, adotando-se um ponto de partida de caráter mais teórico para, ao final, do estudo, expor a forma como esse princípio pode ser aplicado na prática.

O artigo está dividido em dois capítulos, sendo que o primeiro terá início com o tratamento da obrigação tributária e dos sujeitos que a integram, explorando as figuras do sujeito ativo e do sujeito passivo. A importância desse ponto decorre do fato de o princípio da boa-fé objetiva decorrer, eminentemente, do comportamento das partes contratantes (no direito privado) e integrantes da obrigação tributária (no direito tributário). Assim, a conduta das partes irá definir o cabimento de aplicação do princípio da boa-fé objetiva, de modo que indispensável saber quem são essas partes.

Na sequência, o primeiro capítulo envereda pelo exame da obrigação tributária como processo dinâmico, a partir da análise do clássico *A Obrigação como Processo*, apresentada pelo saudoso professor Clóvis do Couto e Silva, quando se candidatou à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, no ano de 1964. Apesar de transcorridos mais de cinquenta anos desde a sua elaboração, a obra permanece atual, sendo que a linha adotada pelo autor permite o encaixe no âmbito da obrigação tributária.

E encerrando o primeiro capítulo, será abordado o princípio da boa-fé objetiva, a partir de duas obras clássicas do direito privado: *Da Boa-fé no Direito Civil*, de autoria de António Menezes Cordeiro, e *A Boa-fé no Direito Privado*, de Judith Martins-Costa. Essas duas obras terão o condão de delimitar a boa-fé objetiva, diferenciando-a da boa-fé subjetiva, e de expor as três funções que a boa-fé objetiva pode exercer: a) cânone-hermenêutico integrativo (função interpretativa); b) criação de deveres jurídicos (função integrativa); e c) limite ao exercício de direitos subjetivos (função de controle).

O segundo capítulo irá tratar especificamente da aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, utilizando como fundamento para essa aplicação a Constituição Federal e a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Na sequência tentar-se-á definir os limites aplicativos da boa-fé objetiva na obrigação tributária, a partir das três funções do princípio estudadas no capítulo anterior.

O encerramento do capítulo dar-se-á com o exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul acerca da matéria, de modo a verificar como esses Tribunais aplicaram o

princípio da boa-fé objetiva no âmbito da obrigação tributária, ainda que em alguns julgados o princípio em tela não seja expressamente referido.

Após o segundo capítulo serão apresentadas as conclusões do presente artigo, as quais, espera-se, possam, de alguma forma, contribuir para a evolução do estudo da matéria.

## 1 Os sujeitos que integram a obrigação tributária, a obrigação como processo dinâmico e o princípio da boa-fé objetiva

### 1.1 Os sujeitos que integram a obrigação tributária

O primeiro passo a ser dado para o estudo do tema proposto consiste no exame da legislação que conceitua a figura do sujeito ativo da obrigação tributária no âmbito do direito brasileiro. Trata-se, no caso, do Código Tributário Nacional, diploma legal com *status* de lei complementar que, em seu art. 119, determina que “[...] sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”<sup>1</sup>.

Conforme se verifica, o dispositivo legal estabelece dois requisitos para a qualificação do sujeito ativo como tal: a) que seja uma pessoa jurídica de direito público, e b) que seja titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação.

Ocorre que esses dois requisitos ensejam severas críticas da doutrina, na medida em que não estão adequados à realidade do direito tributário atual.

A necessidade de que o sujeito ativo seja uma pessoa jurídica de direito público gera questionamentos no terreno da parafiscalidade, em que entidades privadas, como as integrantes do chamado Sistema “S”<sup>2</sup> e os sindicatos, possuem interesse direto na arrecadação.

Paralelamente, a exigência que o sujeito ativo seja o titular da competência para determinar o cumprimento da obrigação tributária também é controversa, na medida em que nem sempre haverá concordância entre sujeito ativo e titular da competência, como bem ilustra a crítica de Luciano Amaro:

---

<sup>1</sup> BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

<sup>2</sup> O chamado “Sistema S” é composto por nove instituições de interesse de categorias profissionais, a saber: SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, SESC – Serviço Social do Comércio, SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo, SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, SESI – Serviço Social da Indústria, SEST – Serviço Social de Transporte, SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte e SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. SENADO FEDERAL. Senado Notícias. **Sistema S**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 12 jul. 2019.

O sujeito ativo é *da obrigação tributária*. Sua identificação deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo. Suponha-se a contribuição devida pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. É correto dizer que sua instituição cabe à União. Mas não se pode dizer que ela seja o *sujeito ativo da obrigação tributária*. Sujeito ativo da obrigação (bem como o sujeito passivo) há de ser alguém que esteja presente na relação jurídica obrigacional.<sup>3</sup> [Grifo no original].

O fato é que, para o presente estudo, o sujeito ativo a ser considerado é aquele ente responsável pela arrecadação do tributo, chamado usualmente de “fisco”.

Já o art. 121, parágrafo único, define os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, ou seja, quem são os obrigados ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

O referido dispositivo legal estabelece, em seus dois incisos, que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável. Examinando-se de forma mais atenta a figura do contribuinte, verifica-se que, segundo o parágrafo único, inciso I, do art. 121, do Código Tributário Nacional, é sujeito passivo da obrigação tributária principal, “[...] quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Paralelamente, segundo o inciso II do mesmo dispositivo acima referido, “[...] o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Assim, o grande diferencial entre contribuinte e responsável consiste no fato de o contribuinte estar intrínseca e diretamente relacionado com a situação que deu ensejo à ocorrência do fato gerador, enquanto o responsável é sujeito passivo da obrigação tributária única e exclusivamente por disposição legal.

De forma exemplificativa, Hugo de Brito Machado aborda essa diferenciação entre as duas espécies de sujeitos passivos:

Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufere a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é *contribuinte*,

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 319-320.

porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é *responsável*, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.<sup>4</sup> [Grifo no original].

No direito alemão, o § 33 I AO define que “[...] sujeito passivo é quem deve um tributo, é responsável por um tributo, deve deduzir e pagar um tributo por conta de terceiro, deve emitir uma declaração de tributo, prestar garantia, escriturar livros e registros ou preencher outras obrigações a si impostas através de leis tributárias”<sup>5</sup>.

Criticando a limitação conceitual do citado dispositivo, Klaus Tipke e Joachim Lang ponderam:

O conceito de sujeito passivo tributário não expressa suficientemente que ele abrange a totalidade de direitos e deveres, e na verdade de um lado como participante do processo tributário e de outro como participante da relação obrigacional tributária; este pode em particular, ser credor de um reembolso fiscal ou de uma restituição.<sup>6</sup>

A crítica elaborada pelos doutrinadores alemães mostra-se igualmente adequada para enfrentar o dispositivo do CTN, na medida em que não se verifica, no art. 121, menção ao conteúdo obrigacional que marca a relação “fisco-sujeito passivo”.

E na tentativa de se promover a adaptação de princípios de direito privado ao universo da obrigação tributária, apresenta-se como cabível uma releitura do tema, utilizando-se valiosas contribuições da doutrina civilista. Dentre tais contribuições, a tese de Clóvis do Couto e Silva<sup>7</sup>, que concebeu a obrigação como processo dinâmico é, sem dúvida alguma, de importância ímpar.

## 1.2 A obrigação tributária como processo dinâmico

No ano de 1964, ao candidatar-se à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Clóvis do Couto e Silva apresentou a tese “A Obrigação como Processo”, que, diante de sua peculiar abordagem, acarretou uma contundente mudança nos rumos do estudo do direito obrigacional.

Essa importantíssima contribuição trazida pelo renomado jurista, diante de suas inúmeras qualidades, não pode ficar limitada ao âmbito do direito civil, merecendo ser utilizada no estudo de outros ramos do direito, em especial, do direito tributário. Ocorre que a

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 142.

<sup>5</sup> ALEMANHA. **Abgabenordnung – AO**. Código Tributário, de 1º de janeiro de 1977. Disponível em: [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/). Acesso em: 25 maio 2019.

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 351.

<sup>7</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

obrigação tributária vem gradualmente superando certos dogmas oriundos de um passado excessivamente positivista, e tem trazido, para dentro do direito tributário, certos institutos e princípios que antigamente se encontravam vinculados única e exclusivamente ao direito privado. Dentre tais princípios, se destaca o da boa-fé objetiva, abordado por Clóvis do Couto e Silva da seguinte maneira:

A compreensão da relação obrigacional como totalidade ou como sistema de processos permite uma melhor e mais adequada inteligência dos elementos que a compõem, unindo-os todos por um laço de racionalidade. O número desses elementos foi expressivamente ampliado, no século, XIX, especialmente pela doutrina alemã, ao nos legar “o exame minucioso dos componentes estruturais da eficácia jurídica, colocando, ao lado do direito propriamente dito, a pretensão, a ação em sentido material, assim como os direitos formativos e as posições jurídicas, correspondendo aos primeiros o dever, a obrigação e a exceção do direito material”. A esse elenco o princípio da boa-fé agregou ainda os deveres anexos (*Nebenpflichten*), secundários ou instrumentais, que podem surgir “durante o curso e o desenvolvimento da relação jurídica e, em certos casos, posteriormente ao adimplemento da obrigação principal. Consistem em indicações, atos de proteção, como o dever de afastar danos, atos de vigilância, de guarda, de cooperação, de assistência”.<sup>8</sup>

Assim, analisando-se o vínculo obrigacional sob o ângulo da totalidade, passa o mesmo a ter sentido próprio, distinto do que teria pela soma de suas partes, de um compósito de direitos, deveres e pretensões, obrigações, ações e exceções. Se o conjunto não fosse diferente dos elementos que o compõem, o desaparecimento de um desses direitos ou deveres, embora pudesse não alterar o sentido do vínculo, de alguma maneira modificaria a sua estrutura. Deve-se contrastar que, mesmo adimplido o dever principal, ainda assim pode a relação jurídica perdurar como fundamento da aquisição (dever de garantia), ou em decorrência de outro dever secundário independente<sup>9</sup>.

Na relação obrigacional, os atos praticados por credor e devedor repercutem e ingressam no mundo jurídico, sendo dispostos e classificados segundo uma ordem, atendendo-se aos conceitos elaborados pela teoria do direito. Esses atos tendem a uma finalidade, a qual determina a concepção da obrigação como processo<sup>10</sup>.

A concepção da obrigação como processo, portanto, adequa-se apenas aos sistemas jurídicos que têm o nexu finalístico em destaque. Assim, nos sistemas que adotam a separação

---

<sup>8</sup> SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 10-11.

<sup>9</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. *Op. cit.*, p. 20.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 20-21.

absoluta entre direito das obrigações e direito das coisas, e nos sistemas em que a própria convenção transmite a propriedade, ainda que somente interpartes, mostra-se difícil considerar o desenvolvimento do dever como um processo<sup>11</sup>.

A unidade funcional e a separação relativa entre o direito das obrigações e o direito das coisas é que tornam possível considerar a obrigação como um processo, dando-lhe específico significado jurídico<sup>12</sup>.

O ordenamento jurídico, ao reger o nascimento e desenvolvimento do vínculo obrigacional, tem presente o sentido, o movimento e o fim da mesma relação, ou seja, o encadeamento, em forma processual, dos atos tendentes ao adimplemento do dever<sup>13</sup>.

O processo obrigacional é composto de duas fases: a do nascimento e desenvolvimento dos deveres e a fase do adimplemento, sendo que, nas obrigações que não se endereçam à transmissão da propriedade, o adimplemento se dá no plano do direito obrigacional<sup>14</sup>. É exatamente nesse ponto que se enquadra a obrigação tributária, na medida em que a satisfação da obrigação principal, mediante o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, se dá no plano do direito obrigacional, não acarretando a transmissão de propriedade.

Seria inviável definir a obrigação como ser dinâmico se não existisse separação entre o plano do nascimento e desenvolvimento, e o plano do adimplemento. A distância que se manifesta, no mundo do pensamento, entre esses dois atos, e a relação funcional entre eles existente, é que permite se considerar a obrigação como um ser dinâmico.

Além disso, o desenvolvimento da relação obrigacional, polarizada pelo adimplemento, está condicionado por certos princípios gerais, como o da autonomia da vontade e da boa-fé<sup>15</sup>. Ambos os princípios sempre foram muito afastados do direito tributário. Entretanto, essa situação vem sendo alterada no que diz respeito ao princípio da boa-fé, na medida em que se tem um considerável aumento de produção doutrinária e de abordagem jurisprudencial do tema.

Cabível neste ponto examinar de forma mais detalhada o princípio em tela, de modo a pavimentar o caminho para o exame de sua operatividade na obrigação tributária.

---

<sup>11</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 21.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 22.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 22.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 43-44.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 23.

### 1.3 O princípio da boa-fé objetiva

Para se falar em boa-fé objetiva, é indispensável que antes se promova a devida diferenciação da boa-fé subjetiva<sup>16</sup>, no intuito de evitar que ocorram as usuais confusões entre os dois institutos jurídicos.

Judith Martins-Costa fornece uma adequada definição dos dois institutos:

A expressão “boa-fé subjetiva” denota “estado de consciência”, ou convencimento individual de obrar [a parte] em conformidade ao direito [sendo] aplicável, em regra, ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se “subjetiva” justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé está a má-fé, também vista subjetivamente como intenção de lesar a outrem.

Já por “boa-fé objetiva” se quer significar – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao § 242 do Código Civil alemão, de larga força expansionista em outros ordenamentos, e, bem assim, daquela que lhe é atribuída nos países da *common law* – modelo de conduta social, arquétipo ou *standard* jurídico, segundo o qual, “cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade”. Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o *status* pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do *standard*, de tipo meramente subsuntivo.<sup>17</sup> [Grifo no original].

Dessa forma, é muito clara a diferença entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva. Contrapondo-se à má-fé<sup>18</sup>, na boa-fé subjetiva o sujeito crê que sua atuação se deu dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico. Já na boa-fé objetiva, se constata um modelo de conduta social que oriente o comportamento do homem reto (comum), de modo a agir de forma honesta, proba, leal, cooperativa, dentre outros atributos.

---

<sup>16</sup> Menezes Cordeiro realiza um estudo aprofundado da boa-fé subjetiva, tratando de seus aspectos hermenêuticos, de suas concepções psicológica e ética, de sua funcionalidade e de sua aplicação. MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 407-526.

<sup>17</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 411.

<sup>18</sup> A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ao dispor, no art. 54, sobre o prazo de decadência de cinco anos para a Administração anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, apresenta uma ressalva no sentido de que o prazo não seja aplicado se comprovada má-fé do administrado. Nesse caso, portanto, não há falar em boa-fé objetiva, mas sim em boa-fé subjetiva que, segundo o referido dispositivo, é presumida em favor do administrado. BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 12 maio 2019.



Tradicionalmente vinculado à esfera do direito privado, o princípio da boa-fé objetiva tem sofrido um constante alargamento de seu âmbito de aplicabilidade, ingressando, ainda que timidamente, na esfera do direito público, inclusive no direito tributário.

Nascida de uma tríplice raiz, a boa-fé tem origens no direito romano, no antigo direito germânico e no direito canônico, conforme lição de Judith Martins-Costa:

Não era desconhecida na Europa do século XVI a *bona fides* romana. Contudo, na Idade Média, e principalmente após a Recepção, havia o instituto romano sofrido um processo de subjetivação, conseqüência, entre outros fatores, do papel secundário que merecera na codificação justinianéia, e de já um certo contágio com a boa-fé canônica.<sup>19</sup> [Grifo no original.].

Clóvis do Couto e Silva, examinando o princípio da boa-fé, ressalta a sua importância na formação dos institutos jurídicos:

A influência da boa-fé na formação dos institutos jurídicos é algo que não se pode desconhecer ou desprezar. Basta contemplar o direito romano para avaliar sua importância. A atividade criadora dos magistrados romanos, restringida num primeiro momento ao *ius gentium*, e posteriormente estendida às relações entre os *cives*, através do *ius honorarium*, valorizava grandemente o comportamento ético das partes, o que se expressava, sobretudo, nas *actiones ex fide bona*, nas quais o árbitro do *iudex* se ampliava, para que pudesse considerar, na sentença, a retidão e a lisura do procedimento dos litigantes, quando da celebração do negócio jurídico.

Modernamente, fato similar ocorre com as chamadas cláusulas gerais que consagram o princípio da boa-fé, como o § 242 do BGB.<sup>20</sup> [Grifo no original.].

De fato, a boa-fé objetiva foi muito estudada no direito alemão, sendo de extrema relevância o teor do § 242 do BGB, segundo o qual o “[...] devedor está adstrito a cumprir a prestação tal como exija a boa-fé, com consideração pelos costumes do tráfico”<sup>21</sup>.

Apenas em 1990, com o advento do Código de Defesa do Consumidor, ingressou o princípio da boa-fé no corpo legislativo brasileiro. Mencionado nos artigos 4º, inciso III<sup>22</sup>, e

<sup>19</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 110.

<sup>20</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 32.

<sup>21</sup> No original: *Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern*. ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch – BGB**. Código Civil, de 1º de janeiro de 1900. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>22</sup> “Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:  
[...]

51, inciso IV<sup>23</sup>, da legislação consumerista, o princípio passou a ser largamente aplicado nos litígios envolvendo consumidores e fornecedores.

No âmbito jurisprudencial, cumpre fazer referência ao julgamento da Apelação Cível nº 591028295, realizado pela Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul<sup>24</sup>. Relatado pelo, à época Desembargador, Ruy Rosado de Aguiar Júnior, trata-se de *leading case* envolvendo a aplicação do princípio da boa-fé no direito brasileiro. O chamado “caso dos tomates”, envolveu a CICA (Companhia Industrial de Conservas Alimentícias) e um agricultor que recebia sementes da empresa, efetuava o plantio e depois entregava a colheita para industrialização. Entretanto, na safra de 1987/1988 a CICA entregou as sementes, porém decidiu não adquirir a produção, desconsiderando o trabalho dos agricultores que haviam realizado o plantio e detinham expectativa de alienação da safra. Diante disso, ponderou o relator que a CICA havia gerado expectativa para os potenciais contratantes, violando a boa-fé, na medida em que desconsiderou a confiança que os agricultores haviam depositado na fase pré-contratual, devendo indenizá-los.

Em relação às funções que a boa-fé objetiva exerce, cumpre referir que se trata de três funções bem delimitadas: a) cânone hermenêutico-integrativo (função interpretativa); b) criação de deveres jurídicos (função integrativa); e c) limite ao exercício de direitos subjetivos (função de controle).

Na condição de cânone hermenêutico-integrativo, atua a boa-fé “[...] como *kanon* hábil ao preenchimento de lacunas, uma vez que a relação contratual consta de eventos e situações,

---

III – harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores; [...]” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm). Acesso em: 26 abr. 2019.

<sup>23</sup> “Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que:

[...]

IV – estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade; [...]” *Ibid.*

<sup>24</sup> “CONTRATO. TRATATIVAS. ‘CULPA IN CONTRAHENDO’. RESPONSABILIDADE CIVIL. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA ALIMENTÍCIA, INDUSTRIALIZADORA DE TOMATES, QUE DISTRIBUI SEMENTES, NO TEMPO DO PLANTIO, E ENTÃO MANIFESTA A INTENÇÃO DE ADQUIRIR O PRODUTO, MAS DEPOIS RESOLVE, POR SUA CONVENIÊNCIA, NÃO MAIS INDUSTRIALIZÁ-LO, NAQUELE ANO, ASSIM CAUSANDO PREJUÍZO AO AGRICULTOR, QUE SOFRE A FRUSTRAÇÃO DA EXPECTATIVA DE VENDA DA SAFRA, UMA VEZ QUE O PRODUTO FICOU SEM POSSIBILIDADE DE COLOÇÃO. PROVIMENTO EM PARTE DO APELO, PARA REDUZIR A INDENIZAÇÃO A METADE DA PRODUÇÃO, POIS UMA PARTE DA COLHEITA FOI ABSORVIDA POR EMPRESA CONGÊNERE, AS INSTÂNCIAS DA RÉ. VOTO VENCIDO, JULGANDO IMPROCEDENTE A AÇÃO. (12FLS - D.)” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 591028295**. Quinta Câmara Cível, Relator: Ruy Rosado de Aguiar Júnior, julgado em 06/06/1991. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 15 mar. 2019.

fenomênicos e jurídicos, nem sempre previstos ou previsíveis pelos contratantes”<sup>25</sup>. Trata-se, no caso, da boa-fé objetiva fazendo o papel de bússola na interpretação contratual. O Código Civil, em seu art. 113, consagra essa função da boa-fé objetiva, ao estabelecer que “[...] os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”<sup>26</sup>.

A boa-fé objetiva também atua na criação de “deveres instrumentais ou laterais”, ou “deveres acessórios de conduta, deveres de conduta”, “deveres de proteção ou deveres de tutela”, expressões que, de forma direta ou indireta, vinculam-se com as denominações alemãs *Nebenpflichten* (Esser), *Schulzpflichten* (Stoll) e *weitere Verhaltenspflichten* (Larenz), já que a doutrina germânica foi a pioneira em seu tratamento<sup>27</sup>. Assim, a boa-fé objetiva enseja a criação de novos deveres na relação contratual, os quais se destinam a todos os contratantes. Judith Martins-Costa apresenta um ilustrativo rol de exemplos de deveres jurídicos criados pelo princípio da boa-fé objetiva:

[...] a) *Os deveres de cuidado, previdência e segurança*, como o dever do depositário de não apenas guardar a coisa, mas também de bem acondicionar o objeto deixado em depósito; b) *os deveres de aviso e esclarecimento*, como o do advogado, de aconselhar o seu cliente acerca das melhores possibilidades de cada via judicial passível de escolha para a satisfação de seu *desideratum*, o do consultor financeiro, de avisar a contraparte sobre os riscos que corre, ou do médico, de esclarecer ao paciente sobre a relação custo/benefício do tratamento escolhido, ou dos efeitos colaterais do medicamento indicado, ou ainda, na fase pré-contratual, o do sujeito que entra em negociações, de avisar o futuro contratante sobre os fatos que podem ter relevo na formação da declaração negocial; c) *os deveres de informação*, de exponencial relevância no âmbito das relações jurídicas de consumo, seja por expressa disposição legal (CDC, arts. 12 *in fine*, 14, 18, 20, 30 e 31, entre outros), seja em atenção ao mandamento da boa-fé objetiva; d) *o dever de prestar contas*, que incumbe aos gestores e mandatários, em sentido amplo; e) *os deveres de colaboração e cooperação*, como o de colaborar para o correto adimplemento da prestação principal, ao qual se liga, pela negativa, o de não dificultar o pagamento, por parte do devedor; f) *os deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte*, como, v.g., o dever do proprietário de uma sala de espetáculos ou de um estabelecimento comercial de planejar arquitetonicamente o prédio, a fim de diminuir os riscos de acidentes; g) *os deveres de omissão e de segredo*, como o dever de guardar sigilo sobre atos ou fatos dos

<sup>25</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 428.

<sup>26</sup> BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

<sup>27</sup> MARTINS-COSTA, *op. cit.*, p. 438.

quais se teve conhecimento em razão do contrato ou de negociações preliminares, pagamento, por parte do devedor etc.<sup>28</sup> [Grifo no original].

Essa função criadora de deveres instrumentais pode, ainda que de forma não muito evidente, ser extraída da cláusula geral do art. 422 do Código Civil, segundo a qual “[...] os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”<sup>29</sup>.

A terceira função da boa-fé objetiva, de limitação ao exercício de direitos subjetivos, diz respeito à coibição de abuso, da contrariedade, do aproveitamento da própria torpeza ou ilicitude, o que, no campo contratual, justifica e deduz-se, em última instância, da noção de sinalagma<sup>30</sup>.

No Código Civil Brasileiro, é possível extrair a função de limitação ao exercício de direitos subjetivos do art. 187, o qual 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”<sup>31</sup>.

Trata-se de função intrinsecamente vinculada com a teoria dos atos próprios, segundo a qual se entende que a ninguém é lícito fazer valer um direito em contradição com a sua anterior conduta, interpretada objetivamente segundo a lei, segundo os bons costumes e a boa-fé, ou, quando para o exercício posterior se choque com a lei, os bons costumes e a boa-fé<sup>32</sup>.

Dentro da teoria dos atos próprios, destaca-se o *venire contra factum proprium*, que a doutrina define como “[...] o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”<sup>33</sup>.

Assim, a proibição do *venire contra factum proprium* consiste na proteção de uma parte contra aquela que pretende exercer uma posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. Depois de gerar uma determinada expectativa, em razão de conduta seguramente indicativa de determinado comportamento futuro, há quebra dos princípios da lealdade e da confiança se vier a ser praticado contrário ao previsto, com surpresa e prejuízo à contraparte<sup>34</sup>.

<sup>28</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 439.

<sup>29</sup> BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

<sup>30</sup> MARTINS-COSTA, *op. cit.*, p. 464.

<sup>31</sup> BRASIL. *Op. cit.*

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 460.

<sup>33</sup> MENEZES CORDEIRO, António Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001. p. 742.

<sup>34</sup> AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. **Extinção dos contratos por incumprimento do devedor**. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE, 2004. p. 254.

O *venire contra factum proprium*, conforme será visto mais adiante, possui grande relevância para os debates que envolvem a aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, pois existem situações em que o contribuinte acaba surpreendido com certos comportamentos contraditórios dos entes fazendários.

Assim, apresentados os aspectos teóricos referentes ao princípio da boa-fé objetiva, mostra-se adequado o exame da aplicação do referido princípio na obrigação tributária, de modo a proteger o contribuinte contra comportamentos imprevisíveis do fisco, que, a exemplo dos entes privados, não pode *venire contra factum proprium*.

## 2 O princípio da boa-fé objetiva e a obrigação tributária

### 2.1 Aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária

A Constituição Federal, no art. 37, *caput*<sup>35</sup>, estabelece a moralidade como princípio geral da Administração Pública, sendo que da moralidade decorrem os princípios da boa-fé e da proteção da confiança<sup>36</sup> para aplicação no direito público, inclusive no direito tributário.

A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prevê expressamente, no art. 2º, parágrafo único, IV<sup>37</sup>, que a Administração Pública, nos processos administrativos, atuará segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Paralelamente, o art. 4º, II<sup>38</sup>, da mesma lei, estabelece como dever do administrado, proceder, perante a Administração, com lealdade, urbanidade e boa-fé. Muito embora não se trate de diploma legal que discipline a obrigação tributária, pode-se notar a introdução da boa-fé objetiva, através de seus deveres anexos, no âmbito do direito público.

<sup>35</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:  
[...].” BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 23 fev. 2019.

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 323.

<sup>37</sup> “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; [...].” BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 12 maio 2019.

<sup>38</sup> “Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

[...]

II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; [...].” *Ibid.*

A aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária é tema de crescente interesse da doutrina e da jurisprudência, na medida em que traz para dentro da relação jurídica tributária padrões de conduta (*standards*) a serem seguidos tanto pelos sujeitos ativos como pelos sujeitos passivos da obrigação.

Relevante consignar que o princípio da boa-fé só pode ser aplicado no universo da obrigação tributária se existir uma relação recíproca entre Estado e cidadão, ou seja, se a relação não puder mais ser caracterizada como Estado e súdito<sup>39</sup>. Assim, não se pode visualizar a figura do contribuinte como mero “pagador de impostos”, de modo a concebê-lo apenas como um sujeito de deveres, porém, desprovido de direitos. Deve-se ter em mente que não pode o contribuinte, na condição de cidadão, ficar à mercê da liberalidade do fisco de tomar decisões contraditórias que contribuam firmemente com a mais absoluta insegurança jurídica.

Dessa forma, esse ingresso da boa-fé objetiva na esfera do direito tributário acarreta uma série de consequências práticas, como a proibição de retroatividade de leis que agravam a imposição tributária, regras de não surpresa e de vedação de imprevisibilidade, a irreversibilidade do ato de lançamento por erro de direito e de valoração dos fatos, o caráter vinculante das informações e respostas das autoridades fazendárias feitas aos obrigados tributários, a proibição de revogação de isenções onerosas, a exclusão ou redução de multas em certos casos, a proibição de analogia na fixação do tipo tributário, dentre outras<sup>40</sup>.

Tanto os atos jurídicos do Poder Público de cunho geral e abstrato, como os atos de caráter individual e concreto, quando praticados, podem gerar legítimas expectativas no cidadão, que merecem proteção em nome da segurança jurídica e do Estado de Direito; essa proteção se dá pela aplicação dos princípios da tutela da confiança legítima e da boa-fé objetiva, que atuam obstaculizando os efeitos dos atos públicos contraditórios<sup>41</sup>.

Ao tratar de atos públicos contraditórios, ingressa-se na esfera do já referido princípio da vedação do *venire contra factum proprium*, que proíbe a adoção de comportamento posterior contraditório com comportamento previamente adotado. Muito embora não esteja positivado, o referido princípio é de extrema relevância para o direito tributário, sendo a própria ausência de positividade uma de suas principais prerrogativas, conforme opinião de Gabriel de Jesus Tedesco Wedy:

---

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 491.

<sup>40</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006. p. 78.

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 71.

A boa-fé objetiva tem fundamento constitucional. Assim, a sua aplicação não se deve restringir a relações contratuais ou mesmo a relações privadas, devendo se infiltrar por todos os ramos do direito. A falta de regulamentação positiva do *nemo potest venire contra factum proprium*, uma vez admitido o princípio, acaba por lhe facilitar a aplicação da cláusula geral da boa-fé naqueles campos em que ela não é aplicada rotineiramente, como na esfera extracontratual e em face da Administração Pública.

A proibição do comportamento contraditório aparece aí como expressão do princípio constitucional da solidariedade social, de forma direta ou por quaisquer meios que lhe sirvam de expressão mais concreta, como os princípios da igualdade e da moralidade administrativa.<sup>42</sup> [Grifo no original].

O princípio da boa-fé não funciona somente como regra de interpretação de deveres de esclarecimento e participação do contribuinte, mas produz um efeito gerador de Direito, assim, na fundamentação de deveres secundários, e um dever anulador do Direito nos casos do exercício inadmissível do Direito, por exemplo, na prescrição e no *venire contra factum proprium*<sup>43</sup>.

Os atos jurídicos realizados pelo fisco têm o condão de gerar, no universo de contribuintes, reais expectativas quanto à sua validade e às suas consequências. Tais expectativas, por serem legítimas e criadas pelo próprio Estado, devem ser protegidas pelo direito para que se tenha uma verdadeira justiça fiscal. É evidente que o ato praticado pelo fisco que enseje a adoção de determinado comportamento por parte do contribuinte, através de uma expectativa real e justa, deve e merece ser protegido e tutelado pelo direito.<sup>44</sup>

Mostra-se indispensável, entretanto, ressaltar a forma como os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva cumprem a sua função em relação a comportamentos contraditórios do Poder Público:

[...] (i) na hipótese de a expectativa ter sido criada por norma geral e abstrata, esta será protegida pelo *princípio da proteção da confiança legítima*; mas, (ii) na hipótese de a expectativa ter sido produzida a partir de norma individual e concreta, entra em jogo o *princípio da boa-fé objetiva*.<sup>45</sup> [Grifo no original].

<sup>42</sup> WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007. p. 323.

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 492.

<sup>44</sup> WEDY, *op. cit.*, p. 328.

<sup>45</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006. p. 76.

Conforme se verifica, se a legítima expectativa do contribuinte tiver sido despertada por uma norma jurídica de cunho geral e abstrato, a proteção se dá através do princípio da proteção da confiança legítima. Todavia, na hipótese de uma norma individual e concreta, destinada a uma situação específica, ter gerado expectativas legítimas para o contribuinte, entra em cena o princípio da boa-fé objetiva.

Realizada a abordagem teórica da matéria, apresenta-se como apropriado um exame casuístico da mesma, no sentido de que seja verificada a aplicação, em casos concretos, do princípio da boa-fé objetiva na relação “fisco-sujeito passivo”.

## 2.2 A jurisprudência

Uma situação que, via de regra, envolve uma demonstração da boa-fé do contribuinte é o procedimento de consulta no qual submete ao ente fazendário suas dúvidas a respeito da eventual tributação de determinado fato. Explorando a figura do contribuinte-consultante, Gabriel de Jesus Tedesco Wedy esclarece:

Para a consulta realizada pelo contribuinte ou interessado, somente haverá uma resposta e não duas ou mais. A partir da resposta oferecida pela Administração à consulta, o interessado não terá mais dúvida em relação à matéria fática posta à apreciação do Fisco. No caso de o interessado renovar a consulta acerca da matéria fática já esclarecida, estará atentando contra o princípio da boa-fé que deve sempre revestir as consultas formuladas à Administração. Todavia, se em resposta a consulta formulada pelo contribuinte a Administração evoluir, alterando seu entendimento inicial, impõe-se-lhe responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque. Neste sentido, entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal.<sup>46</sup>

Conforme salientado, o tema foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, mais especificamente no julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741, ementado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO – CONSULTA – INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta à consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007. p. 344.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2ENUME%2E+OU+13>



No caso, o contribuinte, por não saber o exato momento da incidência do ICMS, considerada a matéria-prima empregada na fabricação de álcool etílico carburante, endereçou consulta formal à competente autoridade fazendária, passando a recolher o tributo na forma definida pela Secretaria da Fazenda no resultado da consulta. Contudo, ao verificar que outro contribuinte da mesma atividade efetuava o recolhimento de forma bem menos severa, realizou uma segunda consulta respondida pelo ente fazendário em sentido diametralmente oposto, provocando prejuízos passíveis de indenização.

O Ministro Marco Aurélio, relator do acórdão, ao julgar o recurso favoravelmente ao contribuinte, enfatizou que “[...] a relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor”<sup>48</sup>.

O posicionamento do Ministro relator pode ser bem sintetizado no seguinte trecho do voto proferido:

No caso dos autos, a Recorrente, demonstrando inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé, fez-lhe uma consulta e, a partir dela, adotou procedimento que, em última análise, veio a implicar antecipação do recolhimento do imposto. Enquanto isso, empresas congêneres agiam de modo diverso, tendo como data própria não a da emissão da nota fiscal para entrega futura, em se tratando de imposto diferido, mas da efetiva saída do produto industrializado. Eis que a ora Recorrente, tomando conhecimento desse fato, voltou a consultar a Administração Pública e está, então, modificando a postura anterior, tudo indicando diante da admissibilidade, como correto, do que vinha sendo praticado pelas demais empresas, acabou por consignar que a data propícia seria não a da expedição da nota fiscal, mas a da efetiva saída da mercadoria.<sup>49</sup>

Conforme se verifica no caso referido, o modo de agir desorganizado do fisco, que prestou informações desencontradas, violou frontalmente o princípio da boa-fé objetiva, na medida em que dificultou sobremaneira o exercício da atividade econômica pelo contribuinte. No caso em tela a conduta do fisco inclusive afetou a concorrência do contribuinte com seus

---

1741%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2E%2E+OU+131741%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k>. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>49</sup> *Ibid.*

congêneres, sendo efetivamente acertada a decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no sentido de conceder indenização ao contribuinte pelos prejuízos sofridos.

No Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial nº 396.483/PR<sup>50</sup>, julgado pela Segunda Turma e relatado pelo Ministro Humberto Martins, envolveu situação em que a União pretendia, sem o procedimento jurídico adequado, desclassificar o registro que o contribuinte havia obtido no Ministério da Agricultura como produtora de sementes, para fins de tributação. Entendeu o relator que, tendo a União, através de seu Ministério, efetuado o registro da empresa como produtora de sementes, não poderia vir posteriormente a alterar tal situação, sem o procedimento jurídico adequado, sob pena de *venire contra factum proprium*, conforme o trecho final de seu voto:

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.

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

---

<sup>50</sup> “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 proprio*, tudo em razão da caracterização do abuso de direito. Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes. Recurso especial improvido.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200101459890&dt\\_publicacao=17/12/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007). Acesso em: 18 mar. 2019.

cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes.<sup>51</sup> [Grifo no original].

Muito embora o princípio da boa-fé objetiva não tenha sido expressamente mencionado no caso concreto, resta evidente o seu tratamento implícito no julgado. A União, ao atuar de forma contraditória com o comportamento previamente adotado, agiu de forma desleal e frustrou as legítimas expectativas do contribuinte.

Ainda no Superior Tribunal de Justiça, merece referência o julgamento do Recurso Especial nº 963.499/PR<sup>52</sup>, que envolveu ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ajuizada por espólio em 28 de junho de 2005 contra a União, visando se eximir do pagamento dos débitos relativos ao ITR incidente sobre a propriedade de uma fazenda. O fundamento da ação residia na ausência de detenção da posse e do domínio útil do imóvel rural desde 13 de dezembro de 1995, data em que foi invadido por 80 (oitenta) famílias do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra – MST.

Em seu voto, ponderou o Ministro relator que o autor foi diligente em relação à salvaguarda do seu direito, tendo inclusive obtido decisão liminar de reintegração de posse em 16 de fevereiro de 1996. Entretanto, a mencionada medida não foi cumprida pelo Poder Executivo do Estado do Paraná, o que motivou o autor a solicitar a Intervenção Federal, pedido que foi acolhido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná em 1º de abril de 2005.

Diante desse contexto bastante peculiar, enfatizou o Ministro relator a inércia do Poder Executivo:

A situação dos autos, portanto, demonstra que existe decisão judicial determinando a reintegração do imóvel ao autor há mais de 14 anos, inclusive com pedido de Intervenção

<sup>51</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiretor/?num\\_registro=200101459890&dt\\_publicacao=17/12/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiretor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007). Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>52</sup> “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.” *Id.* Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

Federal deferido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tal fato denota o esvaziamento da competência do Poder Judiciário, que fez o que lhe competia: deferir a retomada compulsória do imóvel rural.

Todavia, o Poder Executivo manteve-se inerte. Ainda, a circunstância de o INCRA ter oferecido mais de R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais) pelo imóvel confirma a perda da propriedade, se não jurídica, pelo menos fática, do bem em si e evidencia a irreversibilidade da situação.<sup>53</sup>

E, na sequência, salientou que essa posição contraditória do Estado viola os princípios da razoabilidade e da boa-fé objetiva:

Viola os Princípios da Razoabilidade e da Boa-fé Objetiva que o mesmo Estado que se omite na salvaguarda de direitos, mesmo após decisão judicial exigindo a sua intervenção protetória, venha a utilizar a aparência desse direito, ou o seu resquício, para cobrar tributos que pressupõem a incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

Pouco importa que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza.<sup>54</sup>

Já no Recurso de Apelação nº 70005342373<sup>55</sup>, oriundo da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, relatado pela Desembargadora Maria

---

<sup>53</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>54</sup> *Ibid.*

<sup>55</sup> “MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. GLOSA DE CRÉDITOS. OPERAÇÃO DE SAÍDA DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. OPERAÇÃO SUJEITA AO ICMS. APLICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. BOA-FÉ OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM. 1. O lançamento rege-se pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador. Art. 144 do CTN. Jurisprudência superveniente ao entendimento adotado pelo Fisco é inaplicável aos fatos geradores anteriores. 2. Se, ao tempo do aproveitamento de créditos de ICMS oriundo da aquisição de embalagens personalizadas, entendia o Fisco que a operação estava sujeita ao ICMS, é ilegal a glosa dos créditos aproveitados pelo adquirente fundada em decisão judicial superveniente ao fato gerador no sentido da não sujeição da saída dos referidos produtos ao ICMS. 3. Exigir o Fisco o estorno de créditos de ICMS aproveitados, oportunamente, pelo contribuinte, quando, à época da escrituração, entendia que as operações que os originaram estavam sujeitas ao ICMS, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui venire contra factum proprium. Hipótese em que a conduta anterior do Fisco criara, no contribuinte, legítima expectativa quanto à correção do creditamento realizado. Recursos desprovidos.” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003.

Isabel de Azevedo Souza, a questão da boa-fé objetiva foi expressamente suscitada. O referido julgado envolveu situação em que determinada empresa aproveitou créditos de ICMS decorrentes da aquisição de embalagens personalizadas, seguindo entendimento do fisco estadual. Contudo, valendo-se de decisão judicial superveniente, que declarou a não incidência do ICMS sobre serviços de composição gráfica nas embalagens plásticas personalizadas, o fisco glosou os créditos aproveitados oportunamente pelo contribuinte.

Segundo a relatora, o lançamento tributário não poderia subsistir, pois, à época do aproveitamento, o fisco considerava que as operações de saída de embalagens personalizadas estavam sujeitas ao imposto estadual. Merece transcrição o seguinte excerto do voto da Desembargadora relatora:

Incabível, portanto, o estorno dos créditos fundado em decisão judicial superveniente ao fato gerador. Como não havia óbice ao creditamento na época em que realizado, porquanto refletia o entendimento do Fisco, padece de ilegalidade a glosa fundada em jurisprudência superveniente ao fato gerador. Daí que, conquanto não atingido pela decadência, não tem aplicação, no caso, o disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Por último, assiste razão a MM. Juíza *a quo*, Dra. Marluce da Rosa Alves, ao fundamentar a sentença na violação à boa-fé. Com efeito, exigir o Fisco o estorno de créditos do ICMS aproveitados pelo contribuinte, oportunamente, quando, à época da escrituração, entendia que as operações que os originaram estavam sujeitas ao ICMS, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Isto porque a conduta do Fisco de defender, judicialmente, a incidência do ICMS nas operações de saída de embalagens personalizadas criara, no contribuinte, a legítima expectativa quanto à correção do creditamento realizado.<sup>56</sup>

Como se vê, a relatora verificou a ocorrência de contradição na conduta do fisco de, inicialmente, entender pela incidência do ICMS sobre a saída das mercadorias, acarretando o aproveitamento dos créditos pelo contribuinte, e, posteriormente, glosar tais créditos com fulcro em decisão judicial superveniente, configurando *venire contra factum proprium*, e violando, como consequência, o princípio da boa-fé objetiva.

Em outro julgado, a Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, apreciando a Apelação Cível nº 70027516210<sup>57</sup>, consignou o respeito

---

Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>56</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>57</sup> “ISS. BASE DE CÁLCULO. PARECER FISCAL. LANÇAMENTO. DIFERENÇAS. NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. IMPOSSIBILIDADE. BOA-FÉ OBJETIVA. VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.

ao princípio da boa-fé objetiva. No caso, a empresa, prestadora de serviços gráficos, que estava embasada em parecer exarado pelo fisco do Município de Viamão, no sentido da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza apenas sobre o valor do serviço prestado, veio a ser autuada de forma retroativa por não ter incluído na base de cálculo do imposto o valor dos materiais empregados.

Digno de transcrição o posicionamento adotado pela Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, também relatora desse acórdão:

Efetivamente, o parecer autorizava o Autor a calcular o tributo apenas tomando em consideração apenas o preço do serviço prestado, sem incluir o valor dos materiais empregados. É incontroverso que tal entendimento não se amolda à legislação tributária em vigor. Todavia, a própria Administração Fazendária reconheceu, na via administrativa o equívoco do parecer, conforme se lê da defesa administrativa de fls. 38/39, *verbis*: “como se trata de erro, a empresa se habilita a ajustar sua conduta doravante, mas não a ser penalizada por algo que não deu causa”. Ora, a superveniente alteração do critério jurídico para o cálculo do tributo não pode ter eficácia retroativa. Por isso, não poderia o Fisco ter lançado as diferenças do ISS decorrentes da não inclusão do valor dos materiais. Como bem destacou a douta Promotora de Justiça, a autuação esbarra no princípio da boa-fé objetiva. Isso porque exigir o Fisco as diferenças de ISS recolhido a menor com o expresse respaldo de parecer fiscal, viola o princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Ao orientar o parecer fiscal que o ISS incidiria “sobre o valor do serviço apresentado na nota fiscal, sendo desconsiderado neste caso a receita bruta (total da nota)”, criou no contribuinte a legítima expectativa quanto à correção do pagamento realizado.<sup>58</sup> [Grifo no original.].

Conforme se verifica, trata-se de hipótese em que o conteúdo da boa-fé objetiva foi privilegiado, em detrimento da previsão legal, que estipulava a tributação de forma mais onerosa em comparação com o entendimento manifestado pelo Município de Viamão em seu parecer.

---

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. É vedado ao Fisco conferir eficácia retroativa à superveniente alteração de critério jurídico para a cobrança de ISS em detrimento do contribuinte. Art. 146 do Código Tributário Nacional. Hipótese em que o Fisco exige diferenças de ISS recolhido a menor amparado em parecer exarado pela autoridade competente em violação ao princípio da boa-fé objetiva, porquanto constitui *venire contra factum proprium*. Violação da legítima expectativa do contribuinte quanto à correção do pagamento realizado. 2. Em se tratando de causa em que restou vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios são fixados de acordo com a apreciação equitativa do juiz. Hipótese em que os honorários fixados devem ser majorados. Recurso do Réu desprovido. Recurso do Autor provido.” RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70027516210**. Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 18/12/2008. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

<sup>58</sup> *Ibid.*

Inclusive, nesse contexto há o art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.<sup>59</sup>

Cuida-se de dispositivo que evidencia a preocupação do legislador com o respeito à legítima expectativa do sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, devidamente analisados os julgados, fica evidente que a jurisprudência tem encontrado fundamentos para a aplicação do princípio da boa-fé objetiva em favor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Outrossim, ainda que não esteja expresso nos referidos julgados, há algo em comum que os une, no que diz respeito à aplicação do princípio da boa-fé objetiva. Afinal, é visível a preocupação dos julgadores com a maneira pela qual se dá a relação entre Fisco e contribuinte, no sentido de que haja respeito do primeiro em relação à confiança que lhe é depositada pelo segundo.

Efetivamente, os julgados acima apresentados enaltecem (ainda que de forma tácita) os deveres instrumentais de lealdade e cooperação, que decorrem do princípio da boa-fé objetiva. Consequentemente, pode-se extrair uma regra segundo a qual o princípio da boa-fé objetiva deve ser aplicado sempre que se identificar uma potencial violação aos referidos deveres instrumentais por parte do fisco, com a possibilidade de ter que indenizar o contribuinte por danos que lhe tenha causado, na linha do verificado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741.

Encerrada a exposição dos temas propostos, parte-se para a apresentação das conclusões obtidas ao longo do presente artigo.

### **Conclusões**

A linha de abordagem aqui utilizada permitiu evidenciar a importância da aplicação do princípio da boa-fé objetiva no âmbito da obrigação tributária. Afinal, as controvérsias nessa seara normalmente podem ser dirimidas com amparo exclusivamente na lei. Entretanto, muitas vezes essa solução não irá produzir efetiva justiça no caso concreto, sendo extremamente importante a aplicação do princípio da boa-fé objetiva.

---

<sup>59</sup> BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

Nesse contexto, restou evidenciado que a grande função a ser exercida pelo princípio em tela na obrigação tributária é a de limitação ao exercício de direitos subjetivos (função de controle), de forma a combater situações em que o fisco, escorado na letra fria da lei, busca se beneficiar através do exercício de posição jurídica contraditória com o comportamento previamente assumido. E justamente nesse cenário destaca-se a vedação do *venire contra factum proprium*, que se mostrou como principal instrumento de que o sujeito passivo dispõe para ensejar a aplicação do princípio da boa-fé objetiva na obrigação tributária, em detrimento do interesse do Fisco.

A partir dessa aplicação do princípio, resta consolidada a ideia de que o fisco não pode gerar legítimas expectativas no sujeito passivo, a partir de normas individuais e concretas – como uma solução de consulta ou um parecer – para depois vir a frustrar essas expectativas através de uma mudança repentina e radical de posicionamento, contraditório com aquele previamente adotado.

Como consequência dessa linha de entendimento, restou evidenciado que, nos casos em que o sujeito passivo sofrer prejuízo em virtude da frustração de legítimas expectativas criadas pelo Fisco, nascerá, para aquele, o direito de ser indenizado por este, conforme verificado no exame do julgamento do Recurso Extraordinário nº 131.741.

Já no exame do julgamento do Recurso Especial nº 396.483/PR verificou-se a impossibilidade de um órgão adotar posição contraditória com outro órgão da mesma esfera da administração pública, na medida em que fazem parte de um mesmo ente tributante.

Mais do que isso, restou consignado que em casos de omissão estatal de uma esfera da Administração Pública, que impeça o exercício do direito de propriedade, não pode ser permitida a exigência de tributo sobre essa mesma propriedade, ainda que por outra esfera da administração. Esse o caso do Recurso Especial nº 963.499/PR.

A partir do exame do julgamento da Apelação Cível nº 70027516210, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, também ficou registrado que se o Fisco sinaliza o descabimento do pagamento de determinado tributo, não poderá, posteriormente, vir a realizar o lançamento desse mesmo tributo, sob pena de *venire contra factum proprium*.

Também restou esclarecido que orientações do Fisco em relação à composição da base de cálculo de tributo de sua competência não podem ser modificadas posteriormente em prejuízo do sujeito passivo, ainda que tais orientações tenham se dado em desacordo com a lei. Trata-se, no caso, do julgamento da Apelação Cível nº 70027516210, realizado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Como se vê, tamanha a relevância do



princípio da boa-fé objetiva no referido julgado, que veio a prevalecer quando ponderado com o princípio da legalidade.

Por fim, a partir dos julgados analisados, pode-se extrair uma regra segundo a qual o princípio da boa-fé objetiva deve ser aplicado sempre que for identificada uma potencial violação aos deveres instrumentais de lealdade e de cooperação por parte do fisco, com a possibilidade de ter que indenizar o contribuinte por danos que lhe tenha causado, na linha do verificado no Recurso Extraordinário nº 131.741.

### Referências

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. **Extinção dos contratos por incumprimento do devedor**. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE, 2004.

ALEMANHA. **Abgabenordnung – AO**. Código Tributário, de 1º de janeiro de 1977. Disponível em: [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/). Acesso em: 25 maio 2019.

ALEMANHA. **Bürgerliches Gesetzbuch – BGB**. Código Civil, de 1º de janeiro de 1900. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/>. Acesso em: 10 abr. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm). Acesso em: 26 abr. 2019.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 12 maio 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 396.483/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 02/08/2007, DJ 17/12/2007. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200101459890&dt\\_publicacao=17/12/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101459890&dt_publicacao=17/12/2007). Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 963.499/PR**. Segunda Turma, Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 19/03/2009, DJe 14/12/2009. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=963499&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 131.741**, Segunda Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 09/04/1996, DJ 24/05/1996. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28131741%2ENUM E%2E+OU+131741%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6obp78k>. Acesso em: 18 mar. 2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. A proteção da confiança legítima e da boa-fé no Direito. **Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, p. 71-83, ago. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 591028295**. Quinta Câmara Cível, Relator: Ruy Rosado de Aguiar Júnior, julgado em 06/06/1991. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 15 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70005342373**. Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 12/03/2003. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do RS. **Apelação Cível nº 70027516210**. Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 18/12/2008. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/site/busca-solr/index.html?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 18 mar. 2019.

SENADO FEDERAL. Senado Notícias. **Sistema S**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>. Acesso em: 12 jul. 2019.

SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 10-11.

SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. **Interesse Público**, Belo Horizonte: Fórum, n. 43, p. 319-350, maio/jun. 2007.