

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Guilherme Capelatto Jordão

BOA-FÉ OBJETIVA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Uma análise sob a perspectiva do Direito brasileiro

Porto Alegre

2017

GUILHERME CAPELATTO JORDÃO

BOA-FÉ OBJETIVA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Uma análise sob a perspectiva do Direito brasileiro

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre

2017

GUILHERME CAPELATTO JORDÃO

BOA-FÉ OBJETIVA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Uma análise sob a perspectiva do Direito brasileiro

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em 17 de agosto de 2017

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Orientador

Prof(a). Dr(a). Raquel Sparemberger

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Paulo Caliendo

RESUMO

O presente estudo busca analisar a influência do princípio da boa-fé objetiva nos limites do planejamento tributário, mormente no que se refere à possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos lícitos realizados pelos contribuintes com o objetivo de minorar a carga tributária. Sobre o tema, parte da doutrina nacional e da jurisprudência administrativa propõe uma releitura da autonomia da vontade, de modo que seriam ilegítimos os planejamentos tributários praticados com abuso do direito, neste compreendido suas diversas espécies, como abuso de formas, falta de propósito negocial, fraude à lei e demais patologias do negócio jurídico. A partir dessa constatação, a boa-fé assume papel de relevo, porquanto serve como elemento conformador da licitude do modo de exercício dos direitos subjetivos e formativos, atuando como verdadeiro fundamento de validade do abuso do direito. Assim, a compreensão dos limites do que pode ser considerado como lícito ou ilícito em matéria de planejamento tributário passa pela definição do conteúdo e da operatividade da boa-fé no Direito Tributário. Nessa tarefa, no entanto, a doutrina e a jurisprudência, de um modo geral, acabam por realizar uma transposição acrítica do conteúdo da boa-fé objetiva nas relações de Direito Privado, esquecendo-se que o *standard* de conduta exigido pela boa-fé é influenciado pelas demais normas de um determinado ramo normativo. No caso, as peculiaridades do Direito Tributário, tais como a força com que se liga aos princípios da segurança jurídica e da legalidade e a responsabilidade imposta à Administração Pública decorrente da presunção de legitimidade de seus atos, fazem com que a boa-fé objetiva assumam papel muito mais protetivo do contribuinte. Dessa forma, em que pese a boa-fé objetiva imponha limites ao exercício do direito do contribuinte de planejar suas atividades, esse limite não alcança a possibilidade reconhecer como ilícitos os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes no sentido de elidir a norma tributária.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Boa-fé objetiva. Elisão Tributária. Abuso do Direito.

ABSTRACT

The present study seeks to analyze the influence of the principle of objective good faith in the limits of tax planning, especially in relation to the possibility of disregarding licit legal acts and business carried out by taxpayers in order to reduce the tax burden. On the subject, part of the national doctrine and administrative jurisprudence proposes a re-reading of the autonomy of will, so that would be illegitimate the tax planning practiced with abuse of right, in this understood its various species, such as abuse of forms, fraud on the law and other pathologies of the legal business. Based on this observation, good faith plays an important role, since it serves as a constitutive element of the lawfulness of the way of exercising subjective and formative rights, acting as a true basis for the validity of abuse of right. Thus, the understanding of the limits of what can be considered licit or illicit in tax planning is defined by the content and operability of good faith in Tax Law. In this task, however, doctrine and jurisprudence, in a general way, end up performing an uncritical transposition of the content of good faith from Private Law relations, forgetting that the standard of conduct required by good faith is influenced by the other norms of a certain normative area. In this case, the peculiarities of Tax Law, such as the strength with which it is linked to the principles of legal certainty and legality and the responsibility imposed on the Public Administration arising from the presumption of legitimacy of its acts, make good faith assume a taxpayer's much more protective role. Thus, even though good faith limits the exercise of the right of the taxpayer to plan its activities, this limit does not reach the possibility to recognize as illegal the acts and legal business practiced by the taxpayers in the sense of avoiding the tax rule.

Keywords: Tax planning. Good faith. Tax avoidance. Abuse of right.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 BOA-FÉ OBJETIVA: APLICAÇÃO E FUNÇÕES NAS RELAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO	13
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS: A DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS ...	13
2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AS ORIGENS DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA.....	18
2.3 A NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE BOA-FÉ: A BOA-FÉ OBJETIVA E A SUBJETIVA.....	29
2.4 A APLICAÇÃO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO	37
2.4.1 As objeções à aplicabilidade da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público	37
2.4.2 Os fundamentos de validade para reconhecimento da incidência da boa-fé objetiva no Direito Público	48
2.4.3 A boa-fé objetiva e a proteção da confiança.....	54
2.5 AS FUNÇÕES DA BOA-FÉ OBJETIVA.....	60
2.5.1 Função Hermenêutica	62
2.5.2 Função integrativa.....	68
2.5.3 Função corretora do exercício jurídico	72
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA BOA-FÉ OBJETIVA.....	79
3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS INSTITUTOS DE DIREITO PRIVADO: NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL	79
3.1.1 Elisão, elusão e evasão fiscal	80
3.1.2 Institutos de Direito Privado e planejamento tributário: breves notas sobre simulação, negócio jurídico indireto, abuso do direito e fraude à lei	87
3.1.2.1 Simulação.....	87
3.1.2.2 Negócio jurídico indireto e simulação: necessárias distinções	89
3.1.2.3 Abuso do direito e fraude à lei.....	92

3.2 BOA-FÉ OBJETIVA, AUTONOMIA DA VONTADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	96
3.3 O COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO NO DIREITO COMPARADO.....	100
3.3.1 O “Abuso de Formas” no Direito alemão.....	102
3.3.2 O modelo francês do “Abuso do Direito”	107
3.3.3 A teoria do <i>Business Purpose</i> no Direito norte-americano.....	110
3.4 O COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	115
3.4.1 O cenário legislativo	115
3.4.2 A teoria do abuso do direito e seu cabimento no Direito Tributário brasileiro: a posição da jurisprudência administrativa.....	117
3.4.3 A teoria do abuso do direito e seu cabimento no Direito Tributário brasileiro: a posição da doutrina	122
3.5 OS CONTORNOS DADOS PELA BOA-FÉ OBJETIVA AO TEMA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.....	129
3.5.1 A boa-fé como fundamento de validade do abuso do direito em matéria de planejamento tributário: a tradicional visão da doutrina.....	129
3.5.2 A boa-fé objetiva como norma relacional	134
3.5.3 A boa-fé objetiva não serve de fundamento de validade para afastar planejamentos tributários que não envolvam simulação.....	136
4 CONCLUSÃO	147
REFERÊNCIAS.....	154

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 instituiu um Estado Social de Direito, impondo ao Poder Público o cumprimento de uma série de prestações positivas, como a redução das desigualdades regionais, erradicação da pobreza, direito à saúde, dentre outras. Diante de tantos deveres impostos ao Estado, a atividade tributária, como forma de obtenção de recursos para custeio de suas funções constitucionalmente atribuídas, torna-se imprescindível. No entanto, a mesma Constituição assegura aos administrados, em geral, e aos contribuintes, em particular, uma série de direitos e garantias fundamentais que funcionam como limitação ao exercício desta atividade tributária, sendo muitos destes realçados quando da delimitação do sistema constitucional tributário.

Dentro dessa dicotomia social e jurídica, encontra-se o tema do planejamento tributário e seus limites.

O direito de auto-organização da atividade econômica é pressuposto fundamental de qualquer Estado Democrático de Direito, sendo, no caso brasileiro, inclusive, fundamento da ordem econômica, conforme o artigo 170 da Constituição Federal. No entanto, o seu reconhecimento como direito fundamental não significa que inexistam limites relacionados ao modo de seu exercício.

O ordenamento jurídico brasileiro, seguindo os rumos já iniciados em outros países, sofreu diversas alterações que vêm exercendo forte influência no que se refere aos limites do planejamento tributário. Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi introduzido o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que, em suma, autorizaria a Autoridade Fazendária a desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com o intuito de dissimular o fato gerador. No ano seguinte, com o Código Civil de 2002, passou-se a reconhecer como ilícito o exercício dos direitos, quando exercidos de forma contrária aos limites impostos pelos bons costumes, pelo fim econômico ou social ou pela boa-fé, nos termos do artigo 187.

A partir de então, ganhou força o discurso da aplicabilidade da teoria do abuso de direito em matéria tributária, como instrumento para tentar limitar a autonomia privada dos contribuintes no que se refere à organização ou à reorganização de sua

atividade econômica. Assim, os planejamentos tributários realizados com a adoção de negócios anormais, não usuais ou indiretos seriam considerados ilícitos se verificado que sua única ou primordial finalidade fosse reduzir, afastar ou postergar a obrigação tributária. Isso porque, ao assim proceder, o contribuinte estaria excedendo os limites ao exercício do direito de auto-organização da atividade econômica impostos pelo ordenamento, violando o espírito da lei tributária e frustrando o interesse da coletividade.

Nesse contexto, a utilização das expressões “abuso de formas”, “abuso de direito”, “propósito comercial”, dentre outras, passaram a ser invocadas como pretexto para o combate ao planejamento tributário, sem respeitar o rigor científico necessário à criação de um estado de segurança para os contribuintes.

Diante desse cenário, questiona-se: Quais seriam os limites à autonomia privada do contribuinte em matéria de planejamento tributário? Em outras palavras, deveria ser reconhecida como ilícita a conduta do contribuinte que, analisando o ordenamento jurídico, organiza a sua atividade e, de forma lícita, evita a realização da hipótese de incidência tributária? Ou o fato de o contribuinte esquivar-se de um tributo, que, em uma situação de normalidade, seria devido, deveria ser reconhecido como abuso do direito de auto-organização e, portanto, como ilícito?

Nesses casos, a boa-fé objetiva assume papel de extrema importância para a obtenção dessas respostas, ao apresentar-se como instrumento hábil para definição das balizas do regular exercício do direito de auto-organização em matéria tributária, fornecendo os elementos para a identificação do que pode e deve ser considerado como comportamento abusivo para fins de planejamento tributário.

A evolução da noção de boa-fé desde o Direito romano, com os alicerces conceituais e semânticos da *fides* romana, que serviriam de base para a *bona fides* até os dias atuais, revelou a sua capacidade de operar nas mais diversas áreas do ordenamento jurídico, tornando complexa a tarefa de identificação de todas as formas de sua manifestação. Em razão dessa multifuncionalidade, a boa-fé assumiu, basicamente, duas feições distintas, a objetiva e a subjetiva.

Se de um lado, a boa-fé subjetiva pode ser entendida como o estado de ignorância, de crença errônea acerca da regularidade de determinado fato ou posição

jurídica, que, caso verificada, funciona como pressuposto para a atribuição de direitos subjetivos, a boa-fé objetiva estabelece um estado de coisas a ser atingido, fundado na honestidade, na retidão, na lealdade e, principalmente, no respeito àquilo que foi pactuado previamente entre as partes da relação, sendo irrelevante o estado intelectual do sujeito. Ou seja, estabelece o *standard* de conduta que deve ser objetivamente exigido das partes de uma relação.

É dentro desse prisma objetivo que a boa-fé oferece elementos importantes para a definição dos limites do planejamento tributário. Assim, a presente dissertação pretende avançar sobre esse tema, com o objetivo principal de demonstrar como o princípio da boa-fé objetiva atua na conformação do exercício do direito do contribuinte em organizar a sua atividade econômica, indicando os rumos para a compreensão dos limites do planejamento tributário.

A investigação justifica-se, em primeiro lugar, pela importância que a doutrina tem na compreensão desse tema, mormente pelo fato de a discussão referente à validade ou não dos planejamentos tributários dificilmente chegar ao crivo do Poder Judiciário. É difícil cravar, com precisão científica, o motivo da carência de pronunciamentos judiciais, mas, certamente, pode-se citar a influência dos altos custos envolvidos na judicialização da questão, bem como a recorrente edição de parcelamentos especiais com a concessão de desconto de multas, juros e prazos alargados de pagamento.

Além disso, o presente trabalho justifica-se pela carência de estudos destinados ao tema na doutrina brasileira, que parece relegar a análise e a concreção do princípio da boa-fé a um segundo plano, deixando de enfrentar questões essenciais à sua aplicação. Isto é, na grande maioria dos trabalhos sobre o tema, observa-se a tendência de utilizar o princípio da boa-fé como argumento retórico, confundindo as feições objetivas e subjetivas, sem definir os critérios que pautam a sua utilização, quando não se limitam a replicar a sua operatividade nas relações de Direito Privado, sem considerar que sua força normativa depende das demais normas aplicáveis à relação jurídica analisada.

Ademais, questões como as origens da transposição do princípio da boa-fé para o Direito Público, quais os meios necessários à sua promoção e, até mesmo, quem,

como e quando se pode invocá-lo como mecanismo de tutela de direitos são raramente abordadas pela doutrina e pela jurisprudência. Ocorre que a crescente evolução do Brasil no cenário econômico mundial veio acompanhada do aumento considerável da complexidade – e obscuridade – das legislações tributárias, surgindo a indispensável necessidade de tutelar os administrados contra a “aplicação fria da lei” pela Administração Tributária.

Diante desse cenário atual, surge, de modo cada vez mais evidente, a necessidade de se estudar e especificar os efeitos e as consequências da aplicação do princípio da boa-fé no âmbito das relações jurídico-tributárias e, no caso, no que se refere ao tema do planejamento tributário.

Nesta investigação, o plano de exposição da matéria será feito em dois capítulos.

No primeiro capítulo, buscar-se-á construir uma base teórica sólida para a compreensão da operatividade da boa-fé objetiva dentro do tema do planejamento tributário. Dessa forma, serão abordadas, inicialmente, as diferentes espécies normativas (regras, princípios e postulados), ponderações que servirão de base para posicionar a norma ora objeto de análise. Em seguida, buscar-se-á, nas bases do Direito romano, elementos valiosos para a compreensão do surgimento e do desenvolvimento da noção de boa-fé. Após, examinar-se-á o conceito contemporâneo do princípio da boa-fé, buscando diferenciar as suas feições subjetivas e objetivas, com o intuito de delimitar o objeto da investigação. Ultrapassadas essas primeiras ponderações, será analisado o cabimento ou não da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular, buscando-se analisar os principais argumentos contrário à sua aplicação nesses ramos do Direito, bem como apontar quais são os fundamentos que autorizam o seu reconhecimento como norma aplicável ao Direito Público e Tributário. Ainda, buscar-se-á traçar as semelhanças e as diferenças entre os princípios da boa-fé e da proteção da confiança, visando contribuir no processo de depuração conceitual de ambos, que, muitas vezes, são tratados como sinônimos. Por fim, no primeiro capítulo, serão analisadas as funções da boa-fé objetiva nas relações em geral, apontando qual o seu conteúdo normativo nas relações de Direito Tributário.

Já na segunda parte da investigação, ingressando propriamente no tema do planejamento tributário, buscar-se-á estabelecer a distinção entre os conceitos de elisão, elusão e evasão fiscal, bem como de importantes institutos de Direito Privado (simulação, negócio jurídico indireto, abuso de direito e fraude à lei), que são constantemente suscitados pela doutrina e jurisprudência administrativa para justificar ou afastar a legitimidade dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes. Após, buscar-se-á, de forma sintética, estabelecer a relação entre a evolução das sociedades e a tributação, demonstrando que, a partir da afirmação do Estado Fiscal contemporâneo, a autonomia da vontade como fundamento da liberdade de atuação dos agentes econômicos passa a ser vista sob um novo viés, servindo a boa-fé objetiva como elemento conformador do exercício do direito de auto-organização da atividade econômica. Avançando no tema, buscar-se-á demonstrar como ele é tratado no Direito Comparado, a partir da análise do ordenamento de países (Alemanha, França e Estados Unidos) cujas teorias de combate ao planejamento tributário são recorrentemente suscitadas pela doutrina e jurisprudência brasileira. Na sequência, serão apresentados os cenários legislativo, jurisprudencial e doutrinário no Direito brasileiro em torno da possibilidade de descon sideração de atos e de negócios jurídicos não usuais, anormais ou desprovidos de propósito comercial e sua relação com a teoria do abuso do direito. Ao final do segundo capítulo, demonstrar-se-á, então, a posição tradicional da doutrina em relação ao tema da boa-fé objetiva e os limites de planejamento tributário, buscando responder se a boa-fé objetiva pode e em qual medida ser invocada como fundamento de validade das diversas teorias suscitadas para invalidar planejamentos tributários lastreados em atos e em negócios jurídicos lícitos, mas que, por se valerem de lacunas da lei, teriam “frustrado” o seu espírito.

Por fim, serão apresentadas as conclusões obtidas a respeito dos temas desenvolvidos ao longo desta dissertação.

2 BOA-FÉ OBJETIVA: APLICAÇÃO E FUNÇÕES NAS RELAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS: A DISTINÇÃO ENTRE REGRAS E PRINCÍPIOS

O presente trabalho tem como objetivo analisar a influência do princípio da boa-fé objetiva nas relações de Direito Tributário, principalmente no que se refere à controvertida questão dos limites do planejamento tributário, buscando oferecer elementos que auxiliem a correta compreensão da matéria. Para que seja possível tal tarefa, no entanto, é indispensável a fixação de algumas premissas teóricas do que possa efetivamente ser considerado como princípio jurídico.

A tarefa não é simples e encontra sua primeira barreira na ambiguidade, vício linguístico recorrente em diversos signos da língua portuguesa, uma vez que é possível identificar diversas significações do que pode ser compreendido como princípio jurídico.

Não é o objetivo do presente trabalho esmiuçar cada um dos diferentes significados da expressão “princípio jurídico”. Todavia, é imperioso estabelecer uma premissa teórica, porquanto, numa perspectiva jurídica, a opção por um ou outro conceito traz reflexos importantes no processo hermenêutico¹.

No direito contemporâneo, parece inquestionável o reconhecimento do papel fundamental exercido pelos princípios jurídicos nos diversos sistemas normativos, sendo inegável a sua influência na jurisprudência atual². No entanto, essa importância aumenta a responsabilidade no processo de depuração conceitual de tais normas, para que sua utilização não se limite a argumentos de mera retórica, justificadores de interpretações decisionistas sem a necessária preocupação com o rigor científico.

Dentro desse tema, foram vários os autores que buscaram apresentar uma proposta para a classificação das espécies normativas e alguns com grande aceitação por parte significativa da doutrina.

¹ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016., p. 26.

² GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 15.

Para Esser, por exemplo, os princípios jurídicos seriam normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado, seja pela via judicial ou legislativa³. Assim, a distinção entre regras e princípios seria não o grau de abstração da norma, mas sim o seu caráter qualitativo de fundamento para a tomada de decisão⁴. Na mesma linha, Larenz⁵ classifica os princípios como normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que apresentariam um caráter de essencialidade para a identificação das consequências jurídicas, fornecendo critérios diretivos para a aplicação do Direito.

Já Canaris, partindo da distinção entre conceito, valor e princípio, estabelece:

O princípio ocupa, pois, justamente, o ponto intermédio entre o valor, por um lado, e o conceito, por outro: ele excede aquele por estar já suficientemente determinado para compreender uma indicação sobre as consequências jurídicas e, com isso, para possuir uma configuração especificamente jurídica e ultrapassa este por ainda não estar suficientemente determinado para esconder a valoração.⁶

Assim, os princípios possuiriam um conteúdo axiológico explícito e careceriam de regras ou subprincípios para sua concretização. Ademais, a construção de seu significado dependeria de um processo dialético de complementação e restrição:

Saliente-se, aqui, quatro características: os princípios não valem sem exceção e podem entrar entre si em oposição ou contradição; eles não têm pretensão de exclusividade; eles ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; e eles precisam, para sua realização, de uma concretização através de subprincípios e valores singulares, com conteúdo material próprio.⁷

Esse cenário vem a ser significativamente alterado a partir dos estudos de Dworkin, com o objetivo de “lançar um ataque geral contra o positivismo”⁸. Segundo o autor, a diferença entre regras e princípios seria de natureza lógica. As regras jurídicas

³ ESSER, Josef. **Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado**. Trad. Eduardo Valenti Fiol. Barcelona: Bosch, 1961. p. 65/67.

⁴ *Ibidem*, p. 51.

⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia de la ciencia del derecho**. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Barcelona: Ariel, 1966, p. 304 e ss.

⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986, p. 87.

⁷ *Ibidem*, p. 88.

⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 35.

seriam aplicadas pela regra do tudo ou nada (*all-or-nothing*), de tal forma que ou a hipótese de incidência seria preenchida e, então, a regra deveria ser aplicada, ou ela não seria válida para o caso e em nada contribuiria para a decisão:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e, neste caso, a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e, neste caso, em nada contribui para a decisão.⁹

Já os princípios, possuiriam uma “dimensão de peso ou importância”. Isto é, quando eles entram em conflito, cabe ao julgador decidir qual a força relativa de cada um, sem que, com isso, aquele que foi preterido perca sua validade¹⁰.

Posteriormente, a obra de maior relevância sobre o tema é a de Robert Alexy. Para o autor, os princípios seriam “mandamentos de otimização”, cuja satisfação poderia ser feita em graus variados, na medida das possibilidades fáticas e jurídicas. Já as regras, seriam normas que são satisfeitas ou não, sem meio termo. Ou seja, diferentemente dos princípios, as regras conteriam determinações. Assim, conclui que a distinção entre as espécies normativas seria qualitativa, e não de grau¹¹.

A diferença entre as duas espécies normativas fica mais clara, segundo o autor, nos casos de colisão. As colisões entre regras deveriam ser solucionadas ou mediante a introdução de uma exceção que exclua o conflito ou a partir do reconhecimento da invalidade de uma delas. Já os princípios, quando colidentes, teriam apenas sua realização reciprocamente restringida, sem que isso implique a declaração de invalidade de um deles¹².

No âmbito nacional, merecem destaque as conclusões trazidas por Humberto Ávila, as quais serão utilizadas como base teórica para o presente trabalho.

Inicialmente, o referido professor estabelece como premissa teórica a distinção entre os conceitos de texto e de norma. Enquanto o primeiro refere-se à literalidade

⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

¹⁰ *Ibidem*, p. 42/43.

¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

¹² *Ibidem*, p. 92-93.

textual, ao conjunto de signos linguísticos constantes nas leis e outros veículos normativos admitidos pelo ordenamento, o segundo é o sentido construído pelo intérprete a partir da leitura das disposições textuais¹³. Ou seja, cabe ao cientista do Direito a tarefa de construir os significados linguísticos (normas) a partir dos elementos textuais (textos ou dispositivos) fornecidos pelo ordenamento.

Assim, é possível estabelecer que, em alguns casos, haverá norma jurídica, mas sem dispositivo, como é o caso do princípio da segurança jurídica. Em outros, haverá dispositivo, mas não haverá norma jurídica. Ainda, poderão existir diversas normas jurídicas extraídas do mesmo dispositivo ou normas jurídicas obtidas a partir da conjugação de diversos enunciados textuais.

Quanto à classificação das espécies normativas, o autor estabelece que as normas jurídicas poderiam ser separadas em postulados, regras e princípios.

Os postulados normativos seriam “normas de segundo grau” destinadas a instituir os critérios de aplicação de outras normas. Em outras palavras, os postulados seriam diferentes das regras e dos princípios, pois estes são normas objeto da aplicação, aquelas normas que orientam a aplicação de outras. Como exemplo, pode-se citar o postulado da coerência e da proporcionalidade¹⁴.

Como normas objeto de aplicação, as regras poderiam ser definidas como:

(...) normas imediatamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.¹⁵

Já os princípios jurídicos, espécie normativa que guarda especial correlação com o tema objeto deste trabalho, seriam definidos como:

(...) normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e da parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção.¹⁶

¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 142.

¹⁴ *Ibidem*, p. 33.

¹⁵ *Ibidem*, p. 85.

¹⁶ *Ibidem*, p. 85.

Como se observa, os princípios são normas imediatamente finalísticas, por isso é preciso ter em mente que a análise de seu conteúdo deve ser diferenciada das regras em geral. Estas são normas que descrevem o que é permitido, proibido e obrigatório, compostas, portanto, por um antecedente e por um conseqüente, tendo como forma associativa a cópula deôntica. Já aqueles são normas que estabelecem um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos que provoquem efeitos que contribuam para sua promoção, envolvendo, por conseguinte, análise de fins e de meios.

Essa suposta indeterminabilidade, no entanto, não lhes retiram o caráter normativo. Isto é, o reconhecimento de um princípio em um dado ordenamento implica a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização, não ficando sua aplicação sujeita às considerações ou às preferências do aplicador. É isso que, justamente, diferencia princípios e valores. Estes se situam no plano axiológico, atribuindo uma qualidade positiva a um elemento; aqueles, por sua vez, situam-se no plano deontológico, estabelecendo a obrigatoriedade da adoção das condutas necessárias à promoção gradual do estado de coisas por ele instituído¹⁷. Por isso, não se pode afirmar que os princípios são absolutamente indeterminados, uma vez que, ainda numa análise abstrata, é possível extrair os comportamentos mínimos necessários à sua promoção¹⁸.

Feitos esses esclarecimentos a respeito da classificação das espécies normativas e das diferenças entre regras e princípios, e que servirão como elementos para a compreensão da funcionalidade da boa-fé objetiva, avança-se, no presente trabalho, no objetivo de identificar o conteúdo da boa-fé objetiva nas relações de Direito Tributário, mais especificamente sob a perspectiva do planejamento tributário.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/moralidade-razoabilidade-e-eficiencia-na-atividade-administrativa>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 4.

2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AS ORIGENS DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA

A origem da boa-fé objetiva é tema que gera divergências na doutrina até os dias de hoje. Contudo, dentre as diversas teorias, ganha especial relevo aquela que identifica na *bona fides* romana as bases da boa-fé objetiva contemporânea¹⁹.

Para que seja possível compreender o princípio da boa-fé objetiva e sua aplicação às relações de Direito Público, em especial às relações de Direito Tributário, torna-se imprescindível realizar uma breve digressão histórica, com o objetivo de obter valiosos elementos para o seu correto entendimento.

A *bona fides* romana podia ser entendida como norma jurídica que impunha aos participantes de um negócio jurídico o dever agir de forma leal e previsível, em respeito à palavra dada e à higidez dos pactos firmados, tendo como base a conduta do homem médio romano (*bonus paterfamilia*). A *fides* romana, por sua vez, noção de forte cunho ético e religioso, era um dos valores essenciais para a compreensão da sociedade romana da época e representava a expectativa de comportamento conforme a norma, fosse ela ética, moral ou jurídica²⁰.

Em razão disso, em que pese a falta de elementos suficientes para, sem arbítrio, afirmar o momento de surgimento da noção de boa-fé, parece inquestionável para a doutrina que os seus alicerces conceituais e semânticos advenham da *fides* romana²¹, os quais serviriam de base para a *bona fides*, princípio jurídico introduzido no ordenamento por obra dos pretores.

Como ensina Francisco Amaral, as ideias morais e políticas da sociedade romana foram a parte mais significativa de seu legado cultural. Esse legado seria tão

¹⁹ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996, p. 195/204.

²⁰ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. 2008. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 31 mar. 2008. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p. 17.

²¹ AMARAL, Francisco. Op. Cit., p. 199; MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 49.

forte que as sociedades contemporâneas teriam se amoldado, em certa medida, pela adesão ou rejeição desses valores, dentre os quais se destaca a *fides*²².

O estudo da *fides* romana, todavia, não é tarefa fácil. Como alerta Menezes Cordeiro²³, a matéria é objeto de um certo desinteresse científico, lastreado, essencialmente, na falta de documentação suficiente para confirmar ou infirmar as hipóteses levantadas.

A análise etimológica da expressão *fides* indicaria que esta teria suas bases no idioma grego, denotando liame ou vínculo. Junto a essa significação objetiva, há outra subjetiva, de respeito a esse vínculo²⁴. Para Fritz Schulz, a *fides* definia-se na antiguidade como “ser de palavra”, honrar o que foi dito (*fit quod dicitur*), ou seja, traduzir-se-ia no dever de estar vinculado à própria declaração²⁵. Entretanto, como ensina Judith Martins-Costa, a *fides*, além de ser traduzida, principalmente, como “confiança”, também era tida como “colaboração” e “auxílio mútuo”, nas relações entre iguais; como “amparo” ou “proteção”, nas relações entre desiguais; como “lealdade” e “respeito à palavra dada”, dentre outros²⁶.

Por isso, torna-se impossível reduzir a *fides* a uma noção unitária²⁷, já que qualquer tentativa de conceituação representaria uma redução de seu espectro semântico, impondo ao leitor uma compreensão equivocada de sua real importância. Assim, justifica-se a sua análise por meio de seus principais prismas semânticos, os quais, a partir da análise dos documentos históricos, concentram-se na *fides-sacra*, a *fides-facto* e a *fides ética*²⁸.

²² AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996, p. 199.

²³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 53/54.

²⁴ CARCATERA, Antonio. **Intorno ai bonae fidei iudicia**. Napoli: Jovene, 1964, p. 195.

²⁵ SCHULZ, Fritz. **Principios del derecho romano**. Madrid: Civitas, 1990, p. 243.

²⁶ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 49/50.

²⁷ RUBINSTEIN, Flávio. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016. p. 590.

²⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p. 54.

A *fides* romana era marcada por um forte elemento religioso²⁹, o que estaria documentado na Lei das XII Tábuas, no culto da Deusa *Fides*, na análise dos poderes atribuídos ao *pater*, dentre outros elementos³⁰. Dentre eles, cabe especial destaque ao culto da Deusa *Fides*, que era invocada na celebração dos negócios entre cidadãos romanos e peregrinos, velando pelo seu fiel cumprimento e castigando os faltosos. No ritual, cobria-se a mão direita da Deusa e os contratantes davam um aperto com as mãos direitas. Daí a origem do gesto que, até hoje, representa sinal de confiança na manutenção dos negócios e na palavra dada³¹. Por sua vez, a *fides-facto* representaria uma perspectiva despida de conotações religiosas ou morais, que estaria associada a alguns institutos importantes da sociedade romana, como o da clientela, e que estaria vinculada à noção de garantia. Já a *fides-ética* diferenciava-se da anterior por extrapolar a simples condição de fato, estando vinculada à qualidade da pessoa e, portanto, com coloração moral³².

Da análise dos primas semânticos da *fides* arcaica, é possível inferir teorias razoáveis sobre o seu desenvolvimento, mas que não são suficientes para compreender a sua efetiva extensão. Isto é, parece possível reconhecer que, na *fides*, encontrava-se uma noção que representava um vínculo de garantia, com níveis de representação religiosos e, depois, éticos e morais³³. No entanto, a análise dos registros históricos não satisfaz o estudo da *fides* arcaica, sendo imprescindível a verificação de suas manifestações concretas. Esse avanço, obviamente, exige um recorte do vasto domínio de sua atuação.

Para Francisco Amaral, o campo de atuação da *fides* teria se desenvolvido em duas linhas. Na primeira, voltada para a relação entre estados ou entre cidadãos de diversos estados, concretizava-se a noção de garantia, de lealdade, de respeito e de confiança, servindo como um fator de submissão à Roma. Já na outra, vista nas

²⁹ RUBINSTEIN, Flávio. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016. p. 591.

³⁰ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.55.

³¹ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996, p. 199.

³² CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. *Ibidem*, p.55/56.

³³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. *Ibidem*, p.56/59. No mesmo sentido: RUBINSTEIN, Flávio. Op. Cit, p. 599.

relações privadas, concretizava o valor ético-religioso da antiga *fides*, realçando em ambas a perspectiva de poder³⁴. Na mesma linha, é o ensinamento de Menezes Cordeiro, que via na manifestação concreta da *fides* duas áreas distintas: nas relações internas, vinculada às próprias cidades e se seus habitantes, e nas relações externas, da sociedade romana com outros povos³⁵.

No âmbito interno, são diversas as relações jurídicas nas quais se verificava a presença da *fides*, como a clientela, a tutela, a curatela, a adoção e a fidúcia³⁶. Dentre estas, cabe especial destaque à clientela.

As relações de clientela pautavam-se pela existência de deveres de lealdade e obediência por parte do *cliens* em troca da proteção que lhe era dada pelo patrício (cidadão livre)³⁷. Era um tipo de estratificação social, cuja principal característica era a desigualdade jurídica das partes da relação³⁸. Ou seja, verifica-se, naquele cenário, a atuação da *fides* no que hoje se veria a aplicação da boa-fé nas chamadas relações assimétricas³⁹. É o que se chama de *fides-poder* ou *fides-proteção*⁴⁰.

Em que pese a desigualdade jurídica das partes, o instituto social da clientela apresentava obrigações recíprocas. Se, de um lado, o *cliens* passava a se submeter ao pátrio poder do patrão, este se obrigava a defendê-lo tal como defenderia o mais querido dos parentes⁴¹. A presença da *fides* nessas relações era tão intensa, que sequer poderia o patrão testemunhar contra o *cliens*, em decorrência do dever de proteção a que estava vinculado⁴².

³⁴ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996, p. 199.

³⁵ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.59.

³⁶ RUBINSTEIN, Flávio. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016. p. 591.

³⁷ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 51;

³⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p. 59.

³⁹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 52.

⁴⁰ A noção de fides como poder é inaceitável para alguns romanistas. Segundo A. Carcaterra a fides indicaria verdadeiro dever, inclusive nos casos de tutela. (CARCATERRA, Antonio. **Intorno ai bonae fidei iudicia**. Napoli: Jovene, 1964, p. 195)

⁴¹ BRETONNE, Mario. **História do Direito romano**, Trad. Isabel Teresa Santos e Hossein Seddighzadeh. Lisboa: Editorial Stampa, 1998, p. 104.

⁴² SCHULZ, Fritz. **Principios del derecho romano**. Madrid: Civitas, 1990, p. 251/252.

Outra linha evolutiva da *fides* nas relações internas é o seu reconhecimento como *garantia da palavra dada* – *fides-promessa*. Surgida como mera consequência da *fides-poder*, a *fides-promessa* ultrapassou os limites das relações de clientela e passou a assumir funções em outros institutos promissórios, transpondo os limites individuais para se fixar como uma noção de garantia, ligada à palavra dada por determinado sujeito⁴³. Nesse cenário, a *fides-promessa* constituía virtude cívica por excelência, geradora de respeito social e boa reputação, isto é, de um estado de confiança em relação à conduta do titular da *fides*.⁴⁴

Conforme se observa, as manifestações da *fides* arcaica já demonstram, essencialmente, campos de atuação intrinsecamente ligados à noção de boa-fé objetiva contemporânea, principalmente no que se refere aos seus prismas de deveres de proteção e de lealdade, como de garantia à palavra dada.

No entanto, apesar de certa identidade, não parece que se possa, com a verificação das relações internas, apontar a *fides* como origem da boa-fé objetiva contemporânea. Isto porque, neste momento, verificam-se relações decorrentes de uma estratificação social ligada a garantias de natureza moral e religiosa, mas não necessariamente jurídicas⁴⁵.

Nas relações externas (entre Roma e outros povos), a *fides* também se apresentava, mas com sentido diferente, representando uma noção de submissão à Roma⁴⁶ e cuja aplicabilidade representa elemento histórico importante.

Nessas situações, a manifestação prática da *fides* dava-se por meio da *deditio in fidem*, instituto semelhante ao da clientela, mas que apresentava como diferença o fato de a relação estabelecer-se entre a sociedade dominada e o homem de Estado que a tinha conquistado⁴⁷. A *deditio* era celebrada em liberdade pelas partes, correspondendo

⁴³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 56.

⁴⁴ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 52.

⁴⁵ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p.67.

⁴⁶ AMARAL, Francisco. A boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 199.

⁴⁷ SCHULZ, Fritz. **Principios del derecho romano**. Madrid: Civitas, 1990, p. 251/252. No mesmo sentido: RUBINSTEIN, Flávio. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016. p. 603.

a uma rendição pura e simples sem relevantes condições⁴⁸, que implicava a perda da capacidade jurídica da parte vencida, bem como sua incorporação à *fides* e ao domínio romano⁴⁹. Tratava-se de medida que estava inteiramente sob a discricionariedade do poder de Roma, incluindo a sua renúncia por meio da *receptio in fidem*⁵⁰.

A manifestação da *fides* nas relações externas apresentava fortes traços de lealdade à palavra, encontrando-se presente em diversas situações, como a celebração de pactos de proteção mútua e o cumprimento de tratados internacionais⁵¹. O exemplo mais antigo para demonstrar isso é o tratado celebrado entre Roma e Cartago, no qual se estipulou que cada uma das partes contraentes garantiria ao cidadão da outra parte a proteção dos interesses nascidos nas relações negociais firmadas em seu setor de influência⁵².

Outro exemplo diz respeito ao acordo de paz celebrado entre o Cônsul Mancino e os Numantinos em 137 a.C. e que teria sido desaprovado pelo Senado e pelo povo romano. Essa desaprovação teria gerado uma série de problemas de ordem jurídica, pois foi firmado sem o consentimento do povo romano, mas com o comprometimento da *fides publica*. Sendo assim, para cumprir as exigências da *fides*, teria sido aprovada uma lei determinando a entrega do corpo do Cônsul aos Numantinos. Com a recusa destes em recebê-lo, os romanos entenderam que teriam cumprido as exigências da *fides* e estariam liberados do dever de cumprir o acordo⁵³.

Como se vê, a noção da *fides* como lealdade à palavra dada e cumprimento dos pactos efetuados era bastante cara aos romanos, motivo pelo qual, deveria ser aplicada, inclusive, nas relações com seus inimigos⁵⁴.

⁴⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.65.

⁴⁹ RUBINSTEIN, Flávio. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016. p. 603.

⁵⁰ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p.65.

⁵¹ RUBINSTEIN, Flávio. Op. Cit., p. 603.

⁵² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 52.

⁵³ RUBINSTEIN, Flávio. Op. Cit., p. 609.

⁵⁴ BRETONE, Mario. **História do Direito romano**, Trad. Isabel Teresa Santos e Hossein Seddighzadeh. Lisboa: Editorial Stampa, 1998, p. 104.

Após se verificar, ainda que sinteticamente, as diversas formas de manifestação da *fides*, seja no plano interno, seja no plano externo, surge, então, a pergunta: seria a *fides* uma norma jurídica?

Uma parte da doutrina⁵⁵ reconhece que já na *fides* arcaica era possível identificar os contornos necessários de uma norma jurídica, com conteúdo nitidamente vinculatório. Já outra parte⁵⁶ rejeita a tese de que, da *fides* romana, seria possível extrair qualquer consequência jurídica. Para eles, a *fides* seria uma noção social, que significava a noção de lealdade à palavra dada, posteriormente incorporada pelo Direito⁵⁷, que tinha um cunho de natureza ética e moral, mas não jurídico⁵⁸.

A análise dos exemplos históricos demonstra, principalmente na atuação da *fides* nas relações externas, a presença de norma de cunho jurídico, como no caso das implicações decorrentes do acordo firmado entre Roma e Cartago. Por outro lado, a análise do relato sobre o Cônsul Mancino demonstra a existência de um conteúdo normativo muito mais ético-moral da *fides* do que jurídico.

Desse modo, soa imprudente afirmar que a *fides* arcaica seria, sem sombra de dúvidas, uma noção jurídica precisa, tampouco algo que representaria uma regra geral de boa-fé. Na verdade, ela seria um elemento essencial para a compreensão da sociedade romana como um todo, já que internalizava um valor de expectativa de comportamento de acordo com as normas, fossem elas religiosas, morais ou jurídicas, e que serviria como base para o surgimento da *bona fides*, princípio jurídico introduzido no ordenamento jurídico por obra dos pretores⁵⁹.

Nesse contexto, é importante destacar a lição de Francisco Amaral, para quem a transformação da *fides* de conceito ético-social para preceito normativo dá-se no *ius*

⁵⁵ KASER, Max. **Direito privado romano**. Trad. Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 50; SCHULZ, Fritz. **Principios del derecho romano**. Madrid: Civitas, 1990, p. 243 e ss.

⁵⁶ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.70; AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 199; GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 22/23.

⁵⁷ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. Op. Cit., p. 22/23.

⁵⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p.70.

⁵⁹ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e no Direito Tributário Brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p. 17.

*gentium*⁶⁰, daí com a denominação de *bona fides* ou *fides bona*, principalmente com o desenvolvimento das relações entre romanos e peregrinos:

Embora seja obscura, a evolução de conceitos ético-sociais, tão vagos para uma noção jurídica precisa, parece localizar-se no *ius gentium* o momento de transformação da *fides* de preceito ético para preceito normativo.

As relações entre os cidadãos romanos e os *peregrini*, principalmente as relações de comércio, intensificaram-se de tal modo que justificaram o surgimento do *ius gentium* e a criação da magistratura do *prator peregrinus* em 242 a.C. Esse direito, que se diferenciava do *ius civile* por aplicar-se a todos os homens, sem distinção, de nacionalidade, formava-se de regras simples e flexíveis, desligadas das antigas formas solenes, e baseava-se na *fides* e na *aequitas*, aquela com a ulterior qualificação de *fides bona* ou *bona fides*, conforme se tratava da boa-fé no sentido ético ou no sentido psicológico. Tem-se então que, de um conceito que exprimia uma relação de confiança, nascia o conceito objetivo da *bona fides*, de correção e lealdade, que devia imperar no mundo das relações comerciais.⁶¹

Com a transformação de Roma em uma potência comercial no Mediterrâneo, por volta da primeira metade do século III a.C., surge a necessidade de assegurar o fiel cumprimento das relações mercantis, inclusive aquelas realizadas entre romanos e estrangeiros. É nesse contexto que surge o *ius gentium*, acarretando uma transformação na *fides*, em razão da difusão de negócios despidos do formalismo inerente ao ordenamento romano. Assim, a *fides*, pouco a pouco, passa a se desconectar dos elementos religiosos, voltando-se para a substância do negócio e o comportamento das partes⁶², nesse momento já com a qualificação de *fides bona* ou *bona fides*, aqui assumidas como noções equivalentes. Tem-se, assim, que de um conceito relacionado à noção de confiança, nascia uma noção objetiva de que as partes de um negócio deveriam agir de forma correta e leal, valor este que deveria imperar nas relações comerciais⁶³.

Sendo assim, pode-se afirmar que da *fides* passou-se à *bona fides*, que trazia consigo a noção de lealdade à palavra dada, do que fazia surgir efeitos jurídicos para

⁶⁰ Nesse contexto, o *ius gentium* é tido como o direito vigente na República tardia de Roma sendo aplicável tanto para cidadãos como para não-cidadãos, opondo-se ao *ius civile*, direito consuetudinário vigente apenas para os cidadãos romanos (KASER, Max. **Direito privado romano**. Trad. Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 48/50)

⁶¹ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 200.

⁶² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **a boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 55.

⁶³ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. Op. Cit., p. 200.

resguardar as relações comerciais, inclusive aquelas que não eram reconhecidas pelo *ius civile*⁶⁴.

Vale destacar que o Direito romano era um Direito, cujo raciocínio partia da realidade natural e concreta, tendo como mérito a procura por princípios e soluções para os problemas sociais, atendendo às exigências da vida e ao seu sentido de justiça⁶⁵.

Dentre esses valores inerentes à vida social romana e positivados com o objetivo de solucionar casos concretos, ainda que sem normatização escrita, encontra-se a *bona fides*⁶⁶, que se qualificava como um dever genérico de comportar-se com lealdade nas relações jurídicas. Isto é, funcionava como critério de valoração das circunstâncias no caso concreto.

Alguns autores, como visto, rechaçam a ideia de que, com a *bona fides*, haveria uma superveniência de valor normativo, antes inexistente na *fides*, ou seja, de que essa evolução (atribuição de eficácia normativa) teria decorrido da intervenção pretoriana. Contudo, em que pese a proximidade entre ambas, a *fides* era uma noção jurídica incipiente, possuindo uma conotação moral e religiosa muito forte, que passaria a ter um conteúdo jurídico mais preciso, a partir da transição realizada pelos pretores romanos, com as ações processuais do *bonae fidei iudicia*.

Com efeito, a necessidade de aceleração do tráfego jurídico trouxe a necessidade de adaptar o ordenamento jurídico romano, até então extremamente ligado ao formalismo de seu processo formular. Nesse contexto, a transição da *fides* arcaica para uma expressão técnica não poderia ser um acaso, mas sim uma obra artificial e hábil dos pretores. Isso porque escolheu-se um termo consagrado – a *fides* –

⁶⁴ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producao intelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 86.

⁶⁵ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 199.

⁶⁶ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p.18.

e que sensibilizava imediatamente os leigos e adicionaram o vocábulo “bona”, palavra que remete a algo axiologicamente positivo⁶⁷.

Assim, a *bona fides* transforma o Direito romano formulário, com a criação de novos *iudicia* baseados no vínculo de fidelidade, de confiança, de que a coisa dada seria restituída, conhecidos como *bonae fidei iudicia*. Essa situação pode parecer um paradoxo, já que o Direito romano tinha como característica essencial o formalismo, soando estranho o reconhecimento de negócios não submetidos ao processo formulário. A explicação estaria no fato de que o reconhecimento da validade jurídica dos negócios bilaterais era reconhecido antes mesmo da atribuição de efeitos jurídicos pelos tribunais romanos. Isto é, nessas relações negociais, a *fides* funcionava como agente catalisador, constringendo as partes à obediência do conteúdo concreto do pactuado e do leal cumprimento das obrigações assumidas⁶⁸.

Essa “informalidade”, que se contrapõe ao formalismo do direito cerrado das *legis actiones* e das *actiones per formulas*, é introduzida⁶⁹ no processo pelos *iudicia bonae fidei* ou *bonae fidei iudicia*.

Ao contrário de hoje, a jurisdição romana não se fundava no reconhecimento abstrato de situações subjetivas, mas sim na atribuição concreta de ações, consideradas como esquemas típicos conferidos ao autor para cada espécie de demanda. Após a apresentação do litígio, vinha a contestação (*litis contestatio*), momento no qual eram fixados os termos da controvérsia em um documento chamado *formula*, que devia se ajustar a um dos esquemas previamente existentes. Por isso, o Direito romano clássico era caracterizado pelo formalismo. Cada uma dessas fórmulas consistia numa ordem imperativa do pretor ao juiz para que julgasse a pretensão (*intentio*) do demandante⁷⁰.

Os *iudicia bona fidei* consistiam em um procedimento no qual o demandante, sem poder formular sua pretensão (*intentio*) na *lex*, a fundava na *fides*. Em razão disso, o pretor ordenava que o juiz decidisse de acordo com os ditames da boa-fé, mediante a

⁶⁷ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.101.

⁶⁸ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 59/60.

⁶⁹ AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 200.

⁷⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., 63/64.

inclusão da expressão *oportet ex fide bona*, permitindo ao juiz ultrapassar o formalismo do processo romano para considerar a substância do negócio e a real intenção das partes envolvidas⁷¹. Em outras palavras, concedia-se ao juiz um alto grau de discricionariedade, funcionando como norma que exigia das partes integrantes do negócio jurídico o comportamento com retidão e lealdade, assim entendido como aquele que seria adotado pelo homem romano médio, o *bonus pater familia*⁷². Nesse contexto, é que a boa-fé teria assumido a natureza de norma jurídica objetiva de comportamento:

Face a estes resultados, pode valorar-se a afirmação corrente de que a *fides bona* teria revestido, no período clássico, a natureza de norma jurídica objectiva de comportamento honesto e correcto, respeitador da lealdade e dos costumes do tráfego.⁷³

Como se vê, a *bona fides* encampava um dever genérico de agir com retidão nas relações jurídicas, em respeito à palavra dada, dando prevalência ao cumprimento dos acordos firmados sobre outros valores essencialmente formais.

Portanto, a partir das considerações acima realizadas, é possível identificar que já se podia verificar, no Direito romano, as bases de um princípio da boa-fé objetiva⁷⁴, que portava, na *bona fides*, os elementos centrais para influenciar a criação de cláusulas de lealdade e retidão nas codificações ocidentais⁷⁵. Além disso, é possível concluir que a *bona fides* romana encontrava-se presente nas relações de natureza privada e pública de Roma, demonstrando, já em sua gênese, a aplicabilidade nas relações de Direito Público.

⁷¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.100/101.

⁷² AMARAL, Francisco. A Boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996. p. 200/204.

⁷³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p.105.

⁷⁴ AMARAL, Francisco. Op. Cit., p. 204.

⁷⁵ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p. 20/21.

2.3 A NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE BOA-FÉ: A BOA-FÉ OBJETIVA E A SUBJETIVA

Como bem aponta Judith Martins-Costa, a dogmática jurídica seria inútil se fosse indiferente à técnica das distinções. Isto é, os operadores de sistemas lógicos, como o jurídico, não podem se desfazer de operações hermenêuticas essenciais para a formação e construção, como associações, distinções, dentre outras⁷⁶.

Por isso, é que se afirma ser impossível avançar num estudo científico sem diferenciar os diversos institutos jurídicos que se assemelham. Essa atividade de diferenciação e classificação de realidades jurídicas, produzida mediante processos racionais, fornece elementos essenciais para a estruturação do universo jurídico, principalmente quando se está diante de normas dotadas de alto grau de vagueza. Com isso, evita-se que sua utilização seja reduzida a argumentos de ordem retórica, permitindo-se a atribuição de efeitos de verdadeira norma jurídica, e não, simplesmente, de uma mera “opinião desprovida de normatividade”⁷⁷.

Nesse contexto, justifica-se uma maior atenção à boa-fé, mormente por se tratar de instituto jurídico que comporta, sob o manto da mesma nomenclatura, realidades jurídicas que produzem efeitos distintos⁷⁸: a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva. Embora alguns autores ainda defendam a impossibilidade de consideração de duas formas distintas de manifestação da boa-fé, a maior parte da doutrina reconhece que ambas representam normas jurídicas diversas, cuja consideração, no caso concreto, pode levar a soluções diametralmente opostas⁷⁹.

A origem dessa diferenciação remete à dicotomia entre boa-fé ética e boa-fé psicológica surgida no século XIX, as quais eram tidas por alguns autores como formas

⁷⁶ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 259.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 14a. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pág. 35.

⁷⁸ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 259.

⁷⁹ No ponto, Judith Martins-Costa, traz como exemplo julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul referente à devolução de parcelas já pagas em contrato de consórcio de automóvel, com correção monetária e juros, quando o contrato expressamente previa apenas a restituição do valor nominal. Na decisão, o Tribunal valeu-se da boa-fé subjetiva para justificar a imutabilidade do pactuado, realçando a autonomia da vontade dos contratantes. Já a aplicação da boa-fé objetiva, segundo a autora, conduziria a resultado diametralmente oposto, com a revisão judicial do contrato e devolução das parcelas pagas com correção monetária e juros (MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 422/424)

distintas de manifestação da boa-fé igualmente passíveis de serem escolhidas pelo legislador para fins de determinação do reconhecimento da infração cometida⁸⁰. Contudo, como será abordado mais adiante, a distinção entre boa-fé ética e psicológica não se confunde com a distinção existente entre a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva, vinculando-se, na verdade, ao conteúdo normativo da segunda.

A evolução da noção de boa-fé até os dias atuais revelou a sua capacidade de operar nas mais diversas áreas do ordenamento jurídico⁸¹. Em razão dessa multifuncionalidade, a boa-fé assumiu, basicamente, duas feições distintas, a objetiva e a subjetiva.

A boa-fé subjetiva relaciona-se com o estado psicológico do sujeito, que age ou exerce determinada posição jurídica com a crença errônea de estar em conformidade com o Direito, ignorando a possibilidade de lesão a um interesse alheio juridicamente tutelado⁸². Nesse sentido, é a lição de Judith Martins-Costa:

A expressão *boa-fé subjetiva* indica um estado de fato, traduzindo a ideia naturalista da boa-fé, aquela que, por antinomia, é conotada à má-fé, razão pela qual essa acepção comumente é expressada como “agir de boa-fé”, o contrário “agir de má-fé”. Diz-se subjetiva a boa-fé compreendida como estado de ignorância de se estar a lesar direitos ou interesses alheios (...).

(...)

Em todas as situações, há um estado de fato, a crença legítima, de modo que a boa-fé subjetiva tem o sentido de uma condição psicológica, denotando, estado de fato habitualmente concretizado no convencimento do próprio direito, ou na ignorância de estar lesando direito alheio ou, ainda, numa crença errônea, mas justificável.⁸³

Portanto, sendo tida como antítese da noção de má-fé, a boa-fé subjetiva caracteriza-se por uma disposição psicológica baseada em uma convicção equivocada de que a conduta seria conforme o Direito, excluindo do comportamento do sujeito toda a possível antijuridicidade⁸⁴. Isto é, há uma crença, ainda que errônea, na juridicidade da situação ou na legitimidade aparente do ato sobre o qual se depositou a confiança. O sujeito, de fato, acredita estar agindo em conformidade com o Direito.

⁸⁰ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 49.

⁸¹ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. Op. Cit., p. 15.

⁸² CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 24.

⁸³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 261/262.

⁸⁴ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. Op. Cit., p. 50.

Por isso, a pesquisa sobre a aplicabilidade da boa-fé subjetiva avança sobre a análise de dados empíricos, por meio dos quais se busca comprovar o estado psicológico do agente. Ou seja, a verificação do “estado de boa-fé” é feita no plano do conhecimento, cabendo ao intérprete considerar a intenção do agente, o seu estado psicológico ou sua íntima convicção⁸⁵.

Por se tratar de uma situação em que uma dada pessoa, de fato, acredita ser titular de um direito, mas que existe apenas na aparência, é que, em determinadas circunstâncias e presentes determinados requisitos, a confiança dessa pessoa deve ser tutelada⁸⁶. Assim, a boa-fé subjetiva atua como pressuposto para a atribuição de direitos subjetivos⁸⁷. Não se trata, como alerta Silvio Rodrigues, de socorrer apenas o interesse do terceiro, mas sim de todo a sociedade, garantindo e reforçando a confiança nas relações negociais⁸⁸.

No entanto, há que se ressaltar que a doutrina ainda muito discute a respeito do efetivo conteúdo normativo da boa-fé subjetiva, se ético ou psicológico⁸⁹.

Antes de mais nada, é preciso reiterar o alerta de Menezes Cordeiro de que a contraposição entre boa-fé psicológica e boa-fé ética não se confunde com a distinção entre boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva. Ambas encaixam-se como correntes a respeito do conteúdo normativo da boa-fé subjetiva.⁹⁰

Feito o esclarecimento, pela corrente que defende a natureza psicológica da boa-fé subjetiva, a simples ignorância da ilegitimidade de sua posição ou desconhecimento do impedimento de exercê-la seriam suficientes. Já para aqueles que defendem o viés ético, não haveria boa-fé subjetiva se a legitimidade ou ignorância do

⁸⁵ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 262.

⁸⁶ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producaointelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 88.

⁸⁷ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 50.

⁸⁸ RODRIGUES, Silvio. **Dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 416.

⁸⁹ NORONHA, Fernando. **O direito dos contratos e seus princípios fundamentais: autonomia privada, boa-fé e justiça contratual**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 133.

⁹⁰ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no Direito Civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 24.

impedimento decorresse da negligência da parte, que deixou de adotar os deveres de cuidados inerentes à situação jurídica em questão.⁹¹

A escusabilidade ou desculpabilidade seria um juízo objetivo em que se verificaria se o sujeito teria adotado os deveres de cuidado e de proteção razoavelmente exigíveis de qualquer outra pessoa na mesma situação fática⁹². Nesse sentido, vale a lição de Menezes Cordeiro:

A desculpabilidade corresponde a um juízo cuja fonte objectiva reside no acatar de bitolas normativas de actuação; há desconhecimento indesculpável quando o sujeito ignore certo facto, por ter procedido com desrespeito a certos deveres de cuidado. Este aspecto pode, de imediato, fundir-se com as considerações acima tecidas, sobre os vectores protegidos pelas normas que tutelam e penalizam a boa e a má-fé, respectivamente: os deveres de cuidado cuja violação, para entendimento ético da boa-fé, geram a má-fé, destinam-se não a assegurar uma preocupação intelectual de conhecimentos, por parte do sujeito, mas a garantir as situações que ele, com o seu desconhecimento, vai prejudicar.⁹³

Assim, a boa-fé subjetiva também teria, ainda que de forma reflexa, uma atuação dinâmica, já que a verificação da escusabilidade dependeria, sobretudo, da análise da situação concreta.

No Direito Pátrio, em que pese posições em sentido contrário⁹⁴, a corrente majoritária⁹⁵ reconhece a predominância da boa-fé subjetiva em sua feição ética. Ou seja, não bastaria a simples ignorância da parte, para que haja a proteção da boa-fé subjetiva, é necessário que ela seja escusável, sob pena de se proteger quem foi descuidado⁹⁶, abrindo campo de excessiva discricionariedade para o julgador⁹⁷.

⁹¹ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producao intelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 90.

⁹² REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72.

⁹³ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 512.

⁹⁴ Para Ruy Rosado, o Código Civil brasileiro estabeleceria a boa-fé psicológica como regra geral e a boa-fé ética como exceção (AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado Op. Cit., p. 91/92)

⁹⁵ NORONHA, Fernando. **O direito dos contratos e seus princípios fundamentais: autonomia privada, boa-fé e justiça contratual**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 134.

⁹⁶ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producao intelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 92.

⁹⁷ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. Op. Cit., p. 515.

De fato, o núcleo normativo da boa-fé subjetiva é composto por um estado de ignorância ou desconhecimento desculpável. Caso contrário, estar-se-ia chancelando um ambiente de relações negociais em que o desconhecimento, evitável pela adoção de deveres de cuidado e proteção mínimos, poderia ser tutelado.

No Direito Tributário, a boa-fé subjetiva encontra aplicabilidade, por exemplo, nos casos de afastamento da multa de ofício de contribuintes que tenham sido autuados em razão de equívoco nas informações prestadas pela fonte pagadora, conforme já vem sendo decidido, inclusive, pelos Tribunais Administrativos⁹⁸. Veja-se, que, nessa situação, a justificativa para aplicação da norma de boa-fé subjetiva é a existência de erro escusável do contribuinte, já que confiou nas informações prestadas pela fonte pagadora, sendo absolutamente irrazoável exigir do contribuinte qualquer outro dever de cuidado ou proteção.

De igual modo, a boa-fé subjetiva encontra exemplo didático na súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça⁹⁹. Segundo o verbete, aquele que adquire mercadoria de outrem, cuja condição irregular ainda não tenha sido divulgada pelas respectivas Fazendas Estaduais, tem direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição das mercadorias, porquanto de boa-fé. Novamente, o pressuposto para chancelar a situação de ignorância do contribuinte (não conhecer a inidoneidade do contribuinte vendedor) decorre do fato de inexistir, até o momento, indicação, pelo Fisco, da inidoneidade daquele com que fez negócio. Sendo assim, comprovada a existência da operação, a crença na regularidade do contribuinte autoriza ao comprador escriturar os créditos de ICMS referentes ao negócio jurídico.

Veja-se que, em ambos os casos, a situação do sujeito é de crença errônea, mas escusável, na situação jurídica aparente, de tal sorte que a conduta tida como ilícita não lhe pode ser imputada, pela incidência da boa-fé subjetiva.

⁹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 280200611, Recorrente: Paulo de Almeida Pancardes. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Valeria Pestana Marques. Brasília, 03 dez. 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 12 out. 2016.

⁹⁹ É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda." (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 509. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 10 set. 2016.

A boa-fé objetiva, por sua vez, apresenta-se como um fator externo, isto é, que fundamenta a existência de uma norma geral de conduta que impõe às partes de uma relação jurídica o dever de agir de acordo com padrões que se pautem pela ética, confiança e respeito pelo que foi pactuado. Assim, a boa-fé objetiva exige a realização de um estado de coisas exteriorizado pela lealdade e cooperação dos envolvidos em uma relação jurídica, de maneira a colaborar com a outra parte na obtenção da utilidade visada na relação obrigacional¹⁰⁰.

Portanto, enquanto a boa-fé subjetiva é uma questão intelectual, a boa-fé objetiva configura um *critério de comportamento*, caracterizando-se como elemento normativo. Pode ser dito: agir em boa-fé ou estar “de boa-fé” (boa-fé subjetiva) e agir segundo a boa-fé (boa-fé objetiva).¹⁰¹

Trata-se de uma norma dinâmica, definidora de um modelo de condutas sociais, que atuará conforme a consciência da sociedade¹⁰². Nessa linha, como bem explana Amélia González, a boa-fé objetiva caracteriza-se por ser uma norma definidora de um modelo de conduta, que regerá o tráfego jurídico com base em imperativos éticos¹⁰³. Esse estado de coisas incorporado ao ordenamento pela boa-fé, todavia, não faz referência ao comportamento normal de uma dada pessoa, mas sim à sua posição jurídica em uma dada relação concreta, exigindo, das partes envolvidas, o comportamento que seria exigido do homem-médio¹⁰⁴.

Ademais, como aponta Díez-Picazo, as partes de uma relação devem adotar um comportamento leal durante todo o desenvolvimento da relação obrigacional, inclusive previamente ao surgimento das obrigações (fase pré-obrigacional), projetando-se o princípio da boa-fé tanto em relação ao exercício de direitos como em relação ao cumprimento das obrigações¹⁰⁵.

¹⁰⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 145.

¹⁰¹ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producaointelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 88.

¹⁰² ROSEMBUJ, Tulio; GALLO, Franco. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de forma en el derecho Tributario**. 2ª Ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 46.

¹⁰³ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 50.

¹⁰⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El Principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 41.

¹⁰⁵ DIEZ-PICAZO, Luis. Prólogo. In: WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 12.

Não se trata, portanto, de uma crença subjetiva ou de estado de fato, mas sim de uma norma jurídica que atua ora como indutora de comportamentos, fixando um modelo comportamental pelo qual os participantes da relação jurídica devem ajustar o seu mútuo comportamento, ora indicando um estado ideal de coisas a ser atingido:

Assim, se pode afirmar que a boa-fé é um princípio que direciona os comportamentos aos valores ético-jurídicos da probidade, honestidade, lealdade e da consideração às legítimas expectativas do parceiro contratual. É por direcionar a valores que a boa-fé objetiva, como um princípio jurídico que também é, conduz o agente – como todo princípio normativo (prescritivo), a um “estado ideal de coisas”, sendo esse “estado ideal” a ação proba, correta, leal (Código Civil, art. 422) em vista do adimplemento satisfativo, fim que polariza a toda e qualquer relação contratual.

(...)

Por fim, no seu momento aplicativo, a boa-fé caracteriza um instituto jurídico, uma estrutura normativa produtora de modelos prescritivos.¹⁰⁶

Veja-se que, diferentemente do que ocorre com a boa-fé subjetiva, cuja verificação decorre da análise da intenção do sujeito, a boa-fé objetiva independentemente do estado psicológico do sujeito e da verificação da existência de um comportamento doloso ou de má-fé. Na verdade, a boa-fé objetiva pressupõe a existência de deveres concretos que podem exceder ou contrariar a vontade das partes integrantes da relação jurídica, como bem destaca Couto e Silva:

(...) por ser independente da vontade, a extensão do conteúdo da relação obrigacional já não se mede como base somente nela, (...) permitindo-se “construir” objetivamente o regramento do negócio jurídico, com a admissão de um dinamismo que escapa, por vezes, até mesmo o controle das partes.¹⁰⁷

Nesse contexto, o princípio da boa-fé objetiva atua estabelecendo um elo de colaboração entre as partes envolvidas na relação jurídica, em face do objetivo comum estabelecido. Assim, contribui para determinar o *que* e *como* da prestação e, ao relacionar ambos os figurantes do vínculo, fixa, também, os limites da prestação¹⁰⁸.

¹⁰⁶ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 264.

¹⁰⁷ SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. **O princípio da boa-fé no Direito brasileiro e português**. Jornada Luso-Brasileira de Direito Civil - Estudos de direito civil brasileiro e português. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 54.

¹⁰⁸ SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006. p. 34.

Cabe destacar que o princípio da boa-fé não estabelece um padrão jurídico a ser aplicável de igual forma às várias situações. Pelo contrário, seu conteúdo exige uma certa maleabilidade, que considerará as variações de cada caso concreto, tais como o *status* pessoal e cultural dos envolvidos¹⁰⁹.

No entanto, a maleabilidade de sua atuação não representa uma autorização para que o intérprete identifique a solução do caso concreto com base em suas próprias valorações axiológicas, sob pena de tornar-se arbitrária. Isso porque a juridicidade da boa-fé objetiva advém da adequação da solução imposta ao ordenamento jurídico vigente, servido essa relação como mecanismo para sua construção e controle.

Ou seja, não se nega que a boa-fé representa uma aproximação entre Direito e Moral¹¹⁰. No entanto, essa aproximação encontra certos limites, principalmente quando se considera que o nosso sistema constitucional privilegia a segurança jurídica, a separação de poderes e o Estado de Direito, tendo a criação de “regras de moralização” como meta de aperfeiçoamento de seus dispositivos, não como critério de aplicação¹¹¹, sob pena de, a pretexto de conferir “justiça” ao caso concreto, cometer-se a injustiça de transformar o ambiente negocial em uma colcha de retalhos, cujas consequências dependeriam dos critérios éticos e morais do julgador.

Assim, a maleabilidade a que se refere a doutrina decorre do fato de que a identificação dos modelos de comportamentos exigíveis pela boa-fé difere de acordo com as convicções de determinada sociedade em um determinado momento histórico¹¹², devendo, porém, ser construída a partir dos elementos normativos do ordenamento, por não se tratar da positivação do padrão ético de uma comunidade¹¹³

Daí a importância e a necessidade de aprofundamento do estudo, principalmente no que se refere à aplicação da boa-fé objetiva entre Estado e contribuintes, de forma a auxiliar na concreção do princípio da boa-fé objetiva.

¹⁰⁹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A Boa-fé no direito privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 411.

¹¹⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 13.

¹¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 41.

¹¹² GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 26.

¹¹³ DIEZ-PICAZO, Luis. Prólogo. In: WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 15.

Portanto, apesar de se tratar de uma linha divisória tênue, a boa-fé subjetiva pode ser entendida como o estado de ignorância, de crença errônea acerca da regularidade de determinado fato ou posição jurídica, que, caso verificada, funciona como pressuposto para a atribuição de direitos subjetivos. Por sua vez, o conteúdo da boa-fé objetiva estabelece um estado de coisas a ser atingido, fundado na honestidade, na retidão, na lealdade e, principalmente, no respeito àquilo que foi pactuado previamente entre as partes da relação.

2.4 A APLICAÇÃO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES DE DIREITO PÚBLICO

2.4.1 As objeções à aplicabilidade da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público

A boa-fé objetiva desenvolveu-se em conjunto com as relações de Direito Privado, sendo indene de dúvidas sua aplicabilidade nessa área. Entretanto, a conclusão não é tão óbvia quando se trata de sua aplicação às relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular.

A doutrina reconhece que as peculiaridades das relações de Direito Público e a intensidade com que se liga, por exemplo, ao princípio da legalidade poderiam tornar nebulosa a aplicabilidade do princípio da boa-fé como forma de solução de conflitos nessa área¹¹⁴. Por exemplo, segundo Castillo Blanco, a complexidade residiria no conteúdo ético da norma, cujos valores tornariam mais penoso o ônus argumentativo para o seu ingresso no universo publicista¹¹⁵.

Com efeito, parte da doutrina italiana e alemã, até a primeira metade do século XX, entendia que a boa-fé objetiva seria inaplicável às relações de Direito Público. Pensamento semelhante pode ser visto na Bélgica que, como relata Guilherme

¹¹⁴ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

¹¹⁵ CASTILLO BLANCO, Federico. **La protección de confianza en el Derecho Administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 271.

Giacomuzzi, ainda no início do século XXI, não lhe atribuía qualquer força normativa nas relações envolvendo Administração Pública e seus administrados¹¹⁶.

Antes de aprofundar o tema, no entanto, cabe uma breve ressalva acerca da distinção entre Direito Público e Direito Privado. Essa dicotomia é um dos temas da Ciência do Direito que, ao longo dos anos, mais suscitou divergências de opiniões doutrinárias, sem que se conseguisse traçar uma distinção clara entre ambas as zonas do ordenamento jurídico.

Os conceitos de Direito Público e de Direito Privado não tinham, nos tempos de Roma, a significação a eles atribuída nos dias de hoje. Como ensina Almiro do Couto e Silva, os conceitos de *ius publicum* e *ius privatum* tinham sentidos simétricos ao das expressões *lex publica* e *lex privata*. A *lex publica* destinava-se a regular situações concretas e individuais, exprimindo a vinculação que, pela palavra, se estabelecia entre indivíduos ou entre os indivíduos e o Estado. Nesse sentido, todas as normas contidas nas *leges publicae*, mesmo quando destinadas a disciplinar vínculos entre particulares, eram consideradas *ius publicum*, ou seja, o nosso Direito Civil atual seria considerado, na época, Direito Público. Por sua vez, a *lex privata* designava os vínculos estabelecidos por particulares no exercício de sua autonomia da vontade (*ius privatum*)¹¹⁷.

Essa aproximação serve para demonstrar que, em que pese o reconhecimento da importância da distinção atual entre os ramos de Direito Público e de Direito Privado, principalmente com a facilitação acadêmica daí decorrente, tem-se que considerar que o Direito Público não é ramo autônomo e autossuficiente. Isto é, o Direito Público é, antes de mais nada, Direito, valendo-se, por exemplo, dos princípios gerais de Direito e dos conceitos, formas e estruturas do Direito Privado Clássico para sua construção, como deixa claro, por exemplo, o artigo 110 do CTN¹¹⁸.

¹¹⁶ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 255.

¹¹⁷ SILVA, Almiro do Couto e. Os indivíduos e o estado na realização de tarefas públicas. **Revista Direito e Administração**, n. 209, p. 43-70, jul./set. 1997. p. 44.

¹¹⁸ 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. (Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 18 out. 2016)

Assim sendo, é pertinente a afirmação de Larenz de que a boa-fé aplica-se a todas as situações em que se verifique uma vinculação jurídica, inclusive no Direito Público, porquanto o respeito à boa-fé e a manutenção da confiança formam a base do tráfego jurídico:

La salvaguardia de la buena fe y el mantenimiento de la confianza forman la base del tráfico jurídico y, en particular, de toda la vinculación jurídica individual. Por esto, el principio no puede limitar-se a las relaciones obligatorias, sino que es aplicable siempre que exista una especial vinculación jurídica, y en este sentido puede concurrir, por tanto, en ele Derecho de cosas, en el Derecho procesal y el Derecho público.¹¹⁹

Não obstante, sem a intenção de esgotar todas as objeções suscitadas, cumpre analisar se os argumentos levantados por vozes minoritárias da doutrina ensejariam óbice para a aplicação da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público.

a) A posição institucional da Administração Pública

Um dos argumentos utilizados para se propor a inaplicabilidade da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público baseia-se na diferença qualitativa entre as partes envolvidas na relação jurídica. Ou seja, haveria uma relação de desigualdade entre a Administração Pública e seus administrados, o que afastaria a aplicação do princípio da boa-fé objetiva. Todavia, a análise histórica infirma tal tese.

As origens do princípio da boa-fé objetiva podem ser identificadas na *bona fides* e nos *bonae fidei iudicia*, cujas noções remetem ao ideal da *fides arcaica* e demonstram que sua aplicação desenvolveu-se, originalmente, em relações de nítido caráter desigual. Por exemplo, nas relações internas, a *fides* manifestava-se nas relações de clientela, nas quais se verificava o poder que o patrão detinha sobre o *cliens* (*fides-poder*), impondo deveres de lealdade e de obediência (por parte do *cliens*)

¹¹⁹ Tradução nossa: A salvaguarda da boa fé e a manutenção da confiança formam a base do tráfego jurídico e, particularmente, de todo vínculo jurídico individual. Por isso, o princípio da boa-fé não pode se limitar às relações de caráter obrigacional, sendo aplicável sempre que exista uma vinculação jurídica, e neste pode ser aplicado, portanto, no Direito das Coisas, no Direito Processual e no Direito Público. (LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. I. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958, p. 144). No mesmo sentido, GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 27.

em troca da proteção que lhe era dada pelo patrício (cidadão livre). De igual modo, nas relações externas, a *fides* manifestava-se por meio da *deditio in fidem*, instituto semelhante ao da clientela, mas que apresentava como diferença o fato de a relação estabelecer-se entre a sociedade dominada e quem a dominou. Nesse sentido, é precisa a lição de Guilherme Giacomuzzi:

(...) uma análise histórica, nota-se à partida que o princípio da boa-fé encontrou originalmente aplicação no âmbito de relações fundadas justamente sobre situações de desigualdade entre as partes. (...) Uma primeira aplicação do instituto, portanto, deu-se no âmbito das relações entre sujeitos em posições desiguais, e só sucessivamente a *fides* começou a ser relevante nas relações paritárias entre sujeitos – fato que, no dizer de Manganaro se constitui em um elemento decisivo para sustentar a admissibilidade da boa-fé nas relações de direito administrativo.¹²⁰

Assim, o fato de existir uma assimetria na relação jurídica de Direito Público não afasta a aplicação do princípio da boa-fé objetiva. De fato, a posição institucional da Administração é diferente daquela ocupada pelos entes privados, mas isso decorre da atribuição que lhe é conferida pela Constituição Federal de garantir e respeitar os direitos conferidos aos cidadãos¹²¹.

Nesse contexto, tem-se que a posição institucional da Administração Pública não implica o afastamento do princípio da boa-fé, pelo contrário, exige sua máxima efetividade¹²², impedindo o exercício do poder de forma arbitrária e contrária ao sentimento de confiança que deve lastrear as relações jurídicas, bem como determinando o exercício de sua atividade com base nos direitos e garantias fundamentais protegidos pela Constituição Federal.

É preciso ter em conta, como alerta González Pérez, que atuação da Administração Pública dá-se por meio de homens, com as mesmas virtudes e vícios

¹²⁰ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 257.

¹²¹ SAINZ MORENO, Fernando. La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados. **Revista de Administración Pública**, n. 89, 1979. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1059146.pdf>>. Acesso em: 04 ago. 2016. p. 310.

¹²² GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 27. No mesmo sentido: SAINZ MORENO, Fernando. Op. Cit., p. 310; GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55.

dos cidadãos em geral, sendo incontroverso que a posição de poder atribuída a ele em razão do cargo que ocupa, muitas vezes, resulta em atos arbitrários¹²³.

Portanto, a diferença entre a Administração Pública e administrados não afasta a incidência do princípio da boa-fé objetiva nessas relações.

b) A Legalidade Administrativa

O princípio da legalidade é, sem dúvidas, o mais tratado doutrinariamente, e considerado o “princípio capital para a configuração do regime jurídico-administrativo”¹²⁴. Em outras palavras, é a norma que colore o Estado de Direito, garantindo a submissão do Estado à lei e não à vontade instável das autoridades¹²⁵.

Com seu reconhecimento como valor nuclear do Estado Democrático de Direito, sobrevieram períodos de delimitação científica de sua operatividade, concomitantemente ao reconhecimento de uma força normativa hipertrofiada, como se fosse um valor absoluto do Direito Administrativo¹²⁶.

Assim, em nome da legalidade, passou-se a justificar toda e qualquer forma de atuação da Administração Pública, desde que amparada em lei. A manutenção dos atos administrativos inválidos sobre os quais o administrado, legitimamente, depositou sua confiança ou a preservação dos efeitos benéficos a destinatários ou terceiros que não concorreram para a revogação de atos administrativos são, constantemente, justificados com base no princípio da legalidade¹²⁷.

Em razão desse cenário, muitos apontam a legalidade como óbice ao reconhecimento da aplicação da boa-fé objetiva às relações de Direito Público¹²⁸.

¹²³ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 27/28.

¹²⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102

¹²⁵ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 8ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 143

¹²⁶ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 58.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 59.

¹²⁸ Destaque-se que a hipervalorização do princípio da legalidade é apontada como óbice não só para a aplicação do princípio da boa-fé, como também da proteção da confiança e da própria segurança

Afinal, como seria possível impor obrigações ou limitar direitos da Administração Pública sem previsão legal, já que à Administração Pública caberia agir apenas de acordo com tais prescrições?

Em primeiro lugar, admitir tal entendimento é negar que o princípio da legalidade surgiu como mecanismo de proteção do cidadão contra os atos estatais¹²⁹ e não como justificativa para os atos da Administração Pública. Ou seja, apesar de a legalidade representar as balizas da atuação administrativa, o reconhecimento de força normativa absoluta, em desconsideração ao restante do ordenamento, representaria uma contradição com a sua finalidade original.

Não só isso, a atuação estatal gera efeitos provocadores, modificadores e inibidores de iniciativas. O administrado age em razão desses atos normativos, planeja-se, confiando na sua permanência e na sua vinculatividade, quando não são inclusive induzidos a adotar determinado comportamento com base naqueles¹³⁰. Por isso, a noção moderna de Estado Democrático de Direito pressupõe a proteção dos cidadãos da “aplicação fria e mecânica da lei”¹³¹.

Com efeito, a busca pela real significação da legalidade administrativa demonstra se tratar de expressão que ora incorpora uma regra, ora um princípio e ora um postulado, como bem aponta Rafael Maffini¹³². Como regra, traz a proibição de a Administração Pública atuar sem que lei lhe autorize. Como princípio, indica um estado de coisas a ser atingido pautado na previsibilidade e cognoscibilidade da atuação estatal. E, por fim, como postulado, impondo a condição de que a atuação da Administração Pública não se vincula somente à lei, mas também a todo o

jurídica. (MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 57/66)

¹²⁹ SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**. Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 23

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 1ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 56/57.

¹³¹ SILVA, Almiro do Couto e. Op. Cit., p. 13.

¹³² MAFFINI, Rafael da Cás. Op. Cit., p. 61-65.

ordenamento jurídico, como preconiza, por exemplo, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99¹³³. Assim, essa ideia de juridicidade (postulado) seria verdadeiro vetor hermenêutico para a análise da atuação estatal:

Com esse significado mais amplo de legalidade administrativa, tem-se que os atos não devem ser praticados somente em conformidade com as regras legais que lhe sejam aplicáveis. Devem, ao mesmo tempo, ser praticados de forma compatibilizada com as demais normas jurídicas (regras, princípios e postulados) de Direito Administrativo. Trata-se de um imperativo que impõe seja a Administração Pública colocada em face da lei e do Direito.¹³⁴

Portanto, a legalidade não é único preceito ao qual a atuação da Administração está vinculada, devendo se amalgamar com as demais normas gerais vigorantes no ordenamento jurídico, dentre os quais se pode destacar o da boa-fé objetiva¹³⁵.

Não é demais lembrar que o artigo 37 da Constituição Federal¹³⁶, ao estabelecer os princípios gerais da Administração Pública, coloca a legalidade em posição de igualdade com o princípio da moralidade, o qual se concretiza, dentre outros meios, pela atuação da boa-fé objetiva¹³⁷.

Não se quer, aqui, negar que a atuação da Administração deve se pautar pelo respeito ao princípio da legalidade. No entanto, a legalidade administrativa deve ser vista como o ponto de partida da atuação da Administração Pública, mas não,

¹³³ 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:

I - atuação conforme a lei e o Direito: (BRASIL, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Planalto**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 19 out. 2016.)

¹³⁴ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 63.

¹³⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 28. No mesmo sentido: GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55)

¹³⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 10 out. 2016.

¹³⁷ Sobre a relação entre boa-fé objetiva e moralidade em GIACOMUZZI, José Guilherme. **A Moralidade Administrativa e a Boa-fé da Administração Pública**. São Paulo: Malheiros, 2002.

necessariamente, o ponto de chegada¹³⁸, sob pena de subverter a lógica protetiva do Estado Democrático de Direito.

Logo, a legalidade não reina absoluta como corolário de justificação da atuação estatal, tampouco impede a aplicação do princípio da boa-fé nas relações de Direito Público. Caso contrário, ao reconhecer a prevalência da legalidade nos casos em que seja necessária a proteção da confiança do cidadão, estar-se-ia retirando um dos mais fundamentais alicerces do Estado de Direito, a segurança jurídica¹³⁹.

c) A supremacia do interesse público sobre o privado

A doutrina e a jurisprudência brasileiras, majoritariamente, reconhecem a existência de um princípio constitucional implícito da supremacia do interesse público sobre o interesse privado¹⁴⁰.

Esse princípio, entendido por muitos como um verdadeiro axioma do Direito Administrativo, seria um princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade e um “pressuposto lógico do convívio social”, dele decorrendo, por exemplo, as diversas prerrogativas da Administração Pública, como a possibilidade de constituição de terceiros em obrigações mediante atos unilaterais e a exigibilidade das imposições administrativas, a autoexecutoriedade dos atos administrativos, dentre outros¹⁴¹, os quais seriam mecanismos necessários para a defesa do interesse da coletividade.

Na dogmática tributária, segue-se a mesma linha, atribuindo-se à supremacia do interesse público sobre o privado a condição de princípio constitucional implícito, pelo qual se “exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo”¹⁴².

¹³⁸ SAINZ MORENO, Fernando. La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados. **Revista de Administración Pública**, n. 89, 1979. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1059146.pdf>>. Acesso em: 04 ago. 2016. p. 312.

¹³⁹ SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**. Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 31.

¹⁴⁰ Nesse sentido: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.99/102; OSÓRIO, Fábio Medina. **Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 220, p. 69-107, 2000.

¹⁴¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Op. Cit., p.99/102

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.207.

No entanto, verifica-se que, sob o pretexto de dar efetividade a esse princípio, cujo conteúdo pode ser facilmente manipulável, não poucas arbitrariedades e ilegalidades foram e vêm sendo cometidas. Isto é, não são raros os privilégios outorgados às Fazendas Públicas e as situações, inclusive julgamentos, em que, sem uma fundamentação mais consistente, proclama-se o resultado em favor da tese defendida pela Administração Pública pautando-se no dito princípio da supremacia do interesse público, como, por exemplo, para justificar a suspensão de eficácia de decisão judicial que suspende a cobrança de tributos com base na sua inconstitucionalidade¹⁴³.

Assim, verifica-se que o aludido princípio tipificaria verdadeira regra de prevalência, *a priori*, dos interesses da Administração Pública.

Essa regra de prevalência, no entanto, é constantemente atacada pela doutrina. O ponto nevrálgico da questão é muito bem captado por Gustavo Binenebjm ao indagar:

Afinal, que sentido há na norma de prevalência se um interesse não é mais que uma dimensão do outro? Mais que isto: a dita norma de prevalência não esclarece a questão mais importante da dicotomia público/privado ou coletivo individual: qual a justa medida da prevalência de um sem que haja a ablação total do outro?¹⁴⁴

Diante desse cenário, como justificar a incidência do princípio da boa-fé objetiva, principalmente em sua feição protetiva das garantias individuais dos contribuintes, se o ordenamento jurídico, aprioristicamente, estabelece a prevalência do interesse público sobre o particular?

A discussão doutrinária sobre o tema inicia-se no próprio reconhecimento ou não da supremacia do interesse público sobre o privado como norma-princípio no ordenamento jurídico brasileiro. Para alguns, seriam múltiplas as fontes constitucionais para sua caracterização como princípio constitucional implícito¹⁴⁵. Para outros, não se

¹⁴³ AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 282/286.

¹⁴⁴ BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 239, p. 1-32, 2005. p. 10.

¹⁴⁵ Nesse sentido: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.99/102; OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público

poderia, em nosso ordenamento, atribuir a condição de norma-princípio à noção de supremacia do interesse público sobre o privado, pois a existência de um princípio que, quando em colisão com outros princípios, proclamaria um resultado sempre a seu favor, iria contra a própria noção de princípio jurídico, cujo pressuposto é a atuação mediante colisão com outras normas-princípios. Além disso, a existência de uma norma prevalente sobre as demais seria incompatível com uma carta constitucional orientada sob o influxo de máxima proteção aos direitos e garantias individuais¹⁴⁶.

Sem entrar no mérito da questão (se trata-se ou não de uma norma-princípio), o que, de certo, exigiria um estudo próprio sobre o tema, parece que o cerne da discussão a respeito do conceito de interesse público decorre da má compreensão semântica de sua extensão.

De fato, a busca e a concreção do interesse público são finalidades da atuação administrativa. Contudo, isso não significa que à Administração Pública são conferidos poderes ilimitados para atuação. Tampouco, pode-se confundir interesse público (também conhecido como interesse público primário) com o interesse da Administração Pública (ou interesse público secundário)¹⁴⁷.

Na verdade, o reconhecimento do interesse público como finalidade da ação do Estado não implica o afastamento da tutela dos direitos e das garantias individuais conferidas pela Constituição Federal, muito menos significa que, em caso de suposta colisão, haveria uma predileção daqueles em detrimento destes, como bem destaca Rafael Maffini:

sobre o privado no direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 220, p. 69-107, 2000.

¹⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. Salvador: **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./out./nov. 2007. Disponível em: <[http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO %20 AVILA.pdf](http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf)>. Acesso em: 03 set. 2016.. Acesso em: 03.09.2016; BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 239, p. 1-32, 2005.

¹⁴⁷ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, "Interesse público ou primário, repita-se, é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa, mas que só pode ser validamente perseguido pelo Estado quando coincidente com o interesse público primário." (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 102)

Não se pode, entretanto, reconhecer ao interesse público uma feição relacional única e invariável, da qual resultaria incontrastável e absolutamente recorrente a predileção dos interesses públicos – o emprego no plural é proposital –, quaisquer que fossem, em detrimento de toda e qualquer manifestação de interesses privados. Outrossim, a existência de algumas prerrogativas públicas não pode induzir à conclusão de que a Administração Pública sempre teria uma posição vantajosa em prejuízo dos interesses privados. Não se pode, pois, desconsiderar o extenso rol de direitos e garantias fundamentais propositalmente colocados no início do texto da Constituição Federal, que não permitiriam fossem os interesses dos cidadãos simples e aprioristicamente preteridos por um abstrato interesse público.¹⁴⁸

Com efeito, interesse público e interesse privado confundem-se e mesclam-se¹⁴⁹, sendo ambos instituídos e decorrentes da Constituição Federal, não podendo um ser atingido sem o respeito e observância do outro. Por isso, afirma Peter Häberle: “Exagerando: o interesse privado é um ponto de vista que faz parte do conteúdo de bem comum da Constituição.”¹⁵⁰. Daí decorre a afirmação de que “Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público sobre o particular não denotam o mesmo significado.”¹⁵¹, já que não há entre eles uma relação necessária de conflito, mas sim de sinergia. Exemplo disso é que a busca por um ambiente fértil e de estabilidade para o desenvolvimento das relações jurídicas somente será possível com o respeito das garantias individuais e da confiança nas relações entabuladas entre administrados/contribuintes e Administração Pública/Fisco.

Diante dessas ponderações, já é possível concluir que o interesse público não representa óbice à aplicação do princípio da boa-fé objetiva as relações de Direito Tributário. Pelo contrário, a aplicação da boa-fé objetiva, como mecanismo de estabilidade das relações jurídicas, representa uma das formas de manifestação do interesse público.

¹⁴⁸ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 69.

¹⁴⁹ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 24.

¹⁵⁰ HABERLE, Peter. *Öffentliches Interesse als juristisches Problem*. Bad Homburg, Athenäum, 1970, p. 526. *apud* ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. Salvador: **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./out./nov. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2016.. Acesso em: 03.09.2016. p. 13.

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* p. 14.

2.4.2 Os fundamentos de validade para reconhecimento da incidência da boa-fé objetiva no Direito Público

As peculiaridades das relações de Direito Público não afastam a incidência do princípio da boa-fé objetiva. Desse modo, cumpre analisar se é possível identificar, no ordenamento jurídico brasileiro, fundamentos de validade que sustentem a aplicação da boa-fé nas relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular.

O princípio da boa-fé objetiva desenvolveu-se no Direito Privado, alcançando grau de extrema importância. No Direito Público, porém, faltam estudos que apontem sobre sua efetiva utilidade, o que é “surpreendente, pois traduz uma quebra efetiva perante os estudos realizados em tempos.”¹⁵². Apesar disso, não se pode olvidar que vozes importantes da doutrina pátria, inclusive do Direito Privado, apontam para o reconhecimento da aplicação da boa-fé objetiva em todos os setores do direito obrigacional brasileiro¹⁵³, inclusive o Direito Tributário.

O Direito Tributário, assim como o Direito Público em geral, não pode ser considerado dogmaticamente como ciência autossuficiente. Na verdade, o seu desenvolvimento e estruturação dependem de conceitos, formas e princípios básicos da Ciência Jurídica como um todo, mas principalmente do Direito Privado. Essa afirmação é facilmente justificável quando observamos que o Código Tributário Nacional tipifica, em seu artigo 110, que, ao legislador tributário, não é dado alterar os conceitos e as formas utilizados pelo Direito Privado para a definição das competências tributárias. Ou seja, o substrato teórico e conceitual do Direito Tributário é fortemente influenciado pelas noções de Direito Privado.

Por sua vez, a boa-fé objetiva, como bem reconhece Clóvis do Couto e Silva, é aplicável ao direito das obrigações, ainda que não haja disposição expressa no ordenamento jurídico, posto que se trataria de proposição jurídica inerente ao próprio

¹⁵² CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 391.

¹⁵³ "(...) a recepção do princípio da boa-fé, e a previsão de tantos deveres incluídos no âmbito da boa-fé, constitui o maior avanço do sistema de direito civil legislado e vai influir de modo decisivo em todos os setores do nosso direito obrigacional, apesar de estarem tais normas inseridas num microsistema."(AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A boa-fé na relação de consumo. **Revista de Direito do Consumidor**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1995. v.14, p.20-26. Disponível em:<http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producao intelectual/144.pdf>. Acesso em 28. ago.2016.)

vínculo obrigacional, estabelecendo um elo de cooperação entre os sujeitos envolvidos para obtenção do fim pretendido por ambos¹⁵⁴.

Dessa forma, sendo a boa-fé objetiva um elemento inerente ao próprio direito obrigacional, a sua transposição para as relações de Direito Tributário, notadamente obrigacionais, é inevitável, sujeitando-se, no entanto, a transformações decorrentes da necessidade de convivência com outras normas próprias desse ramo do Direito.

Todavia, ainda que se ultrapasse essa visão interna da estrutura do direito obrigacional, é possível extrair do ordenamento jurídico brasileiro a identificação de fundamentos constitucionais e legais que validam a aplicação do princípio da boa-fé objetiva nas relações de Direito Tributário.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que a Constituição Federal não traz, de forma expressa, a menção ao princípio da boa-fé objetiva. Isso, entretanto, não impede que a sua constatação como princípio constitucional implícito decorra de uma análise dedutiva de outros dispositivos constitucionais.

Analisando sistematicamente o texto constitucional, verifica-se que se estabeleceu um “rigoroso padrão de conduta para o ingresso e para o exercício da função pública”¹⁵⁵, com a positivação de (i) diversos valores fundamentais que devem ser respeitados no exercício da atividade administrativa, (ii) do modo de atuação administrativa; (iii) de mecanismos de defesa dos administrados; (iv) requisitos para investidura na função pública e (v) de mecanismos de controle da atividade administrativa¹⁵⁶.

Desse largo plexo normativo, já seria possível deduzir que o constituinte originário positivou uma série de normas para concretizar o *standard* de conduta exigido pela boa-fé objetiva nas relações de Direito Público, de forma a conferir maior confiança, estabilidade e lealdade nas relações com os administrados.

¹⁵⁴ SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.p. 33.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/moralidade-razoabilidade-e-eficiencia-na-atividade-administrativa>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 6.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. Op. Cit. p. 6.

Ademais, pode-se dizer que o fundamento constitucional de validade da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público reside no artigo 37 da Constituição Federal, que estabelece a moralidade como um dos princípios da atividade administrativa.

A atividade de concreção dos princípios não é tarefa fácil, situação da qual não se afasta o princípio da moralidade administrativa. Entretanto, a sua realização não pode depender das vontades pessoais ou de inclinação ideológica do aplicador. Com efeito, a positivação de um princípio constitucional demanda a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização. Por isso, não soa equivocado dizer que os princípios, embora indeterminados, não o são completamente, cabendo ao intérprete extrair de seu conteúdo os comportamentos mínimos à realização do estado de coisas ao qual aponta o aludido princípio¹⁵⁷.

Nessa linha, o princípio da moralidade exigiria a realização de um estado de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé, sinceridade e motivação. E prossegue o autor afirmando que, para atingir se atingir um estado de coisas pautado pela boa-fé, é indispensável o cumprimento daquilo que foi prometido¹⁵⁸.

Na mesma linha, para Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da moralidade impõe à Administração e seus agentes o dever de atuar em conformidade com princípios éticos, nos quais estariam incluídos o da lealdade e o da boa-fé. Assim, seria vedado à Administração Pública agir de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos¹⁵⁹.

Na doutrina nacional, todavia, cabe a Guilherme Giacomuzzi¹⁶⁰ a obra mais contundente na defesa do princípio da boa-fé como decorrência do princípio da moralidade administrativa.

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/moralidade-razoabilidade-e-eficiencia-na-atividade-administrativa>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 4.

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 4.

¹⁵⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 122/123.

¹⁶⁰ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002.

Para o autor, a hermenêutica jurídica permitiria a incorporação da boa-fé objetiva no campo da moralidade administrativa, inicialmente limitada à sua feição subjetiva. E prossegue, justificando sua posição (i) a partir da evolução do conteúdo normativo § 242 do BGB (*Bürgerlichesgesetzbuch*), por meio da qual a boa-fé objetiva (*Treu und Glaube*) foi alçada, a partir da conjugação dos trabalhos da doutrina e da jurisprudência, como verdadeiro princípio base das relações obrigacionais, e (ii) na necessidade de atribuir ao princípio da moralidade, positivado na Constituição Federal de 1988, um significado próprio¹⁶¹.

Portanto, parece inquestionável que, do princípio da moralidade positivado no artigo 37 da Constituição Federal, deve ser compreendido que as relações jurídicas que envolvam a Administração Pública submetem-se a um padrão de conduta pautado pela honestidade, lealdade e confiabilidade, mormente quando se verifica que, com o desenvolvimento do Estado Fiscal, o Estado vem avançando, cada vez mais, sobre as esferas mais íntimas de seus cidadãos¹⁶².

No plano infraconstitucional, por sua vez, foi com a edição da Lei nº 9.784/99 que se positivou expressamente a submissão das relações de Direito Público ao princípio da boa-fé objetiva. Trata-se de um notável avanço da legislação brasileira, que reforça a sua força normativa. Aproveitando as felizes palavras de Díez-Picazo¹⁶³, não é a mesma coisa ter uma máquina na porta (lei), onde todos podem vê-la e usá-la, do que ter a mesma máquina num canto escondido do edifício (princípio constitucional implícito).

Segundo o Diploma Legal, que regula o processo administrativo federal, mas se aplica de forma subsidiária aos demais Entes Políticos¹⁶⁴, a Administração Pública deve atuar segundo “padrões éticos, de probidade, decoro e boa-fé”. De igual modo, se impõe ao administrado o dever de “proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé”¹⁶⁵.

¹⁶¹ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 231.

¹⁶² GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 31/32.

¹⁶³ DIEZ-PICAZO, Luis. Prólogo. In: WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 10.

¹⁶⁴ Brasil. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1148460/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Brasília, 19 out. 2010. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 09 set. 2016.

¹⁶⁵ (BRASIL, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Planalto**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 19 out. 2016.)

Com efeito, a Lei nº 9.784/99, ao diferenciar a atuação segundo os padrões éticos de probidade e boa-fé, deixa transparecer, de forma clara, a intenção de submeter a atuação administrativa tanto à boa-fé subjetiva como ao princípio da boa-fé objetiva. Explica-se.

A boa-fé subjetiva pressupõe a análise do estado psicológico do sujeito, opondo-se à ideia de má-fé. Nesse contexto, sua incidência no campo da atuação administrativa vincula-se aos atos de improbidade, com os quais se analisa a conduta maliciosa do agente administrativo¹⁶⁶. Portanto, a boa-fé subjetiva está abarcada pela necessidade de atuação “segundo os padrões éticos de probidade”.

Nesse contexto, a interpretação correta do dispositivo é de que, ao determinar a atuação *segundo* os padrões da boa-fé, quis a lei expressamente submeter a Administração Pública, ente não natural, ao dever de atuar conforme os padrões de lealdade, honestidade e confiabilidade da boa-fé objetiva. Repisa-se a diferença já estabelecida das expressões agir em boa-fé ou estar “de boa-fé” (boa-fé subjetiva) e agir *segundo* a boa-fé (boa-fé objetiva)¹⁶⁷.

Feitos esses esclarecimentos, é preciso explicar a extensão da incidência do princípio da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular.

A Lei nº 9.784/99, ao regular o “processo administrativo”, não trata exclusivamente dos processos administrativos *strictu sensu*. Pelo contrário, sua abrangência atinge toda a atividade decisória da Administração¹⁶⁸, impondo a ela o dever de não agir de maneira desleal, maliciosa ou contrária à confiança gerada. Nesse sentido, é precisa a lição de Carlos Ari Sundfeld e Guillermo Muñoz:

Uma lei geral de processo administrativo não regula apenas os chamados processos administrativos em sentido estrito, mas toda a atividade decisória da Administração, sem exceções, independentemente do modo como ela se expressa. Na visão brasileira mais comum, processo administrativo é um conjunto de trâmites exigidos em certas situações especiais, especialmente na demissão de servidor (processo disciplinar), no lançamento ou autuação

¹⁶⁶ GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 285 e ss.

¹⁶⁷ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producao intelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016, p. 88.

¹⁶⁸ GIACOMUZZI, José Guilherme. Op. Cit., p. 245.

tributária, bem como em sua impugnação (processo fiscal ou tributário). Quando pensamos na ação administrativa como um todo, normalmente não vinculamos a ela a ideia de processo. É justamente a essa visão que uma legal de processo (ou procedimento) administrativo se opõe radicalmente. O pressuposto lógico de uma lei assim é de que, na Administração Pública, decidir é fazer processos – isto é, toda a atividade decisória é condicionada a princípios e regras de índole processual.¹⁶⁹

Na seara tributária, essa conclusão conduz ao entendimento de que durante todo o vínculo obrigacional, desde sua constituição até a sua extinção¹⁷⁰, as partes estão submetidas às exigências da boa-fé objetiva. Parte-se, nesse caso, da noção de que a obrigação é um processo¹⁷¹, no qual credor e devedor devem se auxiliar para o seu adimplemento. No entanto, a reciprocidade em sua incidência não significa que a sua força normativa tenha igual intensidade para as partes da relação, como se irá demonstrar mais adiante.

Ademais, ressalte-se que a exigência de atuação segundo a boa-fé recai seja nos atos tidos como vinculados, seja nos discricionários¹⁷². Não há dúvidas que a atuação do princípio da boa-fé será mais ampla nos casos relacionados ao exercício da atividade discricionária da Administração Pública. Contudo, também no exercício de atividade vinculada, ela pode ser verificada, informando, por exemplo, a diretriz interpretativa a ser conferida à norma aplicada¹⁷³.

Portanto, da análise do nosso ordenamento jurídico, é possível, por diversas formas, deduzir a existência de um princípio da boa-fé objetiva aplicável às relações de

¹⁶⁹ MUNÓZ, Guillermo Andrés; SUNDFELD, Carlos Ari (coords.). **As leis de processo administrativo: Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 19.

¹⁷⁰ "exigencia de este principio en las relaciones administrativas desde la fase de su constitución, a lo largo de su desarrollo en el ejercicio de los respectivos derechos y deberes, hasta el momento de extinción (afectando a las potestades de revisión y anulación y al ejercicio de acciones ante la jurisdicción contencioso-administrativa" (GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 57.)

¹⁷¹ SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

¹⁷² "A seu turno, os princípios da lealdade e da boa-fé são condições de convívio jurídico. Não se compreenderia que a própria ordenação normativa abonasse ou fosse complacente com a má-fé. Menos, ainda, se compreenderia que os administradores, exatamente quando a lei lhes outorgasse discricção, isto é, esfera de certa liberdade para melhor atender o ordenamento, pudessem expedir atos desleais ou que burlassem a boa-fé, salvo abraçando-se na tese absurda de que a Administração não tem compromisso com os valores que a lei consagra." (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionabilidade e controle jurisdicional**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 98.

¹⁷³ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 28.

Direito Público em geral, do qual decorre, como será melhor explicitado no próximo tópico, diversos comportamentos necessários à sua promoção.

2.4.3 A boa-fé objetiva e a proteção da confiança

Como demonstrado, a leitura mais atual do princípio da legalidade administrativa, justificada pela necessidade de adequação ao Estado Democrático de Direito, não mais comporta a aplicação da letra fria da lei. Isto é, administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito¹⁷⁴, com o reconhecimento da força normativa dos princípios, como a boa-fé objetiva e a proteção da confiança.

No entanto, se por um lado essa nova leitura indica, sem dúvida, uma evolução na aplicação do Direito, exige, de outro, um maior esforço dos intérpretes no sentido de depurar as normas de cunho principiológico que integram o ordenamento, fornecendo elementos sólidos para sua aplicação e controle, com o objetivo de evitar a utilização indiscriminada e meramente retórica dos princípios jurídicos.

A proteção da confiança legítima é um princípio que se desenvolveu no Direito alemão (*Vertrauensschutz*) como mecanismo de defesa do cidadão frente à atuação administrativa, principalmente em relação à anulação e à revogação dos atos administrativos, buscando a estabilidade das relações jurídicas¹⁷⁵. Com efeito, a proteção substancial da confiança proporcionaria “a tutela de pretensões ou direitos subjetivos, com vistas à preservação de atos, ou de seus efeitos, mesmo quando perpetrados de modo contrário ao Direito, ou, ainda, à imposição de comportamentos ao Poder Público”.¹⁷⁶

Conforme se observa, o núcleo da proteção da confiança reside na manutenção de situações consolidadas geradoras de confiança, protegendo aquele que confiou na legitimidade de uma determinada conduta. De igual modo, é indiscutível que, na

¹⁷⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 377.

¹⁷⁵ Sobre o desenvolvimento desse princípio no Direito alemão ver: CASTILLO BLANCO. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid, Marcial Pons, 1998.

¹⁷⁶ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 46.

exigência de agir segundo a boa-fé, ou seja, com probidade, lisura e correção, insere-se o dever de não criar ou frustrar indevidamente expectativas em outrem¹⁷⁷.

Nesse contexto, verifica-se uma nítida aproximação entre os dois princípios, de tal forma que a análise jurisprudencial e doutrinária demonstra que ambos são indistintamente, muitas vezes, usados como sinônimos:

Por vezes, encontramos, em obras contemporâneas de Direito Público, referências a “boa-fé”, “segurança jurídica”, “proteção à confiança” como se fossem intercambiáveis ou expressões sinônimas. Não é assim ou não é mais assim. Por certo, boa-fé, segurança jurídica e proteção à confiança são ideias que pertencem à mesma constelação de valores. Contudo, no curso do tempo, foram se particularizando e ganhando nuances que, de algum modo, as diferenciam, sem que, no entanto, umas se afastem completamente das outras.¹⁷⁸

No Direito Espanhol, por exemplo, Amélia Mendéz reconhece que a influência do Direito Administrativo Comunitário, e do Tribunal de Justiça Europeu teve reflexos nos tribunais espanhóis, que onde encontravam a boa-fé objetiva, agora identificam a proteção da confiança sem apontar o correto âmbito de atuação de cada um¹⁷⁹.

No entanto, em que pese a boa-fé (*bona fides*) e a confiança (*cum fides*) apresentem a mesma etimologia e representem mecanismo de proteção dos mesmos valores, ambas exercem funções distintas, porém conexas, no direito das obrigações¹⁸⁰.

A distinção entre ambos, todavia, não é simples. Ainda que não se possa traçar categoricamente um limite de atuação claro entre ambos, a doutrina pátria, pelo menos na seara do Direito Privado, identifica os traços característicos dos respectivos campos de atuação, conforme lição de Judith Martins-Costa:

¹⁷⁷ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva.** Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os “Sistemas de referência extracontratuais” (“Circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego”. Adimplemento Contratual. Disponível em: <<http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa>> Acesso em: 15 out. 2016. p. 8.

¹⁷⁸ SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da união (lei nº 9.784/99). São Paulo: **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 6, 2004b. p. 8.

¹⁷⁹ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario.** Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 60.

¹⁸⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 6.

Traçando-se um paralelo entre confiança e boa-fé pode-se afirmar que, enquanto o primeiro tem por escopo imediato assegurar expectativas, a função primeira da boa-fé como *standard* jurídico é propiciar o *direcionamento de comportamentos* no tráfico (sic) negocial. O seu significado elementar está – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao §242 do Código Civil alemão, em indicar um modelo de conduta (arquétipo ou *standard* jurídico), segundo o qual cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, agindo como faria um homem reto: com honestidade, lealdade e probidade.¹⁸¹

No Direito Público, todavia, a mesma autora reconhece uma “particular especificação da boa-fé, em que os aspectos da ‘confiança legítima’ são dominantes.”, em razão da assimetria entre os partícipes da relação e da presunção de legitimidade e constitucionalidade dos atos administrativos, características essas que são hábeis à geração de confiança¹⁸².

Nesse contexto, várias propostas surgem para tentar explicar a relação entre ambos os princípios nas relações de Direito Público.

Para Castillo Blanco, a boa-fé objetiva exigiria um plano de igualdade na relação jurídica e teria a aplicação mais apropriada para o exercício de direitos e relações contratuais¹⁸³.

A tentativa de distinção entre ambos, no sentido de que a proteção da confiança aplicar-se-ia às relações de Direito Público, enquanto que a boa-fé objetiva encontraria seu campo de atuação no Direito Privado não se sustenta e foi amplamente rechaçada

¹⁸¹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 263/264.

¹⁸² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva**. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os “Sistemas de referência extracontratuais” (“Circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfico”. Adimplemento Contratual. Disponível em: <<http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa>> Acesso em: 15 out. 2016. p. 10.

¹⁸³ “Ciertamente, la buena fe tiene como contenido la confianza, pero, amén de que éste no sería sino el hecho o situación que da base al concepto, no es menos cierto que dicho principio se ciñe más específicamente al ejercicio de derechos y encuentra, aunque no exclusivamente, un propio campo de acción en las relaciones contractuales. (...) De esta forma, el principio de buena fe (...) requiere, al menos en mayor medida que el principio de protección de confianza, un plano de igualdad en las relaciones (...). Lo que queremos decir es que, en estos casos, no es el principio de buena fe el que protege dichas relaciones, sino un principio de mayor relevancia constitucional y más propio de la posición institucional de la Administración pública: la seguridad jurídica, que tiene su manifestación en estos concretos aspectos a través del principio de protección de confianza (...)”. CASTILLO BLANCO. Federico A. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial pons, 1998, p. 271 /276.

nos tópicos anteriores. De igual modo, não prospera a alegação de que a boa-fé objetiva estaria vinculada às relações simétricas e a proteção da confiança às relações assimétricas. Isso porque a boa-fé objetiva não pressupõe um grau de paridade das posições jurídicas em uma dada relação, pelo contrário, seu desenvolvimento no Direito romano decorreu, justamente, de relações de nítido caráter assimétrico, como a clientela no Direito Interno e a *deditio in fidem* no Direito Externo, de tal sorte que, nessas relações, ela demanda uma aplicação ainda mais forte. Portanto, as tentativas de depuração conceitual vinculada à tipologia da relação jurídica mostram-se equivocadas.

Em sugestiva análise, Rafael Maffini afirma que a diferença seria de amplitude e estaria vinculada à validade do ato administrativo gerador de confiança. Isto é, a proteção da confiança teria uma feição mais ampla que a boa-fé objetiva, de tal sorte que, se tratando de ato administrativo inválido, a proteção da confiança estaria “condicionada à boa-fé do administrado, sendo esta pressuposto da incidência da proteção da confiança”. Por outro lado, tratando-se de ato presumidamente válido, a proteção da confiança atuaria per se, independente da boa-fé do administrado. Desse modo, os administrados, nos atos de natureza concreta, quando praticados contrariamente à ordem jurídica, somente estariam amparados pela proteção da confiança “se portarem, de sua parte, um comportamento que, segundo parâmetros objetivos e subjetivos, poderia ser qualificado como de boa-fé”¹⁸⁴.

Com a devida vênia, não parece adequada a proposição formulada. Em primeiro lugar, a extensão da boa-fé objetiva nas relações de Direito Público não se limita aos casos de proteção de confiança depositada em ato administrativo, seja concreto ou abstrato. Em segundo lugar, porque, ao condicionar a proteção da confiança à “boa-fé do administrado” ou exigir do administrado um comportamento qualificado como “de” boa-fé, o autor aproxima-se da feição subjetiva da boa-fé, que trata do estado psicológico do sujeito, e não da objetiva, que se vincula a um *standard* de conduta.

¹⁸⁴ MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo Brasileiro**. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 55-56.

Nesse contexto, inclusive, é lapidar a lição de Judith Martins-Costa sobre as diferenças no sentido das expressões “agir de boa-fé”, ou seja, agir com convencimento subjetivo, ainda que errôneo, e “agir segundo a boa-fé”, isto é, comportar-se de acordo como uma norma objetiva de conduta¹⁸⁵.

Por sua vez, Humberto Ávila, apoiado nas lições de Roland Kreibich, sustenta que a proteção da confiança incidiria quando “um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento”¹⁸⁶, ou seja, estaria vinculado às normas gerais e abstratas, já a boa-fé objetiva estaria vinculada aos casos em que um ato administrativo concreto gera expectativas legítimas no particular¹⁸⁷.

De igual modo, a solução parece não se adequar à real extensão das funções da boa-fé objetiva e proteção da confiança nas relações de Direito Público. Não há dúvidas que a proposta traz como mérito o reconhecimento da nítida interseção entre os dois princípios. Todavia, o equívoco parece residir no fato de não reconhecer que a boa-fé objetiva atua como orientadora de um critério de comportamento e como fonte de deveres, principalmente para a Administração Tributária, como bem reconhece Mizabel Derzi:

Apesar das situações de superposição, entendemos que o princípio da proteção da confiança não se esgota com o da boa-fé objetiva, e a recíproca é verdadeira. Existe um espaço de atuação da boa-fé objetiva, como fonte de deveres da Administração Tributária, que a proteção da confiança não alcança. Assim, preferimos entender que ambos, proteção da confiança e boa-fé, sendo princípios constitucionais deduzidos da segurança jurídica, como valor e como princípio, se integram em muitas circunstâncias, como ocorre com a maioria dos princípios, mas não se anulam um no outro.¹⁸⁸

¹⁸⁵ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva**. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os “Sistemas de referência extracontratuais” (“Circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego”. Adimplemento Contratual. Disponível em: <<http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa>> Acesso em: 15 out. 2016. p. 6.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. **Direito do Estado**, nov. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2016. p. 6.

¹⁸⁷ *Idem*.

¹⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, p. 381.

Com efeito, a boa-fé não consegue servir de fundamento para todos os casos em que se faz necessária a proteção da confiança. Há situações em que, no plano geral e abstrato, o princípio da proteção da confiança atua de forma independente, por exemplo, para resolver as questões referentes à aplicação das normas administrativas no tempo, ou seja, a retroação dos efeitos de regras que tenham como propósito alcançar fatos pretéritos¹⁸⁹, bem como a retroação dos efeitos das modificações jurisprudenciais¹⁹⁰.

Por outro lado, há situações em que os deveres decorrentes da boa-fé devem ser observados ainda que a outra parte não tenha *nenhuma expectativa* ou, até mesmo, expectativa negativa em relação àquela situação¹⁹¹.

Assim, por exemplo, é o caso da imposição da regra de interpretação *contra proferentem*, melhor esclarecida no tópico subsequente, que impõe àquele que tem o poder de dispor sobre as “regras do jogo” o ônus de falar claro, sob pena de prevalecer a interpretação mais favorável a outra parte em caso de dubiedade. De igual modo, os deveres positivos e negativos de lealdade e honestidade, que ganham um acréscimo de intensidade em razão das características das relações de Direito Público, independem da confiança depositada pelo contribuinte, sendo de obediência imperativa em decorrência do princípio da boa-fé.

Diante do exposto, pode-se concluir que não parece profícua a discussão que busca saber se um princípio é mais amplo do que outro. Assim como os demais princípios, boa-fé objetiva e proteção da confiança atuam ora conjuntamente, ora de forma independente. Ou seja, boa-fé objetiva e proteção da confiança possuem um núcleo comum, no qual se “amalgamam”¹⁹², e que alcança as relações jurídicas

¹⁸⁹ MAURER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Trad. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2001, p. 75 e ss.

¹⁹⁰ KREIBICH, Roland. Der Grundsatz von Treu und Glaube im Steuerrecht, Band 12. C. F. Muller Verlag, Heildelberg, 1992, p. 188, apud DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, p. 378.

¹⁹¹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva**. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os "Sistemas de referência extracontratuais" ("Circunstâncias do caso") e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e "usos do tráfego". Adimplemento Contratual. Disponível em: < <http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa> > Acesso em 15/10/2016. p. 8.

¹⁹² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **Op. Cit.**, p. 10.

concretas¹⁹³, com o objetivo de assegurar as legítimas expectativas das partes envolvidas na relação, primando pela vedação ao comportamento contraditório e desleal. No entanto, possuem situações em que não há essa identidade, como no caso da proteção da confiança em situações em relações de cunho geral e abstrato, não alcançadas pela boa-fé, ou dos deveres gerais de lealdade, probidade e de consideração aos interesses da outra parte, que não são alcançados pela proteção da confiança.

2.5 AS FUNÇÕES DA BOA-FÉ OBJETIVA

No estudo das normas jurídicas, surge, e com razão, a essencial pergunta a respeito de sua funcionalidade. Esse questionamento ganha ainda mais relevo quando se trata de princípios jurídicos, uma vez que os elementos para a sua concreção e correta utilização não são de fácil identificação.

No entanto, a vagueza e a indeterminabilidade dos princípios jurídicos não lhes retira o caráter normativo. Com efeito, o reconhecimento de um princípio em um dado ordenamento implica a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização, não ficando sua aplicação sujeita às considerações ou às preferências do aplicador. Diante disso, é extremamente feliz a afirmação de que “os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente”¹⁹⁴, uma vez que, ainda numa análise abstrata, é possível extrair os comportamentos mínimos necessários à sua promoção.

Nesse contexto, cabe à Ciência do Direito auxiliar na construção do conteúdo normativo, oferecendo elementos para que sua utilização não se limite a argumentos de mera retórica e, assim, uma expressão desprovida de normatividade.

¹⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, p. 381.

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/moralidade-razoabilidade-e-eficiencia-na-atividade-administrativa>>. Acesso em: 15 set. 2016. p. 4.

A tarefa de concreção da boa-fé objetiva é matéria árdua, mas necessária. Há 20 anos, o objetivo da Ciência do Direito era de divulgar o instituto, diferenciando-o de sua feição subjetiva. Hoje, no entanto, deve focar a doutrina em sua concreção, sob risco de sua diluição em razão de sua hiperinvocação como princípio que a tudo se aplica, muitas vezes, confundindo-o com outros princípios, tais como dignidade da pessoa humana, razoabilidade e etc¹⁹⁵.

Entretanto, antes de avançar na indicação de quais são os comportamentos mínimos exigidos para a promoção da boa-fé objetiva no âmbito das relações de Direito Público, é preciso o intérprete ter em mente que a identificação do conteúdo dessa norma jurídica é variável, dependendo do campo normativo em que está inserida¹⁹⁶.

Por isso, a análise deve ser iniciada a partir da utilização tradicional do instituto, originada no Direito Privado. Todavia, a definição dos meios necessários para a concreção destes fins, nas relações de Direito Tributário, pode, em algumas situações, assumir feições e conteúdos diferentes. Isto é, não há dúvidas de que o desenvolvimento da matéria no Direito Privado influenciou e continuará a influenciar o Direito Tributário. No entanto, essa influência não significa que a aceitação pelo Direito Tributário ocorrerá sem deformação ou transformação deste dado jurídico¹⁹⁷.

Não cabe, nesse momento, tecer comentários mais profundos sobre o caráter relacional da boa-fé objetiva e as suas deformações na seara tributária, pois esse tema será melhor trabalhado na parte final deste estudo, quando se analisará a sua influência dentro das questões que envolvem o planejamento tributário. No entanto, o parêntese não poderia deixar de ser aberto, pois permite ao leitor não estabelecer premissas fixas em relação às funções desenvolvidas por importante princípio jurídico.

Avançando o raciocínio, é possível identificar uma diversidade de propostas de classificação a respeito das funções exercidas pela boa-fé objetiva¹⁹⁸. Não é o objetivo

¹⁹⁵ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 443.

¹⁹⁶ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 270.

¹⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 88.

¹⁹⁸ A título exemplificativo cita-se a proposta de Jauernig, que identifica 04 funções principais para a boa-fé objetiva: (1) complementação ou concretização da relação (Ergänzungsfunktion); controle e de limitação das condutas (Schrankenfunktion); (3) correção e de adaptação em caso de mudança de circunstância (Korrekturfunktion) e (4) autorização para a decisão por equidade (Ermächtigungsfunktion). JAUERNIG e outros. BGB Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar. 11. Auflage. Verlag C. H. Beck, 2004,

desse estudo avançar sobre cada uma delas. Na verdade, tem-se que qualquer proposta de classificação não se julga por serem verdadeiras ou falsas, mas sim úteis ou inúteis.

Nesse contexto, para os fins do presente trabalho adotar-se-á a proposta mais recente ¹⁹⁹ de Judith Martins-Costa, que atribui à boa-fé objetiva: (i) a função hermenêutica, de determinação do sentido e alcance do negócio jurídico; (ii) função integrativa, completando a relação jurídica mediante a imposição de deveres às partes e (iii) função de correção do modo do exercício de direitos, as quais se passam a analisar individualmente.

2.5.1 Função Hermenêutica

Por muito tempo, a tradição hermenêutica vinculou a ideia de interpretação à noção de identificação da significação pré-existente de determinado texto ou palavra. Ou seja, a função do intérprete era a de apontar qual o sentido do texto, tendo como premissa que as palavras e as coisas já possuíam um sentido ontológico. Assim, a significação dos textos não era algo dado, mas implícito, cabendo ao intérprete apenas exteriorizá-lo.²⁰⁰

Com a modificação do paradigma hermenêutico, deixa-se de considerar que a função do intérprete seria a de identificar a significação pré-existente dos enunciados textuais. Nesse prisma, passa-se a reconhecer que cabe ao cientista do Direito a tarefa de construir²⁰¹ os significados linguísticos (normas) a partir dos elementos textuais (textos ou dispositivos) fornecidos pelo ordenamento²⁰².

p. 171-172 apud DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 364.

¹⁹⁹ A autora reconhece a modificação da sua proposta de classificação adotada na obra *A Boa-fé no Direito Privado*, na qual atribuía à boa-fé uma tríplice função: cânone hermenêutico-integrativo; fonte de deveres e limite ao exercício de direitos. (MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: sistema e tópicos no processo obrigacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 427/428.)

²⁰⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em 02 set. 2016. p. 172.

²⁰¹ Como demonstra Aurora Tomazini, a prova disso estaria na existência da diversidade de sentidos derivados de um mesmo texto. Isto é, se cada palavra possuísse uma significação própria e o trabalho do intérprete limita-se a identificá-la, as interpretações tenderiam à unicidade, o que não acontece efetivamente. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico**

Contudo, a liberdade criativa do intérprete tem limites nos traços mínimos incorporados pelo uso ordinário ou técnico da linguagem, de tal sorte que os sentidos preexistentes ao processo particular de interpretação não podem ser desconsiderados no processo hermenêutico²⁰³. Isto é, a atividade de interpretação não é absolutamente livre, mas sim uma atividade tecnicamente balizada, não podendo o intérprete dispor de arbitrariedades imprevisíveis, sob pena de arruinar a segurança jurídica que mantém intacto o Estado de Direito.

Nesse processo, a boa-fé objetiva assume importante função, atuando em conjunto com outros cânones hermenêuticos visando auxiliar na correta atribuição de sentido ao conteúdo de um dispositivo contratual ou legal²⁰⁴.

Como se sabe, o processo de atribuição de sentidos aos dispositivos é complexo. O ponto de partida do intérprete é, e sempre será, o critério da literalidade. No entanto, as palavras, principalmente na língua portuguesa, possuem mais de uma significação e não raras vezes a utilização apresenta significação ambígua, o que leva à necessidade de utilização de outros critérios de interpretação. Cabe ao intérprete, então, construir qual o sentido a ser atribuído a determinado signo linguístico em uma situação concreta.

Com relação à boa-fé, a doutrina, normalmente, vincula sua função interpretativa à análise de normas contratuais, existindo certa resistência a reconhecer sua aplicabilidade na interpretação das normas jurídicas editadas pelo Estado²⁰⁵. Porém, parece inquestionável a sua incidência nesses casos.

Com efeito, o princípio da boa-fé objetiva impõe o dever ao intérprete de que as normas do ordenamento devem ser interpretadas sempre no sentido que seja mais

semântico. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. >. Acesso em 02 set. 2016. p. 173.)

²⁰² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico.** Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. >. Acesso em 02 set. 2016. p. 173.

²⁰³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** 14a. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pág. 35.

²⁰⁴ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação.** São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 447/448.

²⁰⁵ FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe: el principio general en el derecho civil.** Madrid: Montecorvo, 1984, p. 195.

congruente com o comportamento fiel, leal e honesto entre as partes²⁰⁶. Ou seja, dentre os sentidos possíveis identificados pelo intérprete em sua tarefa hermenêutica, o princípio da boa-fé objetiva estabelecerá uma orientação ao processo de interpretação (interpretação tecnicamente balizada), determinando que, dentre aqueles identificados, deve-se atribuir o sentido mais condizente com o que se esperaria de um homem médio.

No entanto, a definição do *standard* de comportamento oscila de acordo com as peculiaridades do caso concreto. Por isso, deve-se ter em consideração que a identificação de qual o sentido seria o mais adequado, dentro de uma relação pautada pela ideia de confiança e honestidade, deve considerar não só a qualidade das partes como também o tipo de relação jurídica desenvolvida entre elas. Isto é, o *standard* de conduta será diferente se a norma a ser interpretada decorrer de disposição contratual existente entre empresas multinacionais, por exemplo, que contam com corpo jurídico qualificado para assessorá-las, do que se entre uma empresa e consumidor, assim como o será nas relações entre o Poder Público e seus administrados, em geral, e entre o Fisco e o contribuinte em particular.

Conforme leciona Judith Martins-Costa, nas relações jurídicas em que uma das partes ostenta, seja por disposição legal ou capacidade econômica, o poder de dispor unilateralmente o conteúdo da relação jurídica (por exemplo contratos de adesão), a boa-fé objetiva impõe ao intérprete o dever de interpretar a ambiguidade, obscuridade e contrariedade das disposições textuais em desfavor daquele que a redigiu:

Para quem tem o poder contratual de dispor o conteúdo do contrato, há o ônus de falar claro, nos limites da razoabilidade; e, havendo dúvidas, ambiguidades, obscuridades, a interpretação é pró-aderente, como também formulado em antigos cânones hermenêuticos hoje expressos nas leis (Código Civil e CDC). Coliga-se, então, o princípio da boa-fé com a regra da interpretação *contra stipulatorem* (ou interpretação *contra proferentem*) pelo qual se entende que eventual ambiguidade, obscuridade ou contradição não há de ser solvida em favor da parte que redigiu o contrato.²⁰⁷

²⁰⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p.48.

²⁰⁷ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 480.

Isto é, a boa-fé objetiva impõe àquele que dita as “regras do jogo” o ônus de falar claro, garantindo que aquele que as estabelece, contrariamente à noção de um comportamento ético e leal, valha-se das brechas decorrentes das disposições unilateralmente elaboradas²⁰⁸.

Ciente das críticas que podem advir dessa afirmação, as constatações da autora, em que pese inseridas numa argumentação referente aos contratos de adesão, podem ser perfeitamente transpostas e aplicadas às relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular.

Ora, cabe exclusivamente ao Poder Público, exercendo a competência atribuída pela Constituição Federal, criar tributos, indicando os seus critérios material, temporal e espacial, bem como definir as alíquotas e as bases de cálculo. Não só isso, cabe exclusivamente ao Poder Público valer de normas de Direito Tributário para induzir, estimular e reprimir comportamento dos contribuintes, estabelecendo, ainda, todo o universo de deveres instrumentais (obrigações acessórias) que devem ser cumpridos durante toda a relação obrigacional.

Nesse contexto, é de se reconhecer, ainda em maior medida, quiçá em medida máxima, o ônus de falar claro como dever do Poder Público em matéria de edição de normas tributárias, com a aplicação da regra de interpretação *contra stipulatorem* (ou interpretação *contra proferentem*) em decorrência da incidência da boa-fé objetiva. Afinal, as características da relação existente entre Administração Pública/Fisco e administrado/contribuintes exige um “acréscimo nos deveres de lealdade, correção, probidade, honestidade, derivados da boa-fé objetiva”²⁰⁹, mormente em razão da posição institucional que ocupa a Administração Pública e da presunção de legitimidade e constitucionalidade de seus atos.

Exemplo dessa situação pode ser visto, por exemplo, nos critérios de aplicação dos fatores de redução atribuídos em razão da adesão ao REFIS. Diz a Lei nº 11.941

²⁰⁸ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 481

²⁰⁹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva**. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os "Sistemas de referência extracontratuais" ("Circunstâncias do caso") e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e "usos do tráfego". Adimplemento Contratual. p. 11. Disponível em: < <http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa>> Acesso em 15 out. 2016.

que, ao aderir ao programa de parcelamento, o contribuinte terá direito à redução de parte da multa e dos juros, de acordo com o número de parcelas assumidas. Quanto menor o número de parcelas, maior o desconto. No entanto, os dispositivos legais não esclarecem a forma de aplicação dos fatores de redução, sendo possível a identificação de, ao menos, duas interpretações válidas²¹⁰.

Ao não dispor claramente sobre a forma de apuração da redução decorrente da adesão ao parcelamento incorre em violação da boa-fé objetiva, que lhe impõe o ônus de falar claro e sem ambiguidades (regra de interpretação ***contra proferentem***). Assim, para solução do caso deveria, com a devida vênia aos entendimentos contrários, ser utilizada a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Além disso, a boa-fé, em sua função interpretativa, pode atuar, não para resolver uma questão referente à atribuição de sentidos aos dispositivos textuais, mas para adequar a solução de conflitos, quando a aplicação da letra fria da lei levaria o resultado do caso concreto a uma situação oposta àquela pretendida pelas partes.

Não se trata de deferir ao julgador a possibilidade de dispor livremente do conteúdo legal (atuação "*contra legem*"), mas de aceitar o princípio da boa-fé como norma com força jurídica própria que determina um estado de coisas que *deve* ser buscado. Logo, ainda que seja uma norma apenas mediatamente prescritiva de condutas, sua invocação, por vezes, se fará necessária para assegurar o estado de coisas por ela tutelado.

Com efeito, o processo de interpretação não pode se pautar pela verificação de um evento isolado, mas sim da integralidade da relação jurídica. Ou seja, deve-se levar em consideração todas as circunstâncias referentes à relação jurídica²¹¹. Assim, a boa-fé objetiva funcionaria como comando direcionado ao intérprete com o intuito de não permitir que a relação jurídica atinja finalidade diversa daquela para a qual foi

²¹⁰ Na primeira, o valor da dívida seria atualizado até a data da adesão ao parcelamento, quando seriam aplicados os fatores de redução previstos na lei. Na segunda, aplicar-se-ia primeiro o fator de redução da multa, calculando-se os juros (da multa reduzida) até a data da adesão para, só então, aplicar-se o fator de correção dos juros.

²¹¹ LARENZ. Karl. **Derecho civil - parte general**. Trad. de Miguel Izquierdo y Macias-Picavea. Madrid: Edersa, 1978, p. 744.

originalmente concebida, passando o texto e o contexto pelo crivo da boa-fé objetiva *in concreto*²¹².

Nesse sentido, é lapidar a lição de Judith Martins-Costa a respeito do modo de atuação do princípio da boa-fé objetiva nesses casos. Segundo a autora, a base para utilização dessa técnica hermenêutica parte da noção de que o interprete deve considerá-las, na interpretação das normas, sejam elas contratuais sejam legais, como um conjunto significativo. Isto é, as cláusulas e as disposições analisadas não devem ser afastadas dos demais enunciados que fazem ou venham a fazer parte da relação jurídica, o que é denominado pela autora como cânone da totalidade hermenêutica²¹³.

Nas relações de Direito Tributário, a utilidade da boa-fé objetiva é encontrada, por exemplo, na interpretação das discussões²¹⁴ referentes à exclusão de parcelamentos especiais em razão de suposto descumprimento de obrigações acessórias instituídas por ato normativo da Administração Fazendária. O rigorismo excessivo praticado por diversas autoridades fazendárias para determinação da exclusão de contribuintes desses parcelamentos especiais acaba contrariando o princípio da boa-fé, justamente por não considerar, no momento da atividade cognitiva, o “conjunto significativo” da relação jurídica.

Ao assim proceder, o intérprete não toma como parâmetro a real intenção do negócio jurídico formalizado pelas partes, *in casu*, o incremento da arrecadação do Estado e a concessão de uma forma menos onerosa de pagamento da dívida tributária, conduzindo a regulação do negócio a uma finalidade oposta ou contrária àquela a que se propõe. Em razão disso, acaba violando o princípio da boa-fé objetiva.

²¹² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 460.

²¹³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. *Op. Cit.*, p. 452 e ss.

²¹⁴ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REFIS. LEI 9.964/2000. EXCLUSÃO. INADIMPLÊNCIA. VALOR ÍNFIMO. PROPORCIONALIDADE. Caso em que, considerada a boa-fé do sujeito passivo, o fato de a inadimplência já ter sido corrigida e a finalidade visada pelo programa REFIS, qual seja, facilitar o adimplemento da dívida fiscal mediante parcelamento com condições bastante favoráveis, exigindo em troca a submissão do sujeito passivo a algumas condições - todas preenchidas, bem como a ausência de prejuízo aos cofres públicos, é de se reconhecer que houve indevida exclusão do parcelamento. Embargos à execução fiscal julgados procedentes. (BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Apelação Cível nº 5004459-31.2012.404.7100, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique Porto Alegre, 26 de jun. 2014. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em 29 de out. 2016.)

Como se vê, a boa-fé objetiva possui papel de extrema relevância no processo de interpretação das relações jurídicas, incluindo as de natureza tributária, impondo ao intérprete o dever de conformar o vínculo obrigacional, de modo que o comportamento exigido das partes esteja pautado pela confiança, honestidade, lealdade e probidade.

2.5.2 Função integrativa

A boa-fé objetiva possui uma função integrativa, estabelecendo deveres para ambas as partes com o objetivo de preencher eventuais lacunas existentes na relação jurídica.

Antes de mais nada, é importante estabelecer uma breve distinção entre as funções de integrar e de interpretar, cujas características são, muitas vezes, confundidas²¹⁵, com o objetivo de melhor esclarecer o âmbito da função integrativa da boa-fé objetiva.

A interpretação, como mencionado no tópico anterior, atua no sentido de atribuir os sentidos aos elementos textuais e contextuais de uma dada relação jurídica, com o objetivo de precisar os limites e conteúdo do vínculo entre as partes. Já a integração pressupõe o processo interpretativo. Isto é, após o processo de atribuição de sentidos, verifica-se a existência de algo “vazio, lacunoso, incompleto, o que é carente da presença de algo que lá deveria estar”²¹⁶, mas não está.

Isso decorre, muitas vezes, do fato de que muitas obrigações são tidas como inerentes ao próprio negócio entabulado (*naturalia negotii*), não sendo expressamente previstas, por serem tidas pelas partes como naturais. É o caso, por exemplo, do dever de cuidado de quadros entregues para uma exposição²¹⁷.

Em outras palavras, enquanto a função hermenêutica da boa-fé objetiva tem como núcleo a identificação do conteúdo relacional, a função integrativa permite ao

²¹⁵ FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe: el principio general en el derecho civil**. Madrid: Montecorvo, 1984, p. 250.

²¹⁶ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 510/515

²¹⁷ WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 54.

intérprete a imposição de deveres de cooperação, lealdade, informação e proteção, destinados a melhorar a relação jurídica, ainda que não estipulados em contrato ou em ato normativo, permitindo a adequada realização, pelo juiz, do plano de valoração do legislador²¹⁸. Não só isso, a função integrativa da boa-fé encontra campo de atuação, também, na correção de algumas disposições legais ou contratuais, que representem uma violação ao princípio da boa-fé²¹⁹.

Considere-se uma situação hipotética. Suponha-se que determinado contribuinte tenha firmado parcelamento especial para regularização de sua situação fiscal. Apesar de atrasar o pagamento das parcelas em poucos dias, mensalmente recolhia o valor identificado nas guias de pagamento encaminhadas pela autoridade fiscal. O pagamento era aceito pela instituição financeira, sem cobrança de qualquer adicional. No entanto, por conta do atraso nos pagamentos, as prestações acabavam não sendo consideradas quitadas, face à existência de um saldo irrisório (inferior a R\$ 10,00) decorrente da atualização monetária do valor devido, já que a aplicação da taxa SELIX dá-se no primeiro dia de cada mês. Em razão disso, o contribuinte é excluído do parcelamento e, por consequência, tem contra si é ajuizada uma execução fiscal, acarretando acréscimo da dívida em 20% pela aplicação do encargo legal previsto no Decreto-Lei nº 1.025/69, bem como inscrição no CADIN e início de atos de constrição de seu patrimônio. Diante dessa situação, pergunta-se: A inexistência de uma disposição legal específica impondo à Fazenda Pública o dever de informar e proteger o patrimônio da contraparte Chancelloriam a conduta da Administração Pública de dar início ao processo de execução fiscal. A resposta é negativa.

Como se sabe, é impossível que um contrato ou um ato normativo tenha a capacidade de antever todas as situações concretas, dispondo, previamente, sobre as consequências de cada uma delas. O sistema, seja legal ou contratual, apresenta lacunas, incompletudes, que podem e devem ser sanadas pelos métodos de integração oferecidos pelo ordenamento, dentre os quais a boa-fé objetiva.

²¹⁸ WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 52.

²¹⁹ FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe: el principio general en el derecho civil**. Madrid: Montecorvo, 1984, p. 260.

Segundo a doutrina civilista²²⁰, os deveres fundados na boa-fé objetiva tem como finalidade a otimização dos deveres de prestação (deveres anexos) ou tem escopo protetivo, de forma a garantir que do contrato não resultem danos injustos a uma das partes. Assim, com respeito a opiniões divergentes, seriam classificados em três grandes grupos: os deveres de cooperar, de informar e de proteção.

Em linhas gerais, os deveres de cooperação relacionam-se com a necessidade de qualificação da relação jurídica visando o adimplemento satisfatório. Isto é, tem-se que as partes devem cooperar visando atingir a finalidade da obrigação (adimplemento) entre si constituída. Por sua vez, o dever de informar é extremamente heterogêneo e sua concreção poderá ser exigida em diversos graus de acordo com o tipo de relação entabulada, mas como núcleo elementar dessa natureza de deveres pode-se dizer que um comportamento segundo a boa-fé objetiva determina que cada uma das partes informe a outra sobre os dados que ignora e que, dentro da razoabilidade, não poderia conhecer por si mesma. Já os deveres de proteção podem abranger condutas positivas ou negativas, manifestando-se como a necessidade de proteção e cuidado com a pessoa e o seu patrimônio, com os deveres de omissão e de segredo e de resguardo dos interesses da esfera jurídica de terceiros²²¹.

No caso hipoteticamente apresentado, a boa-fé objetiva, em sua feição integrativa, impunha ao Poder Público o dever de informar a situação de inadimplência e de zelar pelo patrimônio da contraparte, evitando o agravamento de seu prejuízo em decorrência de inadimplência que não poderia ser presumida. Não que isso decorra de disposição normativa expressa, afinal, se fosse esse caso, não precisaria se recorrer à boa-fé objetiva, mas da violação do dever de informar e de cuidado com o patrimônio da contraparte que uma atuação segundo a boa-fé exigiria do credor.

Com efeito, considerando que o objetivo de um parcelamento é garantir o adimplemento do débito de forma menos onerosa ao devedor, não é irrazoável reconhecer impor ao Poder Público o dever de informar a existência de débitos “em aberto”, com a devida intimação para regularização do passivo existente. Sem isso, o

²²⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 822.

²²¹ Para maior profundidade a respeito dos deveres advindos da boa-fé objetiva consultar: MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

ajuizamento da execução fiscal viola a norma de conduta estabelecida pelo princípio da boa-fé objetiva, que determina, dentre outros comportamentos, o dever de proteção e cuidado com o patrimônio da outra parte. Afinal, ao adimplir as parcelas, era óbvio que o contribuinte não tinha intenção de perder o parcelamento, muito menos por um valor irrisório.

Não cabe aqui tecer considerações aprofundadas a respeito dos deveres *strictu sensu* decorrentes de cada uma dessas categorias, até porque a extensão e medida da função integrativa da boa-fé objetiva sempre dependerá do tipo de relação analisada. Ou seja, a força normativa da boa-fé objetiva numa relação entre iguais não apresenta a mesma extensão que numa relação consumerista, muito menos numa relação de Direito Tributário. Nesse sentido:

A atividade integrativa tanto será menor naqueles campos em que a autonomia privada *mais pode ser* expandida, sendo mais diminuto o campo heteronomia. Inversamente, será maior nos contratos formados por adesão, nas relações contratuais entre desiguais (...).²²²

Nesse contexto, as peculiaridades de nosso sistema constitucional tributário impõem algumas restrições à aplicabilidade dessa norma, mormente para atribuição de comportamentos aos contribuintes. O conteúdo do princípio da boa-fé não é substancialista, mas contextual, ou seja, tem o seu sentido intrinsecamente ligado às variantes presentes no contexto de sua aplicação²²³.

Por essa razão, as conclusões extraídas da doutrina civilista a respeito da atuação do princípio da boa-fé não podem ser trazidas às relações de Direito Público em geral e de Direito Tributário em particular, sem que antes seja feita uma reflexão a respeito da relação jurídica sob análise. Isto porque, a doutrina civilista reconhece os deveres instrumentais derivados da boa-fé como normas de conduta exigíveis de ambas as partes envolvidas na relação jurídica. No entanto, nas relações de Direito Tributário, há diversas peculiaridades, tais como, a posição assimétrica das partes envolvidas na relação jurídica, a natureza dos direitos que o Estado deve tutelar e, sem

²²² MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 518.

²²³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Os campos normativos da boa-fé objetiva: as três perspectivas do direito privado brasileiro. **Revista Forense**. v. 382, p. 119-143, nov./dez. 2005. p. 120.

dúvida, a unilateralidade das normas criadas, com as quais os entes tributantes impõem aos contribuintes a adoção de condutas específicas destinadas ao fiel cumprimento de suas obrigações.

É nesse contexto que, com razão, afirma Derzi que a natureza jurídica das relações de Direito Público, neste ponto, justifica a aplicação do princípio da boa-fé de forma peculiar, de tal sorte que o campo de obrigações destinadas aos contribuintes ficará reduzido à legalidade, *verbis*:

(...) A peculiaridade que, aqui, se deve registrar de plano resulta do fato de que todos esses deveres, “laterais” ou “acessórios”, não podem ser presumidos, ou deduzidos implicitamente; são decorrentes de lei, assim como as sanções, que lhes são consequentes.²²⁴

Portanto, é evidente que à boa-fé objetiva não se pode reconhecer a mesma força normativa para as relações de Direito Público e de Direito Privado. Enquanto nestas, a existência de deveres instrumentais, via de regra, atinge ambas as partes, naquelas, na maioria dos casos, tal exigência limita-se à Administração Tributária, pois os deveres instrumentais impostos ao contribuinte encontram-se previamente definidos em ato normativo expedido pelo próprio ente tributante, não se podendo exigir do contribuinte mais do que confiança e previsibilidade dos enunciados prescritivos produzidos pelos Poderes Legislativos, Judiciário e Executivo, sob pena de instituição de um estado permanente de desconfiança e instabilidade²²⁵.

2.5.3 Função corretora do exercício jurídico

A boa-fé objetiva como norma-princípio tem em sua função corretora a mais importante de suas serventias e verte-se em duas atribuições específicas. A primeira vertente relaciona-se com o controle do conteúdo da relação jurídica, principalmente nos casos em que uma das partes encontra-se em situação de hipossuficiência, servindo de fundamento de validade das normas pactuadas. Já a segunda modalidade,

²²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458.

²²⁵ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária - reflexos nos processos administrativos e judicial**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 217.

funciona como corretora do exercício jurídico, impedindo a adoção de condutas desleais, abusivas ou irregulares dos direitos subjetivos²²⁶.

Relaciona-se tal função com o princípio da boa-fé objetiva porque não pressupõe necessariamente a má-fé ou a negligência culpável²²⁷, mas apenas a existência de um comportamento contraditório que implique a quebra de uma legítima expectativa ou confiança da outra parte.

Com efeito, a função da boa-fé objetiva como mecanismo limitador do modo de exercício de direitos subjetivos decorre de um *standard* de comportamento, que implica a necessidade de uma parte observar no futuro a expectativa gerada na contraparte em razão de suas condutas anteriores²²⁸.

Isso ocorre quando determinada conduta, aparentemente em conformidade com as normas imediatamente aplicáveis, encontra-se em desconformidade com o ordenamento como um todo, por violar, por exemplo, a lealdade e confiança necessários ao bom tráfego jurídico. É por a conduta revestir-se de aparente legalidade que somente o conjunto fático-contextual permite identificar a ilicitude no exercício das posições jurídicas²²⁹. Ou seja, não há como, a priori, estabelecer um vetor corretivo da relação jurídica, é necessária a análise da situação em concreto.

Ao longo do tempo, doutrina e jurisprudência desenvolveram teorias que traçam alguns conceitos para identificação do exercício desleal de posições jurídicas e que representam importante forma de concreção da boa-fé objetiva. Por exemplo, o *venire contra factum proprium*, o *tu quoque*, a *surrectio* e a *supressio*, dentre outras, tradicionalmente agrupadas sob o nome de doutrina dos atos próprios, cuja aplicação às relações de Direito Administrativo em geral e de Direito Tributário em particular parece inquestionável²³⁰.

O *venire contra factum proprium* é definido pela doutrina como o exercício de uma posição jurídica em contradição com um comportamento anteriormente

²²⁶ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 573.

²²⁷ *Ibidem*, p. 469.

²²⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 106.

²²⁹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 611/612.

²³⁰ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 155. No mesmo sentido: GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. Op. Cit., p. 107.; e MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 621.

exercido²³¹. Trata-se, nas palavras de Franz Wieacker²³², da manifestação que representa a essência do princípio da boa-fé objetiva como norma a determinar um modelo de conduta.

Não basta, contudo, a contradição para a conduta contraditória seja tida como contrária à boa-fé. Para a caracterização do *venire contra factum proprium* a contradição é necessária, mas não suficiente. É indispensável que a conduta posterior frustrasse injustificadamente a legítima expectativa da outra parte surgida com a primeira conduta. O objetivo, assim, é proteger a legítima confiança depositada pela outra parte.²³³ Ou seja, é indispensável a existência de um nexo de causalidade entre as duas condutas. Além disso, as condutas, regra geral, devem decorrer da mesma pessoa, seja ela física ou jurídica²³⁴. Assim, tratando-se de matéria tributária, não há como socorrer-se da boa-fé objetiva na materialização do *venire contra factum proprium* se um ato for praticado pelo ou contra um Estado e outro pelo ou contra um Município.

Nesse contexto, o *venire contra factum proprium* refere-se à proibição de exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento anteriormente adotado, o que implica a violação da boa-fé objetiva, ao frustrar as expectativas legítimas da contraparte.²³⁵

É o caso, por exemplo, da concessão de benefícios fiscais ilegais ou inconstitucionais, nos quais o ente tributante condiciona a fruição da benesse a instalação de um parque fabril, a instalação da fábrica em determinada região do Estado ou o incremento do número de contratações, induzindo o contribuinte a certo comportamento, o qual, em razão disso, passa a ser digno de proteção. Não há dúvidas de que a Administração Pública tem o direito de anular os atos tidos como inválidos ou inconstitucionais. No entanto, “a faculdade que tem o Poder Público de

²³¹ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no Direito Civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.742.

²³² WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 61.

²³³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 616/617.

²³⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 114/116.

²³⁵ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação da boa-fé objetiva ao Poder Público. **Revista Trimestral de Direito Civil**. Rio de Janeiro: padma, v. 24, p. 157-171, out/dez, 2005. p. 168.

anular seus próprios atos tem limite não apenas nos direitos subjetivos regularmente gerados, mas também no interesse em proteger a boa-fé e a confiança”²³⁶.

Por sua vez, o *tu quoque* é outra figura que demonstra a existência de comportamento contraditório e que, muitas vezes, é confundida com o *venire contra factum proprium*. Sua origem remete à célebre frase de Julio Cesar a Brutus: “Tu quoque, Brute, fili mi?”²³⁷.

O *tu quoque* é definido pela doutrina como norma que vedaria que uma pessoa que violou uma norma jurídica, legal ou contratual, exerça um direito que esta mesma norma havia lhe atribuído²³⁸. Em outras palavras, é o reconhecimento da força normativa do famoso brocardo de que “ninguém pode se valer da própria torpeza”, impondo o dever de coerência no curso da relação jurídica. Por se tratar de situação em que muitas vezes é possível identificar uma superposição com a figura do *venire contra factum proprium* acabou sendo pouco desenvolvida no Brasil²³⁹.

De todo modo, é possível identificar julgados nos quais a *ratio* do *tu quoque* pode ser identificada, ainda que não expressamente mencionada. Nas relações de Direito Tributário, por exemplo, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul²⁴⁰ rechaçou a tentativa do Governo do Estado do Rio Grande do Sul em levar a leilão crédito de precatório utilizado pelo executado para garantir o juízo da execução. Segundo o magistrado relator, não pode o Estado pedir a alienação judicial do crédito, do qual ele próprio é responsável pelo pagamento, e que, por ainda não tê-lo feito, é considerado crédito podre, sofrendo, por isso, enorme deságio no mercado. Com a devida vênia a entendimentos em sentido contrário, trata-se de aplicação didática do

²³⁶ SILVA, Almiro do Couto e. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. Porto Alegre: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, v. 27, n. 57, out./nov./dez. 2003. p. 23.

²³⁷ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 641.

²³⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p.837.

²³⁹ Para que se tenha uma noção, no dia 16.10.2016, no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul foi possível encontrar 38 julgados com a menção expressa ao termo "tu quoque". Já no STJ, a pesquisa retornou com 66 julgados.

²⁴⁰ RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça**. Agravo de Instrumento nº 70030453443, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 12 mar. 2013. Disponível em: < <http://www.tjrs.jus.br/busca>>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

princípio da boa-fé objetiva em sua concreção pela regra do *tu quoque*, porquanto o credor estaria obtendo vantagem indevida em razão de situação jurídica por ele criada.

A verificação de um comportamento contraditório no curso de uma relação jurídica pode decorrer não de uma ação da parte, mas sim do não exercício de um direito que lhe é conferido por um bom período de tempo, rompendo a confiança da outra parte na estabilidade da relação. Isto é, o exercício posterior, alterando situação consolidada no tempo, gera surpresa que viola a confiança depositada na estabilidade da situação jurídica²⁴¹. Dessas situações, advém as noções de *supressio* e *surrectio*.

A *supressio* (*Verwirkung*) é noção desenvolvida no Direito alemão segundo a qual uma pretensão não pode ser exercida quando o seu titular deixa de utilizá-la por um bom período de tempo, gerando, com sua atitude omissiva, a legítima expectativa na contraparte de que o direito não será exercido²⁴². Trata-se, portanto, de norma que visa minorar os efeitos do atraso desleal no exercício de um direito²⁴³. Já a *surrectio*, por sua vez, representaria o inverso, ou seja, o surgimento de um direito para a contraparte em decorrência da inação do titular da pretensão que deixou de ser exercida²⁴⁴.

Trata-se de figuras que, muitas vezes, são sobrepostas ou confundidas com o *venire contra factum proprium*. No entanto, apesar de similitudes, elas guardam sua autonomia, tanto na configuração quanto em seus pressupostos²⁴⁵. Por exemplo, enquanto o *venire contra factum proprium* tem como base o exercício contraditório de posições jurídicas, *surrectio* e *supressio* encontram suas bases na inação de uma das partes²⁴⁶.

A utilização dessas figuras no Direito Tributário é bastante escassa. Isso se deve muito em razão da dificuldade em superar o “reflexo condicionado”²⁴⁷ de aplicação da estrita legalidade (legalidade como regra), em detrimento do entendimento da

²⁴¹ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 647.

²⁴² DIEZ-PICAZO, Luis. Prólogo. In: WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. Jose Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977, p. 22.

²⁴³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 649.

²⁴⁴ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito Civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 797 e ss.

²⁴⁵ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Op. Cit., p. 650.

²⁴⁶ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 119.

²⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 44.

legalidade como algo mais amplo (noção de juridicidade). Isso, contudo, não afasta a possibilidade de reconhecimento da aplicação da *surrectio* e *supressio*, nas relações de Direito Tributário, em que pese algumas vozes em sentido contrário²⁴⁸.

Com relação à *supressio*, o artigo 100 do Código Tributário Nacional, ao reconhecer a vinculação da Administração Pública às “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” nada mais faz do que positivar, ainda que parcialmente, “previsão que mais se aproxima do instituto da *supressio*”²⁴⁹. Sua aplicabilidade guardará relação mais próxima com o *venire contra factum proprium*, nos casos em que se esteja diante de atos comissivos praticados pela Administração Pública, e da *surrectio* quando se estiver diante de omissões.

Assim, por exemplo, se determinado contribuinte é submetido a reiteradas fiscalizações, seja em seu estabelecimento ou em análise individualizada de determinadas operações (p. ex. conferência de notas fiscais em trânsito de mercadorias), sendo suas práticas sucessivamente acatadas pela autoridade fiscal, gera-se a legítima expectativa de que sua conduta não será questionada no futuro, o que atrai a aplicação da *supressio*. Nesse contexto, é importante destacar que “não é tanto a duração do tempo que importa (...), mas a convicção suscitada na parte contrária, a confiança (*vertrauen*) em que o direito não mais se exercerá”²⁵⁰.

A possibilidade de utilização da *supressio* como corolário da atuação segundo a boa-fé objetiva pode ser identificada nos casos de atualização da base de cálculo do IPTU após longos períodos de inércia do poder público. Nesses casos, após 10,15,20 anos sem atualização de suas bases cadastrais, é legítimo admitir que o contribuinte tem expectativa, tem confiança, que o valor do IPTU será aquele. Em razão dessa expectativa, age, realiza operações imobiliárias e planeja sua vida. Óbvio que não se sustenta a perda do direito de adequar a base de cálculo do tributo por parte do Fisco municipal, mas sim que o dever de atuação segundo a boa-fé, mediante a incidência da

²⁴⁸ Para Elcio Fonseca Reis, nas relações de Direito Tributário, a aplicação o instituto da *supressio* sofreria limitações, enquanto que a *surrectio* seria inaplicável, sob pena de afrontar o princípio da legalidade. (REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 121)

²⁴⁹ TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. **Boletim de Notícias Conjur**, abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>. Acesso em: 19 out. 2016.

²⁵⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 648.

supressio, impõe limitações a esse direito da fazenda municipal, ou seja, conforma o exercício do direito, devendo a atualização da base de cálculo ser exercida progressivamente e não de maneira abrupta, preservando a expectativa dos contribuintes e a estabilidade das relações:

Todas essas premissas coletadas a partir do desenvolvimento e evolução do princípio da boa-fé objetiva no Direito Privado e sua conseqüente incorporação ao Direito Público fornecem os elementos basilares para análise da aplicabilidade desse princípio nas relações e questões que envolvem tema tão sensível e importante que é o planejamento tributário. Assim, avança-se no estudo com o objetivo de identificar qual a força normativa do princípio da boa-fé nessas relações, isto é, se há e quais os limites impostos pela boa-fé objetiva em relação ao planejamento tributário dos contribuintes, bem como se há e quais são os efeitos de sua incidência sobre a atividade de fiscalização tributária.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PERSPECTIVA DA BOA-FÉ OBJETIVA

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS INSTITUTOS DE DIREITO PRIVADO: NECESSÁRIA DELIMITAÇÃO CONCEITUAL

Segundo Heleno Tôrres, o planejamento tributário seria “expressão que deve servir para designar, tão só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma lícita economia de tributos”²⁵¹. Em sentido similar, é a visão de Marco Aurélio Greco, para quem o planejamento tributário seria:

(...) adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida à hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.²⁵²

No entanto, não se pode buscar conceituar a “expressão” de acordo com o seu resultado (lícito ou ilícito). O tema pode ser visto sob o enfoque dualizado de procedimento x produto²⁵³, mas o fato de haver uma ilicitude não desvirtua a sua natureza de planejamento tributário. Seria a mesma coisa que dizer que um tributo inconstitucional não é tributo. Ou seja, um tributo instituído por um determinado Ente pode ser constitucional ou inconstitucional (ou até ilegal), mas não deixa de se encaixar no conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional. Assim é que o planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito (abusivo), o que não deixa de qualificá-lo como planejamento tributário.

Nesse contexto, o planejamento tributário deve ser visto como algo mais amplo, envolvendo o conjunto de atos e negócios jurídicos adotados pelo contribuinte, previamente à ocorrência do fato gerador, visando organizar ou reorganizar sua atividade econômica com o intuito de se sujeitar a menor carga tributária possível.

²⁵¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 175.

²⁵² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

²⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 175.

Por sua vez, a definição do que deve ser considerado como planejamento tributário lícito não é simples, tendo em vista a universalidade de eventos com que o operador do Direito pode se deparar. Dada a complexidade do tema, é de grande valia a técnica de definição negativa, isto é, por meio da exclusão daquilo que não pode ser considerado como planejamento tributário lícito, motivo pelo qual, torna-se indispensável a delimitação dos conceitos de elisão, elusão e evasão fiscal.

3.1.1 Elisão, elusão e evasão fiscal

Até a década de 1980, o tema da evasão fiscal em sentido amplo²⁵⁴ era colocado em segundo plano²⁵⁵. Nos últimos anos, todavia, com o incremento das funções do Estado e a necessária equalização do orçamento, o assunto vem ganhando cada vez mais importância, com relevantes consequências no Direito Tributário. Do ponto de vista dos contribuintes, o planejamento tributário, tido como a estruturação prévia das atividades econômicas de forma a incorrer na menor carga tributária possível, ganhou, de igual modo, atenção especial no cenário empresarial, representando parte essencial da atividade dos agentes econômicos, podendo ser, inclusive, entendida como obrigação de seus administradores²⁵⁶.

A importância do tema, contudo, não se reflete em um entendimento doutrinário uniforme. Pelo contrário, o planejamento tributário e seus limites é um dos temas cuja doutrina é mais dissonante. Sendo assim, torna-se imperioso estabelecer com precisão os conceitos que serão adotados no presente trabalho para identificar as diferentes formas utilizadas pelos contribuintes para obter a redução da carga tributária, permitindo, mais adiante, aprofundar as conclusões a respeito dos limites ao planejamento tributário impostos pela boa-fé objetiva.

²⁵⁴ "Conceitua-se evasão fiscal lato sensu toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.". DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

²⁵⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 177.

²⁵⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário**: Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. 2010. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>>. Acesso em: 10 jan. 2017. p. 3.

Inicialmente, objetiva-se estabelecer as distinções entre elisão e evasão fiscal. A preferência é prudente, uma vez que na doutrina nacional os diversos autores, muitas vezes, utilizam-se desses termos em diferentes acepções, causando certa confusão àqueles que buscam aprofundar os estudos sobre a matéria. A confusão é bem captada por Marcelo Huck, que identifica que “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam de elisão, e assim sucessivamente”²⁵⁷.

Etimologicamente, o vocábulo “evasão” significa fuga de um lugar fechado, o que pode se considerar como a intenção de fugir às modalidades de restrição da liberdade²⁵⁸. Portanto, no conceito de evasão em sentido amplo pode-se incluir, por exemplo, a intenção do contribuinte em não praticar o fato gerador (não vender mercadoria para não recolher o ICMS), também classificado de evasão imprópria²⁵⁹.

No entanto, na acepção técnica, de interesse para o tema do planejamento tributário, a doutrina delimita o conceito de evasão fiscal, distinguindo-a da elisão fiscal²⁶⁰. Nos dois casos, o contribuinte deseja não se sujeitar ao recolhimento do crédito tributário, o que, por si só, não pode ser tido como ilícito. No entanto, os meios utilizados para atingir tal resultado são diferentes.

Rubens Gomes de Souza trouxe significativa contribuição para a discussão sobre as diferentes formas de planejamento tributário, trazendo a clássica distinção entre elisão e fraude fiscal (evasão) a partir de um critério cronológico. Segundo o autor, se os atos praticados pelo contribuinte fossem praticados antes da ocorrência do fato gerador estar-se-ia diante de um caso de elisão tributária. Por outro lado, se os atos fossem praticados posteriormente à ocorrência da hipótese de incidência da norma tributária, estar-se-ia diante de caso de fraude fiscal, que seria ilícita. Nesse sentido:

²⁵⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 325.

²⁵⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 177

²⁵⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 33.

²⁶⁰ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal**. 2010. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evacao-fiscal/>>. Acesso em: 10 jan. 2017. p. 2.

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal.²⁶¹

Em que pese a distinção tenha seus méritos, é fácil perceber que o critério cronológico é insuficiente para resolver todos os problemas referentes à matéria. Por exemplo, há situações em que a evasão fiscal, tecnicamente, antecede à efetiva ocorrência do fato gerador, como nos casos em que o comerciante vale-se de notas fiscais adulteradas (nota “calçada”; nota “sanfonada”; meia nota, nota fria e etc.)²⁶².

Com efeito, a distinção entre elisão e evasão fiscal não pode se limitar aos critérios de caráter cronológico. Por essa razão é que a doutrina, de um modo geral, reconhece a necessidade de, além do critério cronológico, considerar a *legitimidade dos meios utilizados* para o reconhecimento da validade ou não do planejamento tributário adotado²⁶³. É na diferenciação desse segundo critério em que a doutrina apresenta a maior divergência.

Na contramão da grande maioria da doutrina, Hugo de Brito Machado classifica como elisão a utilização de meios ilegítimos para reduzir o encargo tributário, ao passo que a evasão fiscal representaria a economia fiscal decorrente de comportamento lícito do contribuinte²⁶⁴.

Já Amílcar de Araújo Falcão utiliza-se da expressão “evasão tributária em sentido estrito”, que seria ilícita, em contraposição à ideia de “economia fiscal”, tida como lícita. Valendo-se da comparação com o Direito alemão, o autor afirma que o

²⁶¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 113.

²⁶² Diz-se tecnicamente, porque a obrigação tributária nasce efetivamente com a ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o artigo 113 do Código Tributário Nacional

²⁶³ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário**: Denominações Distintas para o instituto da evasão fiscal. 2010. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>>. Acesso em: 10 jan. 2017. p. 3.

²⁶⁴ "(...) Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente." (MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 108)

intérprete estaria autorizado a realizar a interpretação econômica do Direito Tributário sempre que o contribuinte utilizasse-se abusivamente das formas jurídicas. Ou seja, seria vedada a utilização de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para escapar da hipótese de incidência tributária. Se o contribuinte assim procedesse, estaria autorizada a utilização da interpretação econômica do Direito Tributário como forma de combater a utilização abusiva das figuras jurídicas. Não havendo, entretanto, incompatibilidade entre a forma jurídica e o resultado econômico estar-se-ia diante de verdadeira economia fiscal, o que seria reconhecido como perfeitamente válido²⁶⁵. Posição semelhante é a adotada por Hermes Marcelo Huck, ao entender que a elisão fiscal não poderia admitir a atuação do contribuinte mediante simulação ou abuso de direito²⁶⁶.

Por sua vez, Sampaio Dória, após tecer severas críticas às diversas classificações trazidas pela doutrina, classifica a evasão como “a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”. Já a evasão lícita, também denominada pelo autor de elisão ou economia fiscal, seria a “conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir, ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador.”. Assim, conclui o autor que “tanto na fraude como na elisão idênticos são as intenções e os fins. Diferem os meios e o momento de sua efetivação.”²⁶⁷.

²⁶⁵ A identificação da existência de abuso de formas derivaria da análise da *intentio juris* e da *intentio facti* de determinado negócio: " Vejamos. No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesmo *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (*Steuervorteil*, vantagem fiscal), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (*Steuerumgehung*).". FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 32/35.

²⁶⁶ "Nada deve impedir o indivíduo de dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. (...) entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir o imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária." (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328)

²⁶⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 37-46.

Em linha de pensamento semelhante, Alberto Xavier classificou como evasão fiscal legítima os negócios fiscalmente menos onerosos lícitos. Segundo o autor, ou o negócio seria simulado, ou seja, teria sido celebrado com a intenção de fraudar o Fisco, ou estar-se-ia diante de um negócio jurídico indireto, cuja utilização seria legítima e plenamente aceita pelo ordenamento²⁶⁸.

Não é diferente o raciocínio desenvolvido por Luis Eduardo Schoueri²⁶⁹. Contudo, para o Professor, o mais correto seria denominar como “elusão tributária” o que a doutrina tradicionalmente classifica como elisão. Isto porque, tecnicamente, elisão é substantivo do verbo elidir, que significa esconder, enquanto que elusão é substantivo de eludir, cujo significado representa a conduta de desviar. Assim, o vocábulo elusão seria mais pertinente para classificar o ato do contribuinte que busca contornar a hipótese de incidência tributária.

Por sua vez, Heleno Tôrres adota uma classificação tripartite, diferenciando a conduta do contribuinte de buscar a menor carga tributária possível em elisão, evasão e elusão²⁷⁰, conforme se observa da passagem abaixo:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante as exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer: i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante *legítima economia de tributos* (*elisão*); ii) descumprindo a legislação diretamente (*evasão*); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando de negócios

²⁶⁸ XAVIER, Alberto. Evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. São Paulo: **Revista de Direito Público**, n. 23, p. 236-253, jan./mar., 1973. p. 238 ss.

²⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal - simulação - abuso de forma - interpretação econômica - negócio jurídico indireto - norma antielisiva**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Celso Bastos, 2002.p. 288/289.

²⁷⁰ Para Heleno Tôrres, a “elusão tributária” significaria a adoção de planejamento tributário ilícito, mediante a utilização de negócios jurídicos atípicos ou indiretos. Nesse sentido: “Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189.)

lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (*elusão*).²⁷¹

Com efeito, apesar do verdadeiro carnaval de opiniões e propostas de classificação a respeito do que se pode considerar como planejamento tributário, é possível identificar que a grande divergência doutrinária diz respeito aos limites da liberdade e da autonomia privada dos contribuintes na organização de suas atividades econômicas, de modo a identificar se determinado planejamento tributário é considerado abusivo.

Por esse motivo, parece acertada a adoção da proposta de classificação bipartida, que é majoritária na doutrina, diferenciando as diferentes tentativas dos contribuintes de obterem redução de sua carga tributária em evasão e elisão fiscal. A proposta equipara-se à distinção encontrada no Direito internacional entre *tax evasion* and *tax-avoidance*.

Assim, a evasão fiscal (*tax evasion*) representaria a utilização de atos, anteriores, concomitantes ou posteriores à ocorrência do fato gerador, na qual o contribuinte, mediante a utilização de meios ilícitos (fraude, sonegação ou simulação), busca evitar ou reduzir o pagamento do tributo. Por sua vez, a elisão fiscal (*tax avoidance*) corresponderia à prática de atos lícitos, anteriores à realização da hipótese de incidência tributária de modo a obter qualquer tipo de vantagem tributária.

Já avançando o raciocínio para o foco principal desse trabalho, pode-se, dentro do conceito de elisão tributária, encontrar duas formas diferentes de se obter, licitamente, a desejada economia tributária: a elisão induzida por lei e a elisão por lacuna na lei.

Na elisão induzida por lei, o próprio ordenamento, de forma clara e expressa, permite ou induz o contribuinte à prática de certos atos ou à adoção de determinadas modalidades de negócio cujo resultado representa a redução da carga tributária²⁷². É o caso, por exemplo, da concessão de isenções tributárias para regiões pouco desenvolvidas ou estratégias (zona franca de Manaus) ou o estabelecimento de fatores

²⁷¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173/174.

²⁷² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 37/46, p. 49.

de redução para as empresas que apresentam poucos acidentes de trabalho (FAP). Essa modalidade de elisão, também conhecida como opções fiscais²⁷³, parece não encontrar opositores na doutrina quanto à sua legitimidade.

Por sua vez, a elisão por lacuna da lei, a qual pode ser tida como o típico caso de planejamento tributário objeto de divergência doutrinária, decorre da utilização pelo contribuinte das eventuais e naturais “falhas legislativas” que permitem a economia de tributos. Sobre essa espécie elisiva, cumpre citar a precisa lição de Sampaio Dória:

O legislador, que não pode ser oniprevidente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escampam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade comercial que incita à sua realização.²⁷⁴

Essa prática é, em regra, realizada mediante a utilização de negócios atípicos ou indiretos cuja adoção, normalmente, tem a única e exclusiva finalidade de reduzir, excluir ou postergar a obrigação tributária. Ou seja, o contribuinte pratica atos ou negócios jurídicos verdadeiros, sem objetivo de esconder o caminho escolhido do Fisco. No entanto, a forma utilizada não é a usual e sua adoção decorre essencialmente dos efeitos fiscais menos onerosos.

Nesses atos verdadeiros e declarados é que se encontra a grande divergência da doutrina, tendo parte importante dela reconhecido nesses atos - negócios jurídicos indiretos - a qualidade de ilícito, seja por representar simulação, abuso do direito, dentre outras espécies de ilicitudes²⁷⁵.

Nesse contexto, ganha importância para o objeto deste estudo a compreensão do alcance dado pela Doutrina de Direito Privado aos institutos da simulação (absoluta e relativa), da fraude à lei, do abuso do direito e do negócio jurídico indireto, recorrentemente suscitados para fins de análise do planejamento tributário. É o que se passa a analisar.

²⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 104.

²⁷⁴ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 53.

²⁷⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188.

3.1.2 Institutos de Direito Privado e planejamento tributário: breves notas sobre simulação, negócio jurídico indireto, abuso do direito e fraude à lei

3.1.2.1 Simulação

O vocábulo *simular* é construído a partir da raiz *simul*, que remete ao sentido de semelhante. Assim, simular é fazer algo ter a aparência semelhante a outra coisa, mas que não é verdadeiro. O negócio simulado é uma declaração enganosa da vontade, que visa produzir efeito diverso do declarado, ou seja, “o negócio simulado tem aparência de real, não é, entretanto, verdadeiro.”²⁷⁶.

Como alerta Tércio Sampaio Ferraz, à primeira vista, o ato simulado é falso, em contraposição ao que é verdadeiro. No entanto, não se trata propriamente de falsidade, mas de mentira, ou seja, de falsidade maliciosa. Essa distinção entre falsidade e mentira podia ser bem capturada no regramento da simulação no Código Civil de 1916, que diferenciava a simulação *maliciosa*, hipótese na qual o negócio seria anulável (art. 102), da *inocente* (art. 103), quando o negócio seria mantido.²⁷⁷

No Código atual, no entanto, o tratamento conferido à *simulação* é diferente. Não se trata mais de um defeito da vontade, mas sim de um requisito de validade, sendo irrelevante a existência de danos a terceiros. Na verdade, diferente do Código anterior, o negócio simulado é *nulo* (antes era anulável), sendo tutelados os interesses de terceiros de boa-fé, como, por exemplo, o Fisco²⁷⁸.

No entanto, apesar das alterações trazidas pelo legislador, percebe-se que, ainda hoje, subsiste o reconhecimento da distinção entre a simulação absoluta e a simulação relativa, quando se analisa o *caput* do artigo 167 do Código Civil²⁷⁹, que

²⁷⁶ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 354.

²⁷⁷ FERRAZ, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010, p. 11.

²⁷⁸ *Idem*.

²⁷⁹ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

estabelece ser “nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

A distinção entre a simulação absoluta e relativa é muito bem exposta por Sampaio Dória:

A simulação é *absoluta* quando não se quer *nenhum* negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretende vender ou constituir qualquer outra relação jurídica). E *relativa*, se se deseja negócio diferente do pactuado (venda ocultando doação), se o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a A para encobrir doação a B) ou se qualquer outro da relação é falso (preço). Existirá aí, então, um negócio *verdadeiro* (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contradecaração, e a ele sobreposto, escondendo-o, o negócio aparente (simulado).²⁸⁰

Na mesma linha, Tulio Rosembuj esclarece que na simulação absoluta as partes criam com sua declaração uma aparência de um negócio que não pretendem realizar, ou seja, não há nada de verdadeiro na manifestação de vontade. Já na simulação relativa, as partes criam aparência de um outro negócio (negócio simulado) diferente daquele que, de fato, pretendem celebrar (negócio dissimulado)²⁸¹.

No Direito Tributário, a simulação absoluta pode ser identificada, por exemplo, nos casos de utilização fraudulenta de recibos de serviços médicos para fins de dedução do imposto sobre a renda das pessoas físicas. De igual modo, nos casos de “criação” de notas fiscais de ICMS para fins de incremento do crédito a ser utilizado na apuração das empresas. Por sua vez, a *simulação relativa* pode ser identificada nas operações ordinariamente denominadas de “casa e separa”²⁸² ou na venda de imóvel por preço ínfimo, escondendo o que, na realidade, seria uma doação²⁸³.

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

²⁸⁰ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 65.

²⁸¹ GALLO, Franco; ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de forma en el derecho tributario**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 49 e ss.

²⁸² Denomina-se “casa e separa” a operação de alienação imobiliária ocultada pela celebração de um contrato de sociedade, no qual uma das partes integraliza o imóvel e a outra o dinheiro. Após o ato de integralização, a sociedade desfaz-se, recebendo o dinheiro a parte que integralizou o imóvel e recebendo o imóvel a parte que integralizou o dinheiro.

²⁸³ No mesmo sentido: “O negócio fiscalmente menos oneroso pode desde logo ser um negócio jurídico celebrado com o fim de enganosamente prejudicar o fisco. Assim, sucede, por exemplo, quando as partes celebram um contrato de compra e venda, quando na realidade pretendem celebrar uma doação; quando declaram no contrato de mútuo a inexistência de juro ou um juro inferior ao que na verdade

Portanto, os exemplos deixam claro que na simulação absoluta a vontade manifestada (ato simulado) busca esconder uma situação inexistente, ou seja, uma declaração mentirosa, que não se fez. Já na simulação relativa, há uma vontade real (ato dissimulado), mas ela é disfarçada, é escondida por um negócio aparente (ato simulado). Ou seja, há clara divergência entre a *intentio facti* (intenção empírica) e a *intentio juris* (intenção jurídica)²⁸⁴.

3.1.2.2 Negócio jurídico indireto e simulação: necessárias distinções

Conforme já asseverado, a livre iniciativa é uma das bases da ordem econômica nacional, valorizando a capacidade dos indivíduos na conformação de suas atividades. É nesse contexto de liberdade que se manifesta a noção dos negócios jurídicos indiretos.

A doutrina civilista distingue, tradicionalmente, a causa e o motivo dos negócios jurídicos.

Os motivos dos negócios jurídicos são as razões de índole pessoal que levaram o agente a praticar determinado ato ou celebrar determinado negócio²⁸⁵. Assim, por exemplo, um empréstimo pode ter como *motivo* uma relação de amizade. Tais razões são, via de regra, irrelevantes para o Direito²⁸⁶.

A *causa*, por sua vez, representa, na visão mais atual, a função prático-social ou econômico-social do negócio. Isto é, “na causa há, pois, um fim econômico ou social

estipularam (...), quando simulam um reconhecimento de dívida para ocultar uma doação (...)" (XAVIER, Alberto. Evasão fiscal legítima: O negócio jurídico indireto em direito fiscal. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 23, jan/mar, 1973, p 239.)

²⁸⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal**. 2010. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>>. Acesso em: 10 jan. 2017. p. 5.

²⁸⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil**, 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. p. 504.

²⁸⁶ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 341.

reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo²⁸⁷.

Assim, haveria *negócios típicos*, para os quais o ordenamento já estabelece as regras e reconhece a sua função econômica, servindo a causa para diferenciar um tipo negocial do outro. Por outro lado, ante a complexidade das relações sociais e o reconhecimento expresso da livre iniciativa como pressuposto da ordem econômica, há a possibilidade de as partes firmarem *contratos atípicos*, motivo pelo qual seria possível a aceitação de causas jurídicas genéricas como instrumento da composição de interesses dignos de proteção²⁸⁸.

Após essas considerações, é possível estabelecer que o negócio jurídico indireto é aquele por meio do qual se utiliza um negócio jurídico típico para finalidade diversa (efeito econômico) daquela que é usualmente atingida por ele. Ou seja, há um “desvirtuamento” da causa típica do negócio jurídico, mas as partes, ao realizá-lo, submetem-se à sua disciplina formal e substancial. Isto é, as partes declaram que praticam o ato, não o escondem, e efetivamente querem praticá-lo, em que pese a finalidade buscada seja diversa daquela tradicionalmente alcançada pelo negócio²⁸⁹.

Portanto, no negócio jurídico indireto, as partes, além dos resultados típicos do negócio adotado, visam a obtenção de outros resultados ulteriores àquele.

Um exemplo claro de negócio jurídico indireto é a alienação de uma sociedade que tem como único ativo um determinado imóvel. A intenção das partes é a realização da compra e venda do imóvel, mas atingem o mesmo fim se, em vez da venda direta do imóvel, optarem por negociar as quotas da própria sociedade²⁹⁰. O resultado econômico é o mesmo, mas o meio utilizado não é o usual, não é o típico. De igual forma, por exemplo, o pai que, prevendo dificuldades em processo de inventário, opta por criar uma empresa para ali integralizar o patrimônio objeto de eventual sucessão,

²⁸⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil - teoria geral de direito civil**, 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. p. 505.

²⁸⁸ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 377/378

²⁸⁹ FERRAZ, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010, p. 18.

²⁹⁰ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016.p. 182.

obtendo, com isso, vantagens de ordem procedimental no momento da alienação do patrimônio integralizado na empresa.

A utilização de negócios jurídicos indiretos tem grande repercussão no Direito Tributário, mormente porque estes são utilizados pelos contribuintes para fins de reduzir a carga tributária incidente em suas operações. Por isso, o negócio jurídico indireto seria composto, segundo Alberto Xavier²⁹¹, de um *elemento objetivo*, constituído pela divergência entre a estrutura típica do negócio e o fim visado, e um *elemento subjetivo*, caracterizado pelo fato de a escolha do arquétipo jurídico representar uma exclusão ou redução do ônus tributário. Assim, se não há qualquer benefício fiscal (elemento subjetivo), o negócio é irrelevante para o Direito Tributário.

Nesse contexto, resta evidente que negócio jurídico indireto não é espécie de simulação.

Como visto, na simulação, seja em sua forma absoluta ou relativa, há divergência entre a vontade real (*intentio facti*) e a vontade declarada (*intentio juris*) pelas partes. Isso não ocorre no negócio jurídico indireto, quando o negócio não usual é verdadeiramente querido pelas partes, conforme apura Tércio Sampaio Ferraz:

A causa é justificação que se encontra na relevância social do interesse e no fim que se pretende alcançar. A discrepância (*obtenção de resultado diverso da sua causa típica*) também existe no negócio indireto (através de *negócio típico*, que as partes quiseram realmente realizar, seja visado fim diverso do que lhes corresponde). O que distingue, afinal, um (o simulado) do outro (negócio indireto) é que nesse o negócio é *querido* pelas partes.²⁹²

No mesmo sentido, é a lição de Orlando Gomes que esclarece que no negócio jurídico indireto, a vontade é real, mas a consecução do seu fim ulterior não é atribuída ao seu efeito típico, mas, sim, a uma consequência do próprio efeito típico do negócio. Já na simulação o negócio tem aparência real, mas não é. No caso da simulação relativa a diferença é mais tênue: nesta, tem-se dois negócios, um aparente e outro real, servindo o primeiro para acobertar o segundo, enquanto que no negócio jurídico

²⁹¹ XAVIER, Alberto. Evasão fiscal legítima: O negócio jurídico indireto em direito fiscal. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 23, p.236-253, jan/mar, 1973, p. 239.

²⁹² FERRAZ, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010, p. 17.

indireto, o ato é verdadeiro e querido em sua integralidade, não há acobertamento, em que pese possam produzir efeitos complexos.²⁹³

Avançando o raciocínio, cumpre tecer, igualmente, algumas considerações a respeito das figuras do abuso do direito e da fraude à lei, as quais também são recorrentemente citadas quando o assunto é planejamento tributário abusivo.

3.1.2.3 Abuso do direito e fraude à lei

A teoria do abuso do direito funda-se na noção de que nenhum direito é absoluto, havendo limites, de modo que o titular, ao exercê-lo, não provoque danos a terceiros²⁹⁴. Ou seja, o exercício dos direitos deve respeitar a finalidade das normas e a proporção dos interesses do titular²⁹⁵.

Sem previsão expressa no Código Civil de 1916, a reação ao abuso do direito foi positivada no artigo 187 do Código Civil de 2002. Segundo esse dispositivo, "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". Trata-se de instituto nascido e desenvolvido nas relações de Direito Privado, mas que, atualmente, vem sendo invocado para limitar a autonomia privada dos contribuintes na estruturação de sua atividade econômica, o que justifica a sua análise.

Há uma certa divergência doutrinária a respeito das origens da teoria do abuso do direito, tendo parte da doutrina reconhecido as suas primeiras manifestações já no Direito romano²⁹⁶. No entanto, a maior parte da doutrina aponta o avanço dessa teoria na França e na Bélgica no final do século XIX e início do século XX²⁹⁷.

Apesar de se tratar de uma teoria que, hoje, encontra larga aplicação nos mais diversos ordenamentos, ao longo dos anos, foram várias as críticas enfrentadas, sendo pertinente destacar a de Planiol. Para o mestre francês, a utilização da expressão "abuso do direito" seria contraditória e anunciaria uma fórmula inútil, incorrendo em

²⁹³ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 353/354.

²⁹⁴ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 135.

²⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 204.

²⁹⁶ CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso do direito**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2015. p. 25

²⁹⁷ CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no Direito Civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984, p. 670/677.

uma logomaquia (do grego, “luta de palavras”), porquanto não seria possível um ato ser conforme e contrário ao Direito ao mesmo tempo. Dessa forma, esclarece o autor que “toda vez que faço uso do meu direito o meu ato é lícito, quando isto não acontece o meu direito foi excedido e ajo sem direito”²⁹⁸.

Todavia, as diversas teses negativistas do abuso do direito²⁹⁹ encontram-se, atualmente, superadas, principalmente pela substituição de sua compreensão como uma noção de negação desse direito por uma ideia de ato abusivo³⁰⁰, sendo inquestionável o seu reconhecimento em várias normas de Direito Positivo³⁰¹.

Sendo assim, atualmente, a expressão abuso do direito pode ser utilizada para qualificar uma série de comportamentos:

A expressão “abuso do direito” pode ser utilizada para qualificar diversos atos. Ela pode ser empregada para designar todo e qualquer exercício de um direito de forma anormal quanto à sua intensidade. Outros qualificam como tal o exercício de direito de forma incomum (não ordinária) e particularmente incômoda para terceiros de modo a comprometer o gozo dos direitos por parte dos terceiros, criando uma desproporção objetiva entre a utilidade e as consequências do ato. Há quem - sob influência do Direito romano - atribua a tal expressão o sentido de ato emulativo assim considerado o exercício de um direito sem utilidade para o sujeito que o exerce e com o objetivo exclusivo de prejudicar outrem (...)³⁰²

Essa pluralidade encontra guarida nas diferentes teorias desenvolvidas (subjativa, objetiva e mista) pela doutrina para explicar o instituto.

Segundo a teoria subjativa, haveria a abuso do direito quando o titular de um direito utiliza-o sem necessidade, apenas com a intenção de prejudicar outrem³⁰³. Ou seja, para que seja verificada a ilicitude da conduta seria indispensável a intenção emulativa³⁰⁴, isto é, a “malícia e culpa” de causar dano a outrem.

²⁹⁸ PLANIOL, Marcel; RIPERT, Georges. **Tratado práctico de derecho civil francés**, t. 6, p. I, Trad. Mario Diaz da Cruz. Havana: Cultural, 1946, p. 791.

²⁹⁹ Sobre outras teses negativistas ver: CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso do direito**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2015. p. 51 e ss.

³⁰⁰ CARVALHO NETO, Inácio de. Op. Cit., p. 20.

³⁰¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. São Paulo: **Revista de Direito Tributário Apet.**, v. 1, n. 2, p. 67-77, jun. 2004. p. 68.

³⁰² *Ibidem.*, p. 67.

³⁰³ CARVALHO NETO, Inácio de. Op. Cit., p. 71.

³⁰⁴ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé**. In: TEPEDINO, Gustavo José Mendes (Org.). **Direito civil contemporâneo: novos problemas à luz**

Para as teorias objetivas, a responsabilidade do agente seria extraída independente de sua intenção. O abuso do direito seria consequência pura e simples do exercício anormal de um direito e da existência de um dano dele decorrente³⁰⁵.

A teoria mista, por sua vez, e como o próprio nome já adianta, combinaria a teoria objetiva e a subjetiva, reconhecendo que a questão do abuso do direito se revolveria ora pela negligência e outras pela intenção de causar dano a outrem³⁰⁶.

No Direito brasileiro, o Código Civil de 1916 não tratou de organizar e sistematizar o exercício admissível das posições jurídicas. Em que pese parte da doutrina tentasse localizar no art. 160, I³⁰⁷, uma norma para repressão do abuso em caráter geral, foi só nos meados do século XX que os Tribunais passaram a analisar com mais frequência as questões de abuso do direito, ainda assim, a corrente majoritária rejeitava a concepção objetiva do abuso do direito, exigindo-se para sua aplicação a intenção emulativa. Com efeito, foi na década de 1990 que a jurisprudência passou a caminhar no sentido da objetivação do abuso³⁰⁸.

Nos dias atuais, principalmente após a alteração do Código Civil de 2002, parece ser inquestionável a opção do legislador brasileiro pela teoria objetiva do abuso do direito³⁰⁹, estabelecendo, em seu artigo 187, três balizas para licitude do exercício jurídico: os bons costumes, a boa-fé e a finalidade econômica social.

Portanto, o agente, no exercício de seus direitos subjetivos e formativos, deverá observar, objetivamente, os limites impostos pelo ordenamento, sob pena de cometer ato ilícito. Dentre esses limites, a boa-fé objetiva surge como o “mais importante dos critérios materiais de aplicação do art. 187”, atuando como baliza da licitude, ao indicar e sistematizar as mais variadas formas de coibição do exercício abusivo de direitos

da legalidade constitucional: anais do Congresso Internacional de Direito Civil-Constitucional. São Paulo: Atlas, 2008. p. 63.

³⁰⁵ CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso do direito**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2015. p. 71.

³⁰⁶ *Ibidem*, p. 72/73.

³⁰⁷ Art. 160. Não constituem atos ilícitos:

I. Os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido.

³⁰⁸ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé**. In: TEPEDINO, Gustavo José Mendes (Org.). *Direito civil contemporâneo: novos problemas à luz da legalidade constitucional: anais do Congresso Internacional de Direito Civil-Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2008. p.59/65.

³⁰⁹ CARVALHO NETO, Inácio de. *Op. Cit.*, p. 33.

subjetivos e formativos, tais como, o *venire contra factum proprium*, a *surrectio*, a *supressio*, dentre outros³¹⁰.

Dentre os atos tidos como abusivos ou praticados com abuso do direito estão os realizados com *fraude à lei*³¹¹.

Na fraude à lei, o agente busca, por via oblíqua, esquivar-se do âmbito de aplicação de normas imperativas proibitivas ou preceptivas, mediante a utilização de uma norma de contorno, por meio da qual atinge o mesmo resultado vedado pelo ordenamento³¹².

Exemplo didático do ato de fraude à lei é dado por Marco Aurélio Greco³¹³, referindo a julgado do Supremo Tribunal Federal. Na época do fato, era proibido importar automóveis no Brasil (norma imperativa proibitiva). No entanto, era possível a importação de partes e peças de automóveis, justificada pela necessidade de manter a frota nacional de veículos em funcionamento. Nesse contexto normativo, certo contribuinte importou partes e peças automotivas, só que importou todas as partes e peças do veículo e, com elas, montou o automóvel no Brasil. Veja-se que, no caso, o agente, mediante a utilização de uma norma de contorno (importação de peças), atingiu o mesmo resultado vedado pelo ordenamento (importação de veículos), violando norma imperativa proibitiva.

Ocorre que, apesar de posições em sentido contrário³¹⁴, a fraude à lei é inaplicável em matéria tributária, porquanto sua aplicação exige a violação de norma imperativa proibitiva, conceito no qual não se encaixam as normas tributárias, como elucida Alberto Xavier:

³¹⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé**. In: TEPEDINO, Gustavo José Mendes (Org.). *Direito civil contemporâneo: novos problemas à luz da legalidade constitucional: anais do Congresso Internacional de Direito Civil-Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2008. p.76 e ss.

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. Rio de Janeiro: **Revista de Direito de Estado**, v. 1, n. 1, p. 175-188, jan./mar. 2006. p. 179; REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 140. No sentido de que seriam institutos diversos, com produção de efeitos diferentes: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 286.

³¹² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 63.

³¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 252.

³¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, p. 253.

Essencial ao conceito de fraude à lei é que a norma objeto de fraude seja uma norma proibitiva ou preceptiva, isto é, uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma. Certo, a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas não reveste qualquer destas naturezas, pois que não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins.³¹⁵

Portanto, abuso do direito refere-se ao exercício contraditório, desmesurado ou disfuncional de direitos subjetivos e formativos. Isto é, o abuso liga-se ao *modo* do exercício das posições jurídicas, que devem ser exercidos sem ofensa aos bons costumes, à boa-fé ou ao seu fim econômico e social. A fraude à lei, por sua vez, configura espécie de ato abusivo, por meio do qual o agente não viola diretamente a lei imperativa proibitiva. Isto é, por meio de uma norma de cobertura ele a contorna, obtendo assim o resultado vedado pelo ordenamento. No entanto, tal instituto, apesar de constantemente invocado, não tem aplicabilidade no Direito Tributário brasileiro.

3.2 BOA-FÉ OBJETIVA, AUTONOMIA DA VONTADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Nas sociedades antigas, a cobrança de tributos não era feita de toda a sociedade. O ônus tributário recaía, essencialmente, sobre os prisioneiros de guerra (escravos). Os cidadãos livres, por sua vez, estavam livres de qualquer tributo, apesar de ostentarem deveres cívicos. Assim, poder-se-ia dizer que, à época, liberdade e tributação não se comunicavam. Com o passar dos séculos, a relação entre liberdade e tributação foi ganhando outros contornos, assumindo posição de evidência no Estado Fiscal, sob a inspiração da corrente econômica liberal. Nesse momento histórico, a finalidade do Estado era a conservação da propriedade privada, devendo a tributação possuir efeito neutro e minimalista, permitindo que os recursos continuassem nas mãos do setor produtivo³¹⁶. Ou seja, a tributação passa a ter como função assegurar a liberdade individual, baseada na propriedade privada e igualdade formal. Com o

³¹⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 100. Também no sentido de não reconhecer a aplicação da fraude à lei em matéria tributária: CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscais: um tema atual. São Paulo: **Revista de Direito Tributário**, v. 63, p. 187-193, 1994, p. 190.

³¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19 e ss.

surgimento do Estado Social e a conseqüente imposição ao Estado de diversas prestações positivas, a sociedade, e não o indivíduo, passa a estar no centro da noção de liberdade³¹⁷. Isto é, a consideração da autonomia da vontade passa a sofrer ponderações por institutos de índole social, não mais se admitindo o exercício abusivo desse direito.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal, em seu artigo 170, consagrou a autonomia da vontade ao reconhecer que a ordem econômica brasileira seria “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social(...)”. Ou seja, em nosso ordenamento, a liberdade econômica é um dos pilares da ordem jurídica, sendo os particulares os seus principais atores, como bem assevera o Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma 'estabilidade' supostamente certa e eficiente. Afirma-se, pois, que a estrutura da ordem está centrada na atividade das pessoas e dos grupos e não na atividade do Estado. Isto não significa, porém, uma ordem do 'laissez faire', posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano.³¹⁸

Assim, é possível afirmar que a autonomia da vontade dos cidadãos é pressuposto inerente ao Estado Democrático de Direito, sendo o fundamento de validade de toda a noção de planejamento tributário, ao garantir ao contribuinte o direito de organização de suas atividades de forma a recolher a menor carga tributária possível³¹⁹.

No entanto, apesar de a liberdade de organização econômica e a busca pelo lucro serem direito dos particulares, isto não se manifesta de forma absoluta, encontrando o exercício da atividade econômica limites³²⁰. O próprio artigo 170 da

³¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

³¹⁸ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Congelamento de preços: tabelamento oficiais. Parecer. **Revista de Direito Público**, n. 91, 1989. p. 77.

³¹⁹ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 192.

³²⁰ BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 14, p. 1-28, 2002. Disponível em:

Constituição Federal reconhece que os pilares da ordem econômica, no qual se insere a livre iniciativa, devem observar outros princípios estruturantes, como a função social da propriedade, a redução das desigualdades regionais, dentre outros.

Diante disso, surge um problema complexo. De um lado, a Constituição Federal, ao instituir um Estado Social de Direito, impõe ao poder público o cumprimento de uma série de prestações positivas, tornando a atividade tributária, como forma de obtenção de recursos para custeio de suas funções constitucionalmente atribuídas, imprescindível. De outro lado, a mesma Constituição assegura aos administrados em geral e aos contribuintes em particular uma série de direitos e garantias fundamentais que funcionam como limitação ao exercício desta atividade tributária, muitos dos quais são realçados pela Carta Constitucional, quando da delimitação do sistema tributário.

Essa dicotomia ganha especial realce quando o tema é planejamento tributário. Isto porque, com base na autonomia da vontade, o contribuinte é livre para, licitamente, estruturar os negócios jurídicos de que participe, visando a redução da carga tributária. E mais, o cidadão é livre para não realizar o fato gerador tributário, caso contrário estaria diante de confisco. De outra banda, há a incessante necessidade de o Estado aumentar as suas receitas para fazer o custeio de suas despesas, estas inchadas pela quantidade de obrigações que lhe foram constitucionalmente atribuídas.

Desse conflito advém um amplo e atual debate a respeito da validade ou não dos planejamentos tributários. Isto é, até que ponto iria a liberdade dos contribuintes de, com o intuito de organizarem o exercício de suas atividades econômicas, valerem-se de formas não usuais ou operações atípicas para alcançar a redução da carga tributária e até que ponto iria a faculdade do Fisco de desconsiderar negócios jurídicos realizados pelos contribuintes?

Como forma de conciliar esses dois interesses distintos, verifica-se ao redor do mundo uma tendência de criação de normas de combate ao planejamento tributário abusivo, assumindo uma importante função o tema do abuso do direito:

Neste passo, tem pertinência o tema do “abuso do direito”, categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no campo da licitude (se

o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes (...)
 Figura originalmente formulada nos campos do Direito Civil que, nesta e em tantas outras questões, é a matriz dos conceitos e princípios de Teoria Geral do Direito, vem paulatinamente encontrando sua aplicação em outros campos, e não vejo porque não possa ser pertinente em se tratando de tributação, especialmente no que se refere ao exercício desse “direito à auto-organização”.³²¹

Assim, a autonomia da vontade como elemento autorizador da liberdade de atuação dos agentes econômicos passa pela compreensão de uma nova realidade, pautada na consideração e respeito aos limites impostos pela boa-fé objetiva³²².

Como visto no capítulo anterior, a boa-fé objetiva, como norma de conduta, exerce diversas funções, dentre as quais ganha especial importância, para os fins desse trabalho, a sua função como corretora do exercício jurídico. Isto porque, a boa-fé atua como “fator de conformação ao exercício de direitos subjetivos ou de direitos formativos.”³²³, ou seja, possibilitando “um efetivo controle das condutas abusivas”³²⁴.

Cabe destacar que a atuação da boa-fé como mecanismo de controle da licitude *no modo* de exercício das posições jurídicas é, comumente, tratada como sinônimo da tradicional noção de abuso do direito. No entanto, a boa-fé é mais ampla, a ilicitude pode decorrer, por exemplo, do exercício contraditório, disfuncional e desmesurado, de determinado direito subjetivo ou formativo, sendo, apenas no último caso que, tecnicamente, a fórmula do “abuso do direito” deve ser empregada³²⁵. Porém, para evitar maiores confusões terminológicas, adotaremos a expressão “abuso do direito” como gênero dos quais as diversas formas inadmissíveis do exercício das posições jurídicas (exercício contraditório, disfuncional e desmesurado) são espécie.

³²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 203/204.

³²² RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p.176/177.

³²³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 610.

³²⁴ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé**. In: TEPEDINO, Gustavo José Mendes (Org.). **Direito civil contemporâneo: novos problemas à luz da legalidade constitucional: anais do Congresso Internacional de Direito Civil-Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 57-95., p. 76.

³²⁵ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. *Op. Cit.*, p. 611.

Assim é que a boa-fé objetiva deve ser compreendida como o princípio informador do modo de exercício dos direitos subjetivos e formativos, apresentando-se, assim, como fundamento de validade do abuso de direito:

(...) ao contrário do que se poderia pensar a boa-fé objetiva anima uma diversidade de institutos afetos à relação obrigacional com mais frequência, o abuso de direito. Aquela revela-se como a base normativa para este último, o qual passa a encontrar tradução no exercício inadmissível de posições jurídicas. Eis a estreita vinculação entre boa-fé e abuso de direito, revelando em suas entrelinhas o encontro de duas tradições jurídicas: a francesa e a germânica.³²⁶

Portanto, já é possível reconhecer que a incidência da boa-fé objetiva impõe certos limites ao exercício do direito dos contribuintes de organizarem livremente a sua atividade econômica. No entanto, a questão central do debate ainda subsiste: até que ponto a autonomia privada pode, em matéria de planejamento tributário, ser limitada pelo princípio da boa-fé? Isto porque, como já vimos no primeiro capítulo, a boa-fé objetiva é uma norma-princípio relacional, cuja concreção depende do grau de influência de outras normas atinentes aos ramos do direito em que está inserida. Para que seja possível construir uma resposta a essa pergunta, é indispensável a compreensão da forma de combate ao planejamento tributário no Direito Comparado, tendo em vista sua notória influência no Direito brasileiro.

3.3 O COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO NO DIREITO COMPARADO

Nas início do direito fiscal moderno a prática dos contribuintes de buscar a minoração do ônus fiscal era, sem maiores questionamentos, considerada válida. Essa noção decorria da prevalência do direito de propriedade inerente ao ideal da época.

Nos últimos anos, no entanto, verifica-se um movimento de boa parte dos países em combater a redução abusiva da carga tributária, incentivado por diversas modificações legislativa e jurisprudenciais. Esse movimento não se verifica apenas no âmbito do direito interno de cada país, mas também no âmbito internacional, por meio

³²⁶ PINHEIRO, Rosalice Fidalgo. **O abuso de direito e as relações contratuais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 247-248.

da estratégia denominada *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), articulada no âmbito da OCDE, na qual se busca criar mecanismos de combate à utilização das lacunas (*gaps and mismatches*) na legislação tributária dos países de forma a evitar a tributação ou direcioná-la para locais onde a ônus fiscal seja reduzido.

Considerando que o objeto deste trabalho refere-se à compreensão do papel da boa-fé objetiva no planejamento tributário brasileiro, dedicar-se-á atenção aos mecanismos adotados no âmbito das legislações internas. Estas, conforme leciona Jacques Malherbe, vem se utilizando, basicamente, de duas técnicas para a tutela dos interesses do tesouro quando o assunto é planejamento tributário, a saber, a utilização de cláusulas antielisão específicas ou, então, de uma cláusula geral, destinada a se opor à elisão fiscal como um todo. Com relação a essa última, o referido autor reconhece a existência de três tipos de cláusula geral: (i) as hermenêuticas, (ii) as jurisprudenciais e (iii) e as sedimentadas no Direito Civil³²⁷.

No primeiro grupo, por exemplo, estaria a doutrina da interpretação econômica do Direito Tributário, introduzida por Enno Becker no Direito alemão, por meio da qual leva-se em consideração o conteúdo econômico de determinada operação. Já no segundo, estariam os países da *commom law*, como os Estados Unidos e Inglaterra, nos quais se desenvolveu as teorias do *Business Purpose* e da *Step Transaction Doctrine*, respectivamente. Já no terceiro grupo, estaria o Direito francês, no qual a simulação, conceito de Direito Civil, comporia o antecedente da norma antiabuso³²⁸.

É evidente que esse movimento no direito estrangeiro traz reflexos para o Direito brasileiro, país cuja cultura jurídica demonstra uma tendência de importação de institutos de outros ordenamentos. Diante desse contexto, torna-se indispensável, ainda que superficialmente, avançar nas características dessas teorias.

³²⁷ MALHERBE, Jacques. O abuso de direito: uma análise no direito comparado. Trad. Luis Flávio Neto. São Paulo: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 30-52, 2008. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/312106/mod_resource/content/1/Jacques%20Malherbe.pdf>. Acesso em: 18 de jan. de 2017. p. 31/32.

³²⁸ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 47.

3.3.1 O “Abuso de Formas” no Direito alemão

O estudo do tema do planejamento tributário não pode deixar de lado a análise do ordenamento alemão. Em primeiro lugar, pela influência que exerce sobre o Direito brasileiro e, em segundo lugar, em razão de ser o país no qual mais se desenvolveu a noção de consideração econômica em matéria tributária.

No início do século XX, com o fim da primeira guerra e crescimento do estado social, tornava-se necessária a incrementação das receitas públicas. Na Alemanha, imersa em dívidas decorrentes das reparações devidas pela guerra, tal necessidade era ainda mais evidente. Era o cenário fértil para a criação de normas que limitassem a liberdade dos contribuintes na organização de seus negócios, sob a influência da Jurisprudência dos Interesses, que pregava a liberação dos métodos de interpretação do Direito Civil³²⁹, até então extremamente ligados ao formalismo.

Nesse contexto, Enno Becker, civilista e juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, foi convidado pelo Governo Alemão para elaborar o anteprojeto do Código Tributário, que foi promulgado em 1919, com a seguinte redação³³⁰:

§ 4º Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§ 5º A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso 1,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto.

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas.

A aludida norma, segundo Enno Becker, teria como finalidade a *justiça tributária*, buscando que a incidência fiscal respeitasse os contornos da *capacidade contributiva*. Essa noção é rebatida pela doutrina, que via, na tentativa de introdução de um

³²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 685.

³³⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário brasileiro. Belo Horizonte, **Revista Fórum de Direito tributário**, v. 4, n. 20, p. 69-95, mar./abr. 2006. p. 71.

mecanismo de interpretação teleológica da legislação tributária, uma forma de incrementar, a qualquer custo, a receita pública. Por isso, os dispositivos foram bastante criticados por parte de vários juristas alemães³³¹.

O reconhecimento de que a teoria da consideração econômica da norma tributária foi concebida, essencialmente, como regra de interpretação voltada à função de incrementar as receitas do estado³³², fica mais evidente, quando se vislumbra que os gastos para subsistência seriam sinais de capacidade contributiva³³³.

Em 1934, os dispositivos referentes ao combate ao planejamento tributário foram alterados pela chamada lei de Adaptação Tributária, sendo, contudo, mantida a sua essência. Além das noções anteriores, foi acrescentado que também deveria ser considerada na interpretação da lei a visão do nacional socialismo e a opinião do povo, conforme se observa da redação abaixo³³⁴:

§1º

- 1) As leis tributárias devem ser interpretadas de acordo com a perspectiva mundial do nacional-socialismo.
- 2) Para tanto devem ser consideradas a perspectiva popular, a finalidade e o significado econômico das leis e o desenvolvimento das relações.
- 3) O mesmo vale para o julgamento do Tatbestand.

§ 6º

- 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso das formas e formulações de direito civil.
- 2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicas.

Em 1977, houve uma nova reforma tributária na Alemanha, na qual a redação acima foi alterada, sendo suprimida a regra que tratava sobre a interpretação da lei tributária. A redação passou a ser a seguinte³³⁵:

³³¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário brasileiro. Belo Horizonte, **Revista Fórum de Direito tributário**, v. 4, n. 20, p. 69/95, mar/abr. 2006. p. 71.

³³² LEHNER, Moris. **Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com a finalidade arrecadatória.** Trad. Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurélio (coords). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 2001. p. 148.

³³³ *Ibidem.*, p. 149.

³³⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 688.

³³⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Op. Cit.*, p. 71.

§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

A supressão da regra de interpretação, contudo, não afastou a utilização do critério econômico, porquanto, na visão da doutrina, tratava-se de regra geral de hermenêutica³³⁶. É interessante notar que, apesar das sucessivas modificações na legislação tributária, a essência normativa da regra antiabuso do ordenamento alemão permaneceu praticamente inalterada ao longo dos anos³³⁷.

Essa essência, pautada na teoria da consideração econômica, tem como característica a aplicação da regra aos casos em que o legislador tributário tenha se utilizado de categorias de Direito Privado na conformação do fato gerador³³⁸.

Assim, quando o legislador utiliza-se de conceitos de Direito Privado, não poderia o contribuinte evitar a obrigação tributária mediante a utilização de outros atos ou negócios jurídicos (*meios inadequados*) que atingissem o mesmo resultado.

Nesse cenário normativo, ante a inexistência de definição na legislação quanto ao conceito do abuso de formas, coube à doutrina e, primordialmente, à jurisprudência disciplinar os elementos necessários para sua aplicação.

Nesse contexto, convencionou-se que a verificação do abuso de forma englobaria uma série de passos. Em primeiro lugar, seria necessário um teste de adequação, no qual se verificaria se um terceiro, em iguais condições, adotaria estrutura semelhante. Sendo o procedimento é inadequado, deveria ser demonstrado que o meio utilizado gerou uma tributação superior. Por fim, somente seria aplicável se não houvesse razões extratributárias para a adoção do regime inadequado³³⁹. Assim, é

³³⁶ MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor, in HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária - conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993, p. 11, apud NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 154.

³³⁷ SCHÖN, Wolfgang. **Statutory avoidance and disclosure rules in Germany**. In: FREEDMAN, Judith (ed). *Beyond Boundaries - Developing Approaches To Tax Avoidance And Tax Risk Management*, p. 47-55, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1590814>. Acesso em: 02 fev. 2017. p. 47-55.

³³⁸ SCHOUERI, Eduardo. **Direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 700.

³³⁹ PREBBLE, John. **Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community**. In Working paper series

que se pode verificar que a inadequação da forma era mero indício, não condição suficiente para a consideração econômica do fato gerador. Ou seja, a jurisprudência buscou um caminho médio, tentando coibir o uso desmedido de formas jurídicas, sem que isso representasse a aniquilação da autonomia privada na busca por arranjos contratuais inovadores, atingindo o irrazoável, não necessariamente o não usual³⁴⁰.

Recentemente, o Governo Alemão tentou modificar o Código Tributário com a intenção de ampliar substancialmente o escopo do § 42. O motivo seria a sua insatisfação com o entendimento brando dado pelos tribunais à aludida cláusula³⁴¹.

Pela proposta inicial enviada pelo Governo, qualquer tentativa não usual escolhida pelo contribuinte seria desconsiderada se não houvesse uma justificativa não tributária para sua utilização. Ademais, qualquer estrutura que não se adequasse à hipótese abstrata prevista pelo legislador seria considerada não usual. A proposta foi alterada pelo Parlamento Alemão, que positivou a alteração nos seguintes termos³⁴²:

§ 42. Abuso de formas jurídicas

1) O abuso de formas jurídicas não pode ser utilizado para evitar norma tributária. Caso se verifique o preenchimento da hipótese de incidência de uma norma específica de combate ao planejamento tributário abusivo, as consequências jurídicas devem ser determinadas de acordo com essa disposição. Se este não for o caso, a pretensão fiscal deve, ocorrendo o abuso

nº 56, Victoria University of Wellington: Wellington, Nova Zelândia, 2008. Disponível em <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2017. p. 6.

³⁴⁰ SCHÖN, Wolfgang. **Statutory avoidance and disclosure rules in Germany**. In: FREEDMAN, Judith (ed). *Beyond Boundaries - Developing Approaches To Tax Avoidance And Tax Risk Management*, p. 47-55, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1590814>. Acesso em: 02 fev. 2017. p. 47-55.

³⁴¹ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 159.

³⁴² Traduzido do inglês: Section 42: Abuse of tax planning schemes. (1) It shall not be possible to circumvent tax legislation by abusing legal options for tax planning schemes. Where the element of an individual tax law's provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision. Where this is not the case, the tax claim shall in the event of an abuse within the meaning of subsection (2) below arise in the same manner as it arises through the use of legal options appropriate to the economic transactions concerned. (2) An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of non-tax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective. Disponível em http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0262. Acesso em 05 fev. 2017.

nos termos da subseção (2), ser exercida como se houvesse sido adotada a estrutura adequada às transações econômicas realizadas.

2) Haverá abuso se a adoção de uma estrutura inadequada, em comparação com a estrutura jurídica adequada, conduzir a uma vantagem fiscal não prevista em lei para o contribuinte ou terceiro. Este dispositivo não se aplica no caso de o contribuinte demonstrar a existência de motivos não tributários para a realização da operação, que pareçam relevantes se considera a situação como um todo.

A versão aprovada reflete muito mais o tradicional entendimento a respeito da normal geral antiabuso do Direito alemão, requerendo a demonstração da irrazoabilidade da conduta adotada pelo contribuinte.

Portanto, a figura do abuso de formas no Direito alemão estaria vinculada a utilização de formas *lícitas* para a obtenção de um fim não desejado pelo Estado e não de algo proibido³⁴³. Com efeito, é possível reconhecer no “(...) abuso de forma uma figura que não implica ilicitude do ato ou negócio jurídico praticado. Não é ilícita em relação aos meios utilizados, nem tampouco quanto aos fins/resultados alcançados.”³⁴⁴. Não se trata de simulação, tampouco de abuso de direito.

Essa afirmação poderia ser contextualizada da seguinte forma: (1) a legislação tributária prevê um negócio jurídico em sua hipótese de incidência (o usual para determinado fato econômico), (2) o contribuinte pratica outro negócio jurídico (não usual), (3) este negócio não usual, que é válido e eficaz, será tributado como se fosse aquele descrito na hipótese de incidência. Isto é o abuso de formas do Direito alemão. Na verdade, é o reconhecimento, ou melhor, a autorização da utilização da *analogia* como mecanismo de integração da legislação tributária, como esclarece a doutrina:

Trata-se de uma norma “em branco”, um conceito aberto propriamente dito, que na Alemanha pode ser preenchido pela jurisprudência do Tribunal Fiscal em razão de considerações pertinentes a *normalidade* e *adequação* da estrutura adotada pelo indivíduo, para obter uma economia fiscal determinada.

Mais do que isso, trata-se de uma norma expressa a autorizar, no caso de *anormalidade* ou *inadequação*, o uso da *analogia* como mecanismo de *integração econômica*, submetendo determinado fato a uma norma de incidência tributária que originalmente não o compreende (...) ³⁴⁵

³⁴³ HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária - conteúdo e limites do critério econômico. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 19 *apud* BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário brasileiro. Belo Horizonte, **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 4, n. 20, p. 69-95, mar./abr. 2006. p. 78.

³⁴⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. Cit., p. 78.

³⁴⁵ *Ibidem.*, p. 79.

Em resumo, é possível dizer que, na Alemanha, o abuso de forma seria uma ficção jurídica da hipótese de incidência (forma adequada), a qual seria integrada mediante a utilização da *analogia* para impor a pretensão fiscal aos atos e negócios jurídicos lícitos, mas não usuais e irrazoáveis, que tivessem como resultado o fim não desejado pelo Estado de redução da carga tributária.

3.3.2 O modelo francês do “Abuso do Direito”

Na experiência francesa, o tema do combate ao planejamento tributário é tratado dentro da teoria do abuso de direito e seria, segundo parte da doutrina, a inspiração da norma brasileira antiabuso, o que justifica o aprofundamento em sua análise³⁴⁶.

No ordenamento francês, há uma presunção geral de que os negócios entabulados entre as partes, inclusive as entre pessoas jurídicas relacionadas, são legítimos e não podem ser restringidos pelo Estado. No entanto, à autoridade fiscal é dado o poder de desconsiderar operações realizadas com o intuito de evitar a incidência tributária. Tal prerrogativa advém dos artigos L 64 e L 64 B do *Livre de Procédure Fiscale* - LPF e do princípio geral do abuso de direito³⁴⁷.

Até meados do século XIX, a Corte de Cassação reconhecia o princípio da liberdade, de modo que a autoridade fiscal não detinha poderes para requalificar as estruturas escolhidas pelo contribuinte. No entanto, na segunda metade do século XIX, passou-se a reconhecer o direito da administração fiscal de desconsiderar os esquemas fictícios adotados pelos contribuintes para evitar o pagamento de tributos³⁴⁸.

Em janeiro de 1941, foi introduzida a primeira regra antiabuso no Direito Tributário Francês, com a introdução do artigo L64 no LPF, por meio do qual seria permitido à Administração Tributária desconsiderar os atos praticados pelos contribuintes realizados com o intuito de dissimular a obtenção de renda ou de lucro e

³⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. Rio de Janeiro: **Revista de Direito de Estado**, v. 1, n. 1, p. 175-188, jan./mar. 2006. p. 177.

³⁴⁷ PREBBLE, John. **Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community**. In Working paper series nº 56, Victoria University of Wellington: Wellington, Nova Zelândia, 2008. Disponível em < <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2017. p. 18-19.

³⁴⁸ *Ibidem.*, p. 20.

requalificar as operações de acordo com sua real essência³⁴⁹. Além disso, a legislação criou um procedimento específico para análise dos casos em que a Administração Tributária pretendesse requalificar as condutas realizadas pelos contribuintes, baseado num comitê consultivo pré-contencioso. No entanto, a aplicação das normas de abuso do direito era limitada aos casos clássicos de simulação (atos fictícios, atos disfarçados, pessoas interpostas)³⁵⁰.

A partir de então, o dispositivo em questão sofreu algumas alterações, as quais estavam essencialmente atreladas ao procedimento a ser realizado para fins de requalificação da conduta, ônus da prova e percentual da multa aplicada. A grande discussão a respeito do alcance dos atos de combate ao planejamento tributário abusivo era travada no âmbito do Poder Judiciário.

Em 1981, todavia, o alcance do artigo L64 da LPF foi ampliado em um *leading case*, que introduziu a necessidade de que a operação tenha um propósito além da redução do ônus tributário. Assim, a autoridade fiscal poderia acionar o procedimento do abuso de direito nos casos em que pudesse comprovar que as operações praticadas pelo contribuinte não teriam outro intuito a não ser reduzir o ônus tributário. No entanto, desde esse julgamento, a Corte de Cassação Francesa adotou um posicionamento restritivo em relação aos casos em que a falta de propósito negocial poderia ser utilizada, indicando que o procedimento do abuso de direito não deveria servir como instrumento para impedir o contribuinte de adotar o caminho fiscal menos oneroso, devendo apenas ser coibida a evasão fiscal³⁵¹.

Nesse cenário normativo, várias decisões importantes foram tomadas pelo Judiciário Francês, merecendo destaque o “caso Janfin”, julgado pela Suprema Corte Administrativa Francesa. No caso, o Tribunal foi chamado a decidir questão a respeito da interpretação do artigo L64 do LPF, envolvendo o uso de crédito fiscal (*avoir fiscal*). O ponto nevrálgico da disputa era saber se o princípio geral do abuso de direito poderia

³⁴⁹ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 103.

³⁵⁰ PONS, Thierry. Abuse of law and substance over form. **Tax Management International Forum**, v. 31, n. 2, jun. 2010. Disponível em: <http://www.pons-taxlaw.fr/pdf/BNA_Abus_de_Droit_France%20.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2017. p. 33.

³⁵¹ *Ibidem.*, p. 34.

ser utilizado para casos não expressamente tipificados no aludido dispositivo. Isto é, boa parte da doutrina identificava a possibilidade de invocar a teoria do abuso de direito apenas nos casos previstos no artigo L64 do LPF. A administração tributária, no entanto, alegava que, não se aplicando o artigo L64 do LPF, o planejamento tributário poderia ser combatido pelo princípio geral de intolerância ao abuso de direito³⁵².

A Corte decidiu, então, que o artigo L64 do LPF não poderia ser interpretado de forma a permitir sua aplicação a casos ali não previstos, mas que seria possível que a administração tributária desconsiderasse atos ou negócios praticados pelos contribuintes com base no princípio geral de vedação ao abuso de direito para combater os casos não previstos no mencionado dispositivo, cabendo à autoridade fiscal comprovar, para a utilização dessa teoria, que o ato ou negócio possuíram um caráter fictício. No caso, o Tribunal entendeu que, apesar de poder se valer da teoria do abuso de direito, como a autuação tinha se baseado no artigo L64 do LPF, não seria possível a concessão da tutela pretendida pela autoridade fiscal³⁵³.

A decisão, contudo, trouxe um problema de ordem procedimental que levou à alteração da lei francesa em 2008. Isto porque, apesar da *ratio* das normas ser idêntica, os procedimentos previstos pela lei não o eram. Assim, cabia à Administração Fazendária identificar de maneira prévia se a situação de fato deveria se submeter ao procedimento rígido do artigo L64 do LPF ou não. Caso optasse por não seguir o mecanismo estabelecido pelo artigo L64 do LPF e, posteriormente, o Judiciário viesse a entender que deveria ter sido aplicada aquela regra, o procedimento como um todo

³⁵² NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 108.

³⁵³ PREBBLE, John. **Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community**. In Working paper series nº 56, Victoria University of Wellington: Wellington, Nova Zelândia, 2008. Disponível em <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2017. p. 23-24.

seria anulado³⁵⁴. Nesse contexto, em 2008, foi alterada a legislação tributária francesa, que passou a ter a seguinte redação³⁵⁵:

L64: Com o objetivo de restaurar a verdadeira essência, a Administração tem o direito de ignorar atos que constituam o abuso de direito, não lhe sendo oponíveis, seja porque esses atos são fictícios ou porque, por se beneficiarem de uma aplicação literal de seus textos ou decisões, em contradição ao perseguido por seus autores, eles não podem ser justificados por qualquer motivo que não a evasão ou mitigação da pretensão fiscal, de modo que caso não tivessem sido realizados, a imposição deveria incidir sobre a real situação ou atividade. (tradução livre)

Conforme se observa, a atual redação do artigo L64 do LPF estabelece duas possibilidades para a autoridade fiscal requalificar as operações realizadas pelos contribuintes. Uma, nos casos em que as transações são reconhecidamente fictícias, outra quando o único intuito de sua realização seja a minoração da carga tributária.

3.3.3 A teoria do *Business Purpose* no Direito norte-americano

Nos sistemas jurídicos de países de *civil law*, tal como Alemanha e França, as normas gerais de combate ao planejamento tributário são baseadas em enunciados prescritivos, cabendo ao Poder Judiciário o preenchimento de seu conteúdo a partir de situações concretas. Por outro lado, em países com a tradição da *commom law*, a construção das normas de combate ao planejamento tributário coube essencialmente ao Poder Judiciário a partir dos precedentes jurisprudenciais³⁵⁶, como no caso norte-americano, onde se desenvolveu a teoria do propósito negocial (*business purpose*³⁵⁷).

³⁵⁴ PONS, Thierry. Abuse of law and substance over form. **Tax Management International Forum**, v. 31, n. 2, jun. 2010. Disponível em: <http://www.pons-taxlaw.fr/pdf/BNA_Abus_de_Droit_France%20.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2017. p. 34.

³⁵⁵ FRANÇA, **Livre des procédures fiscales**. Versão consolidada em 4 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>>. Acesso em 03 fev. 2017.

³⁵⁶ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 212.

³⁵⁷ No Direito Americano verifica-se a existência de variações dos métodos de combate ao planejamento tributário como a substância sobre a forma (*substance over form*), substância econômica (*economic substance*), simulação (*sham doctrine*), transações fracionadas (*step-transactions*) dentre outros. Como as diferenças entre essas teorias é tênue, bem como não é objetivo desse trabalho aprofundar o estudo

Por essa teoria, a validade e oponibilidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes para reduzir a tributação está relacionada à existência de motivos econômicos e sociais que os justifiquem. Essa teoria teve sua origem histórica ligada ao julgamento do caso *Gregory vs. Helvering*, em 1935, no qual a Suprema Corte Americana considerou que a aplicação das regras tributárias de não tributação em casos de ganhos de reorganização societária dependiam da existência de um propósito negocial³⁵⁸.

No caso, o contribuinte detinha a totalidade do capital social da empresa *United Motgage Corportation* (UMG), a qual, como parte de seu patrimônio, detinha algumas ações de outra companhia, a *Monitor Securities Corporation* (MSC). Em 1928, apareceu a possibilidade de alienar as quotas detidas da MSC, mas se isso fosse feito diretamente pela UMG, a empresa seria obrigada a pagar o ganho de capital sobre a operação e o contribuinte, para que pudesse ter acesso aos recursos, deveria receber dividendos da UMG, os quais se sujeitariam a uma taxa adicional.

Para reduzir o custo tributário da operação, foi realizada uma operação de reorganização societária, que pode ser assim resumida: (1) Foi constituída uma nova sociedade, a *Averill Corporation* (AC), submetida às leis de Delaware. (2) Após, as ações detidas pela UMG na MSC foram transferidas para a nova sociedade, que, em contrapartida, emitiu novas ações em nome do contribuinte. (3) Poucos dias após a sua constituição, a AC foi encerrada, com a entrega de seu patrimônio (as ações da MSC) para o contribuinte. (4) Por fim, o contribuinte alienou as ações da MSC, oferecendo a tributação o ganho de capital no valor de \$ 57.235,45, sem a necessidade de pagar o valor adicional que seria obrigada caso recebesse o mesmo valor como dividendos. A autoridade fiscal, após tomar ciência da operação, entendeu que a reorganização

nesse tema, concentraremos a análise a partir da teoria do propósito negocial, a qual é reiteradamente invocada pelas autoridades fiscais para invalidar planejamentos tributários no Brasil. Sobre o tema dos diferentes métodos desenvolvidos no Direito America ver NETO, Luís Flávio. **Teorias do “Abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 212 e ss.

³⁵⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Corte de Apelação do Segundo Distrito**. *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017.

societária desenvolvida seria inoponível ao Fisco, porquanto seu motivo exclusivo era esquivar-se da tributação incidente sobre os dividendos.

A questão foi submetida ao Poder Judiciário. Após ter êxito no primeiro grau de jurisdição, a decisão foi revertida pela Corte de Apelação do 2º Distrito em importante voto do juiz Learned Hand. Segundo o magistrado, não haveria um dever patriótico do contribuinte de recolher o maior imposto possível em determinada operação, que poderia estruturar seus negócios de forma a recolher a menor carga tributária possível³⁵⁹. No entanto, segundo a Seção 112 (g) do Revenue Act de 1928, a operação realizada pelo contribuinte não se enquadrava no conceito de reorganização societária, motivo pelo qual não poderia se valer da não tributação, afirmou o magistrado.

O aludido dispositivo dispunha que, em caso de distribuição de ações ou valores mobiliários para o acionista de uma empresa, realizados dentro de um plano de reorganização societária, nenhum ganho deveria ser reconhecido como tributável. Veja-se que era o próprio dispositivo que estabelecia a necessidade de a operação ser realizada em conformidade com um plano de reorganização (in pursuance of a plan of reorganization), no que não se enquadrariam os atos e operações destinados única e exclusivamente a reduzir a carga tributária do acionista. Nesse sentido, cabe destacar trecho da decisão proferida pelo juiz L. Hand:

O propósito dessa seção é bastante claro. Pessoas envolvidas em atividades industriais, comerciais, financeiras, ou qualquer outro tipo de negócio pode querer consolidar, dividir, somar, subtrair suas *holdings*. Tais operações não dever sem consideradas como "realização" de qualquer ganho, justamente porque os interesses coletivos ainda remanescem. (...). Esquivar os acionistas do pagamento de impostos não é uma dessas transações que pode ser classificada como reorganizações societárias.³⁶⁰

³⁵⁹ "Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes." (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Corte de Apelação do Segundo Distrito**. *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017.)

³⁶⁰ No original: The purpose of the section is plain enough; men engaged in enterprises industrial, commercial, financial, or any other might wish to consolidate, or divide, to add to, or subtract from, their holdings. Such transactions were not to be considered as "realizing" any profit, because the collective interests still remained in solution. But the underlying presupposition is plain that the readjustment shall be undertaken for reasons germane to the conduct of the venture in hand, not as an ephemeral incident, egregious to its prosecution. To dodge the shareholders' taxes is not one of the transactions contemplated as corporate "reorganizations." (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Corte de Apelação do**

A decisão, posteriormente, foi chancelada pela Suprema Corte Americana, que manteve o entendimento de que a seção 112 (g) do *Revenue Act* de 1928 exigiria a compatibilidade entre as operações realizadas pelos contribuintes e a busca por um plano de reorganização empresarial, não se aplicando para os casos em que os atos praticados não guardassem relação com o negócio³⁶¹. Daí se dizer que o teste do propósito negocial consistiria na busca da intenção do contribuinte, caracterizando-se como um critério subjetivo.

Portanto, verifica-se que o nascimento da teoria do propósito negocial, correto ou não, partiu de uma construção possível dentro de uma norma de Direito Tributário, com antecedente e conseqüente, ou seja, partiu da aplicação de regras que permitiam a investigação de um propósito negocial³⁶².

A partir de então, a teoria do propósito negocial desenvolveu-se sob um viés subjetivo, ou seja, baseava-se na busca da intenção do contribuinte no desenvolvimento de determinada operação. Se a operação não tivesse propósito negocial poder-se-ia concluir que o contribuinte teria agido com abuso de direito³⁶³.

No entanto, desde a decisão do caso *Gregory vs. Helvering*, não houve uniformidade na jurisprudência americana a respeito dos critérios que deveriam ser observados para a verificação da existência de propósito negocial. Ora bastava que as

Segundo Distrito. *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017).

³⁶¹ "When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made "in pursuance of a plan of reorganization" [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here." (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Suprema Corte Norte-Americana.** *Helvering v. Gregory*, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017 Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em 05 fev. 2017.)

³⁶² SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso *Gregory vs. Helvering* até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 243. Dialética: São Paulo, 2015, p. 130.

³⁶³ GRAUBERG, Tabet. **Anti-tax avoidance measures and their compliance with community law.** **Jurídica Internacional XVI**, 2009. Disponível em: <http://www.juridicainternacional.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf>. Acesso em 05 fev. 2017.

vantagens extratributárias não fossem reais, ora bastava a verificação da possibilidade de haver lucro na operação³⁶⁴.

Foi no caso *Coltec Industries vs. United States* que houve uma verdadeira mudança jurisprudencial³⁶⁵. Nessa decisão, restou consignado que a substância econômica de um determinado negócio jurídico deveria ser analisada de forma objetiva e não subjetiva³⁶⁶, como se verificava até então.

O passo decisivo na atual conjuntura norte-americana de combate ao planejamento tributário veio com a edição do *health care and education affordability Reconciliation Act of 2010*, por meio do qual foi alterado o Código Tributário norte-americano (*Internal Revenue Code*), introduzindo-se critérios objetivos para a análise da substância econômica dos atos e negócios praticados pelos contribuintes³⁶⁷.

A alteração incluiu a seção 7701 (o) no Código Tributário norte-americano (*Internal Revenue Code*), sob a denominação de “clarificação da doutrina da substância econômica”³⁶⁸. O objetivo da emenda, segundo o Comitê Fiscal Americano (*The Joint Comtitee on Taxation*), seria clarificar o nebuloso cenário do combate aos atos e negócios jurídicos elisivos realizados com exclusiva motivação fiscal (*tax-motivated transactions*), porquanto teriam sido desenvolvidas pela jurisprudência diversas teorias

³⁶⁴ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 218.

³⁶⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 243. Dialética: São Paulo, 2015, p. 131.

³⁶⁶ “the economic substance of a transaction must be viewed objectively rather than subjectively”. (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Corte de Apelação Federal**. *Coltec Industries vs. United States*, 454, F. 3d 1340 (Fed Cir.), 2006. Disponível em: <<https://law.resource.org/pub/us/case/reporter/F3/454/454.F3d.1340.05-5111.html>>. Acesso em: 05 fev. 2017.)

³⁶⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. Op. Cit., p. 132.

³⁶⁸ (o) CLARIFICATION OF ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE

(1) APPLICATION OF DOCTRINE In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if:

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction. (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Internal Revenue Code**. Disponível em <<https://www.irs.gov/tax-professionals/tax-code-regulations-and-official-guidance>>. Acesso em 06 fev.2017.)

cujos critérios de aplicação nem sempre podiam ser diferenciados, sendo importante uma uniformização por meio de uma norma de Direito Positivo³⁶⁹.

A norma em comento estabelece que, cumulativamente, deve se verificar se a operação altera significativamente a posição econômica do contribuinte, por motivos diversos da redução do imposto sobre a renda devido, e se o contribuinte teria um motivo substancial para realizar a operação, que não a redução tributos federais.

Portanto, é possível concluir que, no Direito norte-americano, o sucessivo enfraquecimento da teoria do propósito negocial desde o julgamento do caso *Gregory vs. Helvering* ocasionado pela inexistência de uma padronização dos critérios para determinação da existência de substância econômica nos atos praticados pelos contribuintes levou à necessidade de positivação de um regramento mais objetivo. Como será visto no tópico seguinte, o Brasil tentou seguir o mesmo caminho, mediante a introdução no ordenamento da necessidade de propósito negocial nos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. No entanto, com a não aprovação da Medida Provisória nº 66/2002, torna-se temário fazer qualquer análise comparativa com o regramento positivado do Direito norte-americano.

3.4 O COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

3.4.1 O cenário legislativo

Com o objetivo de oferecer às Autoridades Fazendárias instrumentos suficientes para o combate ao chamado “planejamento tributário abusivo”, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 104/2001, que, dentre outros dispositivos, introduziu o parágrafo único no artigo 116 do CTN, assim dispendo:

³⁶⁹ "In addition to the statutory provisions, courts have developed several doctrines that can be applied to deny the tax benefits of a tax-motivated transaction, notwithstanding that the transaction may satisfy the literal requirements of a specific tax provision. These common-law doctrines are not entirely distinguishable, and their application to a given set of facts is often blurred by the courts, the IRS, and litigants. Although these doctrines serve an important role in the administration of the tax system, they can be seen as at odds with an objective, “rule-based” system of taxation." (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee on Taxation. **Technical Explanation Of The Revenue Provisions Of The “Reconciliation Act Of 2010,” As Amended, In Combination With The “Patient Protection And Affordable Care Act”**. Disponível em <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3673>>. Acesso em 06 fev.2017.)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³⁷⁰

A inclusão de tal dispositivo gerou verdadeiro alvoroço na doutrina pátria a respeito de sua natureza jurídica e alcance, conforme será melhor abordado no tópico posterior. Isto porque, na exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001, ficou consignado que se tratava de tentativa de estabelecer norma de combate à elisão tributária, fornecendo mecanismos para combater os atos praticados pelo contribuinte com abuso de forma ou de direito, conforme trecho abaixo colacionado:

para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate de planejamento tributários praticados com abuso de forma ou de direito³⁷¹ (grifo nosso)

No ano seguinte, com a edição da Medida Provisória - MP nº 66/2002³⁷², tentou-se estabelecer os procedimentos para a desconsideração dos atos praticados pelos

³⁷⁰ Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 18 out. 2016.

³⁷¹ NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites de requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. 2010. 225 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 05 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07122010-084143/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016, p. 45.

³⁷² Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

contribuintes. A redação dos dispositivos era clara no sentido de inserir no ordenamento jurídico brasileiro as figuras do abuso de forma e do propósito negocial.

No entanto, o Congresso Nacional não converteu em lei tais dispositivos da Medida Provisória. Assim, para aqueles que defendem a necessidade de buscar o sentido da lei a partir da intenção do legislador, tal fato legislativo já daria informações relevantes sobre o conteúdo efetivo do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Contudo, a Administração Tributária, chancelada por parte da doutrina, apesar de inexistir regra regulamentando o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, vem se valendo de diversas teorias do Direito Comparado para tentar invalidar os planejamentos tributários tidos como abusivos, dentre as quais ganha relevo aquela que se baseia na doutrina do abuso de direito, conforme se passa a demonstrar.

3.4.2 A teoria do abuso do direito e seu cabimento no Direito Tributário Brasileiro: a posição da jurisprudência administrativa

A experiência do Direito Comparado permite a identificação de diversas teorias para o combate ao planejamento tributário abusivo. Na Alemanha, desenvolveu-se a teoria do abuso de formas; na França, do abuso de direito e nos Estados Unidos, do *business purpose* (propósito negocial). Mas, e no Brasil? Como se desenvolve a questão do combate ao planejamento tributário? Para buscar essa resposta, torna-se imperioso identificar quais os fundamentos vêm sendo utilizados pela Administração Tributária como o intuito de invalidar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes dentro do seu lícito direito de organizar a sua atividade econômica.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou
II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. (BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. **Planalto**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 25 dez. 2016.)

Por questão metodológica, toma-se como parâmetro os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em razão de sua importância e de seu caráter nacional.

O início do estudo a respeito dos fundamentos utilizados para a consideração de determinado planejamento tributário como abusivo no Brasil já coloca o estudioso do Direito em uma posição complicada, porquanto se observa, nas autuações lavradas e nos julgados expedidos pelos Tribunais Administrativos, a utilização das diversas teorias desenvolvidas no Direito Comparado. Além disso, é possível constatar que inexistente uma preocupação com o rigor conceitual das expressões utilizadas para fins de justificação da desconsideração de determinados planejamentos tributários. Isto é, a utilização dos termos “abuso de formas” e “propósito negocial” não representa a invocação do conteúdo normativo das normas desenvolvidas no Direito Estrangeiro. Pode-se, inclusive, dizer que se trata de fenômeno semelhante ao que se verifica com as retóricas equiparações entre o postulado da proporcionalidade, oriundo do Direito alemão, e da razoabilidade, advindo do Direito norte-americano³⁷³.

A análise mais detida de diversos julgados, por sua vez, permite identificar que, a despeito das diversas expressões utilizadas, a doutrina do abuso de direito assume posição de destaque, sendo suscitada para designar, de um modo geral, os atos e os negócios praticados pelos contribuintes para obter uma redução de sua carga tributária³⁷⁴, sob os mais variados fundamentos.

A citação abaixo, apesar de longa, serve para demonstrar que, no Direito brasileiro, as figuras do abuso de formas e do propósito negocial, na grande maioria das vezes, são utilizadas como critérios para a configuração do abuso de direito ou as vezes da própria simulação. Nesse sentido, a passagem do Conselheiro do CARF Paulo Roberto Cortez, no Acórdão 101-95.552³⁷⁵:

³⁷³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 86/87.

³⁷⁴ NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016. p. 115.

³⁷⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 101-95.552. Recorrente: Molicar Servicos Tecnicos de Seguros Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Paulo Roberto Cortez. Brasília, 25 mai. 2006. Disponível em: <

Porém, a questão maior localiza-se exatamente em se conhecer se as condições para tanto utilizadas são lícitas ou não sob o ponto de vista da lei fiscal.

Luciano Amaro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”, expõe que a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou, ao contrário, querem este contrato, e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago.

Define também aquele autor o chamado **abuso de direito**. Se o direito é utilizado para atingir fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, estaríamos diante do abuso do direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta. Marco Aurélio Greco alinha-se entre aqueles que censuram o abuso de direito, sustentando que, se a “**finalidade exclusiva**” de um determinado ato é pagar menos imposto, estaríamos diante de um abuso do direito, não oponível ao Fisco.

(...)

Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, **não é aceitável o abuso de direito** para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, **está abusando das formas jurídicas**.

(...)

O autor estabelece que **é necessária a existência de uma finalidade negocial para o ato praticado**, não podendo subsumir-se no mero exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que, de outra forma, seriam devidos.

Na realidade, o procedimento foi articulado a partir de um planejamento tributário, o qual foi construído com **abuso da norma de direito**, operação pela qual as empresas transacionaram os bens que pretendiam, porém, deixaram de oferecer à tributação o resultado devido. Assim, o Fisco deve exigir o tributo que deixou de ser recolhido, de acordo com os termos constantes no auto de infração.

Em julgado semelhante, datado de 2007, o então Conselho de Contribuintes invocou a teoria do abuso de direito para afastar o direito de determinado contribuinte amortizar ágio decorrente de operação denominada de “incorporação às avessas”, por entender que a “empresa veículo” utilizada na transação não teria tido propósito negocial, motivo pelo qual, o contribuinte teria agido com abuso do seu direito de auto-

organizar a sua atividade econômica. Na ocasião, o abuso de direito seria equiparado, também, à simulação³⁷⁶.

Em decisão mais recente³⁷⁷, o CARF, deixando mais claro ainda a linha de raciocínio que vem sendo adotada no âmbito da fiscalização tributária, entendeu que o contribuinte agiu com abuso do direito, sendo legítima a autuação fiscal lastreada exclusivamente no artigo 187 do Código Civil, uma vez que as operações realizadas careceriam de propósito negocial. Desse julgado, cabe destacar um pequeno trecho para demonstrar a afirmação:

Tal conceito, uma vez exercido pelo contribuinte um direito aparentemente legítimo, mas, tendo sido este direito levado a efeito, pelas circunstâncias fáticas relevantes do caso, com o intuito por si ou majoritariamente de somente reduzir ou afastar a incidência tributária prevista em lei, é cabível tal entendimento de que contribuinte agiu com evidente abuso de direito, e, portanto, deverá ser aplicada no caso concreto a legislação “*desvirtuada*” pela prática abusiva.

Destarte, a autoridade fiscal agiu desta forma ao fundamentar a aplicação do artigo 418 do Decreto 3.000/1999 no abuso de direito praticado pela Recorrente, nos termos do artigo 187 do Código Civil.

(...)

Portanto, reitere-se, revela-se correto o enquadramento legal realizado pela autoridade fiscal sobre fato jurídico tributário em evidência, uma vez que, em que pese a alegação de que a empresa foi criada com finalidade imobiliária, as evidências trazidas aos autos demonstram que a criação da empresa SAS Empreendimentos tinha por finalidade inicial exclusivamente a redução do impacto da tributação incidente sobre as transferências dos imóveis, originalmente pertencentes a Recorrente. Ou seja, inicialmente a Recorrente poderia ter feito a operação de venda direta, vale dizer, junto a possível interessado na exploração rural ou mesmo, para a IACO, como negócio que necessitaria de imóvel para seu estabelecimento operar a usina projetada. Em suma, se não existisse alternativa viável operacional e comercialmente, certamente a utilização de empresa imobiliária seria indispensável e necessária, afastando a configuração abusiva, mas que não é o caso em questão.

³⁷⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 103-23.290. Recorrente: RDC Foccar Factoring Fomento Comercial Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Aloysio José Percínio da Silva. Brasília, 05 dez. 2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017.

³⁷⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1202-001.176. Recorrente: Ribeirão Agropecuária Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Orlando José Gonçalves Bueno. Brasília, 29 jul. 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 15 dez. 2016.

A compilação desses julgados, ainda que em quantidade pequena, demonstra com clareza a inexistência de uma uniformidade conceitual e teórica no discurso da fiscalização tributária. Isto é, “abuso de formas”, “ausência de propósito negocial”, “fraude à lei” e “abuso de direito” são utilizadas para representar, essencialmente, o ato ou conjunto de atos, *prima facie*, lícitos, praticados pelo contribuinte, cujo o objetivo tenha sido exclusivamente ou preponderantemente o de afastar, reduzir ou postergar a obrigação tributária.

Todavia, é possível identificar que, a despeito dessa “incoerência”, há um elemento catalisador, que é o abuso de direito, que seria gênero no qual estariam compreendidas diversas espécies (abuso de formas, propósito negocial, dissimulação, dentre outras)³⁷⁸. Assim, a existência de abuso de formas ou falta de propósito negocial representariam, em última análise, os elementos concretos da existência da ilicitude no modo do exercício do direito do contribuinte de auto-organizar a sua atividade.

Não se olvida que há, também no CARF, diversos julgados que afastam a aplicação do abuso de direito no âmbito do Direito Tributário³⁷⁹. Em que pese não haja consenso no âmbito do mais importante Tribunal Administrativo do país, o tema é de suma importância, e representa um dos mais atuais temas do Direito Tributário Brasileiro moderno.

Diante disso, questiona-se se a teoria do abuso do direito é aplicável nas relações de Direito Tributário, bem como qual seu alcance, e, também, qual seria o papel da boa-fé objetiva, tendo em vista ser ela o elemento definidor do *standard* de conduta aceitável em um dado ordenamento.

³⁷⁸TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. Rio de Janeiro: **Revista de Direito de Estado**, v. 1, n. 1, p. 175-188, jan./mar. 2006. p. 179.

³⁷⁹BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1302-001.980. Recorrente: Numeral 80 Participações Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Alberto Pinto Souza Júnior. Brasília, 31 out. 2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1101-00.708. Recorrente: Gerdau Açomins S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Alberto Pinto Souza Júnior. Brasília, 22 jun. 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017

3.4.3 A teoria do abuso do direito e seu cabimento no Direito Tributário Brasileiro: a posição da doutrina

A controvérsia a respeito da aplicação da teoria do abuso de direito em matéria de Direito Tributário é tema que se confunde com a compreensão da natureza jurídica da norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, podendo ser encontrado, ainda que não haja uniformidade nos fundamentos, duas correntes: a que reconhece a aplicabilidade do abuso de direito em matéria tributária, atribuindo ao aludido dispositivo características de verdadeira norma antielisiva, e outra que não reconhece a possibilidade da teoria do abuso de direito na seara tributária, tratando tal dispositivo como uma norma antissimulação.

Para Marco Aurélio Greco, um dos principais defensores da primeira corrente, e, talvez, o autor mais citado pelas autoridades fazendárias para limitação da autonomia negocial dos contribuintes, o direito dos contribuintes auto-organizarem a sua atividade econômica encontraria limites no próprio ordenamento³⁸⁰.

Segundo o autor, durante a vigência do Código Civil de 1916, a doutrina dividia-se sobre a possibilidade do exercício abusivo de direitos subjetivos e formativos ser considerado ato ilícito. Tal questão teria sido superada com o Código Civil de 2002, que, expressamente, em seu artigo 187, reconhece a ilicitude do abuso de direito. Assim, com a alteração, um dos requisitos básicos do planejamento tributário legítimo, que é se apoiar em atos lícitos³⁸¹, estaria mutilado sempre que o contribuinte realizasse atos e negócios jurídicos com a única intenção de recolher menos tributo.

Como se observa, para o autor, o abuso de direito poderia, então, ser invocado diretamente da regra positivada no Direito Privado. No entanto, tal positivação seria desnecessária, podendo a aplicação do instituto buscar fundamentos em princípios consagrados na Constituição Federal³⁸². Ou seja, seria preciso diferenciar o abuso de direito e fraude à lei por definição legal daquele identificado a partir das características fáticas de atos ou negócios praticados. Isso porque tais figuras não existem apenas por

³⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 206.

³⁸¹ *idem*.

³⁸² *ibidem*, p. 208.

estarem positivadas no ordenamento, mas também por corresponderem a “distorções instauradas a partir de condutas realizadas”³⁸³.

Nesse contexto, para afastar argumentos de que a introdução do parágrafo único do artigo 116 do CTN seria medida inócua, o referido autor diferencia duas situações. Em uma delas, quando os atos e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte forem realizados com abuso de direito ou fraude à lei (inclusive negócios jurídicos indiretos, caso verificada uma dessas “patologias”) poderiam ser desconsiderados pelo Fisco, sem a necessidade de submeter ao regramento do aludido dispositivo, ou seja, aplicar-se-ia a regra do artigo 149, VII, do CTN. Por sua vez, tratando-se de negócio jurídico indireto, realizado sem abuso de direito ou fraude à lei, aí sim, seria aplicável o parágrafo único do artigo 116 do CTN para a aferição da conformidade da atuação do contribuinte com o princípio da capacidade contributiva³⁸⁴. De todo modo, sustenta o autor que, para aqueles que defendem a necessidade de positivação da teoria do abuso de direito no Direito Tributário, tal exigência estaria atendida pela norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN³⁸⁵.

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres enxerga no parágrafo único do artigo 116 do CTN uma verdadeira norma antielisiva, que, influenciada pelo modelo francês de combate ao planejamento tributário, incorporou o instituto do abuso de direito³⁸⁶ em matéria tributária. Segundo o autor, não seria coincidência cronológica a introdução do aludido dispositivo com a publicação do Código Civil de 2002, ambos representariam um momento de renovação do Direito brasileiro, com a superação da visão positivista e aproximação com a Moral³⁸⁷.

³⁸³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 558.

³⁸⁴ "Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não havia necessidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. A eles o ordenamento reage por si só mediante um lançamento de ofício. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto." (*Ibidem*, p. 557).

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 559.

³⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. Rio de Janeiro: **Revista de Direito de Estado**, v. 1, n. 1, p. 175-188, jan./mar. 2006. p. 177.

³⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 53 apud NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f.

Com efeito, assim como sustenta Marco Aurélio Greco³⁸⁸, para Ricardo Lobo Torres, a utilização do vocábulo “dissimular” no texto do parágrafo único do artigo 116 do CTN refere-se à hipótese de incidência, o que caracterizaria a elisão, jamais a simulação. Isto é, quis o legislador referir-se à dissimulação do fato gerador abstrato e não à dissimulação do fato gerador concreto, tendo o dispositivo a função de impedir que seja contornada a ocorrência do fato gerador mediante a interpretação abusiva do texto legal³⁸⁹. A partir dessas considerações, o autor sintetiza a sua opinião a respeito da existência de uma voltada à coibição do abuso de direito:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;
- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando em muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão “maduras” para a prática de normas antielisivas, como acontece naqueles em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo;
- f) as teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;
- g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva.

Já para Douglas Yamashita, o reconhecimento da teoria do abuso de direito em matéria tributária dar-se-ia pela conjugação do artigo 116, parágrafo único, do CTN, com o Código Civil. Para o autor, esses dispositivos serviriam para compor o conceito

Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br. php>>.

Acesso em: 15 dez. 2016. p. 131.

³⁸⁸ "Não me parece que o dispositivo esteja restrito às hipóteses de simulação. De fato, o uso do termo "dissimular", ao invés de "simular" é muito significativo".

"Em primeiro lugar, porque, no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular, mas também pode significar "ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar (...). Estas últimas acepções do verbo dissimular são muito mais amplas do que a simulação, máxime no seu sentido jurídico específico.". (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 553/554)

³⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. **Revista de Direito de Estado**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p.175-188, jan/mar 2006, p. 179.

de “dissimular” contido na norma tributária. Ademais, caberia ao Código Civil o papel da lei ordinária mencionada no texto do artigo 116, parágrafo único, do CTN³⁹⁰.

Em que pese negue a eficácia da boa-fé objetiva em matéria tributária³⁹¹, com o que se discorda por representar o próprio fundamento da noção de abuso de direito, o autor entende que o artigo 187 do Código Civil proibiria que o contribuinte excedesse os limites impostos pelo fim econômico e social do direito de auto-organização, caracterizando-se como planejamento tributário abusivo³⁹².

Conforme se observa, parece correto assumir que aqueles que defendem a aplicação da teoria do abuso do direito em matéria tributária estabelecem a exigência da necessidade de uma conduta ética pelo contribuinte, de forma que seria antiético ou imoral a utilização de lacunas do ordenamento ou a realização de negócios jurídicos indiretos cujo único objetivo seja reduzir o ônus tributário. No entanto, não se pode concordar com tal conclusão, porquanto não pode ser extraída do *standard* de conduta imposto pela boa-fé objetiva a impossibilidade de se evitar o fato gerador mediante a utilização de estruturas não usuais, como se demonstrará no tópico seguinte.

Entretanto, antes de analisar a questão sobre o prisma da boa-fé objetiva, é importante esclarecer que outra parte da doutrina nacional não admite a possibilidade de aplicar a teoria do abuso do direito em matéria tributária, seja pela ponderação de princípios constitucionais, seja pela aplicação do Código Civil, ou pela norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Esta, na verdade, seria uma norma antievasão³⁹³ ou antissimulação³⁹⁴, autorizando a autoridade fiscal a desconsiderar os atos praticados com o intuito de esconder um fato gerador efetivamente realizado.

³⁹⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 149 e ss.

³⁹¹ *Ibidem*, p. 126/127.

³⁹² *Ibidem*, p. 140.

³⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal - simulação - abuso de forma - interpretação econômica - negócio jurídico indireto - norma antielisiva**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 300.

³⁹⁴ "A diferença entre uma cláusula "anti-simulação" e "antielisão" resulta claramente da comparação entre a redação do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (cláusula anti-simulação) com o art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária portuguesa (cláusula antielisão) e que reza assim: "são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos." (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.)

Para esses autores, com os quais se concorda, o artigo 116 do parágrafo único do CTN seria uma norma de aperfeiçoamento do sistema, como destaca Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já estava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.³⁹⁵

Em outras palavras, o legislador tributário teria buscado explicitar o conteúdo do poder da autoridade fiscal na desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte com o intuito de ilicitamente evitar o pagamento de tributo (simulação), já que havia divergências sobre a possibilidade de o Fisco, sem invocar a nulidade de ato ou negócio jurídico perante o Judiciário, revisar o lançamento sob o fundamento de ocorrência de simulação³⁹⁶.

Ademais, como reconhece Alberto Xavier, a transposição da figura do abuso de direito do Direito Privado para o Direito Tributário conduziria, como de fato a realidade brasileira vem demonstrando, “(...) a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica (...)”³⁹⁷. É incontestável que “Linhas tênues separam o lícito do ilícito, o arrojado do ilegal, mas a verificação desse limite não pode ficar ao arbítrio do Estado, porquanto um de seus pilares é a submissão de todos à lei”³⁹⁸, ainda mais quando se considera ser o Estado o único responsável pela criação de todas as regras tributárias. A grande questão é que é cada vez mais tênue a linha que separa o lícito do ilícito, o planejamento tributário válido do abusivo. A discussão é relevante, pois o que para uns configura ato abusivo, para outros não é.

³⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 346

³⁹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 264. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 71/72.

³⁹⁷ *Ibidem*, p. 107.

³⁹⁸ PACIONIRK, Joel Ilan. O planejamento tributário: noções e visão dos tribunais. Porto Alegre: **Revista do Tribunal Regional Federal** - Quarta Região, v. 26, n. 88, 2015. p. 87.

Nesse contexto, cabe aqui, uma crítica à posição de Marco Aurélio Greco. Segundo o autor, sempre que houver um motivo extratributário (natureza pessoal, familiar, econômica, ligadas ao desenvolvimento da empresa), não haveria que se falar em ato abusivo do contribuinte³⁹⁹. Primeiro, há de se recordar, como já abordado em tópico anterior, que os motivos de um determinado negócio jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Segundo, como justificar que, com base na isonomia e na capacidade contributiva, duas situações fáticas exatamente iguais seriam submetidas a tratamentos tributários distintos a partir dos *motivos* das partes envolvidas no negócio? A aceitação dessa tese não só subverteria a lógica desses princípios serem direcionados ao legislador e não forma de controle da autonomia da vontade como infirmaria toda a segurança que sustenta um sistema tributário democrático.

Assim, a possibilidade de desconsideração de atos ou de negócios jurídicos lícitos praticados por contribuintes pelo simples fato de sua motivação exclusiva ou primordial ser a minoração do impacto tributário representaria a violação do princípio da legalidade tributária e implicaria, necessariamente, a criação de tributo por analogia⁴⁰⁰, o que seria expressamente vedado pelo artigo 108, §1º, do CTN⁴⁰¹.

Ora, não é possível admitir a transposição acrítica das figuras de Direito Privado sobre as questões sob a tutela do Direito Público. Em que pese o Direito seja uno (princípio da unidade do Direito), as características, principalmente a força dos princípios aplicáveis a um e outro, são diferentes, o que impede a recepção da teoria do abuso de direito a partir do disposto no artigo 187 do Código Civil. Isso não significa que não se possa coibir o comportamento abusivo do contribuinte.

³⁹⁹ "Sublinhe-se que o exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ligadas à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc. Sempre que assim o for, o direito estará sendo utilizado na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 212.)

⁴⁰⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 4, n. 20, p.69-95, mar/abr 2006, p. 85.

⁴⁰¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (Brasil. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 18 out. 2016)

Com efeito, essa diferença de conteúdo normativo não é afastada pelo princípio da unidade do Direito, afinal “a unidade do ordenamento jurídico não significa necessariamente uma unidade conceitual”⁴⁰².

Nesse sentido, é importante reiterar que a aplicação do Código Civil é bastante restrita⁴⁰³ em matéria de Direito Tributário.

O reconhecimento da tese de aplicação da teoria do abuso do direito, tal qual posta no Código Civil geraria, inclusive, uma confusão lógica dentro do sistema. Isto porque o mesmo ato ou negócio seria lícito e ilícito. Explica-se, para as partes que realizaram o ato ou o negócio jurídico nada haveria a opor. Elas, de fato, queriam aquele negócio, submetendo-se a todos os efeitos dele decorrentes, ou seja, para fins do Direito Privado, a manifestação de vontade seria lícita. Por outro lado, o mesmo ato ou negócio, seria abusivo em relação ao Fisco, parte não integrante do vínculo jurídico estabelecido, sendo a ele inoponível. Esclareça-se que, no Direito Privado, o reconhecimento de um ato abusivo não implica o reestabelecimento da relação jurídica tal qual ela deveria ter ocorrido, mas sim a reparação civil, até mesmo a remoção do ilícito, mas não a sua requalificação.

Após a compilação dos principais argumentos a favor e contrários à aplicação do abuso de direito em matéria tributária, tem-se que não se pode concordar integralmente com nenhuma das duas propostas, ou seja, nem reconhecer o abuso de direito como justificativa para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a única finalidade de minorar a carga tributária, tampouco que a autonomia da vontade, fundamento elementar da ordem econômica, é absoluta, podendo os contribuintes adotarem todo e qualquer tipo de conduta, cabendo ao Fisco apenas uma postura de deferência. Nesse contexto, a boa-fé objetiva assume papel importantíssimo na definição da licitude do modo de exercício do direito subjetivo de auto-organização da atividade econômica dos contribuintes.

⁴⁰² ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo código civil na legislação tributária**. In. Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69.

⁴⁰³ *Ibidem*, p. 73.

3.5 OS CONTORNOS DADOS PELA BOA-FÉ OBJETIVA AO TEMA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

3.5.1 A boa-fé como fundamento de validade do abuso do direito em matéria de planejamento tributário: a tradicional visão da doutrina

Como visto no tópico anterior, é incontroverso na Doutrina e na Jurisprudência Administrativa que ao contribuinte é dado o direito de organizar a sua atividade econômica, de forma lícita, de modo a recolher a menor carga tributária possível. A divergência, contudo, reside na identificação da linha divisória entre o que é lícito e o que é considerado abuso do direito, como bem captou Hugo de Brito Machado:

É que a fronteira entre a licitude e a ilicitude está demarcada pelo abuso de direito, e na prática é sempre problemático dizer o que efetivamente o configura. Assim, algo que o Fisco considera abuso de direito e, portanto, enseja a lavratura do auto de infração, porque está no terreno da ilicitude, o contribuinte pode considerar que não.⁴⁰⁴

Não há dúvidas de que há um limite ao direito do contribuinte em auto-organizar a sua atividade econômica e que esse limite encontra-se no modo (licitude) do exercício desse direito⁴⁰⁵. O direito do contribuinte não é absoluto. Todavia, a transposição acrítica de padrões de comportamentos de outros ramos do Direito ou, até mesmo, do Direito Comparado é equivocada. É nesse contexto que a boa-fé objetiva atua como fator de conformação ao exercício dos direitos subjetivos e formativos, cabendo ao intérprete a construção do *standard* de conduta que balizará o exercício da Administração Tributária de fiscalizar e do contribuinte de conduzir sua atividade econômica.

Sobre o tema, em que pese existam poucos estudos analisando mais detidamente o problema do planejamento tributário sob o enfoque da boa-fé objetiva, já se pode identificar uma inclinação na doutrina de que seria a boa-fé o fundamento de

⁴⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 147/148.

⁴⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 203.

validade da aplicação da teoria do abuso do direito em matéria tributária. Apesar de não se concordar com as conclusões apresentadas, é essencial à discussão acadêmica a indicação do raciocínio jurídico desenvolvido.

O texto do parágrafo único do artigo 116 do CTN, para parte da doutrina pátria, representaria “o corolário do princípio da boa-fé no Direito Tributário brasileiro”⁴⁰⁶, servindo como elemento informador da atividade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos:

O texto do parágrafo único do artigo 116 do CTN parece dar claros sinais de que o legislador complementar de fato elegeu o princípio da boa-fé como elemento essencial para o acionamento da desconsideração de atos e negócios jurídicos (...).⁴⁰⁷

Segundo Flávio Rubinstein, “seriam contrárias à exigência de boa-fé imputada aos contribuintes, portanto, eventuais, condutas maliciosas que deliberadamente frustrassem os interesses coletivos fiscais e extrafiscais presentes na tributação.”⁴⁰⁸.

Isto é, para o autor, em que pese seja reconhecida a possibilidade de o contribuinte planejar os negócios da forma que lhe parecer mais adequada, não se pode admitir o uso abusivo das estruturas jurídicas e a criação de figuras negociais cujo único propósito seja o de pagar menos tributo⁴⁰⁹. Por isso, as normas voltadas ao combate da elisão e da evasão representariam “instrumentos de prevenção e mitigação dos riscos fiscais provocados pelos contribuintes”, representando uma forma de aproximação entre Direito e Ética⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ " As referidas normas, como aquela inserta em nosso CTN, no parágrafo único, do seu artigo 116, é o corolário do princípio da boa-fé no direito tributário brasileiro, uma vez que facultam à Administração desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de má-fé que visam dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária." (WEDY, José Antonio. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: **Revista AJUFERGS**, n. 3, p. 251-287, 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30480-31881-1-PB.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2016. p. 283)

⁴⁰⁷ RODRIGUES, Ivan Taulil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário: o pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 93, p. 34-44, jun. 2003. p. 38-39.

⁴⁰⁸ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p.176.

⁴⁰⁹ *Ibidem*, p.179.

⁴¹⁰ *Ibidem*, p.176.

Assim, caberia à Administração Tributária, analisando o caso concreto, determinar qual seria a conduta exigida do homem médio contemporâneo, reconhecendo como ilícita toda e qualquer ação que, em desconformidade com esse padrão, implicasse a minoração da carga tributária:

Nesse passo, o agente da Administração, ao examinar o caso concreto, deverá estabelecer a conduta que seria adotada pelo homem médio brasileiro contemporâneo, considerando as circunstâncias e as nuances presentes no caso. Com base na criação do modelo de conduta, será possível confrontá-lo com o comportamento efetivamente apresentado pelo contribuinte.

Na hipótese de haver desconformidade entre a atuação do contribuinte e comportamento de boa-fé previsto no modelo criado para o caso concreto, estar-se-á diante de uma conduta ilícita.⁴¹¹

Na posição do autor, é possível identificar uma influência da norma antiabuso do Direito alemão, na qual se busca tributar não o que de fato ocorreu, mas sim aquilo que deveria ter ocorrido, caso fosse utilizado a estrutura comercial usual⁴¹².

Quanto à vinculação entre a boa-fé objetiva e a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN, Gabriel Wedy afirma se tratar de uma “intenção do legislador (...) de tentar preservar a boa-fé na relação jurídica fisco-contribuinte.”⁴¹³. Além disso, reconhece ter a norma o intuito de “combater o abuso do direito em suas diversas formas: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência de fato gerador”, permitindo à Administração Tributária “desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de má-fé que visam dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.”⁴¹⁴.

O referido autor, em que pese não tenha aprofundado a questão sobre quais elementos considera necessários para que se reconheça uma conduta abusiva e,

⁴¹¹ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016, p. 185/186.

⁴¹² "O uso de estruturas comerciais impróprias para fins de economia tributária, pode-se afirmar, consubstanciará violação ao princípio da boa-fé objetiva, configurando negócio jurídico ilícito e, portanto, passível de desconsideração pela autoridade administrativa." (*Ibidem*, p.188)

⁴¹³ WEDY, José Antonio. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: **Revista AJUFERGS**, n. 3, p. 251-287, 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30480-31881-1-PB.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2016. p. 280.

⁴¹⁴ *Ibidem*. p. 282-283.

portanto, contrária à boa-fé objetiva, deixa transparecer uma clara inclinação à possibilidade de se reconhecer ilícitos os atos e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o exclusivo propósito de minorar a carga fiscal.

Por sua vez, Ivan Tauil Rodrigues, ao analisar a relação entre o princípio jurídico da boa-fé e o tema do planejamento tributário, destaca a importância da boa-fé como norma essencial para realizar justiça material por meio da análise de casos concretos. Segundo o autor, a boa-fé e a autonomia da vontade seriam princípios que devem ser “harmonizados em bases mutuamente includentes e de modo que tal harmonização se conduza à luz da Constituição e dos valores existenciais ali previstos.”, sinalizando a boa-fé para o dever de colaboração e consideração para os interesses alheios a partir de um enfoque econômico-social da relação jurídica⁴¹⁵. A partir dessas considerações, o autor constrói qual seria o modelo de conduta estabelecido pela boa-fé objetiva:

(...) A aplicação geral do princípio da boa-fé como modelo de conduta para o contribuinte pode expressar-se na seguinte proposição: é contrário à boa-fé todo ato ou conduta inseridos em um procedimento tributário que se dirija a impedir, entorpecer, perturbar, desconsiderar ou atrasar o exercício de um direito ou de uma faculdade ou que pretenda converter em impossível, difícil, oneroso ou prolongado o cumprimento de uma obrigação ou de um dever de outra parte.

Avançando o raciocínio, o autor, após estabelecer que o parágrafo único do artigo 116 do CTN representaria a eleição pelo legislador do princípio da boa-fé como elemento essencial para a desconsideração de atos e de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, afirma que não seriam negativas, antijurídicas ou ilícitas todas e quaisquer condutas pelo simples fato de dissimularem a ocorrência do fato gerador. Isto é, não bastaria o fato de o contribuinte ter se esquivado da obrigação tributária. Por isso mesmo que o legislador outorgou a faculdade⁴¹⁶ e não a obrigação⁴¹⁷ de desconsideração de atos e negócios jurídicos. Assim, a análise da observância do

⁴¹⁵ RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário: o pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 93, p. 34-44, jun. 2003. p. 37.

⁴¹⁶ *Ibidem*. p. 39.

⁴¹⁷ No sentido de que o dispositivo conteria uma obrigação da autoridade fiscal: WEDY, José Antonio. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: **Revista AJUFERGS**, n. 3, p. 251-287, 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30480-31881-1-PB.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2016. p. 281.

princípio da boa-fé objetiva em matéria de planejamento tributário, segundo ele, dar-se-ia pelo binômio “resultado da operação” x “consequência da desconsideração (tributação mais onerosa)”:

Diante de tudo que até aqui se expôs, parece que, em matéria de planejamento tributário, há de ser visualizada a partir do binômio “resultado da operação” x “consequência da desconsideração (tributação mais onerosa)”. Parece, assim, *objetivamente de boa-fé*, toda e qualquer operação estruturada cujos resultados econômicos do agente são anulados pela tributação oriunda da desconsideração da forma ou negócio implementado.⁴¹⁸

Ou seja, não seria “eticamente reprovável” a realização de atos ou negócios jurídicos dissimulatórios do fato gerador nas situações em que a não realização de tais atos representariam a própria impossibilidade de exercício da atividade econômica, isto é, nenhum agente privado teria interesse em realizá-lo caso se adotasse a forma usual de tributação. Para tanto, estabeleceu como critério de mensuração do, pode-se assim dizer, “desinteresse privado”, a remuneração inferior ao que seria obtido caso os recursos envolvidos na operação fossem remunerados pela taxa básica de juros da economia (SELIC) no momento de sua realização⁴¹⁹.

No entanto, em que pese os bem lançados fundamentos dos autores acima mencionados, não se pode concordar que a aplicação da boa-fé objetiva em matéria de Direito Tributária represente, dentre outras coisas, o acolhimento da teoria do abuso do direito de tal forma que toda e qualquer conduta do contribuinte que, por ser não usual ou não ter um propósito extratributário relevante, implique a ilicitude da conduta. Pelo contrário, como se irá demonstrar, o reconhecimento da boa-fé objetiva em matéria tributária representa um forte instrumento de proteção do contribuinte contra as arbitrariedades do Estado, evitando a subjetivação da relação jurídico-tributária.

⁴¹⁸ RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário: o pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 93, p. 34-44, jun. 2003. p. 43.

⁴¹⁹ *Ibidem*. p. 43-44.

3.5.2 A boa-fé objetiva como norma relacional

A visão tradicional de aplicação da boa-fé objetiva em matéria de planejamento baseia-se no entendimento de que seriam contrários ao Direito e, portanto, planejamentos tributários inaceitáveis, aqueles em que o contribuinte lastreasse a economia tributária em atos ou negócios jurídicos não usuais ou desprovidos de motivos extratributários. Ou seja, a posição majoritária da doutrina parece reconhecer na boa-fé objetiva um *standard* de conduta que estabelece um mecanismo de proteção do Fisco contra condutas ardilosas, num sentido de torpeza, por meio das quais o contribuinte busca “fugir” da obrigação tributária, aparentando uma clara confusão entre os conceitos de boa-fé objetiva e subjetiva.

Contudo, como é defendido pelos mesmos doutrinadores, a boa-fé objetiva também impõe ao Fisco um *standard* de conduta pautada pela confiança, lealdade e probidade no curso da relação jurídico, vetor este que parece abandonado quando o assunto é planejamento tributário, tal como se pudesse identificar uma presunção de culpa dos contribuintes.

Com efeito, verifica-se uma certa dificuldade da doutrina em analisar a influência da boa-fé objetiva de maneira verdadeiramente objetiva, como uma norma de via recíproca, mas cuja força normativa não necessariamente deve apresentar igual intensidade, desapegando-se de uma visão subjetiva de boa-fé e reconhecendo a sua feição que estabelece um *standard* de conduta.

Nessa tarefa de compreender a real eficácia do princípio da boa-fé em matéria de Direito Tributário, em geral, e do planejamento tributário, em particular, é indispensável a compreensão de que a boa-fé objetiva é uma norma de *caráter relacional*. Isto é, os significados e as funções da boa-fé objetiva dependem das demais normas incidentes sobre o campo de atuação em que ela será aplicada. Nesse sentido, é esclarecedora a posição de Judith Martins-Costa:

Os significados e as funções da boa-fé objetiva dependem da área ou campo normativo em que o princípio incide, dos bens jurídicos tutelados e demais princípios e regras também incidentes ao respectivo campo, que interagem com a boa-fé, provocando – pode-se metaforizar – um efeito de combustão.
(...)

Consabidamente, as relações obrigacionais (cujos elementos estruturais básicos são o direito subjetivo de crédito e o dever denominado dívida) emergem em vários campos da experiência jurídica, exemplificativamente, o Direito Civil, Comercial, Internacional Privado, Trabalhista, do Consumidor, Administrativo, Tributário, Previdenciário. Cada um deles está polarizado em torno de seus próprios princípios e regras específicas – as suas “forças” que dinamicamente interagem, estruturando regime jurídico próprio que modelará com feições diversas a boa-fé.⁴²⁰

Assim, já se pode concluir que o *standard* de conduta necessário para a busca pelo estado de coisas exigido pelo princípio da boa-fé objetiva não pode se reportar, acriticamente, aos critérios de Direito Privado ou do Direito Comparado⁴²¹. Diz-se, acriticamente, pois nada impede que, após a análise do plexo de normas que compõem determinado sistema normativo, chegue-se à mesma conclusão. Entretanto, esse raciocínio não pode ser apriorístico.

Na verdade, o legislador tributário pode, inclusive, valer-se da expressão “abuso de direito”, mas ela necessariamente deverá conter um conteúdo próprio de Direito Tributário⁴²².

Veja-se, que não se está afastando o princípio da unidade do Direito, mas reconhecendo que o princípio da boa-fé objetiva, como norma de cunho principiológico, sofre alterações em seu conteúdo normativo de acordo com o meio em que está inserida. A unidade do Direito, como já dito, não representa unidade conceitual, muito menos de força normativa. Destaque-se que a necessidade de compreensão e adaptação dos institutos de Direito Privado para fins de aplicação no Direito Tributário não é fenômeno que atinge apenas a boa-fé objetiva, mas sim todos os princípios e

⁴²⁰ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 270/271.

⁴²¹ "Sendo um conceito típico direito positivo, a definição de elusão tributária que se lhe dê não poderá ser importada acriticamente de outras ordens jurídicas, devendo, sim ser construída a partir do ordenamento de cada Estado, considerando os limites constitucionais e legais de cada um deles. Basta lembrar que não há qualquer semelhança entre o conceito de elusão adotado na Alemanha (definido como abuso de formas), o conceito de elusão adotado na França (abuso de direito, sob a forma de simulação, fraude à lei ou ato anormal de gestão), daquele conceito de elusão aplicado na Espanha (fraude à lei) ou do que se tem nos EUA e Reino Unido (business purpose)." (TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174.)

⁴²² SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, p. 345-370, 2010. p. 348.

regras que de lá são “emprestados” pelo legislador tributário⁴²³. No entanto, a boa-fé merece destaque nesse processo de construção normativa, pois esse caráter relacional lhe é intrínseco, isto é, quanto maior a paridade de armas, menor a necessidade de sua atuação corretiva.

Ou seja, os significados e as funções da boa-fé são influenciados, também, pela paridade das partes na conformação das relações jurídicas, de tal modo que quanto maior for sua autonomia, menor será o papel corretivo da boa-fé objetiva. Assim, nos casos em que se verifica uma assimetria na relação de poder entre as partes, a referida norma funciona como mecanismo de tutela para manutenção de um certo equilíbrio do vínculo obrigacional, evitando que, em razão de seu poder, uma das partes possa impor à outra resultados excessivamente gravosos⁴²⁴.

É dentro desse cenário que o intérprete deve buscar a construção da boa-fé objetiva, seja em qualquer ramo que ela venha a incidir.

3.5.3 A boa-fé objetiva não serve de fundamento de validade para afastar planejamentos tributários que não envolvam simulação

Nesse contexto e a partir das considerações e das construções realizadas ao longo do presente trabalho, é possível dizer que, para se atingir um estado de coisas pautado pelo princípio da boa-fé objetiva, é indispensável o cumprimento daquilo que foi prometido, ou seja, é indispensável que as partes de uma determinada relação não

⁴²³ AVILA, Humberto. **Eficácia do novo código civil na legislação tributária**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65.

⁴²⁴ "Já se sabe que, em face dos contratos entre iguais, ou paritários, é mais extenso o campo de exercício da autonomia privada e menos extenso o poder corretivo externo. Assim, a boa-fé age, primordialmente, como norma de cooperação, lealdade e probidade a incidir nos modelos negociais formatados pela autonomia privada por parte dos sujeitos que podem - jurídica e faticamente - exercer razoável grau, a liberdade de dispor sobre seu próprio patrimônio, inclusive modelando em formas atípicas o conteúdo do contrato. (...)."

"Inversamente, no segundo caso (contratos entre desiguais), sendo menos extensa a possibilidade de exercício da autonomia para um dos contraentes, é mais forte o poder corretivo externo ou heterônomo. São consagrados vários mecanismos de tutela de interesses que a autorregulação deixaria indefesos. A fonte legal e a fonte jurisdicional tem maior injunção, visando assegurar o equilíbrio minimamente necessário para que a relação entre as partes seja configurada como efetiva relação contratual e não como relação de impositividade unilateralmente determinada, pois se considera que, onde esteja tipicamente excluída a liberdade de decisão, deixam de ser toleráveis resultados negociais gravosamente inequitativos, injustificáveis tanto em face do valor da liberdade quando do valor da justiça contratual." (MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 574.)

atuem de maneira contraditória e desleal. E esse estado de coisas, ou melhor, a adoção dos comportamentos mínimos necessários à realização do estado de coisas a que se refere tal princípio, apesar de ser direcionado a ambas as partes⁴²⁵ da relação, ou seja, Fisco e contribuintes, tem o grau de intensidade realçado ao extremo em relação à atuação da Administração Pública, assumindo a feição muito mais protetiva do cidadão contra o Estado do que o inverso. Explica-se.

Não há dúvidas de que o desenvolvimento da matéria no campo do Direito Privado influenciou e continuará a influenciar o Direito Público em geral. No entanto, essa influência não significa que a aceitação pelo Direito Tributário do princípio da boa-fé ocorrerá sem a transformação desse conceito jurídico⁴²⁶. É que o Direito Tributário possui peculiaridades em relação aos demais ramos do Direito, as quais levaram o legislador constitucional a reiterar o rol de garantias dos contribuintes em face da Administração Tributária, como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Com efeito, nas relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular, a posição assumida pela Administração Pública lhe impõe um dever de atuar segundo a boa-fé muito maior, na verdade, em grau máximo. Nesse sentido, é precisa a lição de Judith Martins-Costa:

De fato, embora o dever de não agir de modo deslealmente contraditório se manifeste em todos os campos em que delineadas relações jurídicas obrigacionais, no Direito Administrativo e no Direito Tributário, há matizamentos decorrentes da interdependência entre o dever de agir segundo a boa-fé, o princípio da supremacia da Administração Pública e a presunção de legitimidade acostada aos atos da Administração Pública (e, especialmente, do Fisco): a quem tem maior poder cabe, em paralelo, uma responsabilidade ampliada em não atuar contraditoriamente, evitando despertar no administrado/contribuinte expectativas enganosas.⁴²⁷

A frase utilizada pela autora não poderia ser mais feliz: “a quem tem maior poder cabe, em paralelo, uma responsabilidade ampliada em não atuar contraditoriamente”. Não seria razoável que aquele que detém o poder de regular exclusivamente

⁴²⁵ GONZÁLEZ MENDÉZ, Amelia. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 55. No mesmo sentido: GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983. p. 40.

⁴²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 88.

⁴²⁷ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 314.

determinada relação jurídica, no caso o Estado, ainda seja protegido por imperfeições e lacunas apresentadas em sua atividade regulamentar. Por isso, nas relações de Direito Tributário, o estado de coisas idealizado pela boa-fé objetiva impõe obrigações ampliadas para a Administração Pública no sentido de se cumprir aquilo que está previamente legislado e não frustrar as legítimas expectativas daqueles que confiaram na higidez das normas editadas.

Nas relações de Direito Tributário, as “regras do jogo” são propostas unilateralmente pelo ente tributante, no âmbito de sua competência tributária. Assim, sua atuação gera efeitos “provocadores de iniciativas”, “modificadores de iniciativas” e “inibidores de iniciativas”. O contribuinte age em razão desses atos normativos, planeja-se, confiando na sua permanência e na sua vinculatividade, quando não são inclusive induzidos a adotar determinado comportamento com base naqueles. Do mesmo modo, são definidos pelo ente tributante os comportamentos exigidos para o fiel cumprimento e desenvolvimento das relações tributárias. Logo, resta evidente que o contribuinte ocupa posição de vulnerabilidade e de dependência, direcionando a sua atuação econômica de modo a entender o que lhe foi imposto pelo Estado.

Ou seja, nas relações de Direito Público em geral, nas quais se incluem as de Direito Tributário, é mínima a autonomia do administrado/contribuinte na conformação do vínculo jurídico. O contribuinte não tem qualquer poder para dispor sobre o regramento a que será submetido caso incorra na hipótese de incidência da norma geral de tributação. Diante disso, pode-se concluir que a hipossuficiência do contribuinte em relação à Administração Pública, faz com que a boa-fé objetiva assuma uma feição muito mais direcionada à proteção da vulnerabilidade do contribuinte⁴²⁸, servindo como mecanismo de tutela dos direitos fundamentais.

Ademais, a aplicação do princípio da segurança jurídica, do qual, por dedução, extraem-se e aplicam-se os princípios moralidade e da boa-fé objetiva, é feita sob o “influxo dos direitos fundamentais”, que, em sua “eficácia defensiva e protetiva” atua em

⁴²⁸ Analisando a questão sobre a vulnerabilidade do consumidor: "Independente de um exame crítico dessa supervalorização da boa-fé, impende anotar que a feição que lhe foi então conferida pela jurisprudência decorre de uma geralmente implícita coligação entre aquela e o pressuposto fático e normativo da vulnerabilidade do consumidor. (MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. Os campos normativos da boa-fé objetiva: as três perspectivas do direito privado brasileiro. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 382, p. 125)

favor do cidadão/contribuinte. Ainda, a proteção da confiança e a necessidade de agir de forma ética e leal assume feição ainda mais protetiva em razão de os seus fundamentos relacionados à tributação (legalidade, irretroatividade, proteção da confiança, igualdade, capacidade contributiva, dentre outros) atuarem como limitadores da atividade estatal, e não como forma de seu exercício.⁴²⁹

Portanto, não é admissível se sustentar que seria possível a busca pela “*men legis*” da norma tributária⁴³⁰, ou seja, buscar o “espírito” da norma de tributação, sem que isso represente o ingresso em um cenário de subjetivismo, incompatível com o estado de coisas exigidos pela boa-fé objetiva tributária, especialmente quando se observa que é a própria legislação tributária que veda a possibilidade de que a analogia crie tributo não previsto em lei, nos termos do artigo 108, § 1º, do CTN. Com a devida vênia aos entendimentos contrários, mas é manifestamente contrário a um estado de coisas de respeito pelo pactuado dirigir a interpretação da norma pelo o que se acostumou chamar de fim social, de forma que na dúvida a norma deveria ser interpretada em favor da coletividade. Ora, fim social “(...) não se confunde com fim coletivo, afinal, pode ser o fim social de um determinado direito subjetivo a proteção de um determinado interesse individual inclusive contra a coletividade.”⁴³¹.

Com efeito, não pode o Poder Público, a pretexto de atender a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e regionais ou qualquer outra finalidade estabelecida pela Constituição Federal, “ajustar” o conteúdo da norma jurídico-tributária. Isto é, não cabe ao Estado pretender que o contribuinte oriente a sua atividade econômica, sacrificando a sua autonomia, para atender aos princípios-fins da ordem econômica. Em uma comparação interessante, seria o mesmo que obrigar o contribuinte a contratar um número determinado de pessoas, acima de suas necessidades, com o objetivo de atingir o pleno emprego⁴³². Isso não se sustenta.

⁴²⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 1ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 155/156.

⁴³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. **Revista de Direito de Estado**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p.175-188, jan/mar 2006, p. 178.

⁴³¹ MIRAGEM, Bruno. **Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no Direito Privado**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 137.

⁴³² BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 14, p. 1-28, 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2016. p. 16.

Veja-se que, assim como não se pode buscar no “espírito da lei” a justificativa para a desconsideração de atos e negócios jurídicos elisivos, não se pode buscar na *men legis* das normas específicas de combate ao planejamento tributário a justificativa para sustentar a sua inaplicabilidade no caso concreto. Por exemplo, a Lei nº 10.865/04, no §3º do artigo 31⁴³³, vedou a utilização de créditos de PIS e COFINS sobre o aluguel de imóveis que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. O objetivo do dispositivo – nítida norma específica de combate ao planejamento tributário – é o de coibir que as empresas integralizassem seus imóveis em outras pessoas jurídicas com o objetivo de gerar crédito dessas contribuições. Agora, se determinada pessoa jurídica perder a propriedade de seu imóvel em leilão judicial, em uma execução fiscal, por exemplo, mas continua no imóvel pagando aluguel ao novo proprietário, poderia invocar o “espírito da lei” para afastar a aplicabilidade do referido dispositivo? É evidente que não.

Nesse contexto, torna-se incompatível, com o aludido princípio, compreender, nas normas dos artigos 116, parágrafo único, do CTN ou no artigo 187 do Código Civil, normas que apontem para o reconhecimento da abusividade do contribuinte nos casos em que os atos e os negócios não usuais, anormais, indiretos, sem propósito negocial, praticados tenham motivação essencialmente tributária. Não há dúvida de que tais características representam indícios de ilicitude, mas não são ilícitas necessariamente.

quem age na busca de uma interpretação de uma norma (ou conjunto de normas) de forma a privilegiar os aspectos que lhes são favoráveis, age de boa-fé, demonstra vontade de ação ou omissão conforme o direito. O Estado, antes de praticado o fato gerador da obrigação tributária, não tem um direito líquido e certo ao tributo (tem, quando muito, uma expectativa), de modo que a fuga legítima ao fato gerador não constitui exercício irregular de um direito, mas

⁴³³ Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (Brasil. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em 21 jan. 2016)

uma manifestação da liberdade que deve ser considerada como regra e não como exceção em qualquer departamento do direito positivo.⁴³⁴

Em outras palavras, torna-se incompatível com o princípio da boa-fé objetiva a tentativa do intérprete de ignorar a prescrição legal, ou seja, aquilo que foi “pactuado” e que passou pelo crivo de legitimidade do processo legislativo, para atingir outra situação jurídica pelo argumento de que ambas conduzem ao mesmo resultado econômico e, portanto, devem ter a mesma tributação:

Porém, na ausência de disciplina legal específica, não cabe ao intérprete ou aplicador da lei ignorar a forma ou a estrutura jurídica utilizada e substituí-la por outra, fiscalmente mais onerosa, a pretexto de que ambas levam ao mesmo resultado econômico e, por isso, igual deve ser o tratamento tributário, desprezando a circunstância de a estrutura jurídica utilizada não ter previsão na norma de incidência.⁴³⁵

É evidente que a criatividade dos contribuintes conduzirá à criação de operações e negócios jurídicos atípicos no objetivo de obter a maior racionalização possível dos recursos disponíveis. Essa é a essência da autonomia privada e da livre concorrência. Cabe à Administração Tributária coibi-los dentro de limites razoáveis que não representem a extirpação da autonomia privada dos contribuintes⁴³⁶.

No entanto, essa limitação não pode residir na existência de um suposto propósito negocial, isto é, de um motivo extratributário relevante além do tributário. Até porque a motivação do contribuinte não só é irrelevante, como também pode ser facilmente fabricada⁴³⁷, tornando o sistema tributário anti-isonômico. Ora, como admitir que a mesma operação, em razão de supostos motivos extratributários, que podem ser familiares, trabalhistas, econômicos, empresariais, dentre outros, tenham tratamento

⁴³⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. São Paulo: **Revista de Direito Tributário Apet.**, v. 1, n. 2, p. 67-77, jun. 2004. p. 77.

⁴³⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 262/263.

⁴³⁶ "O legislador infraconstitucional não pode, por exemplo, simplesmente acabar com a opção do particular de escolher a criação de uma pessoa jurídica e limitar o acesso ao seu patrimônio, em vez de atuar como pessoa física. O legislador infraconstitucional não poderá simplesmente acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, porque isso atingiria o núcleo de um direito fundamental, e este núcleo não pode ser objeto de restrição." (AVILA, Humberto. **Eficácia do novo código civil na legislação tributária**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70/71)

⁴³⁷ SUMMERS, Robert. A critique of the business-purpose doctrine. **Oregon Law Review, Eugene**, v. 41, n. 1, p. 38-48, dez. 1961. Disponível em <<http://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2418&context=facpub>>. Acesso em: 28 fev. 2017. p. 41.

tributário diferenciado? O sistema tributário não pode diferenciar atos e negócios jurídicos pela qualidade da história narrada.

Portanto, não é contrário à boa-fé a conduta do contribuinte que, identificando uma outra forma de realizar a operação, esta forma não tributada, utiliza-a, visando a obtenção de benefícios fiscais. Não há, nessa conduta, deslealdade ou contradição, já que o contribuinte verdadeiramente quis o que declarou e não frustrou expectativa legítima da outra parte, no caso o Fisco. Pelo contrário, não há expectativa do Estado antes de praticado o fato gerador, antes disso, não há direito líquido e certo ao recebimento do tributo⁴³⁸. Assim não o fosse, ou seja, fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, estar-se-ia diante de confisco e não de tributo.

Assim, admitir no parágrafo único do artigo 116 do CTN uma norma que reconhece a aplicabilidade do abuso do direito no sentido de ser contrário ao Direito todo e qualquer ato e negócio jurídico praticado pelo contribuinte que, dentro dos limites das regras impostas pelo Estado, esquiva-se do fato gerador, estar-se-ia aniquilando o núcleo do estado de coisas imposto pela boa-fé objetiva, que é o respeito por aquilo que foi pactuado, respeito pelas “regras do jogo”, substituindo o arquétipo constitucional tributário, hoje pautado pela legalidade pelo “palpite fiscal”⁴³⁹.

A partir dessas considerações, é possível concluir que o parágrafo único do artigo 116 do CTN trata exclusivamente da simulação, isto é, do negócio jurídico dissimulado, não sendo compatível interpretação diversa, expansiva, que pretenda incluir dentro desse dispositivo suposta autorização para a desconsideração de negócios lícitos e efetivamente realizados⁴⁴⁰. Isso não afasta o seu viés de eticização do ordenamento, uma vez que, com a sua edição, deixou-se claro que a autoridade fiscal pode desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o

⁴³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. **Revista de Direito Tributário Apet**, São Paulo, v. 1, n. 2, p.67-77, jun. 2004, p. 77.

⁴³⁹ Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do "palpite fiscal" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro**. Revista da ESMape, Recife, v, 10, n. 22, p. 213-226, jul/2005, p. 222-223)

⁴⁴⁰ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 212.

intuito de dissimular, isto é, de esconder o fato gerador efetivamente ocorrido, sem que haja a necessidade de um provimento judicial reconhecendo o seu caráter dissimulatório.

De igual modo, não se sustenta, a partir da conjugação da norma acima mencionada com o artigo 187 do Código Civil ou a aplicação direta deste último, a autorização para se tributar aquilo que deveria ter ocorrido mas não ocorreu, caso fosse utilizado a estrutura negocial usual, com base na boa-fé objetiva. Isso porque, no Direito brasileiro, o *standard* de conduta definido pelo princípio da boa-fé, a partir da conjugação com as outras normas do sistema tributário, desautoriza tal tentativa.

Nem se alegue que em outros países democráticos que adotam a possibilidade da desconsideração dos atos e negócios jurídicos elisivos não teria sido levantada a tese da inconstitucionalidade de dispositivos semelhantes e muito menos tal tese teria sido acolhida pelos respectivos tribunais constitucionais. Isso porque os sistemas constitucionais são diferentes. Na Alemanha, por exemplo, a legalidade tributária não exige que todos os elementos do tributo estejam previstos em lei, basta a autorização do parlamento para a criação do tributo, que se considera atendida a legalidade tributária⁴⁴¹. Ademais, em países como Alemanha e França, sem entrar no mérito se os dispositivos antiabuso lá em vigor caberiam dentro do nosso Sistema Constitucional, verifica-se que o legislador tributário criou norma com antecedente e conseqüente próprio de Direito Tributário, em situação diametralmente oposta ao que se tenta fazer no Brasil, com a interpretação teleológica do parágrafo único do artigo 116 do CTN⁴⁴².

Portanto, é possível concluir que a boa-fé objetiva como elemento conformador da tênue linha do abuso do direito não serve de fundamento de validade para invalidar planejamentos tributários que não envolvam simulação ou dissimulação do fato gerador, sob pena de subverter todo o Sistema Constitucional Tributário a pretexto de realizar uma aproximação subjetiva entre Direito e Moral. Pelo contrário, é a Administração Tributária que, sob pretexto de atingir a justiça material, busca

⁴⁴¹ SCHOUEI, Luís Eduardo. **Desconsideração de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular o fato gerador da obrigação tributária na visão da doutrina brasileira**, 2010, palestra realizada em 04/10/2010. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=7z7sfsaMtCg>>. Acesso em 05 fev. 2017.

⁴⁴² Dentre os outros que defendem tal tipo de argumento: TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. **Revista de Direito de Estado**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p.175-188, jan/mar 2006.

indevidamente alargar a hipótese de incidência dos tributos que age de forma desleal, em contradição com o ordenamento, abusando o seu lícito direito-dever de fiscalização.

Contudo, afirmar que não configura abuso do direito, segundo o *standard* de conduta imposto pela boa-fé objetiva, a utilização das lacunas e falhas legislativas, mediante a utilização de atos e de negócios jurídicos lícitos e que não representem divergência entre vontade real e vontade manifestada, não significa a impossibilidade de se reconhecer a ilicitude no modo do exercício do direito de auto-organização da atividade econômica. Nesse sentido:

Todavia, a assimetria das posições jurídicas entre a Administração e administrados não é passaporte para a impunidade do particular, que, de modo algum, está isento de agir segundo a boa-fé, conformando e limitando o exercício jurídico àquele *standard*.⁴⁴³

Com efeito, a assimetria das posições jurídicas entre Administração e administrado/contribuinte não desobriga o contribuinte a agir segundo a boa-fé, o que, apesar de desnecessário, já está positivado no artigo 4º da Lei nº 9.784/99, como visto no capítulo anterior.

Diferentemente das situações relatadas nos parágrafos anteriores, em que os atos elisivos dos contribuintes não implicam contrariedade, muito menos frustram a expectativa estatal, há casos em que o planejamento tributário adotado pelo contribuinte vale-se de atos incompatíveis com os ditames da boa-fé objetiva, porquanto contraditoriamente desleais. Para justificar tal afirmação, pode-se citar o caso das construtoras e o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS na aquisição de materiais de unidades da Federação diferente daquela de seu estabelecimento.

As empresas de construção civil, via de regra, não são contribuintes de ICMS, porquanto não vendem mercadorias. Todavia, como as atividades desse segmento econômico envolvem a movimentação de grandes quantidades de materiais, os Estados exigem dessas empresas o registro no respectivo cadastro de contribuintes. É uma forma válida de controle para se evitar a sonegação fiscal.

⁴⁴³ MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 316.

O problema advém, contudo, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias por essas empresas.

Até a edição da Emenda Constitucional nº 87⁴⁴⁴, a aquisição de mercadorias por não contribuintes do ICMS sujeitava-se à aplicação da alíquota interna do estado do estabelecimento vendedor, a quem cabia a integralidade do imposto. Por sua vez, quando a operação envolvia contribuintes, aplicava-se alíquota interestadual e, ao estado de destino, cabia o ICMS referente à diferença entre essa alíquota e sua alíquota interna. Ocorre que as determinadas empresas de construção civil, valendo-se desse regramento e do fato de possuírem registro no cadastro de contribuintes, classificavam-se como contribuintes do ICMS no momento de aquisição de mercadorias de outras unidades de federação. Contraditoriamente, quando o estado de destino exigia o recolhimento da diferença de alíquota, alegavam ser não contribuintes do imposto e que, portanto, não se sujeitavam ao recolhimento do chamado diferencial de alíquota.

A questão chegou ao Judiciário que, em excelente voto, reconheceu a desleal contradição do contribuinte, em descompasso com o princípio da boa-fé objetiva, como se observa de trecho do voto vencedor:

É notório que o vendedor da mercadoria emite a nota fiscal com base nas informações prestadas pelo adquirente (nome, endereço, qualificação). Impensável que as construtoras não saibam que as notas fiscais estão sendo emitidas erroneamente, com aplicação da alíquota interestadual, violando o art. 155, § 2º, VII, “b”, da CF. Fácil concluir, portanto, que as construtoras que adquirem mercadorias em outros estados como se fossem contribuintes do ICMS, embora saibam que não o são, agem com deslealdade perante o Fisco e afrontam o Princípio da Boa-Fé Objetiva. Ainda mais quando pretendem apenas o bônus da condição de contribuintes (alíquota interestadual menor), mas não o ônus (pagamento do diferencial ao estado de destino). Essa é uma lei básica da lógica (não contradição): alguém não pode ser e, ao mesmo

⁴⁴⁴ Art. 155:(...)

§2º (...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (BRASIL. Constituição (1988).

Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 10 out. 2016.)

tempo, não ser contribuinte do ICMS com relação à mesma operação.⁴⁴⁵ (grifo nosso)

No entanto, é importante esclarecer que, mesmo nesse caso, o que se discutia era a possibilidade de o Estado impor sanção ao contribuinte, sendo, corretamente, reconhecida a legitimidade da legislação estadual.

Nos casos em que o estado de destino tentou, sob pretexto de violação do princípio da boa-fé objetiva, cobrar o aludido tributo, sua pretensão restou, acertadamente, indeferida⁴⁴⁶. É que não se pode, visando coibir a ilicitude do modo de exercício dos direitos subjetivos e formativos, alterar as regras de competência tributária previamente estabelecidas pela Constituição, pelos mesmos motivos já expostos acima para afastar o reconhecimento da abusividade das condutas elisivas.

Portanto, resta demonstrado que a boa-fé objetiva é critério válido para a aplicação e para a definição da licitude do planejamento tributário adotado pelo contribuinte. No entanto, tratando-se de verificação do preenchimento da hipótese de incidência da norma tributária, não sendo caso de simulação, não há ilicitude, abuso do direito, nem contrariedade à boa-fé objetiva nos negócios jurídicos indiretos realizados pelos contribuintes no regular exercício de sua autonomia privada com o objetivo de, respeitando as regras estabelecidas pelo ente tributante, esquivar-se da obrigação tributária, sob pena de, ao tentar atingir uma justiça concreta, fundamentar uma injustiça geral.

⁴⁴⁵ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança 12.062/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 13 mai. 2008. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 11 fev. 2016.

⁴⁴⁶ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 07 mai. 2009. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 11 fev. 2016.

4 CONCLUSÃO

A presente dissertação buscou identificar qual o papel do princípio da boa-fé objetiva nas relações de Direito Tributário, mais especificamente no que se refere ao tema do planejamento tributário, com o objetivo de compreender quais os limites da desconsideração de atos e negócios jurídicos pelas Autoridades Administrativas impostos por esse princípio. A partir da investigação realizada, é possível extrair, de forma sintética, as seguintes conclusões.

Os princípios jurídicos são normas imediatamente finalísticas, que buscam promover um estado ideal de coisas mediante a adoção de determinados comportamentos. No entanto, a sua indeterminabilidade não significa que se tratam de valores cuja concreção fique a mercê das preferências axiológicas do intérprete. Os princípios contêm valores, mas, além deles, instituem um dever de adotar comportamentos necessários à sua promoção.

As origens do princípio da boa-fé podem ser identificadas na *bona fides* romana, instituto introduzido no ordenamento jurídico por obra dos pretores, que trazia em seu núcleo a busca por uma expectativa de conduta previsível, em respeito à palavra dada e à higidez dos pactos firmados, tendo como base a conduta do homem médio romano (*bonus pater familia*). No entanto, apesar de se identificar na *bona fides* um preceito de natureza normativa, não há como negar que os seus alicerces conceituais e semânticos advêm da *fides* romana, noção de forte cunho ético, religioso e moral.

A evolução da boa-fé desde as suas origens demonstrou a sua capacidade de operar nas mais diversas áreas do ordenamento jurídico, assumindo, em razão dessa multifuncionalidade, duas feições distintas, uma subjetiva e outra objetiva.

A boa-fé subjetiva relaciona-se com o estado psicológico do indivíduo, que crê, ainda que erroneamente, na juridicidade da situação ou na legitimidade aparente do ato sobre o qual se depositou a confiança, traduzindo-se em um estado de ignorância escusável, apto a tutelar aqueles que tenham adotado os deveres mínimos de zelo e de cuidado, sob pena de proteger o descuidado e não aquele que legitimamente confiou na legitimidade ou juridicidade de uma situação.

A boa-fé objetiva, por seu turno, independe do estado psicológico do sujeito, exigindo a realização de um estado de coisas pautado em padrões de ética, confiança e respeito pelo que foi pactuado, ficando nítido o seu caráter de norma-princípio.

A boa-fé objetiva, a despeito de impor um *standard* de conduta pautado por padrões de ética e confiança não autoriza o intérprete a exigir ou abonar comportamentos de acordo com suas preferências pessoais. O critério de comportamento exigido não se confunde com os valores do aplicador, devendo ser construído a partir dos elementos normativos fornecidos pelo ordenamento.

O princípio da boa-fé, notoriamente, desenvolveu-se nas relações de Direito Privado. Entretanto, as peculiaridades das relações de Direito Público, em geral, e de Direito Tributário, em particular, não afastam sua aplicabilidade nessa área.

A assimetria existente entre Administração e administrados, ao contrário de afastar, justifica a incidência da boa-fé em máxima intensidade, tutelando, dentre outras coisas, a confiança depositada em razão da presunção de legitimidade dos atos administrativos. Assim é que a legalidade não representa o corolário de justificação da atuação estatal, legitimando a realização de atos que frustrem as expectativas depositadas pelos administrados. A Administração Pública não se vincula somente à lei imediatamente aplicável, mas também a todo o ordenamento jurídico, inclusive, ao dever de agir conforme os ditames da boa-fé objetiva. De igual modo, a supremacia do interesse público não representa óbice à aplicação da boa-fé nessa área do Direito. Com efeito, interesse público e interesse privado confundem-se e mesclam-se, sendo ambos instituídos e decorrentes da Constituição Federal, não podendo um ser atingido sem o respeito e a observância do outro.

De outra banda, verificou-se que são inúmeros os fundamentos de validade que justificam a incidência da boa-fé objetiva nas relações de Direito Tributário. Inicialmente, tal conclusão decorre da própria estrutura desse ramo do Direito, sendo a boa-fé um instrumento inerente ao sistema normativo. Ademais, sob o viés constitucional, o raciocínio lógico-dedutivo permite extrair do princípio da segurança jurídica, da moralidade administrativa e, até mesmo, do plexo de normas que instituem um rigoroso padrão de conduta para ingresso e exercício da função pública. No plano infraconstitucional, é nos dispositivos da Lei nº 9.784/99 em que se encontra

expressamente a obrigação de Administração e contribuintes agirem segundo os padrões impostos pela boa-fé objetiva.

A boa-fé objetiva não se confunde com o princípio da proteção da confiança, em que pese seja possível ser identificado um núcleo comum a ambos. Assim, a boa-fé objetiva apresenta um campo de operatividade próprio, apresentando funções que, em muitas vezes, não dependem da existência de confiança ou expectativa a ser tutelada.

São, essencialmente, três as funções exercidas pela boa-fé objetiva: a função hermenêutica, a função integrativa e a função corretora do exercício jurídico.

Em sua função hermenêutica, a boa-fé objetiva atua auxiliando na construção dos sentidos das normas, identificando o *standard* de conduta para determinada situação concreta, padrões esses que levam em consideração o tipo do vínculo jurídico e a qualidade das partes envolvidas. Ainda, é em sua função hermenêutica que a boa-fé atua adequando a solução de conflitos, indicando que a interpretação de um dado dispositivo não pode ser feita de forma isolada, mas sim considerando a totalidade da relação jurídica estabelecida entre as partes.

Por sua vez, em sua função integrativa, a boa-fé objetiva atua estabelecendo deveres para ambas as partes com o objetivo de preencher eventuais lacunas existentes na relação jurídica. Esses deveres têm como finalidade a otimização dos deveres de prestação (deveres anexos) ou tem escopo protetivo, de forma a garantir que, da relação, não resultem danos injustos a uma das partes.

Por fim, em sua função corretora do exercício jurídico, a boa-fé atua como mecanismo limitador do modo de exercício de direitos subjetivos e formativos, proibindo o exercício inadmissível das posições jurídica. Ao longo do tempo, foi demonstrado que coube à doutrina e à jurisprudência a construção de diversas teorias representativas do exercício inadmissível das posições jurídicas, tais como o *venire contra factum proprium*, o *tu quoque*, a *surrectio* e a *supressio*.

É nessa função que a boa-fé objetiva exerce importante influência quando o assunto é planejamento tributário.

O planejamento tributário é uma das formas de manifestação da autonomia privada, representando o direito de os contribuintes organizarem a sua atividade

econômica de forma com que a tributação seja a mais racional possível, dividindo-se em planejamento lícito (elisão fiscal) e ilícito ou abusivo (evasão fiscal).

Inicialmente, apontava-se o critério cronológico como meio válido para se apurar a legitimidade de um determinado planejamento tributário. Entretanto, tal critério é insuficiente para a averiguação da licitude de determinado planejamento tributário, sendo indispensável a análise da legitimidade dos meios utilizados pelo contribuinte. Assim, a evasão fiscal representaria a utilização de atos, anteriores, concomitantes ou posteriores à ocorrência do fato gerador, na qual o contribuinte, mediante a utilização de meios ilícitos, busca evitar ou reduzir o pagamento do tributo. Por sua vez, a elisão fiscal corresponderia à prática de atos lícitos, anteriores à realização da hipótese de incidência tributária de modo a obter qualquer tipo de vantagem tributária.

Nesse processo de identificação da ilicitude de determinados planejamentos tributários, diversos institutos de Direito Privado ganharam importância.

Na simulação absoluta, a vontade manifestada (ato simulado) busca esconder uma situação inexistente. Já na simulação relativa, há uma vontade real (ato dissimulado), mas ela é disfarçada, é escondida por um negócio aparente (ato simulado). Ou seja, existem dois negócios e uma clara divergência entre a *intentio facti* (intenção empírica) e a *intentio juris* (intenção jurídica).

Por sua vez, o negócio jurídico indireto é aquele por meio do qual se utiliza um negócio jurídico típico para finalidade diversa (efeito econômico) daquela que é usualmente atingida por ele. Todavia, ao contrário da simulação, não há divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, há um único negócio.

O abuso do direito refere-se ao exercício contraditório, desmesurado ou disfuncional de direitos subjetivos e formativos. Isto é, o abuso liga-se ao *modo* do exercício das posições jurídicas, que devem ser exercidos sem ofensa aos bons costumes, à boa-fé ou ao seu fim econômico e social. Por sua vez, a fraude à lei, espécie de ato abusivo, é identificada nos casos em que o agente não viola diretamente a lei imperativa proibitiva, mas por meio de uma norma de cobertura, a contorna, obtendo, assim, o resultado que era vedado pela norma contornada. No entanto, tal instituto, apesar de constantemente invocado, não tem aplicabilidade no Direito Tributário, porquanto a norma tributária não é impositiva proibitiva.

A boa-fé objetiva, por sua vez, atua nesse contexto como elemento catalisador, indicando as balizas do que pode ser considerado planejamento tributário lícito. Ou seja, a compreensão da autonomia da vontade como elemento autorizador da liberdade de atuação dos agentes econômicos passa pela compreensão de uma nova realidade, pautada na consideração e no respeito aos limites impostos pela boa-fé objetiva.

Antes de iniciar a incursão sobre a análise concreta do combate ao planejamento tributário no Direito brasileiro, foi realizada uma incursão no Direito Comparado, justificada pela recorrente invocação das teorias lá desenvolvidas. Mais precisamente, avançou-se sobre a teoria do abuso de formas, do Direito alemão, do abuso do direito, do Direito francês, e do propósito negocial, do Direito Americano, sendo possível concluir que a sua utilização no Direito brasileiro está longe de significar a invocação de todo conteúdo normativo das teorias desenvolvidas nesses países.

Isto é, após a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN, seguida da fracassada tentativa de regulamentar tal dispositivo pela MP nº 66/2002, verificou-se que, no Direito brasileiro, as expressões “abuso de formas”, “propósito negocial”, entre outras, são utilizadas sem qualquer precisão conceitual e como referência à proibição do “abuso do direito”. Todas são utilizadas para representar os atos e os negócios jurídicos indiretos, praticados pelos contribuintes com o objetivo exclusivo ou predominante de reduzir, afastar ou postergar a obrigação tributária. Inclusive, pode-se constatar que, em alguns casos, o próprio fundamento da atuação fiscal seria a aplicação direta do artigo 187 do Código Civil. Ou seja, conclui-se que a referência a essas expressões representaria, na verdade, formas de concreção da teoria do abuso do direito em matéria de planejamento tributário, sinalizando a existência de ilicitude na conduta do contribuinte.

Nesse contexto, apesar de existirem poucos estudos no cenário nacional analisando os contornos dados pela boa-fé objetiva no que se refere aos limites do planejamento tributário, verifica-se uma tendência em reconhecer nesse princípio o fundamento de validade do abuso do direito em matéria tributária. Assim, seriam contrários à boa-fé, a utilização de estruturas não usuais, desprovidas de um propósito negocial extratributário, porquanto frustrariam o interesse da coletividade na arrecadação tributária, desrespeitando o dever de colaboração e consideração pelos

interesses alheios que devem integrar um critério de comportamento segundo a boa-fé. Em suma, a utilização de negócios jurídicos indiretos com o intuito de não incorrer na hipótese de incidência tributária representaria uma conduta contrária à boa-fé objetiva.

Contudo, demonstrou-se que, no Direito brasileiro, a boa-fé objetiva não serve como fundamento de validade para o reconhecimento da teoria do abuso do direito, pelo menos não no sentido de reconhecer como abusivo o contorno da hipótese de incidência tributária mediante a utilização de negócios jurídicos indiretos.

A boa-fé objetiva é uma norma que atinge ambas as partes de uma relação jurídica. Entretanto, o reconhecimento dessa reciprocidade não significa que as partes submetem-se aos deveres de agir segundo a boa-fé em igual intensidade.

A compreensão da força normativa da boa-fé objetiva passa pela compreensão de que se trata de uma norma relacional, que atua em conjunto com as outras normas incidentes sobre a mesma relação. Assim, o *standard* de conduta exigido pela boa-fé é maleável de acordo com o tipo e as partes envolvidas numa dada relação.

As peculiaridades das relações de Direito Tributário, tais como a forma com que se liga à legalidade, o fato de ser mínima, para não dizer inexistente, a autonomia do contribuinte na definição das normas aplicáveis e a presunção de legitimidade dos atos administrativos em geral impõem à Administração Tributária um dever muito maior de atuar segundo a boa-fé. Na verdade, o dever de agir segundo a boa-fé aplica-se, em grau máximo, para a Administração Pública.

Nesse contexto, a compreensão do estado de coisas exigido pela boa-fé objetiva, de conduta leal e honesta, no sentido de respeitar aquilo que foi pactuado, assume um papel protetivo do cidadão contra o exercício arbitrário do poder de tributar, e não como mecanismo de proteção do Estado. Por isso, não se pode entender como contrário à boa-fé objetiva a conduta do contribuinte que, mediante a utilização de negócios jurídicos indiretos, evita a ocorrência do fato gerador tributário.

Na verdade, quem age em desacordo com os ditames da boa-fé, ao exercer o seu direito de forma abusiva, é a Administração Tributária. Isso porque, em vez de procurar, via processo legislativo, corrigir as imperfeições do sistema, opta pelo “caminho mais fácil”, tentando burlar as “regras do jogo” por ela estabelecidas, criando

um cenário de subjetivismo e incerteza, incompatível com o estado de coisas exigidos pela boa-fé.

Contudo, isso não significa a inaplicabilidade da teoria do abuso do direito em matéria de planejamento tributário. Há casos em que o planejamento tributário adotado pelo contribuinte vale-se de atos incompatíveis com os ditames da boa-fé objetiva. Todavia, ainda nesses casos, é incompatível a cobrança de tributo não previsto em lei, podendo a Autoridade Administrativa aplicar sanções de natureza pecuniária.

Em suma, a boa-fé objetiva é aplicável às relações de Direito Tributário, sendo critério válido para a definição da licitude do planejamento tributário adotado pelo contribuinte. No entanto, para a definição das balizas dessa licitude e concreção do estado ideal de coisas exigido pela boa-fé objetiva, o intérprete precisa compreender que se trata de norma relacional, que sofre influência das demais regras operantes em um dado microssistema, despidendo-se da pré-compreensão de sua funcionalidade no Direito Privado. Assim, a boa-fé, no Direito Tributário em particular, apesar de atuar de forma recíproca, apresenta diferentes intensidades, exigindo-se em grau máximo da Administração Pública o respeito pelo o que foi pactuado, motivo pelo qual não pode servir de fundamento de validade para a desconsideração de atos e de negócios jurídicos realizados pelos contribuintes de forma a evitar a incidência tributária, sob pena de, ao tentar atingir uma justiça concreta, fundamentar uma injustiça geral.

REFERÊNCIAS

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. A boa-fé na relação de consumo. **Revista de Direito do Consumidor**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1995. v.14, p.20-26. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producaointelectual/144.pdf>. Acesso em 28. ago.2016.

_____. A proteção da boa-fé subjetiva. **Juris Plenum**, n. 63, mai. 2015. Disponível em: <http://www.ruyrosado.com.br/upload/site_producaointelectual/206.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Francisco. A boa-fé no processo romano. **Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial**, ano 20, out./dez. 1996.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. São Paulo: **Revista de Direito Tributário Apet.**, v. 1, n. 2, p. 67-77, jun. 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. Salvador: **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./out./nov. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. **Direito do Estado**, nov. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2016.

_____. **Eficácia do novo código civil na legislação tributária**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.

_____. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. In: **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/moralidade-razoabilidade-e-eficiencia-na-atividade-administrativa>>. Acesso em: 15 set. 2016.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação da boa-fé objetiva ao Poder Público. **Revista Trimestral de Direito Civil**. Rio de Janeiro: padma, v. 24, p. 157-171, out/dez, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 14, p. 1-28, 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2016.

BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 239, p. 1-32, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 10 out. 2016.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 280200611, Recorrente: Paulo de Almeida Pancardes. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Valeria Pestana Marques. Brasília, 03 dez. 2010. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 12 out. 2016.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1302-001.980. Recorrente: Numeral 80 Participações Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Alberto Pinto Souza Júnior. Brasília, 31 out. 2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1101-00.708. Recorrente: Gerdau Açomins S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Alberto Pinto Souza Júnior. Brasília, 22 jun. 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 103-23.290. Recorrente: RDC Foccar Factoring Fomento Comercial Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Aloysio José Percínio da Silva. Brasília, 05 dez. 2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 18 fev. 2017.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 1202-001.176. Recorrente: Ribeirão Agropecuária Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Orlando José Gonçalves Bueno. Brasília, 29 jul. 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 15 dez. 2016.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário - Acórdão nº 101-95.552. Recorrente: Molicar Servicos Tecnicos de Seguros Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Cons. Paulo Roberto Cortez. Brasília, 25 mai. 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 15 dez. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 18 out. 2016

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 29 nov. 2016.

_____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em 21 jan. 2016

_____. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. **Planalto**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em: 25 dez. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula n. 509. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 10 set. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 1148460/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Brasília, 19 out. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 09 set. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 07 mai. 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 11 fev. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança 12.062/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 13 mai. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 11 fev. 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS. Relator: Ministro: Marco Aurélio. Brasília, 12 mai. 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>>. Acesso em 03 fev. 2016.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Apelação Cível nº 5004459-31.2012.404.7100, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique Porto Alegre, 26 de jun. 2014. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em 29 de out. 2016.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. A consideração econômica e o abuso de formas no Direito Tributário brasileiro. Belo Horizonte, **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 4, n. 20, p. 69-95, mar./abr. 2006.

BRETONE, Mario. **História do Direito romano**. Trad. Isabel Teresa Santos e Hossein Seddighzadeh. Lisboa: Editorial Stampa, 1998.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscais: um tema atual. São Paulo: **Revista de Direito Tributário**, v. 63, p. 187-193, 1994.

CARCATERRA, Antonio. **Intorno ai bonae fidei iudicia**. Napoli: Jovene, 1964.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico**. Disponível em:<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>>. Acesso em 02 set. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso do direito**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

CASTILLO BLANCO, Federico A. **La protección de confianza en el derecho administrativo**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário**: Denominações Distintas para o instituto da evasão fiscal. 2010. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. Vol. I e II. Coimbra: Almedina, 1984.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIEZ-PICAZO, Luis. **Prólogo**. In: WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESSER, Josef. **Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado**. Trad. Eduardo Valenti Fiol. Barcelona: Bosch, 1961.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee on Taxation. **Technical Explanation Of The Revenue Provisions Of The “Reconciliation Act Of 2010,” As Amended, In Combination With The “Patient Protection And Affordable Care Act”**. Disponível em <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3673>>. Acesso em 06 fev.2017.

_____. **Internal Revenue Code**. Disponível em < <https://www.irs.gov/tax-professionals/tax-code-regulations-and-official-guidance>>. Acesso em 06 fev.2017.

_____. **Corte de Apelação Federal.** Coltec Industries vs. United States, 454, F. 3d 1340 (Fed Cir.), 2006. Disponível em: <<https://law.resource.org/pub/us/case/reporter/F3/454/454.F3d.1340.05-5111.html>>. Acesso em: 05 fev. 2017.

_____. **Corte de Apelação do Segundo Distrito.** Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017.

_____. **Suprema Corte Norte-Americana.** Helvering v. Gregory, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <<http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>>. Acesso em 05 fev. 2017 Disponível em:<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em 05 fev. 2017.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No direito tributário e à luz do novo código civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010.

_____. Congelamento de preços: tabelamento oficiais. Parecer. **Revista de Direito Público**, n. 91, 1989.

FERREIRA RUBIO, Delia Matilde. **La buena fe: el principio general en el derecho civil.** Madrid: Montecorvo, 1984.

FRANÇA. **Livre des procédures fiscales.** Versão consolidada em 4 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>>. Acesso em 03 fev. 2017.

GALLO, Franco; ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de forma en el derecho tributario.** 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública.** São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil.** 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesus. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo.** 4ª ed. Madrid: Thomson-Civitas, 1983.

GRAUBERG, TAMBET. Anti-tax avoidance measures and their compliance with community law. **Jurídica Internacional XVI**, 2009. Disponível em: <http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf>. Acesso em 05 fev. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LARENZ, Karl. **Derecho civil: parte general**. Trad. Miguel Izquierdo y Macias-Picavea. Madri: Edersa, 1978.

_____. **Derecho de obligaciones**. I. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1958.

_____. **Metodologia de la ciencia del derecho**. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Barcelona: Ariel, 1966.

LEHNER, Moris. **Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva**. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com a finalidade arrecadatória. Trad. Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurélio (coords). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 2001.

KASER, Max. **Direito privado romano**. Trad. Samuel Rodrigues e Ferdinand Hämmerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do ctn**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS-COSTA, Judith Hofmeister. **A boa-fé no direito privado: critérios para a sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

_____. **Os avatares do abuso do direito e o rumo indicado pela boa-fé**. In: TEPEDINO, Gustavo José Mendes (org.). **Direito civil contemporâneo: novos problemas à luz da legalidade constitucional: anais do Congresso Internacional de Direito Civil-Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **A boa-fé no direito privado: Sistema e Tópica no Processo Obrigacional**. São Paulo: RT, 1999.

_____. Os campos normativos da boa-fé objetiva: As três perspectivas do direito privado brasileiro. Rio de Janeiro: **Revista Forense**, v. 382, p. 119-143, nov./dez. 2005.

_____. **O princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva.** Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os “Sistemas de referência extracontratuais” (“Circunstâncias do caso”) e sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da Unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego”. Adimplemento Contratual. Disponível em: <<http://www.jmartinscosta.adv.br/publicaes-judith-martins-costa>> Acesso em: 15 out. 2016.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro.** Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/5220>>. Acesso em: 15 set. 2016.

MALHERBE, Jacques. O abuso de direito: Uma análise no direito comparado. Trad. Luis Flávio Neto. São Paulo: **Revista Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 30-52, 2008. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/312106/mod_resource/content/1/Jacques%20Malherbe.p df](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/312106/mod_resource/content/1/Jacques%20Malherbe.pdf)>. Acesso em: 18 de jan. de 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro.** Revista da ESMAPE, Recife, v, 10, n. 22, p. 213-226, jul/2005.

MAURER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão.** Trad. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2001.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno.** 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MIRAGEM, Bruno. **Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MUNÓZ, Guillermo Andrés; SUNDFELD, Carlos Ari (coords.). **As leis de processo administrativo:** Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98. São Paulo: Malheiros, 2000.

NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário.** Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011, 265 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites de requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado em Direito. São Paulo: Universidade de São

Paulo, 2010, 225 f. Tese (Doutorado em Direito). Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07122010-084143/pt-br.php>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

NORONHA, Fernando. **O direito dos contratos e seus princípios fundamentais: autonomia privada, boa-fé e justiça contratual**. São Paulo: Saraiva, 1994.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 220, 2000.

PACIONIRK, Joel Ilan. O planejamento tributário: noções e visão dos tribunais. Porto Alegre: **Revista do Tribunal Regional Federal - Quarta Região**, v. 26, n. 88, 2015.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: Reflexos nos processos administrativos e judicial**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil - teoria geral de direito civil**, 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

PINHEIRO, Rosalice Fidalgo. **O abuso de direito e as relações contratuais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PONS, Thierry. Abuse of law and substance over form. **Tax Management International Forum**, v. 31, n. 2, jun. 2010. Disponível em: <http://www.pons-taxlaw.fr/pdf/BNA_Abus_de_Droit_France%20.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2017.

PLANIOL, Marcel; RIPERT, Georges. **Tratado práctico de derecho civil francés**. Trad. Mario Diaz da Cruz. Havana: Cultural, 1946.

PREBBLE, John. **Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community**. In Working paper series nº 56, Victoria University of Wellington: Wellington, Nova Zelândia, 2008. Disponível em < <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2017.

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça**. Agravo de Instrumento nº 70030453443, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 12 mar. 2013. Disponível em: < [http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.\(TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o|TipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica|TipoDecisao:null\)&t=s&pesq=juris#main_res_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.(TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o|TipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica|TipoDecisao:null)&t=s&pesq=juris#main_res_juris)>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

RODRIGUES, Ivan Taulil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário: o pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 93, p. 34-44, jun. 2003.

RODRIGUES, Silvio. **Dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, 214 f. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/pt-br.php>>. Acesso em: 20 set. 2016.

_____. **A bona fides como origem da boa-fé objetiva no Direito brasileiro**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/67639/70249>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

SAINZ MORENO, Fernando. La Buena fe en las relaciones de la administración con los administrados. **Revista de Administración Pública**, n. 89, 1979. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1059146.pdf>>. Acesso em: 04 ago. 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 243. Dialética: São Paulo, 2015.

SCHÖN, Wolfgang. **Statutory avoidance and disclosure rules in germany**. In: FREEDMAN, Judith (ed). Beyond Boundaries - Developing Approaches To Tax Avoidance And Tax Risk Management, p. 47-55, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1590814>. Acesso em: 02 fev. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal - simulação - abuso de forma - interpretação econômica - negócio jurídico indireto - Norma antielisiva**. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

_____. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, p. 345-370, 2010.

_____. **Desconsideração de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular o fato gerador da obrigação tributária na visão da doutrina brasileira**, 2010, palestra realizada em 04/10/2010. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=7z7sfsaMtCg>>. Acesso em 05 fev. 2017.

SCHULZ, Fritz. **Principios del Derecho Romano**. Madrid: Civitas, 1990.

SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da segurança jurídica (proteção da confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da união (lei nº 9.784/99). São Paulo: **Revista Brasileira de Direito Público**, v. 6, 2004b.

_____. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. Porto Alegre: **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, v. 27, n. 57, out./nov./dez. 2003.

_____. Os indivíduos e o estado na realização de tarefas públicas. **Revista Direito e Administração**, n. 209, p. 43-70, jul./set. 1997.

SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. **O princípio da boa-fé no Direito brasileiro e português**. Jornada Luso-Brasileira de Direito Civil - Estudos de direito civil brasileiro e português. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

SUMMERS, Robert. A Critique of the business-purpose doctrine. **Oregon Law Review, Eugene**, v. 41, n. 1, p. 38-48, dez. 1961. Disponível em <<http://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2418&context=facpub>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Boa-fé e confiança são elementares no direito tributário. **Boletim de Notícias Conjur**, abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>. Acesso em: 19 out. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. Simulação e elisão abusiva. Rio de Janeiro: **Revista de Direito de Estado**, v. 1, n. 1, p. 175-188, jan./mar. 2006.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. São Paulo: **Revista de Direito Público**, n. 23, p. 236-253, jan./mar., 1973.

WEDY, José Antonio. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: **Revista AJUFERGS**, n. 3, p. 251-287, 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30480-31881-1-PB.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

WIEACKER, Franz. **El principio general de la buena fe**. Trad. José Luis Carro. Madrid: Civitas, 1977.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005.