

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUÍS HENRIQUE MOREIRA

A BOA-FÉ COMO FUNDAMENTO DOS MAIS RECENTES PRECEDENTES DO  
CARF E AS TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/2018

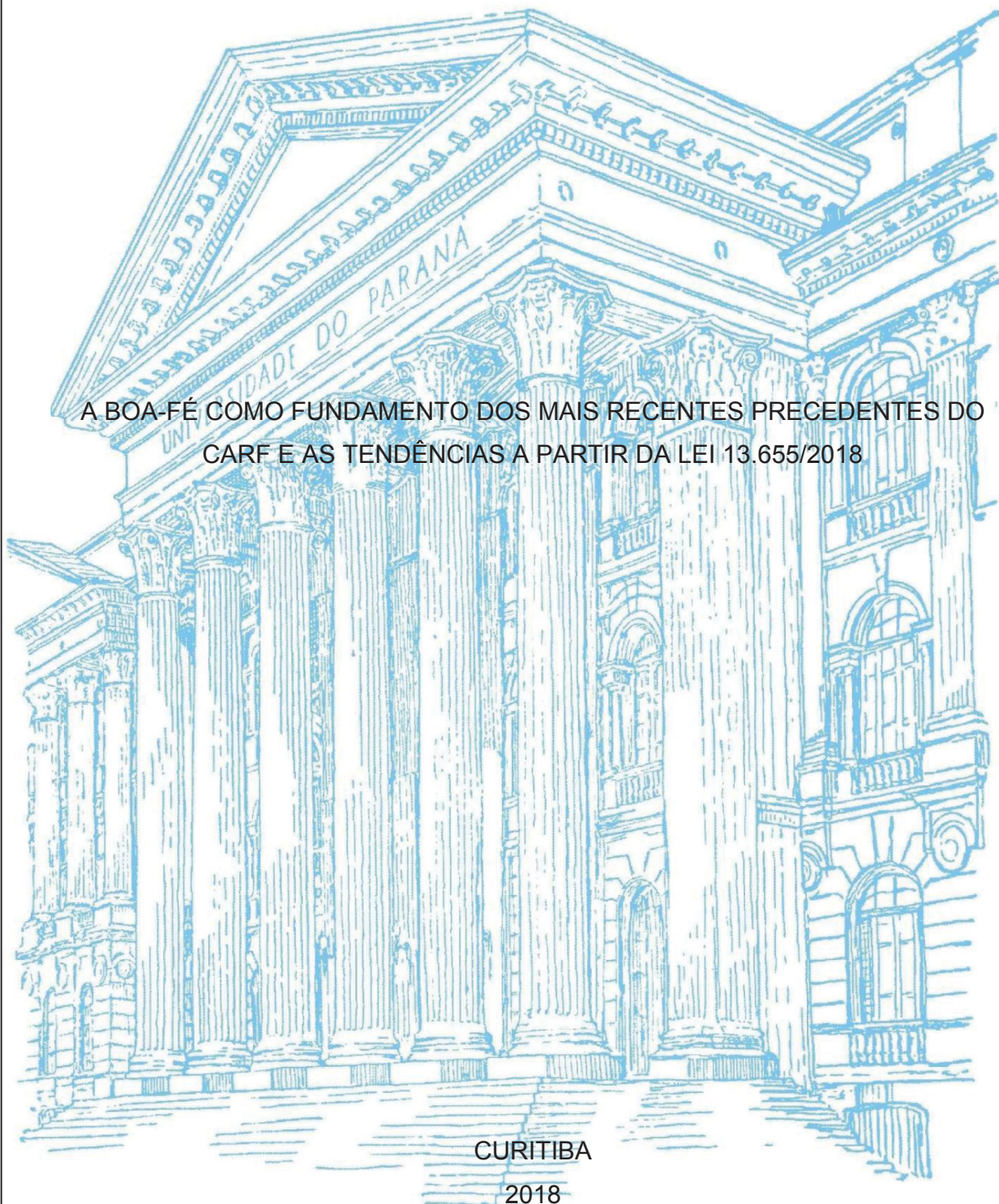
CURITIBA

2018

MOREIRA, L.H.

A BOA-FÉ COMO FUNDAMENTO DOS MAIS RECENTES  
PRECEDENTES DO CARF E AS TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/2018

2018



LUÍS HENRIQUE MOREIRA

**A BOA-FÉ COMO FUNDAMENTO DOS MAIS RECENTES PRECEDENTES DO CARF  
E AS TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/2018**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista MBA em Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

CURITIBA

2018

## TERMO DE APROVAÇÃO

LUÍS HENRIQUE MOREIRA

A BOA-FÉ COMO FUNDAMENTO DOS MAIS RECENTES PRECEDENTES DO  
CARF E AS TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/2018

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização – MBA em Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

---

Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

---

Prof. xxxxxxxx

Departamento de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx – UFPR

---

Prof. xxxxxxxx

Departamento de xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx – UFPR

Curitiba, 30 de junho de 2018.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao pai celestial, pela luz, guarda, saúde e serenidade.

À Isabela, pelo apoio incondicional, compreensão e carinho.

Ao Professor Arthur Lobo, pelo incentivo, provocações, ideias e ensinamentos.

Aos colegas e amigos, pelos bons momentos de estudos e crescimento.

## RESUMO

O presente trabalho possui como escopo verificar a origem da boa-fé do direito brasileiro, sua relevância constitucional e aplicabilidade às relações tributárias, notadamente no âmbito de discussões administrativas sujeitas ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Após breve incursão teórica, dá-se destaque para a verificação pragmática dos conceitos. Utiliza-se precedentes do órgão proferidos durante o período de dezoito meses (de dezembro de 2016 a maio de 2018) em que se consignou na ementa ou no acórdão dos julgados o termo “boa-fé”. Verificou-se que, embora a boa-fé seja de impositiva observância no âmbito tributário, as decisões administrativas ainda se prendem a estrita legalidade para afastar a incursão na questão da boa-fé do contribuinte. O equívoco no recolhimento de impostos, no cumprimento de obrigações acessórias ou classificação incorreta de mercadorias são suficientes para a autuação e agravamento de penalidades, ainda que tenha o contribuinte demonstrado que agiu de boa-fé. O descompromisso da administração com o princípio da boa-fé causa aumento de demandas judiciais e dá pouca efetividade a função administrativa. Visando o aprimoramento do trato de questões de direito público foi editada a Lei 13.655/2018, que possui muitos aspectos positivos e pode imprimir maior efetividade e segurança jurídica nas decisões administrativas, fortalecendo a confiança dos contribuintes de que terão um julgamento técnico sem desconsideração da sua boa-fé, com amplo direito de defesa e contraditório.

Palavras-chave: Boa-fé objetiva. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Segurança Jurídica.

## **ABSTRACT**

This study aims to verify the origin of the principle of good faith in Brazilian law, as well as its constitutional relevance and applicability to tributary relations, especially to administrative discussions subject to the Administrative Board of Fiscal Resources. After brief theoretical explanation, focus is placed on concepts' pragmatic verification. For this purpose, precedents of the administrative body rendered between December 2016 and May 2018 containing the term "good faith" are analyzed. It was verified that, even though the principle of good faith is mandatory in the tributary area, administrative decisions still hold on to strict legality to avoid discussions about taxpayers' good faith. Misunderstanding in tax collection, in the observance of accessory obligations or wrong commodity categorization are enough for tax assessment and penalty aggravation, even if taxpayer has demonstrated that he acted with good faith. Administration's lack of commitment with principle of good faith increases the number of lawsuits and offers little effectiveness to the administrative function. Aiming at the improvement of the treatment of public law issues, Law n. 13.655/2018 was signed, which presents many positive aspects and can provide better effectiveness and legal certainty in administrative decisions, assuring taxpayers that they will have technical judgment without disregard of their good faith and rights to full defense and adversarial proceedings.

Key-words: Objective good faith. Administrative Board of Fiscal Resources. Legal certainty.



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA.....	9
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.3 JUSTIFICATIVAS.....	10
<b>2. METODOLOGIA.....</b>	<b>11</b>
2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	12
2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	12
2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	12
2.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	12
<b>3. BREVE HISTÓRICO SOBRE A ORIGEM DA BOA-FÉ.....</b>	<b>13</b>
3.1. BOA-FÉ NO DIREITO ROMANO.....	13
3.2. BOA-FÉ NO DIREITO FRANCÊS.....	15
3.3. BOA-FÉ NO DIREITO ALEMÃO.....	16
<b>4. CONTORNOS GERAIS SOBRE A BOA-FÉ NO DIREITO BRASILEIRO.....</b>	<b>19</b>
<b>5. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.....</b>	<b>27</b>
<b>6. ANÁLISE DOS PRECEDENTES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....</b>	<b>29</b>
6.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA .....	40
<b>7. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>44</b>
<b>8. LEI 13.655/18.....</b>	<b>48</b>
8.1. CONTEXTO DA MOTIVAÇÃO DA EDIÇÃO NORMATIVA.....	49
8.2. CRÍTICAS À LEI DA SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA NA CRIAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO PÚBLICO.....	51
8.3. TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/18.....	55
<b>9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>62</b>
<b>ANEXO I – RESULTADO DA PESQUISA NO ACERVO DIGITAL DO CARF.....</b>	<b>66</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

Os valores éticos e democráticos expressos na Constituição Federal (CF), como harmonia, fraternidade, igualdade, pacificidade e cooperação, demonstram o ideal de conduta que se espera nas relações entre cidadãos e destes com o Estado, assim como do próprio Estado nas relações externas. São eles que revelam a presença da boa-fé como princípio constitucional implícito no Brasil.

Como a boa-fé deve ser preservada nas relações privadas e também naquelas que envolvem a administração pública, questiona-se: quando a fiscalização tributária apura equívoco ou ausência de recolhimento de impostos, no cumprimento de obrigações acessórias ou na classificação incorreta de mercadorias, há sopesamento da boa-fé do contribuinte?

Considerando a necessidade arrecadatória do Estado, o poder de polícia que exerce sobre as atividades privadas e também os princípios constitucionais que garantem ao cidadão a ampla defesa e o contraditório, qual é a efetiva posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - órgão de última instância administrativa para questões relativas a impostos de competência da União - sobre a boa-fé do contribuinte e qual a relevância da boa-fé nas decisões a respeito das infrações à norma tributária?

E, por fim, as recentes alterações promovidas pela Lei 13.655/18 na principiologia do direito público incorporada à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro podem influenciar no sopesamento da boa-fé enquanto princípio intrinsecamente ligado à confiança e a segurança jurídica?

### 1.2. OBJETIVOS

Objetivo Geral: verificar as mais recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferidas entre dezembro de 2016 e maio de 2018, a respeito da interpretação da boa-fé objetiva do contribuinte e sua repercussão na caracterização da



obrigação tributária e na aplicação de penalidades (critérios da responsabilidade, proporcionalidade e dosimetria da sanção).

Objetivos Específicos: (i) verificar a origem do conceito de boa-fé no direito brasileiro; (ii) verificar se há aplicação e sopesamento da boa-fé no âmbito das decisões administrativas da maior autoridade fiscal brasileira; (iii) analisar a potencialidade de contribuição da Lei 13.655/2018 para a efetividade e segurança jurídica (relacionada à boa-fé) no âmbito do direito tributário.

### 1.3. JUSTIFICATIVAS

A pesquisa é de utilidade prática a todos os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, que estejam sujeitos à tributação e eventual autuação por inconsistências nas informações prestadas – e até mesmo omitidas – à fiscalização tributária.

Para a sociedade em geral a pesquisa é de grande relevância.

No meio acadêmico, a pesquisa provocará reflexão sobre a existência de um princípio maior da boa-fé, se ele é capaz de alcançar não apenas o âmbito do direito privado, mas também o do direito público. Verificar-se-á, a partir desse raciocínio, a postura da maior autoridade administrativa fiscal do Brasil quanto ao tema e mais recente alteração legislativa que poderá influenciar diretamente a postura da administração pública nas tratativas com os cidadãos.

## **2. METODOLOGIA DA PESQUISA**

### **2.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS**

Quanto aos objetivos a presente pesquisa será descritiva e explicativa, especialmente em virtude da análise dos precedentes no âmbito do contencioso administrativo fiscal do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca da relevância da boa-fé do contribuinte e as tendências a partir da inovação legislativa proporcionada pela Lei 13.655/2018.

### **2.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA**

A tipologia será qualitativa quanto ao problema da pesquisa, pois não serão abordados critérios estatísticos, mas analisados os fundamentos dos precedentes administrativos que levam ou não em conta a existência da boa-fé do contribuinte no momento de verificar a higidez do procedimento e autuação fiscal. A observação das decisões, especialmente dos fundamentos jurídicos para considerar ou não a intenção dos fiscalizados de agir dentro da lei, permitirá estabelecer uma interação direta para compreender o fenômeno estudado e o porquê da postura da fiscalização, bem como a tendência ou não de manutenção dessa postura.

### **2.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS**

Quanto a abordagem dos procedimentos a pesquisa será bibliográfica e documental, pois serão analisadas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tomadas em casos reais.

### **2.4. COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES**

Serão objeto de pesquisas os precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferidos durante um período de 18 (dezoito) meses, entre dezembro

de 2016 e maio de 2018, para verificação da relevância ou não da boa-fé, de modo a identificar se a boa-fé, como princípio constitucional, possui aplicação no âmbito administrativo ou se é superada para dar espaço à voracidade arrecadatória.

### 3. BREVE HISTÓRICO SOBRE A ORIGEM DA BOA-FÉ

No presente capítulo pretende-se, de maneira objetiva e resumida, delimitar a origem da noção e do conceito da boa-fé, refletida no direito brasileiro. Não se tem o objetivo de esgotar a temática da origem da boa-fé ou da sua aplicação no direito comparado, tampouco conceituar ou buscar origens filosóficas-jurídicas para a interpretação do conceito, mas tão somente parametrizar a noção do que se constitui boa-fé no direito brasileiro, baseando assim a análise da aplicação prática do princípio no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É do direito romano que se extrai a noção de *fides* e *bona fides*, elementares para a compreensão do que mais tarde foi codificado na França e Alemanha, constituindo-se as bases para se traçar os contornos da noção de boa-fé incorporada ao direito brasileiro.

#### 3.1. BOA-FÉ NO DIREITO ROMANO

A regra de responsabilidade denominada *fides*, direcionada a conferir objetividade aos comportamentos individuais, garantindo previsibilidade e segurança nas relações humanas, nasceu no seio das civilizações clássicas, no denominado período do direito romano arcaico (DONNINI, 2018), período desde a fundação de Roma, em 750 a.C. até a Lei das XII Tábuas, de 450 a.C

Era a *fides* uma ideia central com nuances do pensamento político, jurídico e social romano (RUBINSTEIN, 2008, f. 588), que resultava da aplicação da autoconsciência. Esta, revela o homem tanto em si mesmo quanto na existência do ser alheio, confrontando-se as consciências e configurando-se o fenômeno da compreensão, ou a impossibilidade de se presumir a identidade ou a completa diferenciação entre duas pessoas.

O paradoxo de oferecer e esperar do outro um si próprio que não frustrar a expectativa de continuidade, de não contrariedade daquilo que se espera do outro, sobreposto ao fenômeno da compreensão, passou com o tempo a ser traduzido pela noção de *fides*. (RUBINSTEIN, 2008, f. 611).

A concretização do comportamento pressupondo a necessidade de manutenção da palavra dada e o respeito-adequação às condutas previstas em normas, jurídicas ou não, dizia respeito às relações entre o homem e a divindade, passando em seguida a abranger também relações entre os homens. (RUBINSTEIN, 2008, f. 611/612).

Assim, a *fides* era essencial para compreender o ordenamento jurídico romano, pois representava a expectativa de comportamento conforme a norma, seja ética, moral ou jurídica (RUBINSTEIN, 2008, f. 614).

Embora se trate da expectativa de comportamento, a *fides* não revela o conceito jurídico da boa-fé no direito romano, figura representada pela *bona fides*. (RUBINSTEIN, 2008, f. 615)

O desenvolvimento da *bona fides* representava a ampla margem dada ao julgador para a decisão no caso concreto, permitindo a ele condenar o demandado a fazer o que um homem honesto faria se estivesse em seu lugar. Decisão sem base legal, mas fundada em juízo de boa-fé:

Dessa forma, a *bona fides* pode ser compreendida como um princípio normativo de justiça contratual, que visaria a tutelar o equilíbrio contratual, garantindo a igualdade das posições dos contraentes, por meio da atuação judicial. Tratar-se-ia de um critério do grau de tolerabilidade da estrutura do equilíbrio da prestação como vontade das partes, um vetor de integração necessário ao conteúdo do contrato.

Nesse contexto, a *bona fides* caracterizar-se-ia como um dos fundamentos materiais e constitutivamente decisivos do Direito romano, no qual o *casuismo* tópico-jurisprudencial atuava analogicamente, por referência a valores fundamentais.

A *bona fides* era, em síntese, um critério normativo de comportamento, que modelou todo um complexo de relações obrigacionais romanas, fornecendo a possibilidade de valorá-las objetivamente, por meio da atuação judicial. (RUBINSTEIN, 2008, f. 617).

Utilizar-se da *bona fides* era uma escolha inafastável ao pretor, pois na maioria das vezes o formalismo tradicional inviabilizava a tutela jurídica das relações comerciais, de modo que a *bona fides* era resultado de trabalho criativo dos pretores com a finalidade de constituir uma nova noção jurídica, que serviria de base para um sistema processual apto a resolver relações jurídicas surgidas na realidade da expansão comercial romana. (RUBINSTEIN, 2008, f. 613). Na época, havia o dever de lealdade e

obediência de algumas pessoas em relação a outras em troca de segurança. (MELLO, 2008, p.4)

A sistemática processual romana contava com o *legis actionis* (período pré-clássico), *per formulas* (período clássico) e *cognitio extraordinaria* (pós-clássico). O primeiro, marcado pelo formalismo, tipicidade e oralidade; o segundo, pela fórmula escrita, menos formalista e maior atuação do magistrado; e, o terceiro, caracterizada pela divisão de instância, em que em regra a decisão não cabia a uma autoridade pública do estado, mas a um árbitro, cidadão particular, juiz. (MELLO, 2008, p.5)

No período romano clássico (aproximadamente 130 a.C – 230 d.C), quando vigia o sistema *per formulas*, surgiram os *iudicia bonae fidei*, ou *actiones bonae fidei*, em que a natureza das ações não era mais em função das coisas, mas, sim, das pessoas, apresentando pontos de contato com o princípio da boa-fé, porque ambos estão inseridos no campo das obrigações e entregues ao livre arbítrio do magistrado.

Em síntese, no direito romano o dever de agir de boa-fé não era estabelecido expressamente, mas estava permeado nos principais mandamentos, como no dever de viver honestamente, de não lesar terceiros e dar a cada um o que é seu. (MELLO, 2008. p. 6) Assim, a boa-fé romana consistia na efetiva intenção de não violar o sistema jurídico. (Rubinstein, 2008. p. 651).

Séculos mais tarde, a boa-fé subjetiva passou a normatização objetiva da boa-fé por meio da codificação no direito francês e alemão, que demonstram que a sua base é a *bona fides* vigente no direito romano. (RUBINSTEIN, 2008. p. 656-657).

### 3.2. BOA-FÉ NO DIREITO FRANCÊS

O salto histórico desde a noção de *bona fides* do direito romano até a contemporaneidade é marcado pela primeira codificação da boa-fé em 1804 no Código Civil francês, ou o Código de Napoleão como é conhecido, primeiro sistema fechado que passou a representar a fonte de onde emana todo o direito, fruto da abolição do sistema particularista feudal – e decorrência ideológica da revolução francesa –, em benefício de todos. (MELLO, 2008. p. 40).

Apesar da positivação da boa-fé, ela não se desenvolveu, pois a Escola da Exegese dominou o pensamento jurídico na França durante o século XIX, sob o enfoque de que o intérprete era mero escravo da Lei. (HENTZ, 2007).

A indiscutível autonomia da vontade vigente nas relações contratuais francesas manteve o princípio da boa-fé inoperante, devido ao fato de que a Exegese se recusava a utilizar cláusulas gerais, como era a previsão da boa-fé. (MELLO, 2008. p. 42).

Em diversos momentos do código napoleônico a boa-fé era referenciada: como nos artigos relacionados ao casamento putativo, ao possuidor de boa-fé, à acessão, ao dever de executar as convenções de boa-fé, ao pagamento feito e recebido de boa-fé, à boa-fé na dissolução da sociedade, à venda da coisa depositada pelo herdeiro do depositário, feita de boa-fé, aos terceiros de boa-fé na cessão do mandato, entre outras. (GONTIJO, 2009. p. 49).

Embora se fizesse remissão em vários momentos à boa-fé napoleônica, como destaca Antônio Menezes Cordeiro, a aplicação foi tímida e resumida à questão possessória, tornando o fracasso acentuado pela não-aplicação jurisprudencial. (CORDEIRO, 2001. p. 267)

Foi na segunda metade do Século XX que a boa-fé passou a ter maior aplicabilidade nos tribunais franceses, sendo então exigida do devedor e do credor na execução das obrigações e prerrogativas contratuais. (HENTZ, 2007).

No final do Século XX a doutrina francesa passou a questionar fortemente a interpretação exegética, época em que finalmente a boa-fé, na forma como codificada, passou a maior alcance. (MELLO, 2008. p. 41).

Na sequência de importância histórica ao direito contemporâneo, é crucial conferir a aplicação da boa-fé no direito alemão, objeto do tópico seguinte.

### 3.3. BOA-FÉ NO DIREITO ALEMÃO

O desenvolvimento de forma plena da boa-fé na história do direito se deu no direito civil alemão, com o advento do Código Civil, conhecido como BGB (*Bürgerliches Gesetzbuch*), em 1900. Tratava-se da união do pensamento doutrinário alemão, aliado



à jurisprudência dos tribunais, que marcou de forma permanente a presença da boa-fé no universo jurídico ocidental. (MELLO, 2008. p. 43)

De maneira distinta do direito francês, a codificação alemã da boa-fé decorreu da prática comercial, mantendo a dualidade da separação entre boa-fé possessória e boa-fé obrigacional. Fazendo referência a Judith Martins Costa, Elizabete Rosa de Mello afirma que é no

substrato cultural, dentro da prática dos tribunais comerciais no século XIX, que realmente se desenvolve a boa-fé germânica. A explicação para esse fato, conforme ensina JUDITH MARTINS-COSTA, está no concurso de três fatores. O primeiro deles é o “fato de o direito comercial, ao contrário do civil, ser muito mais fortemente ligado aos usos, à prática cotidiana de uma atividade específica, setorizada”. O segundo está no fato de o direito comercial representar um direito recente que vem das práticas oriundas do mercantilismo. O último decorre do fato de a intensa troca comercial ter demandado a criação de uma codificação própria, o que não pode prosperar na Alemanha “devido à falta de condições políticas mínimas para a unificação das regras jurídicas. (MELLO, 2008. p. 43).

A segunda codificação da boa-fé consagrou a subjetiva em termos éticos e a objetiva no âmbito contratual, esta representada pela expressão *Treud und Glauben* e aquela por *guter Glauben*. (GONTIJO, 2009, p. 49). Apesar da consagração, a repercussão da aplicação da previsão legal da boa-fé não foi imediata porque não era considerada uma cláusula geral de boa-fé, uma vez inserida num sistema fechado. (GONTIJO, 2009. p. 54)

No início se supunha uma atividade interpretativa sem a compreensão do fato, isolada, que impedia a aplicação irrestrita da cláusula geral da boa-fé, pois era preponderante a norma sobre qualquer constatação em segundo plano da existência ou não da boa-fé. Na forma como hoje é compreendida a cláusula de boa-fé do Código Civil alemão tem-se a superação do antigo pensamento de que se tratava de um mero reforço material ao direito obrigacional para assumir um valor autônomo. (MELLO, 2008 p. 47).

A reiterada aplicação da boa-fé nas soluções judiciais de controvérsias comerciais formando jurisprudência é que foi determinante para difundir o assunto, ultrapassando a limitação imposta por determinado ordenamento para se investigar as intenções dos legisladores. (GONTIJO, 2009. p. 54).

A adoção de cláusulas gerais como técnica permitiu flexibilidade e mobilidade ao sistema de direito privado, deixando-se de seguir estritamente a letra da lei para se fazer justiça, analisando situações particulares de cada caso posto.

Partindo-se dessa premissa pretende-se no tópico seguinte enunciar o tratamento da boa-fé no direito brasileiro para então verificar como se dá a sua aplicação no âmbito administrativo fiscal brasileiro.

#### 4. CONTORNOS GERAIS SOBRE A BOA-FÉ NO DIREITO BRASILEIRO

Com base nas noções originárias do direito romano, francês e alemão, pode-se dizer que pensar, se comportar e agir de boa-fé são posturas que recíproca e naturalmente os cidadãos tendem a manter e valorizar nas relações privadas, preservando o bem social, a igualdade e a convivência harmoniosa dos povos.

No entanto, a relação entre os cidadãos e o Estado brasileiro parte do mesmo pressuposto? No âmbito do direito privado há regramento claro no sentido de que a boa-fé é presumida e a má-fé deve ser comprovada, mas o mesmo se aplica no direito público – tributário especificamente?

O Código Civil dos Estados Unidos do Brasil promulgado em 1916 (Código de 1916 como é conhecido) fazia referência à boa-fé no artigo 1.443, quando tratava do seguro, impondo o dever de observância ao princípio, prevendo no artigo 1.444 que aquele que não fizesse afirmação verdadeira e completa, ou seja, omitindo circunstância que pudesse influir na aceitação da proposta, perderia o direito ao valor do seguro e pagaria o prêmio vencido, assim como o pagamento em dobro do prêmio caso o segurador que sabia já ter ocorrido o evento que se pretendia cobrir.

Clóvis Bevilacqua já comentava que o contrato de seguro era um contrato de boa-fé, assim como todos os outros contratos, ligado à confiança recíproca das partes contratantes, sob pena de anulação do contrato por indução a erro, pagamento em dobro do prêmio do seguro ou perda do valor do seguro:

Diz-se que o seguro é um contracto de bôa fé. Aliás todos os contractos devem ser de bôa fé. No seguro, porém, este requisito se exige com maior energia, porque é indispensável que as partes confiem nos dizeres uma da outra. Pela mesma razão, é posto em relevo, no seguro, o dever comum de dizer-se a verdade.

A sancção deste artigo é a annullação do contracto, por parte daquelle que fôr induzido em erro, e mais o que dispõe o artigo seguinte.

[...]

O art. anterior impõe ao segurado e ao segurador a obrigação de serem leaes e verdadeiros. O art. 1.444, porém, só estabelece pena para o segurado que peccar contra esse preceito, porque elle é que tem maiores possibilidades de fazel-o. (BEVILAQUA, 1926. p. 205-208)

Se a má fé fôr do segurador, o segurado poderá annullar o contracto; se fôr deste ultimo, o contracto será annuilado sem dispensa do pagamento do prêmio vencido.

Quanto á má fé do segurador, veja-se, ainda, o art. 1.446

[...]

O segurador, que procede como se prevê neste artigo, commette uma deshonestidade, que a lei pune civilmente, obrigando-o a pagar o dobro do prêmio estipulado. O contracto é nullo, por falta de objecto: o damno esperado já não é mais possível. Mas não bastaria impor ao segurador a restituição do prêmio recebido. O abuso commettido exige reacção mais forte.

Embora o Código Civil de 1916 tratasse da boa-fé subjetiva em outros 31 (trinta e um) artigos (MELLO, 2008. p. 50), cuja reprodução não é pertinente no presente trabalho porque se busca apenas verificar a presença no ordenamento nacional, como acima retratada, foi no Código Civil de 2002 que a boa-fé tomou contornos de objetividade.

Miguel Reale comenta o fato de a boa-fé ultrapassar um ideal ético abstrato e se concretizar como uma norma diretriz para a experiência jurídica:

boa-fé não constitui um imperativo ético abstrato, mas sim uma norma que condiciona e legitima toda a experiência jurídica, desde a interpretação dos mandamentos legais e das cláusulas contratuais até as suas últimas conseqüências.

Daí a necessidade de ser ela analisada como *conditio sine qua non* da realização da justiça ao longo da aplicação dos dispositivos emanados das fontes do direito, legislativa, consuetudinária, jurisdicional e negocial (REALE, 2017)

O sentido jurídico da boa-fé para Francesco Carnelutti é a conformidade da vontade ao direito, justificando assim que é necessário evitar que constitua uma convicção de direito devida a uma vontade deficiente, quando é equiparada a má-fé. (CARNELUTTI, 1999. p. 432).

Deve-se considerar que os critérios que informam o que deve ser compreendido como conduta de retidão em cada norma depende de particularidades de cada momento histórico e característico de cada sociedade, incumbindo ao julgador (pretor ou juiz) examinar a adequação das condutas efetivas das partes de uma relação jurídica para determinar respeito aos parâmetros comportamentais esperados. (RUBINSTEIN, 2008. p. 657-658).

Admitindo-se a boa-fé como norma de criação de deveres e restrição de direitos ela se aproxima do princípio da *bona fides*, razão pela qual essa deve ser considerada a origem da norma brasileira da boa-fé. São fortes traços em comum entre a boa-fé brasileira e a *bona fides*, como servir de critério de orientação para interpretação de

contratos e limitar o exercício de direitos subjetivos em contraposição ao princípio da autonomia das partes. (RUBINSTEIN, 2008. p. 657-658).

A *bona fides* foi criada como norma objetiva, passando mais tarde a comportar acepção subjetiva em função da diluição conceitual, mas sempre foi uma regra de conduta e não um estado psicológico do sujeito, de modo que não se deve confundir com outras locuções jurídicas como a equidade, ética e moral. (RUBINSTEIN, 2008. p.658)

É o que se extrai do texto do Código quando prevê expressamente a obrigação de se conservar a boa-fé nas relações civis, por exemplo, nos artigos 113, 187 e 422 do Código Civil de 2002:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

Flávio Tartuce afirma que os citados artigos do Código Civil apresentam três funções importantes para a boa-fé, de interpretação do negócio jurídico, de controle e de integração, que deve constar em todas as fases dos negócios jurídicos em geral:

o novo Código Civil, em três dos seus dispositivos, apresenta funções importantes para a boa-fé objetiva. A primeira é a função de interpretação do negócio jurídico, conforme consta do art. 113 do atual Código Civil, outrora já mencionado. A segunda é a denominada função de controle, conforme art. 187 do novo Código Civil, segundo o qual aquele que contraria a boa-fé objetiva comete abuso de direito. A terceira função é a função de integração do contrato, conforme art. 422 do novo Código Civil. Apesar desse dispositivo legal prever que a boa-fé deve integrar todas as fases contratuais, entendemos que, na verdade, ela deve constar em todas as fases dos negócios jurídicos em geral. (TARTUCE, 2017)

Antes ainda da previsão no Código Civil de 2002, mas já sob a égide da Constituição Democrática de 1988, o equilíbrio e a igualdade material como demonstrações do dever de agir de boa-fé foram expressos na legislação infraconstitucional do Código de Defesa do Consumidor, artigos 4º, inciso III, e 51, inciso IV:

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

III - harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores;

Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que: [...]

IV - estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a equidade; Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

A respeito da boa-fé nas relações de consumo, Cláudia Lima Marques faz referência a uma exigência geral e recíproca do cidadão, uma atuação “refletida”, ou seja, pensando no próximo, no parceiro contratual, respeitando os interesses dele, as expectativas legítimas, os direitos dele, com lealdade, sem abuso, sem obstrução, sem causar desvantagem, sem lesar (MARQUES, 2002. p. 182-182).

Importante dizer que no Brasil a noção geral de boa-fé também foi difundida no direito processual, passando a exigir dos sujeitos do processo, com veemência e rigor, comportamento centrado na lealdade, honestidade, retidão, probidade, bem como vedação expressa do comportamento abusivo processual, primando-se pela verdade e punindo-se a mentira. (DONNINI, 2016). Nesse sentido, vale o destaque no sentido de que no procedimento administrativo que tenha a finalidade de exercer o controle de legalidade do ato deve obedecer ao ordenamento processual civil, naquilo que a norma procedimental administrativa especificamente não tratar, nos termos do previsto no artigo. 15 do Código de Processo Civil:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

A base constitucional do princípio implícito (mesmo grau de positividade do exposto, podendo por vezes ter mais força do que princípios expressos (BORGES, 1997. p. 207) da boa-fé é extraído do texto constitucional atual que menciona que a

sociedade constituída no Estado Democrático de Direito está fundada na harmonia social (preâmbulo), baseada na dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III, CF) e prevalência dos direitos fundamentais, com objetivo de constituir uma sociedade justa, livre /e solidária (artigo 3º, I, CF), promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade, sexo e quaisquer outras formas de discriminação (artigo 3º, IV, CF).

Nesse mesmo sentido, as relações internacionais devem ser pautadas na igualdade entre os estados (artigo 4º, V, CF), defesa da paz (artigo 4º, VI, CF), solução pacífica de conflitos (artigo 4º, VII, CF) e cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (art. 4º, IX, CF).

Os valores éticos e democráticos expressos na constituição federal, como harmonia, fraternidade, igualdade, pacificidade e cooperação entre os cidadãos e nas relações externas do Estado, demonstram como a boa-fé está implícita no texto constitucional.

Assim é que se defende que o princípio da boa-fé não é limitado às relações jurídicas obrigacionais, mas um princípio geral do direito, aplicável ao direito das coisas, no processo civil e também no direito público. (KARL, 1958. p. 148).

O fundamento constitucional do princípio geral da boa-fé foi consolidado pelo Conselho da Justiça Federal do Brasil (cujas decisões possuem caráter vinculante no âmbito da justiça federal de primeiro e segundo grau) quando editou o enunciado n.º. 414 especificamente sobre o fato de se fundar na constituição a cláusula geral de boa-fé, aplicável a todos os ramos do direito e intimamente relacionada à proteção da confiança e ao princípio da segurança jurídica:

A cláusula geral do art. 187 do Código Civil tem fundamento constitucional nos princípios da solidariedade, devido processo legal e proteção da confiança, e aplica-se a todos os ramos do direito.

No âmbito tributário não deve haver resistência para aplicação do princípio da boa-fé, uma vez que uma das funções a ser desempenhada pelos princípios gerais é a de ser informadora do ordenamento jurídico, no processo de construção e aplicação, e é o princípio da boa-fé capaz de balizar soluções para questões primárias de direito tributário. (MELLO, 2008. p. 14).



Afinal, é vedado a Lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado:

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.

Quando as normas positivadas forem insuficientes (falta de fundamento legal explícito), para dotar o direito de sentido que explique o que é justo, os princípios passam a exercer força de império de prescrição similar à das normas e regras do direito, possibilitando ao julgador a integralização capaz de dotar o direito de sentido que explique o que é justo. (MELLO, 2008. p.15).

Assim, embora a boa-fé também não esteja expressamente prevista no Código Tributário Nacional e haja uma forte tendência (principalmente por parte da fiscalização) no sentido de se considerar impossível o ingresso em questões subjetivas, como a existência ou não de boa-fé do contribuinte que deixa de cumprir determinada obrigação tributária, a discussão sobre o assunto é presente.

Ainda que não seja de modo expresse, a boa-fé está inserida na determinação legal de que a lei tributária que define infração ou comina penalidades deve ser interpretada em favor dos contribuintes:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:  
I - à capitulação legal do fato;  
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;  
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;  
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A boa-fé instituída pelo art. 112 do Código Tributário Nacional é comum, de modo que a fiscalização pode desconsiderá-la caso possua prova contrária, sem dispensar a essencial formação de contraditório e ampla defesa. (HARET, 2014).

Elisabete Rosa de Mello utiliza-se da doutrina de Teresa Negreiros para demonstrar a função do princípio da boa-fé como limitador do exercício discricionário dos atos administrativos (MELLO, 2008. p.15):

Além das funções informadora do ordenamento jurídico e integradora, TERESA NEGREIROS identifica como outra função para o princípio da boa-fé a de limitar o exercício discricionário dos atos administrativos. Esta encontra extensa aplicação no campo do direito tributário, em especial ao minimizar eventuais arbitrariedades cometidas em fiscalizações tributárias.

[...]

o princípio da boa-fé é visto por alguns autores como uma influência do direito público sobre o direito privado. Em certos sistemas jurídicos à falta de desenvolvimento doutrinário da teoria do abuso de direito, a boa-fé passa a servir como uma ponte para a transposição das restrições formuladas no campo do direito administrativo, relativas ao controle da discricionariedade dos atos praticados pelo Poder Público, para o campo do direito contratual privado. (BEATSON; FRIEDMANN, 1997, citados por NEGREIROS, 2002. p. 142).

Humberto Ávila doutrina que quando “um ato administrativo cria uma expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da boa-fé objetiva” (ÁVILA, 2002. p.42) e destaca que para a aplicação do princípio da boa-fé devem concorrer seis requisitos: relação entre administração e administrado; relação concreta envolvendo repetição de comportamentos, continuada, uniforme e racional; relação de confiança entre as partes e terceiros; relação de causalidade entre a confiança do Poder Público e os atos por ele praticados; situação de conflito entre comportamento anterior e atual do Poder Público; e, continuidade da relação. (ÁVILA, 2002. p. 105).

Luciano Amaro expressa que o princípio da proteção da boa-fé é aplicável em inúmeras situações e é protegida pelo parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, que assim prevê:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ricardo Lobo Torres afirma que a boa-fé, ao lado dos princípios da igualdade, legalidade, do Estado social de direito, da democracia, da liberdade de iniciativa e da

propriedade privada, da capacidade contributiva exercem papel de considerável influência no Direito Tributário. (TORRES, 2001. p. 134).

O princípio da boa-fé está intimamente relacionado à preservação da confiança e segurança jurídica, tornando impositivo por exemplo a publicidade da atividade pública de modo a orientar a conduta das pessoas e, em caso de mudança de entendimento, permitir que o administrado possa acompanhá-la, sem surpresas (OLIVEIRA, 2016. p. 104).

A “boa-fé objetiva deve pautar as condutas estatais” (OLIVEIRA, 2016 p. 204), obrigando a administração a publicar atos em consonância com o que se espera de uma administração vinculada à moralidade. (OLIVEIRA, 2016 p. 204).

É assim que, a partir do direito romano, com origem no direito francês e essência do direito alemão, o direito brasileiro incontestavelmente é dotado há muito (código civil de 1916, de 2002, Código Tributário Nacional) de uma cláusula geral de boa-fé, concretizada por meio da Constituição Democrática de Direito de 1988 em princípio implícito, de aplicação em todas as ramificações do direito, seja em relações privadas ou que envolvam a administração pública, aqui inserido o direito tributário, objeto do presente estudo.

A presunção de boa-fé, frise-se, é geral, de modo que se trata de prerrogativa de todos os envolvidos em qualquer relação jurídica, o que significar dizer que tanto a administração como administrado devem observar e respeitar a boa-fé.

Partindo-se desse pressuposto, passa-se a seguir a breve exposição sobre a função e estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e, na sequência, à análise dos mais recentes precedentes da maior autoridade fiscal brasileira que de alguma maneira fizeram referência à boa-fé.

## 5. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é órgão colegiado, paritário, integrante do Ministério da Fazenda. Tem a função de julgar recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância administrativa e de natureza especial sobre aplicação da legislação referente aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>.

É integrado por seções compostas de quatro câmaras, que podem por sua vez ser divididas em duas turmas com oito conselheiros, sendo quatro representantes da fazenda e quatro dos contribuintes<sup>2</sup>.

Existem também câmaras extraordinárias<sup>3</sup> no âmbito das seções de julgamento, de caráter temporário, integrada por quatro suplentes, dois da fazenda e dois dos contribuintes, responsáveis pela apreciação de recursos voluntários relativos à exigência de crédito tributário não superior a 60 (sessenta) salários-mínimos e processos relativos à exclusão do simples nacional, isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos e exclusivamente isenção de imposto de renda pessoa física para portadores de moléstia grave<sup>4</sup>.

Não é demais rememorar que, antes de o recurso voluntário (do contribuinte) ou de ofício (da fazenda) ser remetido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja estrutura foi resumidamente exposta acima, o contencioso administrativo foi

---

<sup>1</sup> Portaria MF nº. 343/2015 – regimento interno – disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf> - acesso em 05.05.2018.

<sup>2</sup> Art. 21. As Seções são compostas, cada uma, por 4 (quatro) Câmaras.

Art. 22. As Câmaras poderão ser divididas em até 2 (duas) Turmas de julgamento.

Art. 23. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.

<sup>3</sup> Art. 23-A. Ficam criadas, no âmbito das seções de julgamento, turmas extraordinárias, de caráter temporário, integradas por 4 (quatro) conselheiros suplentes, sendo 2 (dois) representantes da Fazenda Nacional e 2 (dois) representantes dos Contribuintes.

Parágrafo único. A atuação de conselheiros suplentes em turmas extraordinárias dar-se-á sem prejuízo das demais competências regimentais a eles atribuídas.

<sup>4</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

instaurado pelo contribuinte, quando impugnou em primeira instância administrativa a exigência tributária da fiscalização. A exigência, por sua vez, foi formalizada por meio de notificação de lançamento, precedida da lavratura de auto de infração decorrente do procedimento fiscal, nos termos do regramento previsto no Decreto n.º. 70.235/1972<sup>5</sup>, que rege o processo administrativo fiscal.

Apesar de polêmicas, como a aplicação do controvertido voto de qualidade previsto no §9<sup>o6</sup> do art. 25 do Decreto n.º. 70.235/1972 (situação em que o voto que desempata a votação do colegiado é de representante da administração) em detrimento do favorecimento ao contribuinte conforme previsto no art. 112<sup>7</sup> do Código Tributário Nacional, fato é que o CARF é órgão especializado no julgamento de controvérsias tributárias em segunda instância, razão pela qual a forma como se posiciona deve ser observada detidamente pelos aplicadores do direito e contribuintes (aqui incluída toda a população) que podem ser eventualmente submetidos ao seu julgamento.

O princípio da boa-fé, como exposto nos tópicos iniciais do presente trabalho, deve pautar a atuação do contribuinte e também da administração tributária, mas o questionamento que se pretende provocar é a forma como a boa-fé tem sido – se é que tem - observada, sopesada, analisada, nos julgamentos da maior autoridade administrativa brasileira sobre questões tributárias.

---

<sup>5</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:[...]

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente [...]

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>6</sup> § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

<sup>7</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

## **6. ANÁLISE DOS PRECEDENTES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PROFERIDOS NOS ÚTIMOS 18 (DEZOITO) MESES E QUE TRATARAM DA BOA-FÉ**

A pesquisa foi realizada por meio do sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, utilizando-se exclusivamente o termo *boa-fé* especificamente em acórdãos e ementas publicadas durante o período de dezembro de 2016 a maio de 2018 (18 meses).

O resultado é concentrado em 3 (três) páginas e 22 (vinte e dois) acórdãos, que serão enumerados e resumidos abaixo com considerações especificamente sobre a abordagem dispensada à *boa-fé*, ainda que não seja esse o ponto central e único das controvérsias.

1. Processo nº. 10314.002258.2001-50 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 22 de novembro de 2016, relatora Thais de Laurentiis Galkowicz – recurso voluntário provido)

A controvérsia sob análise da Terceira Seção de Julgamento estava centrada na multa regulamentar cuja responsabilidade foi atribuída pela fiscalização ao contribuinte porque figurava como proprietário de veículo importado irregularmente por empresa importadora.

O então vigente inciso I do art. 365 do Regulamento do IPI de 1982, correspondente ao atual inciso I do art. 572 do Decreto nº. 7.212/2010 prevê a responsabilidade daqueles que consumirem produto introduzido por meio de importação irregular.

O entendimento do colegiado, pautado em precedentes do Conselho de Contribuintes, é de que nesses casos cabe à fiscalização demonstrar que o contribuinte teve participação na importação irregular, ou seja, de que foi rompida a presunção de se tratar de terceiro de *boa-fé*, hipótese não demonstrada nos autos, razão pela qual o recurso voluntário do contribuinte foi provido.

Nota-se que a boa-fé do contribuinte, presumida em seu favor e sobre a qual a fiscalização tributária não conseguiu fazer recair qualquer suspeita, foi determinante para a solução controversa. Conforme o entendimento, o rompimento da presunção da boa-fé somente ocorreria caso se demonstrasse a má-fé do contribuinte, ônus do qual não desincumbiu a fiscalização.

Marcante no presente julgado é que o simples enquadramento do fato à norma (legalidade estrita) resultaria em flagrante injustiça, vez que o contribuinte não teve qualquer participação e desconhecia a importação irregular do veículo.

A relativização da estrita legalidade para investigação da boa-fé do contribuinte foi determinante na distribuição da justiça tributária e, portanto, opção acertada do órgão colegiado.

2. Processo nº. 16561.000082.2006-71 (Câmara Superior de Recursos Fiscais – j. em 03 de abril de 2017, relator André Mendes de Moura – recurso especial do contribuinte desprovido)

A discussão restringia-se a boa-fé como elemento capaz de exonerar o contribuinte da responsabilidade pela multa isolada, aplicada em função do descumprimento de obrigações acessórias.

Por se tratar de fato que possui enquadramento expresso, em obediência à legalidade estrita, a câmara se posicionou no sentido de que não cabe qualquer análise de questões subjetivas como boa-fé, além de expressar que a multa tutela coibir conduta específica, enquanto o tributo tutela a arrecadação de recursos públicos visando financiar a atividade estatal.

Quanto ao fundamento de que a multa e o tributo tutelam direitos diferentes, não se extrai do julgado a relevância do fundamento como justificativa para afastar qualquer pretensão de análise subjetiva.

No tocante ao fato de haver enquadramento expresso da conduta, a decisão contraria precedentes do próprio CARF, como aquele citado no item 1 retro, em que a estrita legalidade foi relativizada para se investigar a boa-fé do contribuinte, que foi exonerado da obrigação tributária que lhe havia sido imputada pela fiscalização.



Embora proferida em sede de recurso especial e pela Câmara Superior do CARF, a decisão é inconsistente e contrária ao princípio da boa-fé.

3. Processo nº. 10314.000308.2002-45 (Câmara Superior de Recursos Fiscais – j. em 09 de agosto de 2016, redator designado Júlio César Alves Ramos – recurso especial do procurador provido)

A questão posta em discussão pela procuradoria da fazenda dizia respeito ao ônus de provar operações com empresa declarada inapta por ser inexistente de fato, também à suficiência de registros contábeis para fins de comprovação de regularidade das operações.

A conclusão a que chegou o colegiado foi de que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a materialidade da operação, ou seja, a efetiva circulação e entrega de mercadorias, ainda que formalmente tenha escriturado as operações, por meio da contabilidade.

A decisão parece ultrapassar limites da razoabilidade quando destaca que foram mais de 2.500 páginas de documentos, especialmente registros contábeis, mas que são imprestáveis para sequer servirem de indício de regularidade das operações.

Os registros contábeis convergem com normas internacionais de contabilidade (IFRS), são elaborados e firmados por profissionais de altíssima capacitação profissional, compromisso ético e que presumidamente retratam a realidade fática das operações. O afastamento desses registros como meio probatório hábil e idôneo somente poderia ocorrer caso se justificasse os motivos pelos quais foi rompida a presunção de veracidade das escriturações, fato que não ocorreu.

A administração tributária não buscou minimamente qualquer investigação acerca da boa-fé do contribuinte no caso concreto, limitando-se a dizer que deveria ele ter comprovado a circulação da mercadoria, fato que reforça a ilegalidade da decisão.

4. Processo nº. 16327.721362.2012-37 (Segunda Seção de Julgamento – j. em 07 de junho de 2017, relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Embargos de declaração da fazenda nacional conhecidos e rejeitados)

A controvérsia processual dizia respeito à data inicial para a contagem do prazo para a interposição de recurso no sistema eletrônico, que influenciaria diretamente na tempestividade da irresignação.

Como o sistema indicava duas datas de ciência do contribuinte acerca da decisão administrativa e levando em conta que a confiabilidade do sistema eletrônico é essencial à preservação da boa-fé e da confiança, a tempestividade do recurso foi reconhecida, de modo a não prejudicar o contribuinte.

A preservação da boa-fé e da confiança como indicada no julgado não é exatamente o objeto da presente pesquisa, embora demonstre claramente o quanto a boa-fé está interligada com o princípio da segurança jurídica e não-surpresa.

5. Processo n°. 10907.720107.2011-89 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 27 de junho de 2017, redator designado Paulo Roberto Duarte Moreira – recurso voluntário do contribuinte provido)

O termo boa-fé foi consignado no Acórdão quando se fez referência a Mandado de Segurança impetrado por terceiro, mas a questão central objeto de análise foi a decadência do direito da fiscalizar de constituir o crédito tributário e a multa por meio de lançamento de ofício do contribuinte que impugnava os lançamentos, exclusivamente para evitar a decadência, já que terceiro de boa-fé havia impetrado mandado de segurança para a liberação do bem importado irregularmente.

O precedente é imprestável para análise da relevância da boa-fé do contribuinte para a administração tributária, mas para que não haja comprometimento da pesquisa o presente precedente é mantido entre os demais, seguindo-se a numeração de acordo com a pesquisa realizada no sítio eletrônico do CARF.

6. Processo n°. 12689.001549.2007-93 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 29 de agosto de 2017, relatora Maysa de Sá Pinttondo Deligne – recurso voluntário do contribuinte desprovido)

O objeto central da discussão resolvida pelo colegiado dizia respeito à possibilidade de se considerar a boa-fé do contribuinte para afastamento da aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) incidente pela falta de pagamento de tributo lançado de ofício. Em função da conduta estar descrita na norma, amoldando-se à ela diretamente, o órgão consignou que não cabe qualquer investigação de questões subjetivas.

Mais uma vez a administração pauta sua decisão na estrita legalidade e afirma que o fato se amolda à previsão específica da lei, inexistindo qualquer previsão normativa de redução ou afastamento da multa.

Fundamento extremamente curioso do presente julgado é a afirmação que se extrai do voto condutor, no sentido de que a intenção do contribuinte somente pode ser levada em conta na majoração da multa (quando a conduta for dolosa), mas não para minorá-la, em aplicação do §1º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96.

A voracidade arrecadatória é evidente.

7. Processo nº. 11128.006346.2007-86 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 26 de setembro de 2017, relatora Maria Aparecida Martins de Paula – recurso de ofício não conhecido e voluntário desprovido)

Assim como no julgado anterior (item 6), o recurso voluntário do contribuinte foi desprovido sob o fundamento de que a conduta se amoldou à hipótese legal, de modo que descabe à fiscalização investigar eventual boa-fé do contribuinte, que não influencia na aplicação da multa aplicada pela falta de pagamento do tributo lançado de ofício.

O entendimento que se repete em vários julgados do CARF demonstra a maneira como a administração tributária deixa de observar a boa-fé do contribuinte nos casos de falta de pagamento e lançamento de ofício.

8. Processo nº. 11128.008073.2008-95 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 26 de setembro de 2017, relatora Maria Aparecida Martins de Paula – recurso voluntário provido parcialmente)

Assim como nos julgados anteriores (itens 6 e 7), o recurso voluntário do contribuinte foi desprovido sob o fundamento de que a conduta se amoldou à hipótese legal, de modo que descabe à fiscalização investigar eventual boa-fé, que não influencia na aplicação da multa aplicada pela falta de pagamento do tributo lançado de ofício, declaração inexata ou descrição incorreta na declaração.

O julgado trata de questão de classificação de mercadorias e das multas aplicadas por consequência da classificação incorreta, mas o termo boa-fé somente é mencionado no Acórdão no trecho específico em que trata da multa de ofício.

Mais uma vez, tem-se a aplicação da estrita legalidade, sem qualquer consideração da situação particular do contribuinte.

9. Processo n°. 10830.007530.2001-59 (Câmara Superior de Recursos Fiscais - j. em 17 de outubro de 2017, relatora Tatiana Midori Migiyama - recurso especial desprovido)

A temática da boa-fé não foi objeto de análise direta por ocasião do julgamento do recurso especial do contribuinte, servindo apenas de ressalva ao raciocínio de que o contribuinte adquirente que se utiliza de crédito de IPI destacado em nota fiscal em desacordo com o limite permitido legalmente incorre em infração, pela falta de recolhimento do tributo devido, ainda que o remetente tenha de boa-fé debitado e recolhido o valor integral da nota, pois não há legitimidade do crédito.

O julgamento é exemplo da ausência de qualquer presunção de boa-fé do contribuinte por parte da administração, pois mesmo considerando que ele foi induzido pelo vendedor, e que este efetivamente recolheu aos cofres públicos tributo a maior, não foi reconhecido o direito do crédito.

10. Processo n°. 15943.000105.2009-32 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 29 de janeiro de 2018 - relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira - recurso voluntário provido)

A solução da controvérsia administrativa foi alinhada ao precedente judicial do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos e ao posicionamento também reiterado do CARF, ambos no sentido de que se mantém o direito de crédito de ICMS do contribuinte de boa-fé que adquiriu mercadorias, demonstrou o pagamento do preço e o recebimento da mercadoria, ainda que a nota fiscal respectiva venha a ser declarada inidônea

O julgamento demonstra que o tribunal administrativo tende a seguir entendimento jurisprudencial sobre questões que já foram controvertidas no âmbito interno, oferecendo um ganho muito grande ao contribuinte no tocante à segurança jurídica, correlato ao princípio da boa-fé.

11. Processo nº. 13855004138201059 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 1º de fevereiro de 2018 – relator Robson José Bayerl – recurso voluntário da empresa desprovido e da pessoa física provido).

Entre questões processuais como a necessidade de perícia e apresentação de prova documental suficiente, a controvérsia no mérito tratava do Imposto sobre Produtos Importados e a boa-fé do adquirente, ainda que a empresa vendedora tenha sido declarada inidônea.

O entendimento manifestado no precedente acompanha o julgado anterior (item 10), no mesmo sentido de que se o adquirente comprova o recebimento das mercadorias e o pagamento do preço, não há rompimento da presunção da boa-fé. Como no caso analisado o contribuinte não se desonerou dessa obrigação, considerou-se rompida a presunção de boa-fé, indeferindo-se o recurso do contribuinte.

A situação mostra que a presunção da boa-fé não é absoluta e há inversão do ônus da prova nos casos em que é declarada inaptidão da vendedora dos produtos e emitente das notas fiscais que deram fundamento ao aproveitamento do crédito de

12. Processo nº. 11817.000164.2008-14 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 1º de fevereiro de 2018 – relator Diego Diniz Ribeiro – redatora designada Maria Aparecida Martins de Paula - recurso voluntário desprovido).

A controvérsia dizia respeito à classificação de mercadoria importada de acordo com as subposições da Nomenclatura Comum do Mercosul.

Embora a consulta ao termo boa-fé tenha o presente precedente como resultado, a questão somente foi analisada pela administração para manutenção, como em inúmeros casos, da multa de ofício, que segundo a administração independe de qualquer investigação acerca da boa-fé do contribuinte, bastando a falta de recolhimento do imposto.

Até aqui nenhuma novidade no julgamento, haja vista os outros precedentes já citados. O que chama a atenção, no entanto, é o fundamento utilizado pelo contribuinte para pedir a exoneração da multa e da obrigação tributária que lhe foi imposta pela fiscalização.

O contribuinte requereu a vinculação da administração à consulta formulada por terceiro em situação análoga, que serviu de base para a classificação fiscal como apresentada à fiscalização.

Contudo, o recurso foi desprovido sob o fundamento de que a solução de consulta à qual pretendia o contribuinte que a fiscalização se vinculasse, embora se tratasse de situação análoga, somente produzia efeitos entre as partes. O julgado ainda reconhece que a receita federal editou instrução normativa prevendo que as soluções de consulta têm efeitos para todos, no entanto, não seria aplicável ao caso concreto porque a solução de consulta invocada foi proferida antes da entrada em vigor dessa instrução normativa.

Além da estrita legalidade que ressaí da decisão da administração, em confronto com precedentes do próprio CARF já citados, a decisão resulta em flagrante ofensa à segurança jurídica e ao princípio da eficiência na aplicação do direito público, ofendendo a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, especialmente diante das inclusões trazidas pela recente Lei 13.655/2018.

13. Processo nº. 15943.000101.2009-54 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam – recurso voluntário provido parcialmente)

Assim como no precedente nº. 10 acima relatado, no presente houve solução alinhada ao precedente judicial vinculativo do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos (REsp. nº. 1.148.444/MG) e ao posicionamento também reiterado do CARF, ambos no sentido de que se mantém o direito de crédito de ICMS do contribuinte de boa-fé que adquiriu mercadorias, demonstrou o pagamento do preço e o recebimento da mercadoria, ainda que a nota fiscal respectiva venha a ser declarada inidônea

O julgamento confirma que atualmente o tribunal administrativo tende a seguir entendimento jurisprudencial sobre questões que já foram controvertidas no âmbito interno.

O mesmo posicionamento ainda foi repetido em outros seis julgados sob a mesma relatoria e órgão colegiado, abaixo referenciados para fins de manutenção da ordem dos resultados da pesquisa.

14. Processo nº. 15943.000102.2009-07 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam – recurso voluntário provido parcialmente).

15. Processo nº. 15943.000103.2009-43 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam - recurso voluntário provido parcialmente).

16. Processo nº. 15943.000104.2009-98 (Terceira Seção de Julgamento – j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam - recurso voluntário provido parcialmente).

17. Processo nº. 15943.000106.2009-87 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam – recurso voluntário provido parcialmente).

18. Processo nº. 15943.000107.2009-21 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator Rosaldo Trevisam – recurso voluntário provido parcialmente)

19. Processo nº. 15943-000108.2009-76 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 29 de janeiro de 2018 – relator rel. Rosaldo Trevisam – recurso voluntário provido parcialmente).

20. Processo nº. 10314.004101.2007-54 (Terceira Seção de Julgamento - j. em 20 de março de 2018 - relator Waldir Navarro Bezerra – recurso de ofício não conhecido e recurso voluntário desprovido).

A controvérsia dizia respeito à classificação fiscal de mercadorias importadas como multifuncionais (no entendimento da fiscalização) ou digitalizadores de imagem e impressoras (segundo o contribuinte). Pela suposta classificação equivocada, a fiscalização exigiu o imposto de importação, multa regulamentar e multa de ofício, em síntese.

O contribuinte invocou a boa-fé para se eximir da multa de ofício e requereu que houvesse exoneração da multa também porque declaração inexata é diferente de classificação errônea.

A administração tributária afastou a alegação sob o fundamento de que é suficiente para a aplicação da multa a falta de pagamento do tributo, independentemente de qualquer investigação sobre a boa-fé, uma vez que não se exige atitude dolosa do contribuinte para configurar a infração e enquadramento da conduta à norma.

Quanto à inexatidão da declaração ser diferente de classificação errônea a administração afirmou que o ato declaratório que registrava entendimento favorável ao



contribuinte havia sido revogado antes da ocorrência do fato gerador, hipótese que a impedia de aplicar entendimento favorável a ele.

A manutenção da estrita legalidade não é novidade nos julgados do CARF, como já se verificou na presente pesquisa, de modo que a presente decisão apenas ratifica o claro entendimento da administração tributária.

Observa-se que no presente julgado a questão arguida pelo contribuinte quanto à classificação errônea de mercadoria foi simplesmente afastada porque um ato declaratório que continha aquele fundamento havia sido revogado, sem qualquer exercício da administração no sentido de compreender a alegação e fundamentadamente afastá-la, caso mantivesse o mesmo entendimento manifestado em ato declaratório posterior.

Pode-se dizer que a decisão não é motivada quanto a esse fundamento, nulidade que permite o controle judicial do ato administrativo, caso haja provocação por parte do contribuinte.

21. Processo n°. 10580.729052.2010-11 (Segunda Seção de Julgamento - j. em 7 de março de 2018 –relator João Maurício Vital – recurso voluntário desprovido).

22. Processo n°. 10580729062.2010-57 (Segunda Seção de Julgamento - j. em 3 de abril de 2018 – relator João Maurício Vital – recurso voluntário provido).

Nos dois precedentes a pretensão do contribuinte de aplicação da boa-fé para fosse desonerado da multa pela incorreção das informações transmitidas por meio das GFIP's foi afastada sob o fundamento de que a imposição legal visa compelir justamente o administrado a prestar as informações exigidas de forma tempestiva e correta, de modo que não cabe à administração qualquer investigação acerca de eventual boa-fé do contribuinte, mantendo-se o entendimento de que ao caso concreto também se aplica o reiterado posicionamento de que não há motivos para se afastar da estrita legalidade.

As decisões são acertadas e razoáveis, desde que a multa não seja cumulada com outras de mesmo caráter, tampouco alcance patamares superiores aos da obrigação tributária principal.

#### 6.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O RESULTADO DA PESQUISA

Considerando que a pesquisa retornou com 22 (vinte e dois) julgados e 1 (um) deles não serve de referência por não corresponder ao tema do presente estudo, tem-se que em 18 (dezoito) meses foram julgados 21 (vinte e um) processos em que a temática da boa-fé foi objeto de discussão (ainda que não exclusivamente), nas mais variadas decisões proferidas pelas Segunda (2 casos) e Terceira (16 casos) Seções, assim como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (3 casos).

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais tramitam recursos especiais e nos três casos sob julgamento é possível extrair que a boa-fé do contribuinte não é presumida, nem mesmo quando o contribuinte se utiliza de crédito de IPI destacado em nota fiscal em desacordo com o limite permitido, ainda que de boa-fé o remetente tenha debitado e recolhido o valor integral da nota (pois segundo a administração é ilegítimo o crédito), assim como não é possível a investigação em caso de multa pela falta de recolhimento de imposto ou cumprimento de obrigação acessória. Também não se presume a boa-fé quando se exige que o contribuinte comprove efetiva circulação de mercadoria e pagamento do preço.

Na Segunda Seção, um dos casos observados trata de tentativa da administração de reconhecimento da intempestividade de defesa protocolada pelo contribuinte que, induzido pelo sistema eletrônico da própria administração, portanto de boa-fé, teria em tese perdido o prazo para fazê-lo. Acertadamente, reconheceu-se a boa-fé do contribuinte e a tempestividade da manifestação (Acórdão número 4 acima citado). Um segundo caso (Acórdão número 21) demonstra a tentativa do contribuinte de beneficiar-se da própria torpeza, uma vez que deixou de observar as normas aplicáveis ao caso para, após o início da fiscalização, providenciar a retificação do respectivo registro fiscal (GFIP). No último, reiterou-se que o erro formal ou a boa-fé do

contribuinte não elidem a obrigação de declaração correta e tempestiva (Acórdão número 22).

O maior número de julgados que de alguma forma abordaram a questão da boa-fé está concentrado na Terceira Seção, fato que não significa dizer que a análise ou investigação tenha se dado de maneira mais aprofundada.

Pelo contrário, embora haja certa investigação/sopesamento da boa-fé, ainda é tímida no âmbito administrativo, como bem representam os acórdãos da Terceira Seção.

Resultaram da pesquisa 16 (dezesesseis) acórdãos com referência à boa-fé, na maioria deles há presunção de boa-fé do contribuinte que utiliza direito de crédito decorrente de notas fiscais emitidas por fornecedores que são posteriormente declarados inidôneos, desde que comprovem o pagamento pelos produtos/mercadorias e o efetivo recebimento deles. São 8 (oito) julgados que reproduzem praticamente o mesmo raciocínio, os de números 10, 11, 13, 14, 15, 15, 16, 17, 18 e 19 acima indicados.

Dentro desse universo de 16 (dezesesseis) decisões proferidas em 18 (dezoito) meses pela Terceira Seção de Julgamento, também são relevantes as 6 (seis) decisões que deixam claro que em caso de descumprimento de obrigação tributária, ou seja, quando os contribuintes deixam de pagar, não declaram ou declaram incorretamente, independentemente se existente dolo, são todos responsabilizados pela aplicação de penalidades. Mais grave, diz-se que a intenção do contribuinte pode contribuir para a majoração da multa, mas não para eximi-lo ou minorar a penalidade.

As demais decisões da Terceira Seção oscilam bastante quanto à noção de boa-fé, como por exemplo quando consigna-se que não se rompe a presunção de boa-fé que recai sobre o contribuinte que consta como proprietário de veículo importado irregularmente há mais de dez anos; mas se rompe em caso de declaração de inaptidão da pessoa jurídica, incumbindo ao pretense terceiro demonstrar sua boa-fé; ou quando desconsidera-se a boa-fé de contribuinte que se utiliza de consulta formulada por terceiro em situação análoga para classificar mercadorias mais tarde compreendidas pela fiscalização como de enquadramento incorreto.

As decisões demonstram claramente a vinculação e o pensamento da administração de forma estritamente vinculada à norma, seja ela legal ou de regulamentos e regramentos internos da administração (resoluções e instruções

normativas). Na maioria dos casos demonstram um grande distanciamento da posição da maior autoridade administrativa brasileira em matéria tributária com os princípios da efetividade administrativa.

Em muitas soluções há flagrante desconsideração da boa-fé do contribuinte, não apenas da presunção que decorre da principiologia constitucional e legal brasileira (exposta nos tópicos iniciais), mas também em situações em que objetivamente resta demonstrada a boa-fé.

Basta considerar o caso da classificação de mercadoria acima citado. É razoável e efetivo que a administração tributária mantenha autuação e multa pelo equívoco do contribuinte na classificação de mercadoria, ainda que tenha ele se pautado em solução de consulta anterior formulada por terceiro? A ofensa à segurança jurídica e efetividade da solução administrativa da controvérsia é totalmente comprometida nesse caso, em manifesta desconsideração da boa-fé do contribuinte.

Outro exemplo típico é o julgado por meio do qual a boa-fé foi afastada sob o fundamento de que são imprestáveis os registros contábeis do contribuinte para comprova-la. Partindo da premissa de que a contabilidade registra fatos sob a responsabilidade pessoal do profissional que elabora os documentos e que deve estar alinhada a inúmeros regramentos/padrões internacionais, é razoável que a administração, simplesmente porque suspeita das operações, desconsidere todos os documentos como prova da boa-fé do contribuinte? A resposta é tranquilamente negativa, demonstrando o abuso da administração e a voracidade arrecadatória a qualquer custo, mesmo diante de evidências de boa-fé que não foram desconstituídas.

A administração comumente se prende a questões formais, interpretando as leis e normas infraconstitucionais em seu sentido estrito, prejudicando fatalmente a efetividade, equidade, isonomia e segurança jurídica na solução da controvérsia administrativa, muitas vezes por meio de decisões pouco fundamentadas que não esgotam as discussões que lhe são submetidas pelos contribuintes.

Para corrigir equívocos da administração pública ou a falta de sopesamento de princípios assegurados constitucionalmente como a segurança jurídica, a proteção da confiança e a boa-fé na interpretação das normas tributárias com base no Código

Tributário Nacional, os contribuintes tendem a buscar o controle de legalidade dos atos por meio de ajuizamento demandas judiciais que assegurem seus direitos.

A maior autoridade judiciária brasileira responsável por uniformizar a interpretação de lei federal (Código Tributário Nacional na hipótese do presente estudo) no país e solucionar definitivamente controvérsias civis em matéria infraconstitucional é o Superior Tribunal de Justiça (STJ). O entendimento é extraído de decisão do Supremo Tribunal Federal (guardião da constituição) em que expressamente consignou que compete ao Superior Tribunal de Justiça a apreciação da temática:

[...] 1. A controvérsia referente ao aproveitamento de créditos fiscais por parte de terceiros relativos à circulação de mercadorias negociadas com sociedade empresária declarada inidônea cinge-se ao âmbito infraconstitucional, inclusive quanto ao alcance dos efeitos da declaração em desfavor do terceiro ou respectivas considerações sobre a boa-fé deste. [...] (Supremo Tribunal Federal - ARE 1031337 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 11/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-214 DIVULG 20-09-2017 PUBLIC 21-09-2017)

Cumpra então verificar o entendimento dispensado pelo Tribunal acerca da relevância da boa-fé do contribuinte na imposição tributária.

## 7. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência<sup>8</sup>, foi instado a solucionar impasse interno entre as turmas de direito público acerca da relevância da boa-fé na apuração da responsabilidade do contribuinte (vendedor) pelo pagamento do diferencial de alíquota do ICMS ao estado de São Paulo, nos casos em que não há demonstração de que as mercadorias chegaram ao estado de destino do comprador.

O diferencial de alíquota é devido ao estado de localização do destinatário das mercadorias ou serviços, quando a alíquota interna daquele estado for superior a alíquota interestadual, segundo previsto no inciso VIII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal.

A divergência quanto à relevância da existência da boa-fé do contribuinte – do qual a fiscalização tributária exigiu o pagamento do diferencial de alíquota – se deu entre a primeira e a segunda turma.

Na primeira, o entendimento era de que não se poderia exigir da vendedora, que cumpria todas as exigências fiscais competentes (com a emissão das respectivas notas fiscais de venda), ônus que não lhe incumbia, e, também, não se poderia presumir a simulação quanto ao destino das mercadorias, sem que houvesse comprovação da fiscalização nesse sentido.

Para a segunda turma, era a vendedora, ainda que de boa-fé, responsável por comprovar à fiscalização que a mercadoria efetivamente foi entregue ao estado de destino do comprador.

A primeira seção de julgamento, composta pelos Ministros Gurgel de Faria (relator), Hermann Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, e Regina Helena Costa, de forma unânime, decidiu dar provimento aos embargos de divergência, consolidando-se a orientação de que a boa-fé do contribuinte que demonstre ter adotado as cautelas de praxe, evidenciando assim a regularidade da operação, afasta a caracterização da conduta culposa, impedindo-o de ser objetivamente responsabilizado pela fiscalização,

---

<sup>8</sup> Embargos de divergência em REsp nº 1.657.359-SP (2017/0037177-8), j. em 19.03.2018

exceto quando a fiscalização – quem suporta o ônus da prova nesse caso – demonstrar a existência de fraude para fins de responsabilização da empresa vendedora.

Antes disso, o Superior Tribunal de Justiça também foi instado a se posicionar, em sede de recurso repetitivo representativo de controvérsia, acerca da relevância da boa-fé do contribuinte que se aproveita de crédito de ICMS decorrente de nota fiscal declarada inidônea. Trata-se do REsp nº. 1.148.444/MG, representativo de controvérsia julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

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

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação [...]

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante). [...] A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.[...]

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

(SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recursp Especial nº. 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

No tribunal estadual de Minas Gerais prevaleceu o entendimento de que o contribuinte que comprova documentalmente a aquisição de produtos e o efetivo pagamento do preço à vendedora age presumidamente de boa-fé, não devendo ser penalizado caso a fiscalização declare a inidoneidade da nota fiscal.

O entendimento foi mantido pela primeira seção de julgamento do Superior Tribunal de Justiça, composta pelos Ministros Luiz Fux (relator), Castro Meira, Humberto

Martins, Hermann Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon, emprestando a fundamentação da corte estadual e acrescentando que a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da negociação, da documentação pertinente à verificação da regularidade do alienante, de modo que se está caracterizada a boa-fé do adquirente quanto às notas declaradas inidôneas após a negociação efetivamente realizada, é legítimo o aproveitamento do crédito.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido consolidou a jurisprudência a partir da edição da Súmula 509, sob o seguinte enunciado: *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.*

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça tem-se, portanto, que a boa-fé do contribuinte, ainda que não seja inteiramente presumida – haja vista que se exige demonstração de que foram tomadas as cautelas de costume – é de extrema relevância, incumbindo à fiscalização a quebra da presunção que milita em favor dos contribuintes.

[...] ao se constatar a aceitação da presunção da boa-fé dentro da prática jurisprudencial e com a evidência de sua aplicabilidade nas questões envolvendo obrigações, incluindo as de natureza fiscal, conclui-se que o princípio fincou definitivamente sua presença no direito tributário nacional, submetendo tanto a Administração quanto os administrados aos efeitos de sua potestade. (MELLO, 2008. p..26).

Pode-se concluir que atualmente o judiciário tem se orientado pelo julgamento do recurso repetitivo e pela súmula n°. 509 do STJ para ultrapassar o que se considerava como uma suposta barreira - disposição do artigo 136 do Código Tributário Nacional - para ingressar na investigação acerca da boa-fé do contribuinte que desrespeitou a norma tributária, em obediência ao princípio constitucional implícito da boa-fé.

De extrema relevância para o presente trabalho, especialmente em função da notável atuação administrativa estritamente vinculada, engessada, e que dá amostras claras do interesse na arrecadação ainda que contrarie princípios gerais de direito como a boa-fé, nos termos expostos anteriormente, foi editada recentemente a Lei



13.655/2018, que incorporou a principiologia do direito público (no qual se insere o tributário) à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

A novidade é, sem sombra de dúvidas, um marco no direito nacional, sobre a qual certamente haverá grandes debates doutrinários nos próximos tempos e que está intimamente relacionada a boa-fé. O ensaio sobre perspectivas de sua aplicação, sem qualquer intenção de esgotamento do tema, impossível – diga-se – diante do pouco tempo de vigência da norma, busca estabelecer um panorama geral acerca da nova legislação e das tendências para a aplicação e interpretação do direito tributário.

## 8. Lei 13.655/2018

Por meio da edição da Lei 13.655 de 25 de abril de 2018 foram incluídos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-Lei n.º 4.657/42), dentre outros, os deveres de sopesamento da necessidade, adequação e consequências práticas da decisão que se utilize de valores jurídicos abstratos (artigo 20<sup>9</sup>); de indicação de modo expresse das consequências jurídicas e administrativas das decisões que invalidem atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas (artigo 21<sup>10</sup>); de prever regime de transição para, de modo proporcional, equânime e eficiente, não prejudicar interesses gerais quando estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado impondo dever ou condicionamento de direito (artigo 23<sup>11</sup>); de vedação à declaração de invalidade de situação plenamente constituída sob determinada orientação geral da época, no caso de revisão da validade de atos, contratos, ajustes, processos já completados (artigo 24<sup>12</sup>).

Destaca-se ainda a possibilidade de a autoridade administrativa celebrar compromissos com interessados para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa do direito público, no caso de relevante interesse geral (artigo

---

<sup>9</sup> Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.”

<sup>10</sup> Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

<sup>11</sup> Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais

<sup>12</sup> Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público

26<sup>13</sup>). Há previsão de imposição de compensação por benefícios indevidos, prejuízos anormais ou injustos (artigo 27<sup>14</sup>), responsabilização pessoal do agente público em caso de dolo ou erro grosseiro (artigo 28<sup>15</sup>)

E, também, a essencial consulta pública para edição de atos normativos que será considerada na decisão (artigo 29<sup>16</sup>) e o dever das autoridades públicas de atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas que terão efeito vinculante até eventual revisão (artigo 30<sup>17</sup>).

Observa-se que de fato a alteração legislativa dispõe sobre a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Vale responder ao questionamento de quais foram as críticas dirigidas à edição normativa, objeto de análise que segue.

## 7.1 CONTEXTO E MOTIVAÇÃO DA EDIÇÃO NORMATIVA

---

<sup>13</sup> Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

§ 1º O compromisso referido no caput deste artigo:

I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais;

II – (VETADO);

III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral;

IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

<sup>14</sup> Art. 27. A decisão do processo, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, poderá impor compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos.

§ 1º A decisão sobre a compensação será motivada, ouvidas previamente as partes sobre seu cabimento, sua forma e, se for o caso, seu valor.

§ 2º Para prevenir ou regular a compensação, poderá ser celebrado compromisso processual entre os envolvidos.

<sup>15</sup> Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

<sup>16</sup> Art. 29. Em qualquer órgão ou Poder, a edição de atos normativos por autoridade administrativa, salvo os de mera organização interna, poderá ser precedida de consulta pública para manifestação de interessados, preferencialmente por meio eletrônico, a qual será considerada na decisão.

§ 1º A convocação conterà a minuta do ato normativo e fixará o prazo e demais condições da consulta pública, observadas as normas legais e regulamentares específicas, se houver.

<sup>17</sup> Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

Há muito, os entes públicos da administração direta são os maiores litigantes na justiça brasileira (OLIVEIRA, 2016. p. 206), muitas vezes devido ao fato de gerarem obscuridades regulatórias que violam direitos já existentes, favorecendo o surgimento de novas demandas judiciais. Tal fato ocorre não somente no âmbito tributário, mas também no administrativo e previdenciário. (OLIVEIRA, 2016. p. 206-207).

Os regulamentos administrativos são editados, em regra, unilateralmente, de modo que apenas a autoridade administrativa e eventuais convidados debatem o texto da norma, impondo o poder normativo como resultado de uma espécie de privilégio do Poder Público com base naquilo que reputar como interesse público. Trata-se de resultado histórico de ondas antidemocráticas que marcaram a política brasileira. (PALMA, 2014, p.19).

No entanto, a partir da Constituição da República de 1988 há um estado democrático de direito no Brasil e há uma sociedade civil emergente, ansiosa por participar da Administração Pública, fatores que tem motivado a evolução no que diz respeito ao processo (cujo contraditório é inerente) e plena transparência procedimental. (PALMA, 2014, p. 20).

A evolução é retratada principalmente no âmbito das agências reguladoras federais, mas de forma ainda incipiente, pois não há programas governamentais para desenvolvimento da atividade normativa na administração pública, participação efetiva de agentes externos à administração pública interessada, ou tutorial sobre essa participação ou explicação da matéria discutida. O diálogo, quando existente, é limitado a interessados com poderio econômico; privilegiam-se os atos de interpretação em detrimento da edição de atos normativos necessários; as análises regulatórias são burocráticas e não priorizam o controle da administração; não há planejamento normativo de longo prazo ou de revisão dos regulamentos editados. Também há carência de clara disciplina jurídica sobre o dever regulamentar e de realizar processo administrativo normativo ou compreensão do processo normativo como um todo, que não se limitasse especificamente a avaliação do impacto regulatório, impedindo a efetividade. (PALMA, 2014. p. 20-21).

Outro problema geral da administração consiste na inversão principiológica sobre a probidade do administrador público, fato que resulta em receio de agir e provoca

a paralisia da administração sob o pressuposto do agente de que sua inércia causará, quando muito, sanção funcional, ao passo que agir pode resultar em responsabilização patrimonial. (MARQUES NETO; FREITAS, 2018a).

Além disso, a um sem número de ações propostas relativas a diversos âmbitos administrativos, como de servidores públicos, previdenciário e tributário, que poderiam ser diminuídos senão estancados caso houvesse possibilidade legítima da administração pública

É nesse contexto de impositiva necessidade de mudança cultural tanto do administrador público e da administração em geral com os administrados que foi concebida a norma sobre a qual, apesar do pouco tempo de vigência, várias críticas são direcionadas.

## 7.2 Críticas à alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

As alterações foram muito controvertidas desde que conhecido o então projeto de lei (PL n.º 7.448/17) que resultou na alteração da LINDB, devido ao que chamavam – o Ministério Público Federal, Tribunais de Contas e associações representativas do Poder Judiciário – de inconstitucionalidades e retrocessos, principalmente no tocante à utilização de termos abertos, abstratos e que invocam subjetividade, como *modo proporcional, equânime, interesses gerais, ônus ou perdas anormais ou excessivos, orientações gerais da época, segurança jurídica de interesse geral, solução jurídica proporcional, compatível com os interesses gerais, interpretação razoável*, entre outras.

Uma das maiores preocupações dizia respeito ao impacto direto e imediato na atuação dos órgãos de controle da administração pública e Poder Judiciário.

A nota técnica conjunta da 1ª a 7ª Câmaras de Coordenação e Revisão e da Procuradoria Federal dos Direitos do Cidadão aponta para a ofensa à teoria geral do direito administrativo como posto o texto da lei, pois (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018):

- a) nega a densidade normativa dos princípios como fontes do direito ao exigir que sejam consideradas as consequências práticas das decisões que os leve em conta;

- b) possibilita que os órgãos de controle e judiciais sejam convertidos em órgãos de consultoria da própria Administração ao transferir ao julgador o ônus e responsabilidade inerentes ao gestor público, quando se prevê que devem ser consideradas as consequências práticas da decisão;
- c) permite a convalidação de atos ou contratos inexistentes ou nulos, sob a premissa de estabilidade das orientações gerais que não forem na época contestadas (ferindo os princípios constitucionais que regem a administração pública);
- d) subtrai a ação dos órgãos de controle possibilitando que o gestor público se exima da responsabilidade no trato da coisa pública ao permitir a celebração do compromisso com os interessados para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público.

Mas a crítica não é unânime, há aplicadores do direito que defendem a norma como um avanço na concepção atual do direito público, seja porque privilegia o processo estrutural ou porque conduz à segurança jurídica, previsibilidade e transparência, essenciais para dar maior confiabilidade à administração pública e fomentar até mesmo maiores investimentos no País.

O processo estrutural diz respeito à necessidade de aplicar a litígios complexos, com impactos em dimensões diferentes, uma tutela processual mais flexível, adaptável, oferecendo técnicas e instrumentos processuais aptos a tornar viável a intervenção judicial em políticas públicas (ARENHART, 2016).

As alterações legislativas indicadas incorporam o processo estrutural quando impõem a regularização da situação atingida pela anulação de ato, contrato ou norma administrativa, de forma proporcional, equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, assim como quando preveem que não deve o julgador ser desatento às possíveis consequências fora dos limites do processo, garantindo a aplicação de princípios como da razoabilidade, proporcionalidade, eficiência, e efetividade no controle da administração pública (MENEGAT, 2018).

Além disso, para Marçal Justen Filho as alterações dão subsídios para disciplinar a invalidade de atos ou contratos, reduzindo a insegurança causada por

eventual anulação e confere certeza quanto aos efeitos dessa decisão, assim como exige a motivação da decisão administrativa e possibilita acordos para corrigir situações irregulares, a exemplo do que já ocorre com o Ministério Público, por exemplo, quando celebra Termos de Ajustamentos de Condutas (JUSTEN FILHO, 2018).

Há quem expresse que as alterações resultam do objetivo de implantar estruturalmente no Brasil o modelo da administração gerencial (tornar eficiente a provisão dos serviços sociais públicos ou coletivos, garantindo avanço e aprofundamento futuro do estado social) (BRESSER PEREIRA, 2017. p. 155), em substituição ao padrão tradicional da administração pública, primando pela eficiência em detrimento da burocracia, esta última atrelada ao padrão tradicional brasileiro fundado na legalidade estrita. Nesse contexto, a agora imposição legal dá maior segurança jurídica nas relações de direito público, propiciando ao gestor maior segurança também na tomada de decisões, por vezes adiadas por receio de se mostrarem no futuro inadequadas sob o ponto de vista dos órgãos de controle. (CARVALHO, 2018).

Júlio de Oliveira (2018), em seminário promovido pela Fundação Getúlio Vargas (informação verbal), comenta o fato de que atualmente se vê uma distância muito grande entre aquilo que o estado coloca ou impõe como um dever ser e o que os administrados enfrentam em decisões administrativas arbitrárias, sob a justificativa de que os precedentes não necessariamente devem ser respeitados porque não há lei que preveja essa imposição. Agora, segundo ele, essa justificativa não pode mais ser utilizada. Com o advento da alteração da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro há lei prevendo à observância aos precedentes, privilegiando a segurança jurídica. Há justificativa, portanto, para o respeito aos precedentes. (OLIVEIRA, 2018).

Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Vêras de Freitas (2018b) especulam que pelo menos quatro hipóteses diferentes de aplicação dos precedentes podem ser incorporadas ao direito brasileiro: a) precedente formado no âmbito de um procedimento administrativo (adversarial, em que há contraditório e ampla defesa; poder de polícia; ou não adversarial, celebração de acordo substitutivo); b) súmulas interpretativas (uniformizando interpretações reiteradas da administração pública; c) precedente decorrente de parecer jurídico vinculante; e, d) regulamentos administrativos com o objetivo de uniformizar procedimentos. Concluem, em pertinente comentário, que

todas as esferas, seja administrativa, controladora ou judicial, devem evitar casuísmos e aleatoriedade de suas decisões, sinalizando ao cidadão quais parâmetros decisórios devem ser seguidos, em homenagem à segurança jurídica.

Trata-se a nova legislação de um marco na virada conceitual pretérita, de que o tanto a administração quanto o direito seriam eficientes e otimizados se cumpridos os procedimentos organizacionais e literalmente os artigos da lei, passando-se a concepção mais nova da ciência da administração (que se dedica as relações humanas, administração sistêmica, administração por objetivo) e do direito administrativo (aplicação da perspectiva do direito por princípios), passando-se para uma maior e efetiva aproximação dos fatos, do direito e dos procedimentos e demandas sociais no âmbito da administração pública. (FERRAZ, 2018).

Diz-se que a inovação legislativa consagra também o “modelo consensual da administração pública, mediante o estabelecimento de mecanismos bilaterais que homenageiam a noção de consensualidade as alterações” (FERRAZ, 2018).

A consensualidade está prevista no permissivo genérico de que a decisão (administrativas, controladora ou judicial) poderá impor compensação por benefícios indevidos, prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos, consagrando o permissivo legal para fazê-lo. A disposição também significa superação do comumente utilizado fundamento da supremacia do interesse público, que por sinal não tem sequer previsão normativa e serve apenas como subterfugio para manutenção do procedimento administrativo sancionador e do valor da multa dele decorrente. (MARQUES NETO; FREITAS, 2018b)

Aliás, crucial rememorar que a sanção deve ser a última medida no Estado Democrático de Direito e somente será legítima se for instrumento para equilibrar interesses em determinada situação concreta, sob pena de macular o ato administrativo que se oriente por um viés arrecadatário. (MARQUES NETO; FREITAS, 2018b).

Discute-se se o acordo substitutivo teria natureza de negócio jurídico privado (personalidade jurídica de direito público seria um impeditivo nesse caso) ou um contrato administrativo típico (regime jurídico único dos contratos administrativos seria o impeditivo) e sugere-se que deva ser compreendido como um negócio jurídico



processual, permeado de consenso, sujeitando-se ao controle de legalidade. (MARQUES NETO; FREITAS, 2018b).

O modelo consensual ainda é consagrado na previsão expressa acerca da possibilidade de celebração de compromisso processual entre os envolvidos, disposição que corrobora o já previsto no artigo 15<sup>18</sup> cumulado com artigo 190<sup>19</sup>, ambos do Código de Processo Civil.

As iniciais e principais críticas à Lei 13.655/18 acima retratadas são capazes de criar expectativas positivas quanto à implementação e aplicação dos princípios e conceitos gerais que agora estão previstos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, objeto do tópico seguinte do presente estudo.

### 7.3 TENDÊNCIAS A PARTIR DA LEI 13.655/18

No breve ensaio que segue, especula-se algumas tendências que poderão advir da recente alteração legislativa. Ressalta-se que não há qualquer pretensão de esgotamento da temática ou exercício de futurologia, mas, baseando-se nos indicativos da norma, busca-se traçar um possível panorama do direito administrativo tributário.

A exemplificação prática pode facilitar a observância do que normalmente ocorre no Brasil, especialmente no tocante à boa-fé, eficiência e segurança jurídica.

Em abril do corrente ano foi promulgada a Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que trata do Programa de Regularização Tributária Rural e “dá outras providências”.

Instituiu-se programa de regularização tributária, comumente conhecido por *REFIS*, concedendo descontos e parcelamentos de dívidas com a União, destinada a produtores rurais, adquirentes de produção e cooperativas agrícolas.

O ponto de destaque da norma está no artigo 25, que nada tem a ver com o programa de regularização tributária, uma vez que implementa alterações na Lei 10.522/2002, que por sua vez disciplina o Cadastro Informativo de crédito – CADIN.

---

<sup>18</sup> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

<sup>19</sup> Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

A alteração da lei passou a prever que o débito tributário inscrito em dívida ativa da união que não seja pago pelo contribuinte motivará a indisponibilidade de seus bens<sup>20</sup>. A incumbência de regulamentação da matéria é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>21</sup>. Houve edição da Resolução PGFN n°. 33/2018 em 8 de fevereiro de 2018.

Resumindo, por meio de uma matéria totalmente estranha à instituição do programa de parcelamento de créditos rurais, implementou-se alteração na legislação tributária permitindo-se a indisponibilidade de bens do contribuinte, regulamentando-se a matéria sem qualquer consulta aos interessados, bem como sem garantia alguma dos direitos e garantias constitucionais do devido processo legal, do direito ao contraditório e ampla defesa, à propriedade, e à função social da empresa. (BARATA, 2018).

Apesar de não ser concebível o rompimento da presunção de boa-fé simplesmente porque se deixa de cumprir tempestivamente obrigações tributárias, que podem ou não ser devidas, a imediata indisponibilidade dos bens do contribuinte, por ato unilateral da administração, na prática, rompe essa presunção e evidencia a voracidade arrecadatória em detrimento de direitos e garantias elementares ao cidadão.

Não por menos, referida Lei é objeto de pelo menos três Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tramitam no Supremo Tribunal Federal (responsável pela guarda do respeito à constituição)<sup>22</sup>.

É nesse contexto que a Lei 13.655/18 ganha ainda maior importância, ao exigir consulta pública para a edição de atos normativos e o dever de vinculação à essa consulta, exigir o aumento da segurança jurídica afastando o arbítrio como a indisponibilidade de bens nesse caso, sem prejudicar interesses gerais quando estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado.

---

<sup>20</sup> Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados [...]

§3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá: [...]

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

<sup>21</sup> Art. 20-E. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei.

<sup>22</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – Notícias: STF recebe nova ADI contra lei que permite bloqueio de bens de devedores da União disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=369333> acesso em 19.06.2018

A lei ainda colabora para que não se repita a arbitrariedade como a que representa a indisponibilidade de bens pela administração tributária quando prevê expressamente que há responsabilização pessoal do agente público em caso de dolo ou erro grosseiro e ainda a compensação por prejuízos.

A responsabilização decorre da análise sistêmica do texto constitucional a afirmação de que assim como cabe ao estado o poder-dever de tributar, cabe a ele também o dever de reparar eventuais danos causados no exercício desse poder-dever.

É o que sintetiza Andreia Scarpin (2017):

A conjugação desses princípios conduz logicamente à conclusão de que, no Direito brasileiro, está presente a norma primária dispositiva: “se o poder-dever do Estado de tributar o cidadão, então deve ser a proibição do Estado de causar-lhe danos”; e, conseqüentemente, da norma primária sancionadora: “se o Estado causar dano ao cidadão no exercício do poder-dever de tributar, então deve ser a obrigação do Estado de ressarcir o dano causado”; além da norma secundária que determina a ação coativa do Estado-Juiz impondo a execução forçada de bens

Como a atuação da administração com respeito aos princípios constitucionais configura direito subjetivo do contribuinte, eventuais danos causados no exercício do poder-dever podem significar não só infração às regras e princípios tributários, mas também ofensa ao direito à propriedade e à liberdade

Acredita-se que se a referida norma (sobre a indisponibilidade) fosse concebida considerando os princípios gerais instituídos pela Lei 13.655/18 teria contornos diferentes, mais legítimos e menores provocações do Poder Judiciário para afastamentos das arbitrariedades e correção das inconstitucionalidades que lhe são inerentes.

Outro exemplo emblemático que merece destaque, em contraponto à inconcebível indisponibilidade administrativa e unilateral de bens do contribuinte, é a edição pelo Estado de São Paulo, como se anteviesse a principiologia que seria incorporada ao direito público a partir da Lei 13.655/18, da Lei Complementar n°. 1.320 de 6 de abril de 2018.

A lei institui o programa de estímulo à conformidade tributária. Define princípios para o relacionamento entre contribuintes e estado, além de estabelecer novas regras de conformidade tributária, criando mecanismos de classificação dos contribuintes de

acordo com à aderência às regras fiscais, premiando os adimplentes com vantagens, prioridades e acesso diferenciado ao Fisco.

É a primeira vez que formalmente o fisco atende ao anseio do contribuinte chamado bom pagador. Já aos maus pagadores, por sua vez, são atribuídas desvantagens e multas.

O efeito concorrencial é significativo: antes, o mau pagador era beneficiado com a demora ou dificuldade que a fiscalização tinha para autuá-lo, enquanto o bom pagador não media esforços para cumprir as obrigações tributárias que naturalmente lhe oneravam e era prejudicado pela possibilidade de oferecimento pelo mau pagador de produtos ou serviços a um preço inferior (e mais tarde bonificado com programas de parcelamentos e redução de penalidades); agora, a situação se inverte e valoriza o bom pagador de impostos em detrimento do devedor contumaz.

É uma espécie de benefício fiscal, ou um programa de manutenção de regularidade tributária e não de regularização tributária como acontece nos programas de parcelamento e renegociação de dívidas. O programa ainda depende de regulamentação, mas a iniciativa já é, certamente, um avanço.

O artigo 1º<sup>23</sup> da Lei Complementar está alinhado com os princípios e normas gerais que foram introduzidos pela Lei 13.655/18, pois está baseada na simplificação do sistema, boa-fé e previsibilidade de condutas, segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da lei, publicidade e transparência e concorrência leal entre agentes econômicos.

Os dois exemplos servem para ilustrar a dificuldade que os contribuintes podem enfrentar ao se depararem com novidades legislativas que nem sempre privilegiam e partem do princípio da boa-fé nas relações jurídicas.

---

<sup>23</sup> Artigo 1º - Esta lei complementar cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios:

I - simplificação do sistema tributário estadual;

II - boa-fé e previsibilidade de condutas;

III - segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária;

IV - publicidade e transparência na divulgação de dados e informações;

V - concorrência leal entre os agentes econômicos.

Parágrafo único - Os princípios estabelecidos no “caput” deste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotados pela Administração Tributária.

Considera-se, assim, como tendência preponderante da alteração promovida pela Lei 13.655/2018 o fortalecimento da administração pública tributária baseado em princípios gerais que já vigem no sistema jurídico brasileiro mas que não são totalmente observados pela administração, normalmente sob a premissa de que a norma não possibilitava a sua aplicação.

O tempo de estrita legalidade mudou, a norma foi atualizada. É essencial que a administração tributária também evolua e acompanhe essas mudanças, implementando a efetividade e segurança jurídica em termos práticos.

A incorporação dos princípios gerais introduzidos pela nova legislação, ainda que dependam de regulamentações, certamente fortalecerá e trará maior racionalidade ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como órgão paritário que se dedica a profundas análises técnicas fazendo prevalecer a justiça tributária.

Esses princípios devem ainda ser conjugados com aqueles previstos na Lei n°. 9.784/1999, como a finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público, demonstrativos de que o ordenamento jurídico exige tanto da administração como do administrado o dever de agir de boa-fé. (MURPHY, 2016. p. 181-195).

Deve-se ter em mente que a administração deve respeitar os princípios constitucionais específicos da Legalidade Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência e estão sujeitos ao controle judicial no sistema brasileiro, uma vez adotado o sistema de jurisdição única, em que se concretiza o controle de legalidade do ato administrativo (MEIRELLES, 2010. p. 58 e 212).

## 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos fundamentos acima concatenados conclui-se que:

(I) a boa-fé brasileira tem origem no direito romano, francês e alemão;

(II) a boa-fé constitui princípio constitucional implícito e, portanto, deve ser preservada em todas as relações jurídicas, sejam elas de direito privado ou público;

(III) não há dúvidas sobre o dever de aplicação da presunção de boa-fé no direito tributário;

(IV) a boa-fé do contribuinte deve ser considerada quando a fiscalização tributária apura equívocos ou ausência de recolhimento de impostos, no cumprimento de obrigações acessórias ou na classificação incorreta de mercadorias;

(V) o dever ser, na prática, não se confirma, pois ainda é tímida (muito pouco relevante) a aplicação da presunção da boa-fé no âmbito da maior autoridade administrativa tributária do país (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), como se pode verificar na análise das decisões proferidas pelo órgão nos últimos dezoito meses;

(VI) como as decisões administrativas estão sujeitas a controle judiciário, a falta de aplicação do princípio colabora com o acúmulo de demandas na Poder Judiciário questionando a ilegalidade das decisões administrativas em controvérsias tributárias, compromete a segurança jurídica, o princípio da confiança e da efetividade, tornando a administração pública uma das maiores litigantes do país;

(VII) o Poder Judiciário representado pelo Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que deve ser preservada a presunção da boa-fé do contribuinte e que somente haverá seu rompimento pela demonstração por parte da administração tributária em sentido contrário;

(VIII) a recente edição da Lei 13.655/18 é muito positiva ao direito público brasileiro - não apenas tributário - e pode influenciar no sopesamento da boa-fé enquanto princípio intrinsecamente ligado à confiança e segurança jurídica;

(IX) a influência da nova lei nesse sopesamento não é direta, mas reflexa, uma vez que a norma tende a fortalecer a administração pública, permitindo a relativização da estrita legalidade em valorização da proteção da confiança, da não-

surpresa, da segurança jurídica e da efetividade da prestação, todos diretamente relacionados à noção de boa-fé;

(IX) o aprofundamento do tema em novas pesquisas com o acompanhamento dos precedentes administrativos tributários é elementar para se verificar os reais impactos da nova legislação no sopesamento da boa-fé na solução de controvérsias tributárias;

(X) é interessante monitorar também a sujeição dessas decisões ao judiciário e a interpretação que ele também dará sobre a Lei 13.655/18.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 42, ano 10, jan./fev. 2002.

BARATA, Danilo Jorge Soares. **Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>> Acesso em 19.06.2018

BEATSON, Jack; FRIEDMAN, Daniel (Coord.). Good faith and fault in contract law. Oxford: Clarendon Press, 1997. p. 263-288. Apud NEGREIROS, Teresa. **Teoria do contrato: novos paradigmas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 142.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. Volume V. Livraria Francisco Alves, 1926. Rio de Janeiro. Disponível em <<http://bd1.trt1.jus.br/xmlui/handle/1001/670806>> acesso em 17.06.2018

BORGES, Souto Maior. **Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**, RDT n°. 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma gerencial e legitimação do estado social**. Revista de Administração Pública. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: 2017.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Lejus, 1999.

CARVALHO, Daniel Bulha de. **Os impactos da nova LINDB nas relações do poder público com o terceiro setor**. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-mai-27/daniel-bulha-impactos-lindb-relacoes-poder-publico> acesso em 15.06.2018

DONNINI, Rogério José Ferraz. **Bona fides: do direito material ao processual**. REPRO Vol. 251. Janeiro, 2016. Disponível em <[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RPro\\_n.251.05.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RPro_n.251.05.PDF)> Acesso em 17.06.2018

FERRAZ, Luciano. **LINDB consagra controle consensual da administração pública**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-jun-07/interesse-publico-lindb-consagra-controle-consensual-administracao-publica>> acesso em 16.06.2018

GONTIJO, Maisa Conceição Gomes. **Análise do princípio da boa-fé objetiva estatuído no art. 422 do Código Civil Brasileiro**. Belo Horizonte, 2009. disponível em <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GontijoMC\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GontijoMC_1.pdf)>



HARET, Florence. **Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributária: análise das imposições de ordem constitucional e da exegese mais recente da jurisprudência em matéria dos ilícitos tributários.** Disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/delivery/document#>> Acesso em 03.06.2018

HENTZ, André Soares. **Origem e evolução histórica da boa-fé no ordenamento jurídico brasileiro.** <disponível em <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/9693-9692-1-PB.pdf>> Acesso em: 03.05.2018

JUSTEN FILHO, Marçal. **PL 7448/2017 e sua importância para o Direito brasileiro: não é uma solução final, mas é um passo importante.** Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-justen/pl-7448-2017-e-sua-importancia-para-o-direito-brasileiro-18042018>> Acesso em: 09.05.2018.

KARL, 1958. p. 148 - extraído do texto “**Boa-fé e confiança são elementares no direito tributário**” de autoria de: Heleno Taveira Torres - Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>> Acesso em 23.07.2017

MACHADO, H.de B. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARQUES, C. L. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **O artigo 28 da nova LINDB: um regime jurídico para o administrador honesto.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-25/opiniao-lindb-regime-juridico-administrador-honesto>> Acesso em 15.06.2018

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Vêras de. **A Lei 13.655/2018 e os novos paradigmas para os acordos substitutivos.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-11/opiniao-lindb-paradigmas-acordos-substitutivos>> Acesso em 17.06.2018

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 36ª Edição. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores. São Paulo, 2010.

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

MENEGAT, Fernando. **A novíssima lei n. 13655/2018 e o processo estrutural nos litígios complexos envolvendo a administração pública.** Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/fernando-menegat/a-novissima-lei-n-13655-2018-e-o-processo-estrutural-nos-litigios-complexos-envolvendo-a-administracao-publica>> Acesso em 07.05.2018.

MENEZES CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e. **Da boa-fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2001.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Nota Técnica Conjunta nº. 01/2018**. Disponível em:

<[http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/Oficio\\_NotaTecnica\\_130418\\_PGR00192069\\_2018.pdf](http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/Oficio_NotaTecnica_130418_PGR00192069_2018.pdf)> Acesso em: 04.06.2018

MURPHY, Célia Maria De Souza. **Algumas considerações práticas sobre os reflexos do Novo Código de Processo Civil no Procedimento Administrativo Fiscal Federal**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 2/2016. p. 181-195, disponível em <<http://revistadostribunais.com.br/maf/app/delivery/document#>> Acesso em: 17.06.2018

OLIVEIRA, Júlio de. FGV Direito São Paulo. 2018. (1m59s). **Ágio e Ganho de Capital: Tributação de Reorganizações Empresariais**. São Paulo: 23.05.2018. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Xhkm1Yj7LW8&feature=youtu.be&t=1h59m20s>>. Acesso em: 18.06.2018.

OLIVEIRA, Weber Luiz de. **Precedentes Judiciais na Administração Pública: Limites e Possibilidade de Aplicação**. Salvador: Juspodivm, 2016.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atividade normativa da administração pública: estudo do processo administrativo normativo**. Tese de Doutorado - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-18052017-131051/pt-br.php>> Acesso em: 15.06.2018.

REALE, M. **A boa-fé no Código Civil**. Disponível em: <<http://www.miguelreale.com.br/artigos/boa-fe.htm>> Acesso em 12.04.2018.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. doi:10.11606/D.2.2008.tde-28022012-155501. Acesso em: 08.06.2018.

SCARPIN, Andréia. **Responsabilidade do Estado por Dano Tributário**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 6/2017. p. 17-45

TARTUCE, Flávio. **O princípio da boa-fé objetiva no direito de família**. Disponível em: <[http://www.ibdfam.org.br/\\_img/congressos/anais/48.pdf](http://www.ibdfam.org.br/_img/congressos/anais/48.pdf)> acesso em 15.04.2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Boa-fé e confiança são elementares no direito tributário**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>> Acesso em 12.05.2018

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8<sup>a</sup> ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

**ANEXO I – RESULTADO DA PESQUISA NO ACERVO DIGITAL DO CARF**