

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

47

1º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 47 – 2021 / 1st Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEVERES ANEXOS NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA

OBJECTIVE GOOD FAITH IN TAX LAW AND FUNCTIONAL DUTIES IN THE OBLIGATIONAL TAX RELATIONSHIP

Bruno A. François Guimarães

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Master in Law (LL.M) em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC. Especialista em Gestão Tributária e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Associado Júnior do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado em Porto Alegre. E-mail: bruno.guimaraes@rmmgadogados.com.br

Recebido em: 22-05-2020

Aprovado em: 03-03-2021

RESUMO

O papel desempenhado pela boa-fé objetiva no desenvolvimento do Direito é notório. Todavia, o estudo da boa-fé objetiva foi muito mais desenvolvido no âmbito do Direito Privado do que no Direito Público, de forma que suas contribuições para a área do Direito Tributário são ainda escassas. Portanto, este trabalho pretende colaborar para a análise de contribuições que a boa-fé objetiva pode ter para a compreensão e melhor desenvolvimento da relação obrigacional tributária, com o que se acredita que a figura dos deveres anexos mereçam especial atenção.

PALAVRAS-CHAVE: BOA-FÉ OBJETIVA, RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA, DEVERES ANEXOS

ABSTRACT

The contribution of objective good faith to law is notorious. However, the study of objective good faith was much more developed under private law than under public law, meaning that its contributions to the Tax Law

area are still scarce. Therefore, this work intends to contribute to the analysis of contributions that the objective good faith can have for the understanding and better development of the obligatory tax relation, with the belief that the functional duties figure deserves special attention.

KEYWORDS: OBJECTIVE GOOD FAITH, OBLIGATORY TAX RELATION, FUNCTIONAL DUTIES

I. INTRODUÇÃO

Em que pese soe hoje desgastado dizer que se pretende algo além do cientificismo jurídico, é impossível discorrer sobre a importância da boa-fé para o Direito sem fazer essa referência. A falência de modelos cientificistas¹, que negaram ao Direito a possibilidade de prestar uma tutela verdadeiramente preocupada com o ético, redundou na construção de sistemas jurídicos voltados para o seu aspecto axiológico².

Em outras palavras, fez-se necessário buscar um modelo adequado à índole axiológica do Direito³, com atenção ao fato de que este não é dotado de “plenitude lógica, o que é exclusivo e excludente do que está para além das suas fronteiras, e que, por isto, postula operacionalização mediante um raciocínio do tipo lógico-subsuntivo – o *sistema fechado*”⁴.

Diante das insuficiências desse modelo racionalista, que queria o Direito baseado em axiomas assim como as ciências exatas, impuseram-se soluções que deixassem margem para uma efetiva interpretação e construção do Direito a partir de critérios materiais de validade, vocacionados a concepções de justiça. Ou seja, passou-se a buscar fundamentos de legitimidade do Direito que não fossem apenas a mera validade formal da norma jurídica, mas sim um critério valorativo em torno do qual as normas jurídicas se organizassem e nele encontrassem uma legitimidade comum.

É nesse contexto que a boa-fé, nos contornos que adiante se mostrará, tem enorme importância, eis que capaz de permear o sistema jurídico de aberturas valorativas⁵. Inegável, todavia, que a boa-fé, enquanto instituto jurídico, recebeu maior atenção e

1 MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. Da boa-fé no Direito Civil. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 33.

2 WIEACKER, Franz. História do Direito Privado moderno. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010. p. 645-646.

3 “O axiológico, como a afirmação dos pressupostos sentidos de validade que na dimensão espiritual da existência humana – na compreensão hermenêutico-radical da existência, se assim nos quisermos exprimir – vão assumido ou objectivado [...] como fundamentos de todas as realizações de sentido, como fundamentos das intenções de cumprimento humanamente significante – como valores, portanto. [...] É o momento axiológico que define a índole essencial da normatividade jurídica e verdadeiramente a constitui como direito, i. é, como fundamento socialmente incondicional de validade” (CASTANHEIRA NEVES, António. A unidade do sistema jurídico: o seu problema e o seu sentido. In: CASTANHEIRA NEVES, António. Digesta: escritos acerca do Direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. v. 2. p. 134-136).

4 MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional. 2. tiragem. São Paulo: RT, 2000. p. 21.

5 MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação. 2. ed., 2. tiragem. São Paulo: RT, 2018. p. 174-185. Trata-se de posicionamento sustentado desde há muito tempo pela autora: MARTINS-COSTA, 2000, p. 22.

desenvolvimento no âmbito do Direito Privado, sendo recente a sua apreciação e operacionalização pelo Direito Tributário, que é o enfoque deste trabalho.

Assim, o que se pretende é expor a contribuição que a boa-fé objetiva pode dar para uma melhor compreensão, desenvolvimento e operacionalização da relação obrigacional tributária, com destaque aos deveres anexos de lealdade e informação. Para tanto, farseá uma análise dedicada à exposição e justificação da boa-fé objetiva enquanto instituto apto a contribuir para o desenvolvimento e realização do sistema jurídico de forma legitimada por critérios materiais de validade, para, a partir de tais premissas, expor quais contribuições se entende que a boa-fé objetiva tem para o bom desenvolvimento da relação obrigacional tributária.

II. A SUPERAÇÃO DO CIENTIFICISMO JURÍDICO E A JUSTIFICAÇÃO CONTEXTUAL DA BOA-FÉ OBJETIVA

A superação de modelos cientificistas do Direito decorre da constatação de sua insuficiência na outorga de soluções a diversos problemas, pois não é possível a um sistema jurídico ser pleno e autossuficiente. A complexidade da vida implica o surgimento de situações, divergências e demandas novas e inconcebíveis, de forma que nenhuma sistematização de fontes contém soluções satisfatórias para as novas situações que inevitavelmente aparecem com o decorrer do tempo.

Exemplificativamente, a tentativa de produção desenfreada de leis que regulem todo e qualquer aspecto possível da vida em sociedade falha não somente pela sua evidente incapacidade de antever o novo, mas também pelo fato de produzir uma legislação volumosa, complexa, muitas vezes contraditória e lacunosa⁶.

Uma análise do excuro histórico que culminou nas codificações permite constatar uma preocupação com a uniformização e racionalização das fontes do Direito, demonstrando que “tornar jurídica” a boa-fé *objetiva* e operá-la como princípio jurídico é algo que não se deu à toa, mas se justifica historicamente a partir de uma análise do desenvolvimento da noção de sistema jurídico⁷.

Uma classificação comumente realizada entre tipos de sistemas diz respeito ao “sistema externo” vs. o “sistema interno”: o primeiro entendido como uma “organização lógica de exposição de uma disciplina”, e o segundo, como a “estrutura do objeto estudado”⁸, classificação essa que se faz de enorme valia para os propósitos deste trabalho.

6 Neste sentido: WIEACKER, 2010, p. 664.

7 Para um aprofundado estudo sobre a evolução histórica do instituto da boa-fé, ver: MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 53-403; MARTINS-COSTA, 2000, p. 53-130.

8 LOSANO, Mario G. Sistema e estrutura no Direito: das origens a escola histórica. Tradução: Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2008. v. 1, p. XIX.

A noção de sistema típica de uma concepção cientificista do Direito é a chamada *externa*, que visa compreendê-lo como uma ciência lógica, dedutiva e fechada, estruturada a partir de axiomas dos quais se infeririam soluções não contraditórias para quaisquer problemas. Dessa concepção cientificista do Direito decorre uma concepção de sistema jurídico que lhe seja coerente, pois é sobre a noção de sistema jurídico que a Teoria do Direito irá desenvolver “respostas aos problemas de existência, identidade, estrutura e conteúdo de um sistema jurídico”⁹.

Essas concepções de Direito, como uma estrutura de fontes logicamente estruturada, tendo como consequência uma aceção fechada e plena de sistema jurídico, são, conforme já referido, de há muito tempo superadas¹⁰. Faz-se necessário, portanto, perquirir de um sentido material, preocupado com o conteúdo propriamente dito do sistema jurídico, não meramente voltado a uma impossível coerência e plenitude lógica das normas jurídicas. Refere-se ao *sistema interno*, típico dos teóricos do século XX, e que pretende complementar-se ao *sistema externo*¹¹.

Essa evolução da aceção de sistema jurídico expressa-se em sua forma mais célebre no *sistema aberto* proposto por Claus-Wilhelm Canaris, na sua obra *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*, que foi publicada originariamente em 1968, com uma reedição em 1982¹². Fazer uma análise completa da referida obra seria empreendimento que transbordaria dos propósitos deste trabalho, mas não se pode deixar de apontar que a grande questão proposta por Canaris é a unidade do Direito entendida em seu aspecto principiológico e valorativo, como um critério material de legitimidade a funcionar como “filtro” do sistema, ordenando-o.

Sua proposta de *sistema interno* pode ser entendida como um sistema de princípios, sendo extremamente útil para estabelecer uma unidade teleológica do sistema jurídico. É daí que decorre a exigência de que juízes e legisladores procedam de forma consequente com os valores do *sistema interno*, garantindo, assim, unidade axiológica no processo de aplicação do Direito nos casos concretos. Eis o significado metodológico de sistema jurídico para Canaris¹³.

9 LAMEGO, José. Elementos de metodologia jurídica. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2018. p. 135.

10 Sobre a superação do paradigma codificatório oitocentista, vide o clássico: IRTI, Natalino. L'età della decodificazione. 4. ed. Milão: Giuffrè, 1999.

11 Para bem ilustrar a diferença entre tais concepções, Mario Losano expõe o sistema externo enquanto “construção científica realizada pelo jurista”, e o sistema interno “enquanto sistema jurídico extraído do objeto e não artificialmente do conhecimento acerca do objeto” (LOSANO, 2008, p. 221).

12 Neste sentido: “A construção mais conseguida do sistema jurídico como sistema de princípios ou pontos de vista valorativos deve-se, no meu entender, [...] a Claus-Wilhelm Canaris (1937-), que defende que a concatenação e ordenação interna do sistema é mais claramente evidenciada deste modo do que pela conceptualização do sistema como sistema de normas, conceitos jurídicos gerais, institutos jurídicos ou valores” (LAMEGO, 2018, p. 148-149).

13 LAMEGO, 2018, p. 129.

O *sistema externo* contribui para a construção de uma ordenação organizada de enunciados, facilitando a identificação das fontes do Direito relevantes para as eventuais soluções que se esteja a precisar, enquanto o *sistema interno* busca outorgar a esse sistema de normas um critério de legitimação materialmente preocupado. É certo, portanto, que ambos se relacionam e se influenciam mutuamente¹⁴.

Como uma espécie de síntese de todo o exposto, Castanheira Neves demonstra que podemos compreender o Direito de três formas: *normativismo legalista*: um sistema pressuposto de normas, em que o Direito seria a lei, seja por ser ela uma reprodução da vontade divina, seja por conta da legitimidade que teria o Legislativo para (com exclusividade) produzir o Direito; *funcionalismo jurídico*: um instrumento para determinados fins, como a paz social, o bem-estar social etc., destituído de qualquer noção axiológica superior, voltado à performance; fenômeno *cultural-axiológico-constituendo*: cultural, porque fruto do contexto histórico em que inserido; axiológico, porque voltado a valores; constituendo, porque jamais “acabado”, mas sim em constante aprimoramento¹⁵.

Os problemas da primeira concepção são sabidos: tem-se, dessa forma, um sistema jurídico fechado, tido por acabado, que não é capaz de se adequar às mudanças culturais e às exigências axiológicas a que toda sociedade está constantemente sujeita. Reconhece-se ao Direito uma espécie de autonomia alienada da sua realidade social, com uma dogmática que se fecha e se refere a si mesma e que se furta de compromissos político-sociais, econômicos, éticos etc.¹⁶

O Direito como instrumento igualmente já foi “tentado” e igualmente sucumbiu. Um instrumento é sempre uma ferramenta na mão de alguém para a realização de algum fim. Assim, torna-se o Direito destituído de valores a determinar a sua validade, comprometido somente com o que quer aquele que o “usa”. Em detrimento de soluções materialmente preocupadas, dá-se ensejo a uma funcionalidade do desempenho¹⁷.

Não resta alternativa senão entender o Direito como uma ciência voltada para a solução de problemas¹⁸. Assim lhe reconhecemos a capacidade de estar em consonância com as

14 MENEZES CORDEIRO, António. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e o conceito de sistema na ciência do Direito. Tradução de António Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. LXIX.

15 Sobre o tema, vide: CASTANHEIRA NEVES, António. O Direito hoje e com que sentido? Lisboa: Instituto Piaget, 2015.

16 CASTANHEIRA NEVES, António. Entre o “legislador”, a “sociedade” e o “juiz” ou entre “sistema”, “função” e “problema” – os modelos actualmente alternativos da realização jurisdicional do Direito. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra v. LXXIV, 1998, p. 22-23.

17 Quem teria a legitimidade para se valer do Direito como entendesse? São muitas as pessoas que atuam no seio jurídico, sendo impossível lhe dar um só fim, e ainda que fosse possível, igualmente não seria possível determinar peremptoriamente uma só forma de alcançá-lo. Nega-se ao direito seu caráter axiológico, pois entender o Direito desta maneira é, na verdade, permitir que aqueles que estejam circunstancialmente no poder possam dele se valer, o que, por óbvio, pode ser qualquer coisa, menos democrático. Neste sentido: ZAGREBELSKY, Gustavo. El derecho dúctil: ley, derechos, justicia. Tradução: Marina Gascón. 10. ed. Madrid: Trotta, 2011. p. 38; CASTANHEIRA NEVES, 1998, p. 28-30.

18 “Se o direito deixa de ser um problema que deve encontrar solução através do diálogo, cujo objetivo central é a busca do consenso, e passa a ser entendido como um objeto que os juristas têm de conhecer para encontrar a verdade, apouca-se o papel da dialética, das opiniões

106
GUIMARÃES, Bruno A. François A Boa-fé Objetiva no Direito Tributário e os Deveres Anexos na Relação Obrigacional Tributária. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 102-121. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

exigências culturais de seu tempo, não fazendo de seus resultados meras estatísticas, mas efetiva resolução compreensiva de casos¹⁹.

A verdade é que o Direito vive um momento de crise, principalmente por conta da sua identidade²⁰, e uma das exigências que essa crise nos põe diz respeito a como torná-lo mais ético, reto, correto etc., bem como, de uma vez por todas, aceitar que somente a partir de sua natureza problemática é que o Direito pode ser voltado a valores²¹.

É por esse motivo que autores como Castanheira Neves expõem o Direito como um fenômeno constituído, ou seja, jamais acabado, em constante elaboração a partir de referenciais valorativos que legitimam o próprio sistema jurídico²², que seria uma realização de tais referenciais axiológicos ao mesmo tempo que encontraria neles a sua fundamentação, numa espécie de círculo virtuoso. Esse referencial valorativo é o aspecto axiológico do Direito que diz com a noção de *sistema interno*.

Logo, o sistema jurídico não é apenas o conjunto de leis escritas organizadas de forma coerente, mas também a sua fundamentação valorativa, sem a qual a lei escrita seria manifestação ilegítima de poder, sendo por meio do seu caráter cultural-axiológico que se apresenta de maneira jamais acabada, mas em constante desenvolvimento para suprir os problemas da vida com soluções jurídicas coerentes, consistentes e valorativamente adequadas²³.

Com efeito, visando dar vazão às noções de *sistema externo* e *sistema interno* e torná-las praticáveis, expressiva doutrina passou a referir os postulados da completude, consistência e coerência valorativa, entendidos como exigências metodológico-aplicativas do Direito. Ou seja, a ideia de sistematicidade é entendida como uma orientação do processo de interpretação e aplicação do Direito²⁴, que deve obedecer a postulados de ordem formal-estrutural do sistema, mas também a uma coerência valorativa que precisa ser aferida a

das partes a respeito da *res in iudicium deducta*, já que o resultado do processo será fruto de um silogismo judiciário, pensado solitariamente, na medida em que a razão, segundo os cânones científicos da época, pode guiar individualmente homens, sendo esse um valor completo em si mesmo" (MITIDIERO, Daniel. Colaboração no processo civil: pressupostos sociais, lógicos e éticos. 2. ed. São Paulo: RT, 2011. p. 98).

19 ZAGREBELSKY, 2011, p. 136.

20 CASTANHEIRA NEVES, António. Metodologia jurídica: problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. p. 25; CASTANHEIRA NEVES, 1998, p. 2.

21 CASTANHEIRA NEVES, 1993, p. 25; ZAGREBELSKY, op. cit., p. 122.

22 CASTANHEIRA NEVES, 1993, p. 47. Sobre o assunto, ver também: SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. Jurisdição e execução na tradição romano-canônica. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 177-201.

23 Questão interessante que se põe é como efetivamente, na prática, operacionalizar esse desenvolvimento cultural e axiologicamente orientado do Direito, de forma a se perquirir se seria possível afirmar de soluções contra legem, mas *intra jus*, ou seja, da preterição ou superação do Direito legislado em nome de critérios indeterminados em nome desse desenvolvimento e adequação valorativa. Apresentando o problema e se posicionando contra a "tese metodológica de justificação da sobreposição das valorações do intérprete às valorações do legislador", posicionamento este que nos parece o mais correto. Vide: LAMEGO, 2018, p. 128-131.

24 *Ibidem*, p. 150-151.

partir “do horizonte valorativo do Direito positivo: os princípios constitucionais e, abaixo deles, os princípios que orientam determinados sectores de regulação”²⁵.

Portanto, é a partir das ordens constitucionais e seus respectivos princípios jurídicos que as construções axiológicas dos sistemas jurídicos serão constituídas. Daí se falar, por exemplo, em força normativa da constituição e interpretação conforme à constituição²⁶. É nesse contexto que ganha especial relevo o princípio da boa-fé objetiva. Como instituto de grande carga axiológica, impôs-se no ordenamento para o fim de sua reformulação quando necessário, a partir de um processo dialético a solucionar a problemática entre o sistema vigente e o caso concreto²⁷.

Demonstrado o contexto evolutivo do Direito que justifica (e a bem da verdade impõe) o princípio da boa-fé objetiva, passa-se então a analisá-lo de forma mais pormenorizada, visto se tratar de instituto jurídico que contribui de forma ímpar para o desenvolvimento e operacionalização do sistema jurídico de forma coerente e axiologicamente adequada.

III. A BOA-FÉ OBJETIVA: OPERACIONALIZAÇÃO E FUNCIONALIDADES NO CONTEXTO OBRIGACIONAL

Estabelecidas as premissas históricas e metodológicas do tópico anterior, em que se acredita ter demonstrado a necessidade de se perquirir de elementos materialmente valorativos como legitimadores do sistema jurídico e das soluções por ele prestadas, soaria temerário negar normatividade à boa-fé objetiva²⁸, de forma que, ainda que não se ignorem as dificuldades de se manusear um instituto de tamanha imprecisão semântica, é necessário lhe darmos efetiva operacionalização²⁹.

A sua evolução histórica permite aferir que, desde sua gênese em Roma³⁰, pretendeu-se tornar a boa-fé efetivamente manuseável e útil para regular juridicamente condutas presentes no dia a dia que eram, até então, alheias à tipificação jurídica. A questão é que já em Roma a *bona fides* sofreu um processo de esvaziamento de significado, eis que passa a

25 *Ibidem*, p. 151.

26 Sobre tais princípios, por todos, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed., 5. reimpr. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1226-1227.

27 “Percebida como elemento mitigador de rigorismos e capacitada a desenvolver e impor uma série de deveres jurídicos de conduta, a doutrina e, sobretudo a jurisprudência passaram a se utilizar da boa-fé como verdadeiro *topos* fundamentador de opiniões (doutrinárias) e decisões (jurisprudenciais)” (FERREIRA DA SILVA, Jorge Cesa. *A boa-fé e a violação positiva do contrato*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 47).

28 Sobre a boa-fé objetiva enquanto “instituto” jurídico: MARTINS-COSTA, 2018, p. 283.

29 “Não oferece dúvidas a sua qualificação, muito focada, como conceito indeterminado e, nessa medida, carecido de concretização e valoração: uma referência à boa-fé, só por si, não estabelece uma comunicação suficiente para solucionar casos concretos” (MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 1189).

30 MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 18 e s.; RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 20-32.

“estar em toda parte e, quando isolada, pouco querer dizer”³¹. Durante muitos séculos, por seu uso se queria tão somente que as pessoas obrassem sem má-fé, não havendo, contudo, uma especificação do que isso queria dizer, senão a dedução de que por boa-fé se entendia ausência de dolo. É somente a partir do primeiro pós-guerra que se concebe finalmente a valoração objetiva da boa-fé com os contornos hodiernos³², acrescentando-se, assim, o “algo a mais” que faltava à boa-fé subjetiva³³.

A distinção entre boa-fé *subjetiva* e *objetiva* é de suma importância, sendo graças à segunda que este instituto ganha caráter principiológico: na primeira, a exigência que se faz é de ordem íntima, limitando-se a exigir da parte um convencimento do próprio direito ou a ignorância de estar lesando outrem; na segunda, institui-se uma regra de conduta fundada na lealdade e na preocupação com os interesses do *alter* a partir de *standards* de conduta concebidos e em constante adaptação³⁴.

Por princípios, adota-se neste trabalho a proposta de Humberto Ávila, que os caracteriza como “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade”³⁵, e o seu caráter finalístico consiste em que “estabelecem o dever de realizar ou apresentar um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários”³⁶. Por não prescreverem imediatamente o comportamento visado pelo seu destinatário, são dotados de pretensão de complementaridade e parcialidade, daí o seu caráter finalístico, diferentemente das regras que são imediatamente finalísticas, pois não estabelecem finalidades a serem alcançadas senão indiretamente, mas, por sua vez, prescrevem com maior exatidão o comportamento devido pelos seus destinatários³⁷.

O esclarecimento do que se entende por princípio jurídico e a distinção entre boa-fé subjetiva e objetiva são fundamentais para compreender o porquê de apenas esta última ser operacionalizada como princípio jurídico, visto que somente ela é capaz de estabelecer finalidades a serem alcançadas, de forma a verificar, a partir de sua tipologia, se o

31 *Ibidem*, p. 128.

32 “Foi apenas a partir da Primeira Guerra Mundial que a boa-fé objetiva veio realizar plenamente a sua vocação de cláusula geral apta a impor parâmetros de conduta para as relações sociais, sobretudo por meio da criação de direito e obrigações anexas ao objeto do contrato, voltadas a alcançar mútua e leal cooperação entre as partes. Assim, foi copiosa a jurisprudência alemã, a partir do primeiro pós-guerra, a atribuir às partes, por exemplo, deveres gerais de informação, de sigilo, de colaboração, impondo parâmetros (*standards*) elevados de conduta contratual, em orientação que se expandiu mundo afora” (SCHREIBER, Anderson. A proibição de comportamento contraditório: tutela de confiança e *venire contra factum proprium*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 85-86).

33 Para uma análise minuciosa a respeito das diferenças e aproximações entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva, vide: MARTINS-COSTA, 2018, p. 279-289.

34 MARTINS-COSTA, 2000, p. 411-412.

35 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102.

36 *Ibidem*, p. 96.

37 *Ibidem*, p. 96.

comportamento dos envolvidos é ou não atentatório ao que se espera de um participante probo. Nas palavras de Judith Martins-Costa, “a boa-fé é um princípio que direciona os comportamentos aos valores ético-jurídicos da probidade, honestidade, lealdade e da consideração às legítimas expectativas do parceiro contratual”, e o “estado ideal de coisas” visado pela operacionalização da boa-fé objetiva diz com “a ação proba, correta, leal (Código Civil, art. 422) em vista do adimplemento satisfativo, fim que polariza toda e qualquer relação contratual”³⁸.

Importa atentar, todavia, que, em que pese se justifique a prevalência da boa-fé objetiva sobre a subjetiva, dada sua aptidão a tutelar o vetor confiança³⁹, não se pode simplesmente querer banir a boa-fé subjetiva, muito relevante no Direito Tributário, por exemplo, no que diz respeito à fixação e ao enquadramento de multas⁴⁰. Para todos os fins, não é a preocupação ética do comportamento que as diferencia, eis que esse vetor se faz presente em ambas, dizendo respeito apenas a que “a subjetiva se caracterizaria como um estado e a objetiva, uma regra de conduta”⁴¹.

O princípio da boa-fé objetiva possui três funcionalidades distintas, o que significa dizer que o “estado ideal” pretendido pelo *standard* de conduta imposto por tal princípio é logrado por meio de três formas tornadas clássicas pelas lições de Judith Martins-Costa: (i) a de *cânone hermenêutico-integrativo*, (ii) a de criação de *deveres jurídicos*, e (iii) a de *limitação ao exercício de direitos subjetivos*.

Como *cânone hermenêutico-integrativo*, expõe a referida autora que atua a boa-fé no sentido de preencher lacunas decorrentes de situações imprevisíveis no desenvolvimento da relação obrigacional⁴². Como criadora de *deveres jurídicos*, a boa-fé objetiva impõe condutas de lealdade e informação recíprocas entre os partícipes da relação obrigacional, no intuito de contribuir para o adequado desenvolvimento da relação obrigacional e seu adimplemento⁴³. Finalmente, como *limitação ao exercício de direitos subjetivos*, a boa-fé objetiva restringe o exercício de direitos que contrariem o dever de se portar de forma leal e proba para o devido deslinde da relação obrigacional⁴⁴.

38 MARTINS-COSTA, 2018, p. 281-283. Destaca-se que, ainda que a conceituação realizada pela autora tenha visado o Direito Civil, é perfeitamente aplicável ao Direito Tributário.

39 “Com efeito, ao impor sobre todos um dever de não se comportar de forma lesiva aos interesses e expectativas legítimas despertadas no outro, a tutela da confiança revela-se, em um plano axiológico-normativo, não apenas como principal integrante do conteúdo da boa-fé objetiva, mas também como forte expressão da solidariedade social, e importante instrumento de reação ao voluntarismo e ao liberalismo ainda amalgamados ao direito privado como um todo” (SCHREIBER, 2007, p. 95).

40 Sobre o tema, vide: FAJERSTAJN, Bruno. Multas no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 191-205, especialmente 195 e s.; MÉNDEZ, Amelia González. Buena fe y Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 2001.

41 PRETEL, Mariana Pretel e. A boa-fé objetiva e a lealdade no processo civil brasileiro. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2009. p. 20.

42 MARTINS-COSTA, 2000, p. 428-429.

43 Ibidem, p. 440.

44 MARTINS-COSTA, 2000, p. 457-461.

A partir da compreensão da relação jurídica como um todo⁴⁵, fica fácil apreender que existem situações e deveres laterais que, em que pese não digam com o objeto da relação obrigacional em si, são com este conexos e afins, exigindo observância também. É assim que, por imposição da boa-fé objetiva, as partes são obrigadas não somente a observar o *fim* da relação, mas também *como* irão adimplir sua obrigação⁴⁶.

Hodiernamente é impossível pensar as relações obrigacionais senão como um todo, pois somos sabedores de que o agir dos envolvidos gera expectativas e deveres não somente na fase de execução do contrato, mas também na fase das tratativas e no seu momento posterior⁴⁷. Clóvis do Couto e Silva há muito, em sua obra *A obrigação como processo*, abriu alas para que vissemos que o agir das partes nessas três fases gera deveres outros que não apenas o adimplemento da obrigação⁴⁸.

A compreensão da relação obrigacional na sua totalidade (ou como sistema de processos) permite uma melhor apreensão dos seus elementos, ampliando-os qualitativa e quantitativamente, no sentido de agregar ao direito das partes a prestação principal da relação obrigacional (seu adimplemento), e também outros direitos relacionados a deveres colaterais das situações e posições formadas no *iter* da relação obrigacional, tais como atos de cooperação e de assistência⁴⁹.

A operacionalização das funcionalidades do princípio da boa-fé objetiva é comumente remetida a uma tipologia cunhada pela doutrina como *figuras parcelares*, que são “tipos de argumentos recorrentes com vistas a sua aplicação tópica”⁵⁰. As figuras parcelares da boa-fé objetiva mais comumente referidas são o *venire contra factum proprium*, o *tu quoque*, a *exceptio doli*, a *suppressio* e a *surrectio*⁵¹.

A proibição de *venire contra factum proprium* significa a proibição de comportamentos contraditórios na relação obrigacional, a ponto de lesar justas expectativas na contraparte.

45 “A obrigação é um processo, vale dizer, dirige-se ao adimplemento, para satisfazer o interesse do credor. A relação jurídica, como um todo, é um sistema de processos” (SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. 5. reimpr. Rio de Janeiro: FGV, 2011. p. 167).

46 “O princípio da boa-fé exige maior consideração aos partícipes do vínculo, às suas necessidades e interesses” (SILVA, C., p. 169).

47 FERREIRA DA SILVA, 2002, p. 48.

48 A tese da obrigação como processo é de autoria do Prof. Clóvis do Couto e Silva, tendo sido por ele apresentada quando da sua candidatura à cátedra de Direito Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), no ano de 1964, conforme: SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. 5. reimpr. Rio de Janeiro: FGV, 2011. p. 9.

49 SILVA, 2011, p. 91.

50 Sobre o ponto, por todos, vide: PENTEADO, Luciano de Camargo. Figuras parcelares da boa-fé objetiva e “*venire contra factum proprium*”. *Revista de Direito Privado* v. 27, n. 1, p. 252-278, São Paulo, 2006.

51 Há quem refira outras figuras, como a inalegabilidade das nulidades formais e o desequilíbrio no exercício jurídico, mas neste trabalho tais figuras não serão recepcionadas, por se entender que elas podem ser absorvidas pelas demais sem qualquer prejuízo ao resguardo das suas finalidades, adotando-se como critério de escolha expositivo o fato de serem as cinco figuras comentadas as mais comumente referidas pela doutrina.

Já foi aqui referido que a boa-fé objetiva tem também por escopo a tutela da confiança. Para tal fim, talvez não haja outra construção tão eficaz quanto a presente figura, que coíbe que uma mesma pessoa ou ente adote dois comportamentos incompatíveis entre si no bojo de uma mesma relação obrigacional, de forma a que o primeiro comportamento incuta uma justa expectativa que vá frustrada pelo segundo⁵².

A aplicabilidade do chamado *tu quoque* se dá em situações em que uma parte da relação obrigacional é surpreendida por determinada atitude da contraparte, causando-lhe inegável desamparo. Tal conceito proíbe que uma pessoa faça contra outra o que não faria contra si mesma, estando vinculado a uma conotação de traição pela adoção de comportamento inesperado⁵³.

A *exceptio doli* está ligada à proibição de criação dolosa e artificial de posições numa relação obrigacional. Nos dizeres de Anderson Schreiber, está atrelada à proibição de comportamentos condizentes com os termos da lei, mas que não são condizentes com a noção de boa-fé⁵⁴. Visa a obstar que partícipes de uma relação obrigacional obtenham ganhos por conta de condutas dolosas próprias, atentatórias aos ditames de lealdade e probidade⁵⁵.

A *suppressio* (também chamada de *verwirkung*) se caracteriza pela perda de um direito pelo decurso de tempo sem seu exercício, fazendo surgir na contraparte a expectativa de que não será exercido⁵⁶.

52 "A experiência comparatista e o lento labor da jurisprudência oferecem elementos para que se possam arrolar os pressupostos ou requisitos para a invocação do venire. Além da existência de duas condutas (ou comportamentos concludentes) de uma mesma pessoa (ou de quem a represente ou suceda), a segunda contrariando a primeira, é preciso que: a) haja identidade de partes, ainda que por vínculo de sucessão ou representação; b) a situação contraditória se produza em uma mesma situação jurídica ou entre situações jurídicas estreitamente coligadas; c) a primeira conduta (*factum proprium*) tenha um significado social minimamente unívoco, a ser averiguado segundo as circunstâncias; d) que o *factum proprium* seja suscetível de criar fundada confiança na parte que alega o prejuízo, confiança essa a ser averiguada segundo as circunstâncias, os usos aceitos pelo comércio jurídico, a boa-fé, os bons costumes ou o fim econômico-social do negócio. É ainda requerido: e) o caráter 'vinculante' do *factum proprium*, no sentido de ser um comportamento ocorrido no âmbito de determinada situação jurídica que afete uma esfera de interesses alheia, de tal modo que tenha induzido (ou possa ter induzido) a outra parte a confiar em que tal conduta fosse 'índice ou definição de uma certa atitude do seu parceiro frente a essa mesma situação'" (MARTINS-COSTA, Judith. A ilicitude derivada do exercício contraditório de um direito: o renascer do venire contra factum proprium. Revista da Ajuris. Porto Alegre: [s. n.], 2005).

53 "Tu quoque, Brutus, fili mi?", trata-se de célebre frase latina atribuída ao imperador romano Júlio César, no momento do seu assassinato, ao constatar a traição de seu amigo e protegido Marco Bruto (em tradução livre, "até tu, Brutus, filho meu?"). Embora não exista comprovação de que Júlio César de fato tenha proferido tais palavras, foram elas eternizadas pela peça Júlio César, de William Shakespeare, na cena 2 do ato III.

54 SCHREIBER, 2007, p. 178.

55 "[...] a *exceptio* funciona, de facto, sempre que do recurso a interpretações tendenciosas da lei, da utilização de particularidades formais das declarações de vontade ou do aproveitamento de incompleições em regras jurídicas, se pretenda obter vantagens não conferidas contrárias à boa-fé" (MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 732).

56 MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 797.

Finalmente, em contraposição à *suppressio* se tem a *surrectio*, a qual acarreta o resguardo de uma posição na relação obrigacional pela expectativa gerada na contraparte em decorrência de um comportamento praticado de forma continuada no tempo⁵⁷.

Veja-se que essas duas últimas figuras são de difícil aplicabilidade prática, pois incorrem em grande similitude não somente pela vedação de comportamentos contraditórios resguardada pelo *venire contra factum proprium*⁵⁸, como pelo fato de haver regulamentação relativamente ao não exercício de direitos no tempo pelos institutos da prescrição e decadência⁵⁹. Tomando posição sobre a questão, entende-se aqui que tais figuras não têm normatividade autônoma, podendo ser reconduzidas ao *venire contra factum proprium* sem quaisquer prejuízos.

Exposta e justificada a conceituação da natureza jurídica de princípio, vetores aplicativos e tipologia parcelar da boa-fé objetiva, tem-se como demonstrado o enorme potencial de tal instituto para contribuir para a aplicação do Direito e seu desenvolvimento. Assim, passa-se a analisar especificamente o espectro de aplicação e a efetiva contribuição que a boa-fé objetiva tem no âmbito do Direito Tributário.

IV. A BOA-FÉ OBJETIVA NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA

Com efeito, considerando que o princípio da boa-fé objetiva visa estabelecer um “estado ideal” nas relações obrigacionais, em que seus partícipes obrem com lealdade e probidade no seu desenvolvimento, visando o seu adimplemento de forma a respeitar *standards* éticos de conduta, não faria sentido subtrair instituto de tamanha importância do âmbito do Direito Tributário.

Apesar de os estudos da boa-fé objetiva terem se desenvolvido melhor no âmbito do Direito Privado, sendo relativamente poucas em quantidade as contribuições sobre a aplicação da boa-fé objetiva ao Direito Tributário, trata-se de ponto tranquilo, na doutrina que se dedicou à questão, que tal instituto tem, indubitavelmente, muito a crescer na compreensão da relação obrigacional tributária⁶⁰. Logo, o ponto realmente importante não é *se* a boa-fé objetiva pode ou deve ser aplicada nas relações obrigacionais de Direito Tributário, mas *como*.

57 PENTEADO, 2006, p. 269.

58 Neste sentido: SCHREIBER, op. cit., p. 188-191.

59 No caso da *suppressio*, é de se perguntar, por exemplo, se o não exercício de um direito por determinado tempo, mas ainda dentro do prazo prescricional, é verdadeiramente apto a gerar em outrem a confiança de seu não exercício. Aliás, de se lembrar que o ordenamento pátrio conta com a regra do art. 205, do CC, o qual prevê que “a prescrição ocorre em 10 (dez) anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor”, bem como a regulação dos prazos prescricionais e decadenciais em âmbito tributário pelos arts. 150, § 4º, 173 e 174, todos do CTN.

60 Neste sentido, vide: WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário. Revista AJUFERGS n. 3. Porto Alegre: AJUFERGS, 2007, p. 255; STUMPF, Livia Troglío. Boa-fé objetiva na obrigação tributária. Revista Tributária e de Finanças Públicas v. 101, nov./dez. 2011, p. 394; RUBINSTEIN, 2010; IBAÑEZ, André Pedreira. O princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária. Direito Tributário em Questão – Revista Digital da FESDT n. 11, p. 5-29. Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

A primeira questão que precisa ser evidenciada é a dificuldade de identificação do âmbito normativo específico da boa-fé objetiva, visto que, normalmente, quando mencionada pela doutrina e pela jurisprudência, é a boa-fé referida conjuntamente com outros princípios, como segurança jurídica, moralidade e razoabilidade⁶¹. Referências genéricas como essas à boa-fé lhe retiram força normativa, tornando-a pouco mais do que um mero recurso retórico, como que um “lugar comum” argumentativo, em que muito se fala, mas pouco se diz, negando-lhe, portanto, verdadeira operacionalidade.

Respeitável doutrina sustenta a perfeita aplicabilidade da boa-fé ao Direito Tributário, como forma de atenuar eventuais rigores da lei e, até mesmo, complementá-la em casos de lacuna, obstando o surgimento de obrigações tributárias ainda que realizado o seu fato gerador ou, ainda, fazendo surgir obrigações em situações não expressamente previstas em lei⁶². Com a devida vênia, mas se ousa divergir.

Não se ignora aqui que o papel da lei e da estrita legalidade venha sendo em parte revisto, merecendo especial destaque o excesso legislativo, que torna o sistema legal praticamente ininteligível, e a crise de legitimidade do Legislativo, em muito decorrente da sua insuficiência técnica em dispor sobre os temas de interesse da sociedade e do tempo excessivamente longo do processo legislativo⁶³. Todavia, esse processo de *deslegalização* não é absoluto, havendo âmbitos que continuam atrelados à noção de legalidade estrita, ou seja, quanto aos quais o Estado somente pode dispor por meio de lei em sentido estrito. Determinadas questões, a depender da sua *essencialidade*, exigirão do Legislativo a edição de normas com maior ou menor *densidade*⁶⁴.

Por tal motivo é que se refuta a funcionalidade hermenêutica da boa-fé objetiva no Direito Tributário como apta a obstar ou gerar obrigações tributárias, visto que despicienda. Eventuais insuficiências na regulamentação de temas devem, necessariamente, ser tidas como uma omissão eloquente, afastando-se qualquer interpretação extensiva no ponto.

61 A título meramente exemplificativo, em relação a essa referência indiscriminada dentre os referidos institutos, ilustrativo o REsp 1.144.982/PR, no qual há referências aos princípios da proporcionalidade, da justiça, da razoabilidade, da boa-fé e outros, sem, todavia, precisar o âmbito de normatividade de cada um deles (REsp 1.144.982/PR, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 13.10.2009, DJe 15.10.2009).

62 Neste sentido: STUMPF, 2011, p. 395-396; KLUGER, Herbert Morgenstern. Da aplicação da boa-fé objetiva em questões tributárias – teoria e jurisprudência. Revista Tributária e de Finanças Públicas v. 105, jul./ago. 2012, p. 347 e s.; KÜLLINGER, Thiago Zanetti. Boa-fé objetiva como norma de limitação do poder de tributar. (não publicado).

63 CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 75-79.

64 Por densidade normativa, quer-se dizer que a precisão e especificidade da lei pode variar, devendo ser maior ou menor a depender da matéria em questão, de forma que “quanto mais essencial é um assunto, mais precisa e mais diferenciada deve ser a regulação correspondente” (DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 349). Significa dizer que determinadas questões, por conta de sua importância ou alcance, deverão necessariamente ser disciplinadas por leis em sentido estrito. No que diz respeito às normas tributárias, tem-se que estão dentre aquelas a demandar um grau máximo de densidade normativa, eis que há reserva de competência constitucional (art. 150, I, da CF/1988) e há disposição sobre direitos fundamentais (especialmente o de propriedade e liberdade). Ademais, de se atentar que o sistema constitucional tributário disciplina de forma satisfativa, por meio de regras impositivas, as hipóteses autorizativas de competência tributária, prevendo até mesmo uma hipótese residual para situações ainda não contempladas, corroborando a sua exigência de grau máximo de densidade normativa.

Noutros termos, o que se está a afirmar é que o próprio sistema tributário nacional já dispõe sobre como lidar com eventuais lacunas, devendo elas ser vistas como espaços de “não tributação” favoráveis aos interesses dos contribuintes.

Por óbvio que não se está afirmando que às partes de uma relação obrigacional tributária é facultado inobservar os deveres de conduta estabelecidos pelo princípio da boa-fé objetiva, mas apenas que, dadas as diferenças existentes entre o Direito Tributário e o Direito Contratual, em que o primeiro é pautado por uma legalidade estrita e excludente com pretensão de *completabilidade*, e o segundo observa uma atipicidade nas formas de vínculos obrigacionais, não parece viável a mera transposição da função hermenêutica da boa-fé, complementadora e relativizadora da legislação.

Todavia, diversa é a situação relativamente à criação de *deveres jurídicos* e à *limitação ao exercício de direitos subjetivos*, funcionalidades essas que parecem se confundir no sentido de estabelecerem *standards* de conduta objetiva, culturalmente construídos como decorrência da prática, os quais devem pautar o agir de contribuintes e do Fisco na relação obrigacional tributária⁶⁵.

Não há dúvidas de que a noção da obrigação como uma totalidade de processos, alhures exposta, pode e deve ser incorporada pelo Direito Tributário, no sentido de ser a relação obrigacional tributária complexa e continuada no tempo⁶⁶. Logo, entre o seu surgimento e o seu adimplemento, são inúmeras as circunstâncias passíveis de serem verificadas e que dizem respeito ao comportamento das partes.

É nesse sentido que Ederson Garin Porto propõe uma terceira categoria de obrigações tributárias, paralelamente à obrigação principal e às obrigações acessórias, consistente nos “deveres instrumentais, funcionais ou anexos”⁶⁷. Trata-se de proposta fundamentada nos mesmos pressupostos aqui apresentados, no sentido de defender que à obrigação tributária não interessa apenas o seu adimplemento, mas também a observância de deveres de proteção, colaboração, lealdade e informação⁶⁸.

Portanto, “os deveres laterais podem ser definidos como todos aqueles deveres decorrentes do fato jurígeno obrigacional cujo escopo não seja, diretamente, a realização ou a

65 Sobre o tema, vide: MASSIGNAN, Fernando Bortolon. Deveres colaborativos da fiscalização tributária. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2016.

66 Neste sentido: HARTMANN, Stefan Espírito Santo. O adimplemento como fim do processo obrigacional tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 140, p. 289-312, 1. trim. 2019; CASTRO, Cássio Benvenuti de. Triste fim da obrigação tributária pelo adimplemento. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro* v. 19, p. 33-67, 2012.

67 PORTO, Ederson Garin. A colaboração no Direito Tributário: por um novo perfil da relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016a. p. 59.

68 *Ibidem*, p. 58.

substituição da prestação”⁶⁹, sendo desdobramento do princípio da boa-fé objetiva⁷⁰. Anexar esses deveres às obrigações principais significa agregar deveres de cunho ético ao cumprimento das obrigações, sendo nada mais do que um natural resultado da evolução do sistema jurídico, conforme já exposto.

Todavia, ao falar sobre deveres anexos, encontra-se a dificuldade de não contarem eles com uma tipificação firme, de forma que seus âmbitos de incidência são confundidos conforme a classificação escolhida pelo operador⁷¹. Não se pretende aqui, de forma alguma, ser definitivo na divisão que se fará, limitando, assim, a referência apenas ao *dever de colaboração* e ao *dever de informação*, por entender que, bem ou mal, todos os outros deveres podem ser direcionados ou reduzidos a esses dois⁷².

Contudo, como acontece com todo vocábulo dotado de grande imprecisão semântica, é necessário lhes dar contornos⁷³. O *dever de colaboração* impõe às partes que se comportem de “modo coerente, isto é, não contraditório ou descompassado no tempo”, aludindo “a um dever de correção, evitando-se um comportamento que gere insegurança ou instabilidade nas manifestações do Estado, assim como coibindo-se ações capciosas ou ardilosas por parte do contribuinte”⁷⁴.

A exemplificar tal dever, tem-se como natural que o contribuinte recorra às autoridades fiscais buscando colaboração na melhor forma de lidar com a complicada legislação tributária, não sendo razoável que se transfiram apenas ao contribuinte os riscos inerentes a tal complexidade⁷⁵. Se a razão de ser da relação obrigacional tributária é o seu adimplemento em conformidade com os ditames legais, nada mais adequado que as partes envolvidas cooperem entre si para que tal fim seja logrado.

Quanto ao *dever de informação*, este diz com a obrigação “das partes a se informarem mutuamente de todos os aspectos atinentes ao vínculo [...] e, ainda, de todos os efeitos que, da execução, possam advir”. O que se pretende alcançar é que tenham as partes “a exata

69 FERREIRA DA SILVA, 2002, p. 75.

70 MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 641.

71 Há quem veja essa vagueza como algo benéfico. Por todos: SCHREIBER, 2007, p. 87-88.

72 “Como se percebe, a distinção é discricionária, vinculando-se muito mais ao esforço de percepção de elementos internos destoantes do que a uma imperiosa necessidade prática de classificação. Por outro lado, os deveres laterais, concebidos funcionalmente, demonstram a desnecessidade de aprofundadas delimitações verticais, na medida em que a proteção da parte, por exemplo, pode realizar-se por meio de uma informação ou de um comportamento leal” (FERREIRA DA SILVA, 2002, p. 107).

73 “[...] a informação e a lealdade, por si, pouco dizem. Convertidas em objecto de deveres, elas deixam por esclarecer os seus teor e extensão e designadamente: o que visa a informação e com que diligência deve ser exercida e a que obedece a lealdade e quais os seus objetivos” (MENEZES CORDEIRO, 2007, p. 648).

74 PORTO, Ederson Garin. O dever de colaboração como dever anexo na relação obrigacional tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 3, nov./dez. 2016b. p. 69.

75 PORTO, 2016b, p. 69-70.

dimensão das condicionalidades específicas da relação, podendo com isso melhor projetar seus próprios futuros”⁷⁶.

Ederson Garin Porto expõe ter tal dever três acepções: (i) direito de informar, no sentido de que os órgãos públicos gozam de liberdade de expressão e informação sem censura; (ii) direito de ser informado, no sentido de que o “cidadão tem o direito de receber informações precisas, claras e completas, pois o Estado existe para assisti-lo e não para brincar de enigmas ou charadas”; (iii) direito de se informar, o que significa que os cidadãos têm direito às informações de que necessitarem para o regular desenvolvimento da relação obrigacional⁷⁷.

Veja-se que tais deveres anexos têm por escopo garantir um melhor e mais saudável desenvolvimento do vínculo obrigacional com fins ao logro do seu adimplemento, de forma que os envolvidos, em atenção aos ditames comportamentais estabelecidos pelo princípio da boa-fé objetiva, não se valham de malícias para enganar a contraparte, mas contribuam para a realização do fim da obrigação tributária de forma adequada e condizente com o quanto estabelecido pela legislação.

Por fim, como forma de corroborar tudo que se expôs, de enorme relevância o estudo desenvolvido pelo Centro de Política Tributária e Administração da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conhecido como *General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration*, no qual se apuraram os princípios de uma boa administração tributária⁷⁸. Da sua análise, constata-se que, “na relação com o contribuinte, identificou-se que o maior desafio das administrações fazendárias consistia numa relação mais responsiva, preocupada com as circunstâncias individuais do contribuinte, sendo, ao mesmo tempo, consistente”⁷⁹.

Tal estudo elenca um rol de medidas como sugestões de adoção pelas Administrações Tributárias: (a) aplicar a legislação tributária de forma justa, confiável e transparente; (b) estabelecer uma comunicação com os contribuintes acerca dos seus direitos e obrigações, assim como informá-los sobre os procedimentos de reclamações e restituições/reparações; (c) apresentar consistentemente informações qualificadas, pesquisas de satisfação e atualização dos procedimentos administrativos em curso de forma tempestiva e precisa; (d) prover um sistema de informação acessível e confiável sobre os direitos e obrigações dos contribuintes em obediência ao direito; (e) assegurar que os custos de adequação e atendimento à legislação estão mantidos em níveis mínimos necessários para o seu

76 FERREIRA DA SILVA, 2002, p. 115.

77 PORTO, 2016a, p. 146.

78 OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration*. 1999. Disponível em: www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf. Acesso em: 4 abr. 2020.

79 PORTO, 2016b, p. 71.

cumprimento; (f) quando apropriado, criar oportunidades para que os contribuintes possam opinar sobre alterações nas políticas administrativas e procedimentais da administração tributária; (g) valer-se de informações do contribuinte somente no limite permitido pelo direito; e (h) desenvolver e manter um bom trabalho de relacionamento com grupos de clientes e com a grande comunidade⁸⁰. Percebe-se que tais medidas nada mais são do que a adoção de práticas condizentes com os deveres anexos à relação obrigacional tributária.

Logo, tem-se por demonstrado que o princípio da boa-fé objetiva tem muito a contribuir para o Direito Tributário. Embora não se concorde com posicionamentos doutrinários que sustentam uma incorporação de tal princípio tal e qual ele é operacionalizado em áreas do Direito Privado, entende-se que tem a boa-fé objetiva muito a contribuir, especialmente com o estabelecimento de deveres anexos à relação obrigacional tributária.

V. CONCLUSÃO

De todo o exposto, tem-se por demonstrado que o desenvolvimento e aplicação do Direito não se limita a uma mera subsunção acrítica da lei escrita, estando também condicionado a critérios e condições materiais de validade. Trata-se do seu aspecto axiológico, de forma que vetores valorativos podem e devem permear as soluções prestadas pelo sistema jurídico.

Nesse contexto, a boa-fé objetiva tem uma enorme valia, visto estabelecer, enquanto princípio jurídico, um “estado ideal” segundo o qual as partes devem se portar de forma leal e proba nos vínculos obrigacionais. Para tanto, a boa-fé objetiva é operacionalizada a partir de uma complexa tríade de funcionalidades, instrumentalizadas por figuras parcelares que visam obstar a adoção de comportamentos contraditórios e atentatórios às justas expectativas geradas dentro dos vínculos obrigacionais tributários.

Essas noções são muito relevantes para uma adequada compreensão da relação obrigacional tributária. Para um saudável término com o seu adimplemento, faz-se necessário que tanto contribuintes quanto o Fisco atuem de modo conforme a *standards* éticos de conduta.

É neste contexto que o *dever de colaboração* e o *dever de informação* surgem como operacionalizações da boa-fé objetiva no âmbito do Direito Tributário, estabelecendo deveres de conduta que dizem respeito a *como* a relação obrigacional tributária deve ser conduzida. Significa dizer que é vedado às partes agir de forma contraditória, maliciosa ou que o valha para induzir a contraparte a erro, negando informações e orientações que, caso

⁸⁰ Lista de práticas obtidas no estudo elaborado pela OCDE, *General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration*. Disponível em: www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf. Acesso em: 4 abr. 2020.

concedidas, viabilizariam o devido deslinde da obrigação de forma mais ágil e simples, conforme estabelecido pela legislação tributária.

Tem-se, portanto, que a boa-fé objetiva tem enorme contribuição à forma como a relação obrigacional tributária deve ser conduzida pelos seus partícipes, impondo parâmetros de conduta éticos, probos e leais para que o seu adimplemento se dê de forma correta e conforme à lei, vedando-se que qualquer das partes saia prejudicada por conta de comportamentos maliciosos ou por desinformação que poderia ter sido suprida.

VI. BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da legalidade*: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed., 5. reimpr. Coimbra: Almedina, 2008.

CASTANHEIRA NEVES, António. *O Direito hoje e com que sentido?* Lisboa: Instituto Piaget, 2015.

CASTANHEIRA NEVES, António. A unidade do sistema jurídico: o seu problema e o seu sentido. In: CASTANHEIRA NEVES, António. *Digesta*: escritos acerca do Direito, do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. v. 2.

CASTANHEIRA NEVES, António. Entre o “legislador”, a “sociedade” e o “juiz” ou entre “sistema”, “função” e “problema” – os modelos actualmente alternativos da realização jurisdicional do Direito. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra* v. LXXIV, 1998.

CASTANHEIRA NEVES, António. *Metodologia jurídica*: problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

CASTRO, Cássio Benvenuto de. Triste fim da obrigação tributária pelo adimplemento. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro* v. 19, p. 33-67, 2012.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal*: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

FAJERSTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FERREIRA DA SILVA, Jorge Cesa. *A boa-fé e a violação positiva do contrato*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

HARTMANN, Stefan Espírito Santo. O adimplemento como fim do processo obrigacional tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 140, p. 289-312, 1. trim. 2019.

IBAÑEZ, André Pedreira. O princípio da boa-fé objetiva e sua operatividade na obrigação tributária. *Direito Tributário em Questão – Revista Digital da FESDT* n. 11, p. 5-29. Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

IRTI, Natalino. *L'età dela decodificazione*. 4. ed. Milão: Giuffrè, 1999.

KLUGER, Herbert Morgenstern. Da aplicação da boa-fé objetiva em questões tributárias – teoria e jurisprudência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 105, jul./ago. 2012.

KÜLLINGER, Thiago Zanetti. *Boa-fé objetiva como norma de limitação do poder de tributar*. (não publicado).

LAMEGO, José. *Elementos de metodologia jurídica*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2018.

LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no Direito: das origens a escola histórica*. Tradução: Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2008. v. 1.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação*. 2. ed., 2. tiragem. São Paulo: RT, 2018.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional*. 2. tiragem. São Paulo: RT, 2000.

MARTINS-COSTA, Judith. A ilicitude derivada do exercício contraditório de um direito: o renascer do *venire contra factum proprium*. *Revista da Ajuris*. Porto Alegre: [s. n.], 2005.

MASSIGNAN, Fernando Bortolon. *Deveres colaborativos da fiscalização tributária*. Porto Alegre: Elegancia Juris, 2016.

MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa-fé no Direito Civil*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e o conceito de sistema na ciência do Direito*. Tradução de António Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

MITIDIERO, Daniel. *Colaboração no processo civil: pressupostos sociais, lógicos e éticos*. 2. ed. São Paulo: RT, 2011.

OCDE. Centre for Tax Policy and Administration. *General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration*. 1999. Disponível em: www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf. Acesso em: 4 abr. 2020.

PENTEADO, Luciano de Camargo. Figuras parcelares da boa-fé objetiva e “venire contra factum proprium”. *Revista de Direito Privado* v. 27, n. 1, p. 252-278, São Paulo, 2006.

PORTO, Ederson Garin. *A colaboração no Direito Tributário*: por um novo perfil da relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016a.

PORTO, Ederson Garin. O dever de colaboração como dever anexo na relação obrigacional tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 3, nov./dez. 2016b.

PRETEL, Mariana Pretel e. *A boa-fé objetiva e a lealdade no processo civil brasileiro*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2009.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório*: tutela de confiança e *venire contra factum proprium*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SILVA, Almiro do Couto e. Prefácio. In: SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. 5. reimpr. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. *A obrigação como processo*. 5. reimpr. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. *Jurisdição e execução na tradição romano-canônica*. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

STUMPF, Livia Troglio. Boa-fé objetiva na obrigação tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 101, nov./dez. 2011.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário. *Revista AJUFERGS* n. 3. Porto Alegre: AJUFERGS, 2007.

WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado moderno*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2010.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*: ley, derechos, justicia. Tradução: Marina Gascón. 10. ed. Madrid: Trotta, 2011.