

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	2
<b>2. BOA-FÉ</b>	4
2.1 Distinção entre Boa-fé Subjetiva e Boa-fé Objetiva	4
2.2 Boa-fé Subjetiva	4
2.2.1 Conceito	4
2.3 Boa-fé Subjetiva no Direito Tributário	7
2.3.1 Normas Administrativas Complementares das Leis	7
2.3.2 Anistia Fiscal	10
2.3.3 Moratória Fiscal	12
2.3.4 Isenção Fiscal	13
2.3.5 Denúncia Espontânea	14
2.3.6 Pena de Perdimento às Mercadorias Estrangeiras Introduzidas Irregularmente no País	15
2.3.7 Consulta Fiscal	18
<b>3. CONCLUSÃO</b>	21
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	23

## 1. INTRODUÇÃO

Tendo como ponto de partida o questionamento sobre o que seria o princípio da boa-fé subjetiva e qual sua significação para o Direito Tributário, o presente trabalho tem como objetivo estudar tal princípio e sua aplicação no campo do Direito Tributário, buscando respostas às perguntas anteriormente citadas. Para tanto, realizou-se pesquisa, comparação e interpretação de textos doutrinários, legais e jurisprudenciais para, então, buscar um resultado que atendesse às expectativas.

Princípios são diretrizes ou regras fundamentais, através dos quais um sistema jurídico como o Brasileiro se orienta, dotados de força vinculante. Sua particular importância vem dessa característica, uma vez que eles fixam o sentido e dão o direcionamento necessário à ordem jurídica, adequando-a aos valores éticos que a ela servem como uma base e à realidade social de onde partem e na qual estão inseridos.

Um destes princípios gerais do Direito é o da boa-fé, remontando ao antigo Direito Romano, presente em diversas das ordens jurídicas ocidentais de hoje em dia, apesar do significado vago, que se identifica e até mesmo se confunde com palavras de natureza próxima, como lealdade, honestidade e confiança. Pode ser classificada de duas maneiras, como subjetiva e objetiva.

A primeira se refere à crença subjetiva, individual de cada um de que, ao agir, está de acordo com o direito, e a intenção do sujeito é justamente o que confere a essa classificação o título de subjetiva. Já a boa-fé objetiva não dá margem ao papel da intenção do sujeito, sendo uma regra de conduta e, como tal, exige que os sujeitos ajam de acordo com um padrão de comportamento desejável, isto é, aquele que é socialmente aceito na sociedade em que estão inseridos.

A presença da boa-fé no Direito Tributário Brasileiro, bem como no Código Tributário Nacional, é real e faz-se sentir quando se está diante de fatos objetivamente semelhantes, uma vez que há punição apenas para os sujeitos que cometem irregularidades guiados pela má-fé. Desta forma, vê-se que a boa-fé possui um instrumento de caráter interpretativo-integrativo, agindo ao mesmo tempo como limitador do exercício de direitos e

criador de deveres jurídicos, atenuando, desta forma, o exercício jurídico em favor de maior justiça tributária naquela exigida pelo Estado Democrático de Direito Brasileiro.

## **2. BOA-FÉ**

### **2.1 Distinção entre Boa-fé Subjetiva e Boa-fé Objetiva**

Menezes Cordeiro (2001, p.23-24) assevera que, enquanto a boa-fé subjetiva diz respeito a algo interior ao sujeito, ao estado relativo à pessoa, a objetiva é, ao revés, algo exterior ao sujeito, uma regra de conduta que lhe é imposta, a qual nunca é definida na lei, sendo comum a remissão a princípios, regras, ditames, limites por ela impostos ou o simples comando para que aja de acordo com a boa-fé.

Outro autor que entende existir a bipartição do conceito de boa-fé é Fernando Noronha (1994, p.131-132). Ele afirma que, mais do que duas concepções da boa-fé, existem duas boas-fés, ambas jurídicas, uma subjetiva e outra objetiva. A primeira diz respeito a dados internos, fundamentalmente psicológicos, atinentes diretamente ao sujeito; a segunda, a elementos externos, às normas de conduta, que determinam como ele deve agir. Em um caso, está de boa-fé quem ignora a real situação jurídica; no outro, está de boa-fé quem tem motivos para confiar na contraparte. Uma é a boa-fé estado; a outra é a boa-fé princípio.

A doutrina e a jurisprudência brasileiras se filiam à bipartição do conceito de boa-fé, já que a maioria dos autores a diferencia, e os julgados do STF, STJ e também do TJERJ, no que concerne à matéria tributária, já vêm gradativamente se manifestando do sentido dessa divisão<sup>1</sup>.

### **2.2 Boa-fé Subjetiva**

#### **2.2.1 Conceito**

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, em pesquisa realizada de janeiro de 2003 e fevereiro de 2004, constata-se: uma decisão monocrática e 17 acórdãos no STF, 68 acórdãos no STJ e oito acórdãos no TJERJ, nos seguintes sites, respectivamente: <[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)> e <[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)> e <[www.tj.rj.gov.br](http://www.tj.rj.gov.br)>. A partir de fevereiro de 2004 a julho de 2006, esse número aumenta para 365 decisões: no STF, 15 acórdãos e uma decisão monocrática; no STJ, 318 decisões monocráticas e 20 acórdãos; e no TJERJ, 11 acórdãos. Mello, Elizabete Rosa de. O Princípio da Boa-Fé no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008. p. 30. e 31.

Opondo-se à má-fé, que é a “intenção de lesar o outrem” (COSTA, 2000, p.411), pode-se definir a boa-fé subjetiva como sendo a crença individual da pessoa que, ao agir, crê estar de acordo com o direito. Sendo assim, na boa-fé subjetiva, podemos atribuir o erro a dois fatores:

- a. desconhecimento da realidade (casamento putativo, aquisição da propriedade alheia mediante usucapião), ou
- b. aparência enganosa da situação apresentada (mandato aparente, herdeiro aparente);

Outro significado tradicional é a vinculação à palavra dada, expressa na cláusula *pacta sunt servanda* – os pactos devem ser cumpridos (Ibid., p. 412).

Como explicado, a subjetividade aponta para algo que “vem de dentro”, é interior à pessoa, opondo-se à idéia de objetividade, que lhe é exterior. A boa-fé subjetiva, portanto, “diz-se ‘subjetiva’ justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção” (Ibid., p. 411).

Desse modo, o direito passa criar regimes jurídicos diferentes para as pessoas envolvidas numa dada situação, uma vez que é de sua natureza tratar os iguais de forma igual e de forma diferente os diferentes: protege a de boa-fé e sanciona a de má-fé (MENEZES CORDEIRO, 2001, p.510).

No direito civil, por exemplo, existe a proteção da aparência, que garante validade e eficácia a atos praticados em erro em diversas situações, desde que praticados em boa-fé. Tal proteção se baseia na necessidade social do direito fundamental da segurança jurídica e celeridade aos negócios realizados entre os seus membros.

Há, ainda, duas concepções ou modalidades na boa-fé subjetiva: a boa-fé psicológica e a boa-fé ética. Segundo Noronha (1994 apud GONÇALVES, 2009), na boa-fé psicológica, a pessoa ignora os fatos reais, estando de boa-fé (mesmo os motivos para o erro sejam a ignorância grosseira ou a culpa grave) ou, por outro lado, não ignora e está de má-fé. Nesse sentido, a boa-fé é um fato com relevância jurídica.

Há uma discussão na doutrina sobre como se caracterizar a boa-fé subjetiva, se é necessária apenas a ignorância do interessado sobre a real situação que tem diante de si, chamada de concepção psicológica, ou se é exigível que o estado de ignorância seja desculpável, como é sustentado nos quadros do chamado entendimento ético da boa-fé (MELLO, 2008, p.31).

Nos quadros da concepção psicológica, não é mera culpa, ou culpa simples, que vai afetar a boa-fé da pessoa; somente nas hipóteses de dolo ou de culpa grosseira é que se poderá dizer que a pessoa está psicologicamente, subjetivamente, de má-fé. (Ibid., p.31.)

No âmbito dessa concepção psicológica, a boa-fé contrapõe-se à má-fé: ou a pessoa ignora os fatos reais, desde que sem incorrer em erro crasso, e está de boa-fé, ou não ignora, e está de má-fé. Mesmo quando ela ignorar com culpa, continuará de boa-fé, a menos que se trate de ignorância grosseira, caracterizando culpa grave (Ibid., p.31)

Na boa-fé ética, “alguém tem a convicção de que pratica um ato legítimo e acredita sinceramente que ele não acarreta prejuízo a outrem. Mas erra a respeito disso, devendo seu erro ser, no mínimo, desculpável” (NORONHA, 1994 apud GONÇALVES, 2009). Para que a boa-fé seja excluída, a culpa deve ser grave. A boa-fé tutela sobre aquele que agiu com diligência e cautela, avaliadas tendo por base o comportamento tido como normal das outras pessoas ao conduzirem seus negócios, considerando, também, o grau de instrução e informação da pessoa. Por exemplo, um especialista terá o comportamento de outro especialista como parâmetro de avaliação, enquanto que uma pessoa com cultura primária deve ser comparada a outra com similar grau de cultura.

Cabe observar que aqui a boa-fé não é mais apenas fato. Em direito penal, tem-se que o dolo é natural e a culpa, por outro lado, é normativa. O erro e o desconhecimento, assim como o dolo, existem no mundo real; no entanto, a culpa existe mais do que o fato, uma valoração da conduta segundo os padrões vigentes no contexto onde e quando se inserem os acontecimentos. Via de regra, a boa-fé subjetiva geralmente se apresenta como estado ético, havendo exceções, como a boa-fé em matéria possessória, situação na qual o princípio é entendido como estado psicológico, uma vez que para a sua configuração basta o sujeito estar ignorante da circunstância de atingir direito alheio.

Apesar das situações expressamente previstas por lei, Menezes Cordeiro (2001, p.525-526) entende que a boa-fé subjetiva pode ser aplicada a outras situações, diferentes daquelas. Ainda que pouco provável, não se descarta a possibilidade futura do surgimento de um princípio geral da boa-fé subjetiva, significando uma “proteção concedida a todo aquele que, tendo acatado os deveres de cuidado exigíveis para não prejudicar terceiros, veria sedimentar as posições que, contra eles, obtivesse”. A posição do autor é favorável a uma aplicação analógica, porém cuidadosa, da boa-fé, observada a adequação a cada caso.

São hipóteses de boa-fé subjetiva no direito das obrigações:

“o pagamento ao credor putativo (art. 935, atual art. 879); a alienação de imóvel recebido indevidamente (art. 968, atual art. 309); a validade do negócio realizado com o mandatário quando desconhecida a revogação ou a extinção do mandato (arts.

1.318 e 1.321, atuais arts. 686 e 689 respectivamente); o portador de boa-fé de título ao portador (art. 1.507)” (NORONHA, 1994 apud GONÇALVES, 2009).

É nesse sentido subjetivo (NORONHA, 1994 apud MELLO, 2008, p.30) que a boa-fé é considerada pela maioria dos preceitos do Código Civil de 1916, em que é referida, como nos artigos 221 (efeitos do casamento putativo), 255, parágrafo único (terceiros de boa-fé prejudicados pela anulação de atos praticados por um só dos cônjuges), 490 e 491 (posse de boa-fé), 510 e segs. (efeitos da posse), 550, 551 e 618 (aquisição pela usucapião), 622 (tradição feita a adquirente de boa-fé), 935 (pagamento a credor putativo), 968 (alienação de imóvel indevidamente recebido), 1.072 (cessionário de boa-fé), 1.318 e 1.321 (desconhecimento da revogação ou da extinção do mandato), e 1.507 (portador de boa-fé de título ao portador). Os respectivos dispositivos correspondentes ao atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002) são: 1.561, caput, sem dispositivo correspondente, 1.201 e 1.202, 1.214 e segs., 1.238, 1.242 e 1.260, 1268, 309, 879, 294, 686 e 689, e 906.

### **2.3 Boa-fé Subjetiva no Direito Tributário**

Inicialmente, é possível questionar não a presença, pois pode-se concluir que ela é real, mas sim quanto de espaço real haveria no direito tributário brasileiro para um princípio como a boa-fé, uma vez que ele é informado pelo valor segurança jurídica e seus princípios concretizadores: a estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade, tipicidade e indisponibilidade. A boa-fé subjetiva marca sua presença no Direito Tributário Positivo começando pelo Código Tributário Nacional – CTN –, seguindo pelas leis extravagantes, comparecendo em peso na jurisprudência e doutrina.

A boa-fé no Código Tributário Nacional é predominantemente subjetiva, como veremos a seguir.

#### **2.3.1 Normas Administrativas Complementares das Leis**

Dispõe o Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, no seu art. 100:

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

---

<sup>2</sup> Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>. Acesso em: 10 janeiro 2009.

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. (grifo nosso)**

Tendo agido de acordo com as decisões e atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, o contribuinte não pode ser apenado mesmo que, posteriormente, o Poder Judiciário ou mesmo o Poder Executivo os declarem ilegais.

A consulta quanto a interpretação da legislação tributária federal e previdenciária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, formulada por escrito é o instrumento que o contribuinte possui para dirimir dúvidas sob determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade (site: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)). A exemplo de Solução de Consulta nº 97, de 15.04.2003, da Secretaria da Receita Federal, decidida pelo órgão DISIT 07:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 97 de 15 de Abril de 2003

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

EMENTA: SUSPENSÃO. DECLARAÇÃO DA COMPRADORA. EXONERAÇÃO DA VENDEDORA. Em se tratando da suspensão do IPI regulada pelo art. 29 da Lei 10.637/2002 e art. 17 da IN 296/2003, a vendedora, agindo de boa-fé e desde que se certifique da autenticidade formal da declaração firmada pela compradora, exime-se de responsabilidade pela veracidade e cumprimento do declarado.

A boa-fé não admite a existência de comportamentos contraditórios, ainda mais quando provenientes da autoridade encarregada da administração do tributo. No confronto entre o princípio da legalidade e o da boa-fé, prevaleceu o segundo.

O inciso III se refere às condutas reiteradamente adotadas pela autoridade administrativa, as quais geram no contribuinte a crença na legitimidade do procedimento. Não se trata da admissão pela lei do costume administrativo *contra legem*, o qual não prevalece contra ela mesma, mas da proteção da boa-fé do contribuinte não sancionando os atos praticados, que seriam ilícitos de outra forma.

A título de exemplo de aplicação, em caso concreto, pode-se citar Mello (2008, p.84-85):

Contribuinte, sociedade empresária, que realiza prévia consulta ao Município sobre a interpretação dada à lista de serviço anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968, o qual lhe afirma dever efetuar tão-somente o recolhimento do ISS sobre sua atividade (decoração e colocação de cortinas), deverá efetuar o pagamento do ICMS e ser condenada por multa e correção monetária pelo não-pagamento deste último imposto durante três anos? A

contribuinte vinha, reiteradamente, recolhendo o ISS sobre sua atividade, fato que, segundo o art. 100, inc. III, do CTN, tornou-se costume, passando a caracterizar-se como norma complementar da legislação vigente, não sendo *contra legem*, porquanto advém de interpretação dada pelo Município de Curitiba ao Decreto-Lei nº 406/1968, hoje, também, Lei Complementar nº 116/2003.

Com isso, atesta-se a boa-fé da empresa ora recorrida, que só veio a tomar conhecimento de que deveria recolher o ICMS no momento em que foi autuada para tal, em 1987, relativamente aos exercícios de 1983, 1984 e 1986. Assim, devem-se afastar a multa e aplicar a correção monetária e os juros a partir do exercício seguinte ao que foi autuado, ou seja, a partir de 1988, pois, mesmo tendo sido submetida a eventuais fiscalizações, por parte do Estado, jamais foi autuada por recolhimento insuficiente de ICMS, conquanto o tenha sido por recolhimento a menor de ISS.

O contribuinte que sempre agiu de boa-fé ao efetuar consulta à municipalidade para saber se deveria efetuar o pagamento do ICMS ou do ISS, recolhendo o último, deverá pagar o ICMS, com juros e correção monetária, a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual, porque presumiu que devido é apenas o ISS.

Como exemplo, pode-se citar o seguinte caso<sup>3</sup>:

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. *DIES A QUO*. NOTIFICAÇÃO.

I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.

II - Recurso especial improvido.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Trata-se de hipóteses de boa-fé subjetiva porque, se comprovada a má-fé do contribuinte, o benefício não deve ser concedido. Seria o caso de, por exemplo, restar

---

<sup>3</sup> Disponível em

<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesDestaques.jsp&cod=19045> . Acesso em: 26 janeiro 2009.

comprovado que tanto o servidor público quanto o contribuinte agiram em conluio para lesar o Fisco, emitindo, o primeiro, um ato normativo com a finalidade de beneficiar o segundo ou outras pessoas por ele indicadas. No caso, o contribuinte de má-fé deve ser punido, enquanto que as demais pessoas não participantes do ato ilícito estão de boa-fé e, por consequência, protegidas de quaisquer penalidades e acréscimos.

Entendem alguns autores que o benefício deveria abranger não apenas os juros, multas e correção monetária, mas também a dispensa do recolhimento do tributo.

Em nosso entendimento é correta a posição, mas apenas para os tributos indiretos, nos quais o contribuinte de fato é diverso do contribuinte de direito. O Comerciante que deixa de recolher, por exemplo, o ICMS<sup>4</sup>, acatando norma administrativa, se posteriormente for declarada ilegal, não tendo retido o imposto por orientação do Fisco, não tem mais como cobra-lo do comprador da mercadoria – acaba tendo que pagar o tributo em prejuízo do seu próprio patrimônio quando deveria ter sido mero retentor.

No caso, a administração causou um prejuízo ao particular, e deve indeniza-lo. Exigir que o contribuinte pague o tributo para em um segundo momento ter o Estado que pagar a indenização afronta a boa-fé, sendo a solução mais adequada a dispensa do pagamento do tributo.

### **2.3.2 Anistia Fiscal**

A anistia é o “perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido o mandamento legal” (CARVALHO, 2005, p.337).

Nesse instituto a boa-fé está presente, mas pelo seu contrário, a má-fé, pela qual o Código Tributário manifesta o seu repúdio ao estatuir:

Art. 180 – A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:  
I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções, e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

Os atos praticados de má-fé pelo contribuinte para se esquivar do pagamento de tributos não podem ser beneficiados por qualquer anistia.

O dispositivo, apesar de bastante claro, tem sido frequentemente ignorado, como se percebe com a edição de leis concedendo anistias gerais, sem fazer distinção entre as

---

<sup>4</sup> ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

infrações dolosas daquelas simplesmente culposas ou até sem culpa, nivelando e tratando da mesma forma os contribuintes de boa e de má-fé.

As leis de anistia, no Brasil, acabam perdoadando multas e até tributos, sem sequer aludir ao instituto da remissão, que caberia quanto aos últimos (Ibid., p.504).

Exemplo recente é a MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008<sup>5</sup> no Capítulo II – Remissão, art. 14 e parágrafos faz referência aos débitos e não quanto a natureza desses débitos.

Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008

DOU de 4.12.2008

CAPÍTULO II

DA REMISSÃO

Art. 14. Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º O limite previsto no **caput** deve ser considerado por sujeito passivo, e, separadamente, em relação:

I - aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e III - aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. § 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica. § 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

Há julgados que excluam a multa dos contribuintes que descumpriram obrigações acessórias de boa-fé, e a partir de tal afirmação vale destacar, como exemplo, a seguinte decisão do STJ<sup>6</sup>:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM.

JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*. AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do *in*

<sup>5</sup> Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2008/mp449.htm>. Acesso em: 10 janeiro 2009.

<sup>6</sup> Disponível em:

<[http://www.bmalaw.com.br/en/docs/meio/jurisprudencia/Ementario\\_de\\_Jurisprudencia\\_Tributaria\\_novembro2004.pdf](http://www.bmalaw.com.br/en/docs/meio/jurisprudencia/Ementario_de_Jurisprudencia_Tributaria_novembro2004.pdf)>. Acesso em: 16 janeiro 2009.

*dubio pro contribuinte* . Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II - *In casu*, o Colegiado *a quo*, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fáctico-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

### 2.3.3 Moratória Fiscal

Moratória é a “dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada” (Ibid., p. 441). A primeira referência à boa-fé nesse instituto encontramos no parágrafo único do art. 154 do Código Tributário: “Art. 154 – (...) Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”. Desta forma, o contribuinte de má-fé (o caso de dolo) não pode ser beneficiado com, por exemplo, o parcelamento da dívida, pela anistia nem pela moratória.

Através, então, da proibição de concessão de moratória a infrações dolosas, a lei visa a evitar a ocorrência de burla à proibição da concessão de uma anistia, caso este que seria mais comum caso fossem concedidos generosos prazos de pagamento e parcelamentos do tipo “a perder de vista”.

No entanto, nem a Administração Tributária, nem o legislador, têm observado a restrição pois, sem qualquer discriminação quanto às infrações qualificadas pela má-fé, comumente são concedidos parcelamentos de créditos tributários. Em nível federal, a moratória tem sido aplicada conforme a Portaria Conjunta nº 663, de 10 de novembro de 1998<sup>7</sup>, o programa denominado REFIS, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, o Parcelamento Especial - PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, o Parcelamento Excepcional – PAEX<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, alterada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 1, de 23.10.2002, e revogada pela Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 2, de 31.10.2002. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/default.htm>>. Acesso em: 19 janeiro 2009.

<sup>8</sup> Portaria Conjunta PGFN/SRF 01/2007, institui a Declaração Paex a ser apresentada por pessoas jurídicas optantes pelo parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 1º e 8º da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/default.htm>>. Acesso em: 19 janeiro 2009.

Recente alteração no Código Tributário Nacional promovida pela Lei Complementar nº 104/2001<sup>9</sup> alterou o artigo 151, introduzindo uma nova hipótese de suspensão do crédito tributário, o parcelamento, mantendo-se a figura da moratória. O novo artigo 155-A diz que “aplicam-se subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória”. Isso é bastante curioso, porque pode levantar dúvidas sobre a manutenção ou não da proibição de parcelamento aos casos de dolo, fraude e simulação.

A segunda referência à boa-fé pode ser encontrada no artigo seguinte do mesmo Código:

Art. 155 – A concessão de moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele.

II – sem a imposição de penalidade, nos demais casos.

Para a concessão de moratória o contribuinte deve provar que preenche os requisitos estabelecidos na lei. No caso de ato doloso com a intenção de obter favor que não lhe era direito ou, posteriormente, deixando de preencher os requisitos exigidos, a utilização de meios ilícitos para impedir que a autoridade fiscal tenha conhecimento do fato, o sujeito deve pagar o tributo com juros de mora e a penalidade cabível.

Ao contribuinte de boa-fé, por outro lado, cabe a cobrança do tributo devido, acrescido apenas de juros, e multa de mora, sem aplicação de multa punitiva.

### **2.3.4 Isenção Fiscal**

A isenção é entendida como a retirada de parcela da hipótese de incidência da regra de tributação por norma legal específica. A regra do tópico anterior se aplica aos casos de má-fé na obtenção ou manutenção de isenção, conforme estatui o Código Tributário Nacional:

Art. 179 – A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

(...)

§ 2.º - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

---

<sup>9</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm)>. Acesso em: 16 janeiro 2009.

Estabelecidos requisitos e condições, a lei prevê uma isenção, desde que dada situação se enquadre naqueles. Constatase que o legislador não utilizou, nos sentidos técnicos que hoje lhe são conferidas, os termos “requisitos” e “condições”. A autoridade administrativa, antes de reconhecer a isenção, deve observar o enquadramento da situação na hipótese legal, avaliando cautelosamente a prova apresentada pelo contribuinte.

Apesar do Código não guardar fidelidade com a distinção, entende-se que é um requisito quando um fato exigido pela lei para o reconhecimento da isenção pode ser verificado pela autoridade administrativa à época do despacho concedente; não sendo possível, por depender da verificação de fato que deva ocorrer posteriormente, torna-se uma condição.

Isenção na qual o contribuinte deixa de pagar os impostos devidos pela operação de importação de matéria-prima, mediante o compromisso de utilizar os insumos na fabricação de produtos a serem exportados, o Drawback-Suspensão, é um exemplo de casos mais freqüentes que se situam nas hipóteses de descumprimento de condição em caso de isenção vinculada à destinação dos bens. Não sendo cumprida a condição, torna-se necessário verificar o motivo por que não se deu a exportação.

Caso a exportação não se dê por fatores alheios à vontade do contribuinte (por exemplo, súbitas mudanças no cenário internacional a inviabilizar o negócio, descumprimento do contrato pelo importador estrangeiro), ou mesmo pela vontade do contribuinte (por exemplo, negócios mais vantajosos no mercado interno), estando o contribuinte de boa-fé, é possível desistir da exportação, passando ao pagamento dos impostos devidos com juros de mora.

Porém, caso seja constatado que o contribuinte, assim que teve a mercadoria liberada, a destinou ao mercado interno sem nenhuma razão que o justifique, dando a entender que sua intenção esteve longe de cumprir o compromisso de exportação e apenas se beneficiar da postergação do pagamento dos impostos, está caracterizada fraude, devendo ser cobrados os tributos acrescidos de juros e multa punitiva.

### **2.3.5 Denúncia Espontânea**

A denúncia espontânea afasta a aplicação da pena por infração fiscal, estando prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou

do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontâneo a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

A confissão da infração e o pagamento dos tributos devidos antes do início de procedimento fiscal não são os únicos requisitos para a configuração de uma situação de denúncia espontânea. Outro requisito é que a infração tenha sido praticada sem dolo, ou seja, que tenha sido de boa-fé. O caso a seguir é um acórdão onde se pode ver a aplicação do recurso apresentado<sup>10</sup>:

RESP 45942/DF; RECURSO ESPECIAL (1994/0008458-7)  
DATA DA DECISÃO 27/04/1994

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR.  
PRETENDIDA REGULARIZAÇÃO DE PRECEDENTE  
INTERNAÇÃO NO TERRITÓRIO NACIONAL DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
ARTIGOS 96, 97, 138 E 180, CTN. LEIS N.S. 4.502/64, 2.446/88 E 2.457/88.  
DECRETOS-LEIS N.S. 70.235/72 E 1.455/76. COMUNICADOS 204/88 E 234/89  
(CACEX) . PORTARIAS N.S. 327, 340 E 56/90-MEFP.

(...)

2. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA PRESSUPÕE A BOA-FÉ,  
NÃO SERVINDO PARA ESCAPAR, DIRETA OU INDIRETAMENTE, DE  
SANÇÕES APLICÁVEIS AO ILÍCITO TIPIFICADO PELA AÇÃO ANTERIOR,  
PRATICADA DELIBERADAMENTE CONTRA DISPOSIÇÕES FISCAIS.

(...)

RECURSO PROVIDO.

DECISÃO POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO

O Código Tributário Nacional demonstra o despreço atribuído a condutas que configuram a má-fé ao proibir a anistia e a concessão de moratória às infrações dolosas. Caso contrário, estaria configurada uma contradição de valores do Código se fosse admitido que uma infração dolosa consumada, caso de crime contra a ordem tributária, tivesse a punibilidade extinta única e somente pela confissão da infração e reparação do dano à Fazenda Pública, ato frequentemente motivado pela aproximação de ações fiscais, ou por um “cochilo” procedimental do agente fiscal que paralisa a investigação por um período superior a 60 dias.

### **2.3.6 Pena de Perdimento às Mercadorias Estrangeiras Introduzidas Irregularmente no País**

---

<sup>10</sup> Disponível em:

<[15](http://ww2.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=((%27RESP%27.clap.+ou+%27RESP%27.clas.)+e+@num=%2737960%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%2737960%27.suce.)>”. Acesso em: 14 janeiro 2009.</a></p></div><div data-bbox=)

O terceiro de boa-fé que adquire mercadoria estrangeira aparentemente regular não pode ser alcançado pela pena de perdimento se apurado, posteriormente, que tal mercadoria foi introduzida irregularmente no território nacional, não estaria obrigado a investigar a legalidade da importação. Desse fato presume-se a boa-fé do adquirente, ficando sob responsabilidade do Fisco a prova em contrário.

Nesse sentido, decidiu a Segunda Turma do Supremo Tribunal de Justiça<sup>11</sup>:

**ACÓRDÃO**

RESP 15073/DF; RECURSO ESPECIAL (1991/0019833-1)

DATA DA DECISÃO 27/04/1994

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – APREENSÃO DE MERCADORIA ESTRANGEIRA ADQUIRIDA NO MERCADO INTERNO – PENA DE PERDIMENTO – TERCEIRO DE BOA-FÉ. PRECEDENTES.

A AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO, DE MERCADORIA IMPORTADA, MEDIANTE NOTA FISCAL EMITIDA POR FIRMA REGULARMENTE ESTABELECIDADA PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA, GERA A PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ DO ADQUIRENTE, CABENDO AO FISCO A PROVA EM CONTRÁRIO.

RECURSO CONHECIDO E PROVIDO DECISÃO POR UNANIMIDADE, CONHECER O RECURSO E LHE DAR PROVIMENTO.

Várias decisões, com base no Princípio da boa-fé, têm sido firmadas como o referente ao AGA nº 493.350/RJ; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2003/0020769-5; rel. min. José Delgado; julg. 13.10.2003; órgão julgador: T1 – 1ª Turma: “**EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. MERCADORIA APREENDIDA. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES” (MELLO, 2008, p.81).

A seguir, seguem outros Acórdãos no mesmo entendimento (Ibid., p.82):

AGA nº 423.062/PR; re. Min. JOSÉ DELGADO; julg. 4.4.2002; órgão julgador: T1 – 1ª Turma.

**EMENTA** TRIBUTÁRIOS E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL NO TOCANTE À COMPROVAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA APREENDIDA, SENDO DECLARADO SEU PERDIMENTO. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. EMPRESA ALIENANTE QUE ESTAVA REGULARMENTE ESTABELECIDADA. PRECEDENTES.

Resp. nº 345.577/PR; rel. min. JOSÉ DELGADO; jul. 5.2.2002; órgão julgador: T1 – 1ª Turma.

**EMENTA** TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO POR TERCEIRO DE BOA-FÉ. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE.

---

<sup>11</sup> Disponível em:

<[16](http://ww2.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=((%27RESP%27.clap.+ou+%27RESP%27.clas.)+e+@num=%2715073%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%2715073%27.suce.)>”. Acesso em: 14 janeiro 2009.</a></p></div><div data-bbox=)

Resp. nº 121.311/RS; rel. min. HÉLIO MOSIMANN; julg. 17.3.1997; órgão julgador: T2 – 2ª Turma.

**EMENTA** TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO. EXIBIÇÃO DE NOTA FISCAL. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. A AQUISIÇÃO DE MERCADORIA IMPORTADA, NO MERCADO INTERNO, COM A EXIBIÇÃO DE NOTA FISCAL FORNECIDA POR FIRMA REGULARMENTE ESTABELECIDADA, NÃO AUTORIZA A APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CABE AO FISCO PRODUZIR PROVA EM CONTRÁRIO.

E, também, nos seguintes Recursos Especiais: REsp. nº 315.553/PR; REsp. nº 94.980/DF (RSTJ 97/146); REsp. nº 102.146/DF; REsp. nº 90.437/DF; REsp. nº 81.544/DF; REsp. nº 79.764/DF (RDR 7/177); REsp. nº 63.539/DF; REsp. nº 15.073/DF (RSTJ 63/230, LEXSTJ 65/85); REsp. nº 119.305/RS; REsp. nº 85.064/RS; REsp. nº 34.325/RS; REsp. nº 111.127/RS; REsp. nº 109.710/PR (RSTJ 98/179); REsp. nº 98/179); REsp. nº 86.068/SC; REsp. nº 33.036/PR; REsp. nº 34.961/RS; REsp. nº 15.085/DF.

A boa-fé se faz necessária, considerando que o artigo 136 do Código Tributário Nacional estabelece que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável (...) do ato”.

Quem praticar ato que não possa ser enquadrado como caracterizado por boa-fé, comete a infração prevista no artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/1966, inciso X<sup>12</sup>, combinado com o artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976<sup>13</sup>, que prevê a pena de perdimento da mercadoria “estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular”.

Quando se tratar de terceiro de boa-fé, cabe ao Fisco, durante a apuração, buscar e punir o verdadeiro infrator que transferiu o bem, não sendo a pena o perdimento, mas multa de valor igual às mercadorias transferidas<sup>14</sup>.

Cabe observar que a existência de boa-fé ou não deve ser cautelosamente examinada pelo julgador, pois é conhecida a prática da transferência simulada dos bens a comparsas que se apresentam como terceiros de boa-fé, e tal fato é recorrente. Nesses casos, ironicamente, justamente os que alegam boa-fé são aqueles que estão claramente de má-fé.

---

<sup>12</sup> Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos-leis/DecLei3766.htm>>. Acesso em: 14 janeiro 2009.

<sup>13</sup> Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos-leis/DecLei145576.htm>>. Acesso em: 14 janeiro 2009.

<sup>14</sup> Pena prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, e art. 1.º, alteração 2.º, do Decreto-lei nº 400/1968, regulamentado pelo art. 463 do Decreto nº 2.637, de 25.06.1998 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), revogado pelo Decreto nº 4.544, de 27.12.2002.

Faz-se necessário comentar acórdão do extinto Tribunal Federal de Recurso, uma vez que está em aparente em contradição com a decisão primeiramente exposta.

TRIBUNAL: TRT ACORDÃO RIP: 07882203

DECISÃO: 24-02-1988

PROC: AMS NUM: 0111311 ANO:\*\*UF:SP TURMA: 04

AUD: 24-03-88

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

**EMENTA**

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE BENS DE IMPORTAÇÃO PROIBIDA. VEÍCULO ESTRANGEIRO, OBJETO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO FALSA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DESCABIMENTO.

PERDIMENTO

I – A ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ É IRRELEVANTE PARA APLICAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUAL SEJA, NO CASO, A PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

(...)

IV – APELAÇÃO PROVIDA SEGURANÇA E LIMINAR CASSADAS

RELATOR

MIN: 280 – MINISTRO ANTONIO DE PADUA RIBEIRO

A boa-fé é entendida como irrelevante em caso de aplicação da pena de perdimento às mercadorias estrangeiras. É de se observar, no entanto, que o caso é de mercadoria de importação proibida, hipótese na qual não se perquire a existência ou não de boa-fé, uma vez que mercadoria proibida não pode permanecer em circulação no país. Entende-se que a regra geral é que o terceiro de boa-fé não pode ser atingido pela pena de perdimento, salvo quando se tratar de mercadoria de importação proibida, pois, de boa-fé ou não, o bem não pode ser utilizado no país. O bem jurídico atingido deixa de ser a arrecadação tributária, passando para outros como a segurança, a saúde pública ou a defesa comercial do país.

### **2.3.7 Consulta Fiscal**

A consulta fiscal é um instituto para o qual a boa-fé é o alicerce. De um lado, o Fisco, que dá seu parecer a respeito do direito aplicável ao caso apresentado e, tendo se pronunciado, fica vinculado ao entendimento dado até que este seja alterado, o que se pode dar apenas *ex nunc*, sem efeitos retroativos. De outro lado está o contribuinte, que deverá apresentar um comportamento leal, baseando a sua consulta em dúvida verdadeira, decorrente daí a necessidade de expor todos os fatos relevantes à situação para o perfeito conhecimento do caso pelo Fisco, além das razões que levaram a duvidar.

Havendo dúvida sobre o entendimento do Fisco sobre dada interpretação de um determinado ponto de uma lei tributária, pode-se resolver o problema com a formulação de uma consulta escrita ao órgão encarregado da Administração Fiscal, que tem por dever

responder, tendo tal resposta caráter vinculante. É o instituto da consulta fiscal, regulado pelos artigos 46 a 58 do Decreto nº 70.235/1972<sup>15</sup>, com alterações pelos artigos 48 e 50 da Lei nº 9.430/1996<sup>16</sup>.

A consulta fiscal produz os seguintes efeitos, conforme o decreto de 1972:

Art. 48 – Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: [grifo nosso]

I – de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II – de decisão de segunda instância.

Art. 49 – A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de rendimentos.

Art. 50 – A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

Uma vez realizada a consulta, fica suspenso o prazo para pagamento do tributo até 30 dias após a data de ciência da sua decisão. Durante tal período, declarado devido o tributo, deve ser recolhido sem o pagamento de juros ou multa.

A regra do artigo 49 exclui a suspensão do prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado. Caso o tributo seja retido pelo contribuinte, ou por ele autolancado, de que é exemplo o imposto sobre Produtos industrializados, se lançado na nota fiscal, portanto, cobrado dos adquirentes das mercadorias, deve ser recolhido ao erário dentro do prazo previsto na legislação do respectivo tributo, como se não houvesse consulta fiscal.

O mesmo decreto trata das hipóteses quando a consulta poderá ser declarada ineficaz, nos artigos seguintes:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I – em desacordo com os arts. 46 e 47;

II – por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato da consulta;

III – por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV – quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consultante;

V – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI – quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII – quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII – quando não descrever completa ou exatamente a hipótese a que se referir ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável a critério da autoridade julgadora.

---

<sup>15</sup> Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 14 janeiro 2009.

<sup>16</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em: 14 janeiro 2009.

Para que a consulta seja eficaz, há alguns requisitos, entre os quais alguns que se referem à forma da consulta, mas entende-se como o principal requisito a existência de dúvida, a boa-fé do contribuinte. Nesse sentido, afirma Valdir de Oliveira Rocha (1996, p.33):

“Pelo processo de consulta, o interessado apresenta dúvida à Administração (...). A dúvida é – como já afirmei – circunstância fundamental para utilização do instituto da consulta. Se não há dúvida, não há interesse jurídico para o exercício da consulta fiscal.”

O mesmo autor ainda afirma:

“É evidente que o contribuinte que consulta sobre matéria pacífica ou clara em face da lei e da jurisprudência, está usando de expediente protelatório e prejudicial aos interesses do erário público (*sic*); não demonstra boa-fé, e não pode se beneficiar da consulta. Por isso é que ao conceituarmos o instituto, acentuamos que sobre o problema consultado deve haver fundadas dúvidas.” (Ibid, p.65)

A boa-fé exigida é subjetiva. Porém, nos casos em que o contribuinte possua meios para conhecer a interpretação do Fisco sobre assunto, mas por negligência não a conhece, será presumida a sua inexistência, devendo a consulta ser declarada eficaz.

### 3. CONCLUSÃO

No Estado Democrático de Direito, como é o Brasil, a busca da justiça fiscal é uma constante em que o Princípio da Boa-fé deve ser observado, sem prejuízo da segurança jurídica. Para isso, deve-se, primeiramente, compreender o conceito do que é a boa-fé, o que não configura uma tarefa simples, uma vez que a boa-fé é um conceito aberto e, por isso mesmo, com alto grau de indeterminação no seu significado, cuja concretização se dá frente ao caso concreto, pois é aí que se torna possível captar seu significado.

Ela se divide em boa-fé subjetiva e objetiva. Por um lado, a boa-fé subjetiva é a crença individual da pessoa que age pensando estar a sua ação de acordo com o direito. Por outro lado, a boa-fé objetiva é o dever de agir de acordo com os padrões sociais vigentes na sociedade em que o indivíduo esteja inserido. São três as funções exercidas pela boa-fé:

- 1) a de princípio interpretativo-integrativo,
- 2) de norma de criação de deveres jurídicos, e
- 3) de norma de limitação ao exercício de direitos subjetivos.

As relações entre o Ente Tributante e o Contribuinte devem ser regidos pela boa-fé e, por isso, o Código Tributário Nacional protege a boa-fé e pune a má-fé, via de regra, a fim de preservar a segurança jurídica e estimular o comportamento que configure o estado de boa-fé. São exemplos disso a previsão da não-aplicação de pena ao contribuinte que agiu de acordo com as decisões e atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, acreditando estar em conformidade com a lei, mesmo que, posteriormente, sejam declarados ilegais pelo Poder Judiciário ou mesmo pelo Executivo. O mesmo ocorre no caso de se constatar que o contribuinte não preenchia os requisitos ou deixou de cumprir as condições para o gozo de isenção tributária ou moratória. Quando há má-fé nos atos, no entanto, deve o tributo acrescido com juros e penalidades, devendo ser cobrado apenas o tributo com juros, caso a situação se configure como de boa-fé.

Outro caso previsto por lei é a concessão de anistia, que deve se limitar às infrações tributárias praticadas de boa-fé, sem dolo, fraude ou simulação, bem como a denúncia espontânea. Ainda, o instituto da consulta fiscal é bastante significativo para a prevenção de conflitos entre o Fisco e o contribuinte, pois através dela o primeiro declara qual

é o seu entendimento a respeito de determinado assunto tributário, atuando como um instrumento que vem a favorecer comportamentos de boa-fé e da segurança jurídica.

Além disso, a pena de perdimento às mercadorias estrangeiras importadas irregularmente não se aplica aos casos em que os seus proprietários as tenham adquirido no mercado interno, se estiverem de boa-fé (que deve ser demonstrada e provada), contanto que não seja o bem de importação proibida, pois este tipo de bem tem sua circulação proibida e, assim, não há consideração de boa-fé ou má-fé.

As figuras mais ligadas à boa-fé no Direito Tributário são *venire contra factum proprium*, *inalegabilidade de nulidades formais*, *supressio*, *surrectio*, conjugação de situações implicadas no brocardo *dolo agit qui petit quod statim redditurus est* (Age com dolo quem pede o que de seguida terá de restituir) e *tu quoque* (Tu também).

Acreditamos que a proposta inicial desta obra foi alcançada: o questionamento sobre o que seria o princípio da boa-fé subjetiva e qual sua significação para o Direito Tributário.

É possível concluir, em se tratando da aplicabilidade do princípio da boa fé subjetiva, que não se pode estudar cada caso concreto como se fosse único; porém o estudo sistemático, cuidadoso de sentenças, decisões, acórdãos, mesclados com situações genéricas factuais, leva a uma solução que é frequentemente a mesma e que pode ser utilizada em casos semelhantes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17<sup>o</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
2. COSTA, Judith Martins. *A Boa-Fé no Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
3. GONÇALVES, Edvaldo Sapia. *A Boa-fé como Fonte de Deveres Contatuais*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estadual de Maringá – Maringá. Disponível em: <<http://www.dpp.uem.br/007.htm>>. Acesso em: 13 janeiro 2009.
4. MATTOS, Francisco de Souza. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 205.
5. MELLO, Elizabete Rosa de. *O Princípio da Boa-Fé no Direito Tributário*. 1<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 2008.
6. MENEZES CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e. *Da boa-fé no direito civil*. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.
7. NORONHA, Fernando. *O direito dos contratos e seus princípios fundamentais (autonomia privada, boa-fé, justiça social)*. São Paulo: Saraiva, 1994.
8. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996