

# A proibição do *venire contra factum proprium* no Direito Tributário

Tiago da Silva Fonseca

**Resumo:** O comportamento contraditório tem tamanho grau de nocividade para as relações sociais e jurídicas que merece atenção especial do Direito há séculos, através da fórmula *nulli conceditur venire contra factum proprium*. No Direito Civil, onde a máxima foi criada, a proibição do comportamento contraditório normalmente está fundada na confiança legítima das partes que formam a relação. Mais recentemente, a proibição do comportamento contraditório vem sendo associada ao valor da solidariedade social, de modo que a proibição do *venire contra factum proprium* passou a ser estendida ao Direito Público e a não ficar restrita aos casos de afirmação da confiança legítima. No Direito Tributário, a teoria serve para garantir a estabilidade e a transparência da relação jurídica obrigacional, contra o comportamento contraditório praticado tanto em prejuízo do contribuinte como da Fazenda Pública.

**Palavras-chave:** *Venire contra factum proprium*. Solidariedade social. Previsibilidade. Transparência. Confiança legítima.

## Introdução

A origem do termo *venire contra factum proprium*, cunhado pelos glosadores da Idade Média, reflete que a preocupação com o comportamento contraditório é bem antiga. Aos indivíduos é garantido o direito fundamental de liberdade, pilar de todas as democracias constitucionais contemporâneas. Mas todo o direito é relativo, tendo em vista que o seu exercício não deve extrapolar o sentido da norma que o prevê, bem como o conjunto de princípios e valores no qual está inserido. Assim, se às pessoas é garantido o direito de agir livremente, não lhes é dado atuar de modo contraditório, causando prejuízos alheios.

A teoria do *venire contra factum proprium* é produto do Direito Civil e ganhou força a partir dos estudos e da sistematização de Claus-Wilhelm Canaris, que associava a proibição do comportamento contraditório com o princípio da confiança legítima.<sup>1</sup> No pensamento de Canaris, a confiança legítima teria como fun-

\* Procurador da Fazenda Nacional. Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG.

<sup>1</sup> CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 742.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 275-289	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

ções a proteção do tráfego jurídico através da responsabilidade pela aparência, a concretização da boa-fé decorrente da responsabilidade por necessidade ético-jurídica e a responsabilização pela declaração errônea de quem a forneceu.<sup>2</sup>

A proibição do *venire contra factum proprium* deve ter uma aplicação subsidiária no ordenamento, pois se existe previsão contrária ao comportamento contraditório em norma legal ou de vontade, a conduta incoerente se enquadra no gênero de ato ilícito e atrai as sanções previstas por regras próprias. Todavia, a multiplicidade de formas de condutas e a finitude do ordenamento jurídico, incapaz de regulamentar toda a diversidade de situações que pode acontecer no caso concreto, requerem o respaldo de instrumentos de correção de injustiças para casos de comportamento contraditório que não sejam expressamente penalizados pela norma.

Com o advento da Constituição de 1988, que fixou como um dos objetivos da República construir uma sociedade livre, justa e solidária, o princípio da solidariedade social foi alçado como valor vital do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, a atual ordem constitucional exige que exista um compromisso com a mútua cooperação, uma reciprocidade nas relações e uma mutualidade de direitos e deveres.

O alcance e a importância do princípio da solidariedade social permitem substituir a confiança legítima como fundamento exclusivo da proibição do *venire contra factum proprium*. A extensão do fundamento da proibição é importante, vez que predispõe a sua aplicação contra o comportamento contraditório de modo muito mais abrangente.

O fundamento da proibição do *venire contra factum proprium* na solidariedade social também é essencial para expandir a sua aplicação para além das relações privadas, de modo a se tornar um meio de correção do Direito em geral. No Direito Tributário, a teoria encontra espaço fértil, vez que assim como a incoerência do Fisco pode causar sérios danos aos investimentos e planejamento dos contribuintes, a contradição dos particulares pode provocar prejuízos à atividade de fiscalização e cobrança pela Administração Tributária.

A adoção da teoria no Direito Tributário contribui para afirmação da transparência da relação tributária, cujo dever de observância subordina tanto o sujeito ativo como o sujeito passivo, conforme assevera Ricardo Lobo Torres:

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado que a sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 343-345.

termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agentes públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro.<sup>3</sup>

Não obstante, a proibição do *venire contra factum proprium* em matéria fiscal é fundamental para a otimização dos princípios da previsibilidade e da estabilidade da relação tributária, sem os quais tendem a imperar a desconfiança exagerada entre Fisco e contribuinte e um sistema desorganizado, opressor e injusto.

## 1 Considerações gerais sobre a proibição do *venire contra factum proprium*

Inobstante a proibição de comportamentos contraditórios não estar expressa nas ordens jurídicas atuais, a coibição tem carga ética, psicológica e sociológica. A ninguém é garantido fazer valer um poder em contradição com seu comportamento anterior.

A previsibilidade nas relações jurídicas está, em grande parte, garantida pelas normas legais e pelas normas da vontade. Em grande parte, porque os requisitos taxativos das normas jurídicas e a autonomia privada não estão imunes a albergar situações de injustiça, de modo que é preciso recorrer a institutos alternativos para correção de patologias no exercício dos direitos.

A preocupação com atos contraditórios e com os efeitos danosos às expectativas criadas é questão nuclear do Direito, desde o romano até os dias atuais e, certamente, ainda vai ser objeto do pensamento jurídico futuro.

Conforme evolução histórica exposta por Menezes Cordeiro,<sup>4</sup> no Direito Romano não existia a proibição de atos contraditórios como regra geral, mas textos de Ulpiano e de Celso já defendiam a sanção jurídica em situações de grande injustiça e de perda da equidade provocadas por condutas incoerentes. Na Idade Média, os glosadores criaram o brocardo *nulli conceditur venire contra factum proprium*. Já no Direito alemão do século XVIII, havia preceitos que vedavam atos contraditórios, especialmente em matéria de direitos reais e de direito contratual. Mas a sistematização somente ocorre no direito alemão do século XX, a partir dos trabalhos de Lehmann (que decantava a regra em várias disposições do Código Alemão) e de Canaris (responsável pelo aprofundamento científico com a integração do *venire contra factum proprium* com a teoria da confiança).

No Brasil, a proibição de comportamentos contraditórios ganhou força pela elevação da boa-fé objetiva como cláusula geral do Código Civil de 2002, que limita

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Fórum de Direito Tributário*, n. 1, jan./fev. 2003, p. 94.

<sup>4</sup> CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no Direito Civil*, p. 742-743.

a autonomia da vontade em função de princípios estruturantes da solidariedade social. Conforme escreveu Anderson Schreiber:

Tais cláusulas gerais não vedam certas condutas; condicionam todas. Não reduzem o âmbito da autonomia privada; sevem de mecanismos de controle da legitimidade do seu exercício, à luz dos valores constitucionais. Atuam, portanto, sobre o próprio conteúdo concreto da autonomia privada, e não sobre um espaço que lhe seja pretensamente reservado pelo ordenamento jurídico. Em definitivo: ainda que um certo comportamento seja expressamente autorizado por lei ou por contrato, será preciso verificar se a sua adoção nas circunstâncias concretas se conforma à dignidade humana e à solidariedade social. Só assim o ordenamento jurídico contemporâneo lhe assegurará tutela.<sup>5</sup>

A proibição de voltar-se contra a própria conduta acaba por ter como fundamentos a repressão ao abuso do direito, a proteção da boa-fé e a solidariedade social. Destacar a diversidade de fundamentação do princípio é importante, pois o torna menos limitado ou condicionado a certos tipos de casos. Assim, mesmo sendo expressão da boa-fé objetiva, precipuamente na sua função de restringir direitos, o princípio pode aderir a outros valores, como igualdade, moralidade, etc.

Reconhecendo a existência de uma ética de liberdade que oriente o ordenamento jurídico, essa mesma ordem deve intervir quando comportamento anterior frustra aqueles que agiram na expectativa da coerência alheia.

Ainda que o Código Civil de 2002 não enquadre o princípio do *venire contra factum proprium* em dispositivo determinado, como fez com o abuso do direito e com a fraude à lei, é possível vislumbrar a sua essência de proibição de comportamento contraditório em vários artigos, tais como o impedimento que o devedor impugne negócio que confirmou expressamente ou que lhe deu execução voluntária (art. 175); o impedimento de que o contratante exija o adimplemento da obrigação alheia sem ter cumprido o seu encargo (art. 476); o impedimento daquele que, comparecendo à obra e não protestando contra acréscimos que via, recusar a pagá-los sob o argumento de falta de autorização expressa (art. 619).

De acordo com os artigos enumerados, conclui-se que o ato contraditório, que pode ser afastado com a proibição do *venire contra factum proprium*, ocorre quando o titular de um direito potestativo indica ou manifesta a intenção de não exercê-lo mas o exerce, ou ainda quando o agente que atua ao abrigo de uma permissão genérica declara não tomar determinada atitude, mas acaba por assumi-la.

Ainda que seja expressão do abuso de direito, adotado pelo Código Civil em sua concepção objetiva, o comportamento contraditório é sancionável por si só. Logo, contanto que haja repercussão alheia e quebra de expectativas, não é necessário demonstrar a intenção de prejudicar do agente ou quaisquer indícios de natureza emulatória. Nesse sentido, reconhece Anderson Schreiber:

<sup>5</sup> SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 64.

É certo que, na linguagem adotada pelo legislador brasileiro, o próprio ato abusivo configura também um ato ilícito, mas um ato ilícito *lato sensu* (antijurídico), que dispensa prova de culpa requisito essencial ao ato ilícito *stricto sensu* (art. 186). Não se precisará demonstrar, portanto, a negligência, imperícia ou imprudência, o qualquer estado subjetivo daquele que praticou o *venire contra factum proprium*. Basta que se verifiquem os pressupostos indicados anteriormente, e daí derivará automaticamente o dever de indenizar.<sup>6</sup>

A melhor sanção aplicável aos casos de comportamento contraditório é motivo de controvérsia entre a doutrina. Judith Martins Costa<sup>7</sup> defende que o impedimento do dano é preferível à reparação do prejuízo. Carneiro da Frada<sup>8</sup> ensina que reparação do prejuízo é melhor alternativa que o impedimento, pois confere maior liberdade do agente para mudar a sua conduta sempre que lhe convier. Elena de Carvalho Gomes<sup>9</sup> prefere deixar a cargo do juiz, na análise das vicissitudes do caso concreto, escolher qual o melhor efeito, seja a obrigação de manter a coerência, seja a admissão da conduta incoerente, com a devida indenização. Anderson Schreiber<sup>10</sup> argumenta que, praticado o ato contraditório, melhor opção é desfazê-lo, resguardado o direito à respectiva indenização do prejudicado.

<sup>6</sup> SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*, p. 167.

<sup>7</sup> V. MARTINS-COSTA, Judith. Breves anotações acerca do conceito de ilicitude no Novo Código Civil (estruturas e rupturas em torno do art. 187). *Boletim Adcoas*, [s.1.], n. 10, p. 309-310, out. 2003, p. 310: "Daí que a 'lógica' que hoje preside o tratamento da ilicitude civil seja a mesma que preside a noção de situação jurídica subjetiva (existencial ou patrimonial). Por isso é que, para viabilizar uma adequada tutela à pessoa e aos direitos da Personalidade, aos direitos difusos, coletivos e às obrigações duradouras, será importante perceber que o novo Código opera a separação (metodológica) entre ilicitude e dever de indenizar, não aludindo diretamente nem ao elemento subjetivo (culpa), nem ao dano, nem à responsabilidade civil, o que abre ensejo: a) à sua maior inserção no campo do direito da Personalidade, possibilitando visualizar novas formas de tutela, para além da obrigação de indenizar; e, b) à compreensão de que pode haver ilicitude sem dano e dano reparável sem ilicitude".

<sup>8</sup> V. FRADA, Manoel A. C. P. Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Lisboa: Almedina, 2002. p. 424-425: "Admiti-las [as consequências indenizatórias] é naturalmente flexibilizar a tutela do confiante, facilitar a sua adequação às particularidades do caso e evitar em muitos casos a desproporção que representaria uma proteção que passasse obrigatoriamente pela inibição do exercício do comportamento contraditório. Poupano ao respectivo autor um sacrifício desmesurado de agir".

<sup>9</sup> V. GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum: os comportamentos contraditórios no Direito Privado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 120: "Transpondo o raciocínio para a presente temática, tem-se que a consequência primordial do venire contra factum proprium será ainda a paralisação do exercício de direito do titular, e, subsidiariamente, a reparação do prejuízo, quando ela já se tiver verificado. Entretanto, nada obsta que o juiz inverta essa equação, privilegiando a tutela indenizatória, quando entender como mais adequada às circunstâncias fáticas, e, sobretudo, aos interesses da ordem jurídica. Aliás, o Código Civil não se opõe a essa solução, conquanto deixe implícita sua preferência pela prevenção do dano".

<sup>10</sup> SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*, p. 168: "O desfazimento do ato, consiste, na verdade, em uma das formas de reparar o prejuízo causado àquele ou àqueles que tiveram frustradas as suas legítimas expectativas. O direito contemporâneo, na sua tendência de privilegia a execução específica e a real satisfação dos interesses em conflito, aceita e estimula o retorno mais pleno possível ao status quo ante".

Característica importante do princípio do *venire contra factum proprium* é a sua subsidiariedade, ou seja, só se pode recorrer à sua proteção nos casos de ações que, mesmo se praticadas nos termos das normas contratuais ou legais, provoquem efeitos injustos e prejuízos por conta da incoerência alheia. Assim, o princípio funciona como uma válvula de segurança, nos termos propostos por Vaz Serra:

Nestas condições, torna-se possível que as estatuições gerais da lei se revelem por vezes, na sua aplicação aos casos concretos, injustas, podendo essa injustiça alcançar uma gravidade insuportável para o sentimento jurídico dominante na coletividade. Quando tal aconteça é de sempre a convicção de que deve haver 'princípios capazes de funcionar como *válvulas de segurança* para estes casos de pressão violenta da consciência jurídica da comunidade contra a rígida estrutura das normas legais', e desses princípios o mais divulgado é o abuso.<sup>11</sup>

A arguição do princípio do *venire contra factum proprium* deve ser sempre subsidiária, o que não significa que a proibição deva ficar restrita aos casos de lacuna no ordenamento, porquanto deve ser aplicada a uma grande variedade de situações em que houver necessidade de se preservar a previsibilidade que, junto com a boa-fé e solidariedade social, têm fundamento constitucional.

Mesmo sendo figuras próximas, a boa-fé objetiva e o abuso de direito, consagrados expressamente no Código Civil, são patologias autônomas do *venire contra factum proprium* está na zona de interseção dos dois institutos. A proibição do *venire contra factum proprium* é espécie de boa-fé objetiva, que carrega consigo o dever de cooperação, mas também um grupo maior de deveres anexos. Ademais, a proibição do *venire contra factum proprium* tem fundamento constitucional próprio, já que está fundada na solidariedade social.

E é exatamente esse suporte constitucional que permite transplantar toda a teoria do *venire contra factum proprium*, que há tanto tempo merece reflexões e estudos do Direito Civil, para outros ramos do Direito, como o Tributário. Não é difícil vislumbrar uma série de situações em que o contribuinte sofre prejuízos decorrentes de condutas praticadas pelo Fisco, que tangenciam as expressas limitações constitucionais ao poder de tributar. Outrossim, a Fazenda Pública também pode ter seriamente afetada, no caso concreto, a sua atividade de fiscalização e cobrança do crédito tributário pelo comportamento incoerente do contribuinte, que foge ao alcance das leis e normas de regência vigorantes.

Para os casos em que as normas expressas não servem para amparar as partes dontra a contradição, a proibição do *venire contra factum proprium* deve ser difundida também na relação obrigacional tributária, como forma de harmonizar os interesses antagônicos dos sujeitos ativo e passivo, de garantir a estabilidade do vínculo e de concretizar a justiça fiscal.

<sup>11</sup> VAZ SERRA, Adriano Paes da Silva. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, v. 35, p. 23.

## 2 A proibição do *venire contra factum proprium* em favor do contribuinte

A garantia da segurança jurídica para o contribuinte está constitucionalmente consagrada nas limitações constitucionais ao poder de tributar e aos princípios enumerados naquela seção, tais como a legalidade, a irretroatividade e a não surpresa.

Mas a segurança jurídica também deve ser efetivada através do recurso ao princípio da confiança legítima, que requer um comportamento das partes do sistema de acordo com as expectativas geradas por práticas anteriores, devendo ser evitadas mudanças repentinas e penalizadas alterações aptas a gerar prejuízos.

Por mais que o fundamento constitucional da solidariedade social permita que a proibição do *venire contra factum proprium* possa estar dissociada a casos de proteção da boa-fé objetiva, na maioria das vezes o princípio atua em função da confiança legítima daquele que age baseado na expectativa de um comportamento alheio. Para proteção do contribuinte, Misabel Derzi indica as situações que a proteção da confiança legítima deve merecer maior destaque:

1. as mudanças de normas regulamentares e outras complementares, agravadoras dos deveres dos contribuintes e restritivas do exercício de seus direitos, *sem que tenha ocorrido, para isso, alteração prévia da lei em que se fundam*;
2. as mudanças de atos administrativos individuais, de concreção e aplicação das leis, nos lançamentos, autuações e cobrança de tributos, que onerem de forma mais intensa os contribuintes;
3. as respostas às consultas, as informações e declarações da Administração tributária, capazes de guiar-lhes a conduta.<sup>12</sup> (grifos no original)

Na jurisprudência dos Tribunais Superiores, a proibição do *venire contra factum proprium* vem sido difundida como mecanismo importante para a desconsideração de condutas contraditórias e reparação dos danos causados pela defraudação da confiança. Como exemplo, vale citar o Mandado de Segurança em que o contribuinte questionava a sua exclusão do PAES por descumprimento de um dos seus requisitos para a inclusão no parcelamento, a saber, a desistência das impugnações administrativas ou judiciais do débito, mesmo tendo pagado as parcelas por mais de quatro anos.

Em seu voto no julgamento do RESP 1.143.216/RS,<sup>13</sup> submetido ao regime dos recursos representativos de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC, o Relator, Ministro Luiz Fux, adotou a proibição do *venire contra factum proprium* para acolher a pretensão da impetrante e garantir-lhe o benefício fiscal. Vale reproduzir o trecho em que cuida do assunto, com o cuidado que lhe costumeiro:

Como cedoço, a *ratio essendi* do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil e

<sup>12</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*, p. 479-480.

<sup>13</sup> REsp 1.143.216/RS, Relator Ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 24/03/2010.

incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, *caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública*, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.

Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.

Assim é que o titular do direito subjetivo se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, *incorre em abuso de direito encartado na máxima nemo potest venire contra factum proprium*. (grifos no original).

Outro julgamento em que o Superior Tribunal de Justiça reprimiu o comportamento contraditório da Fazenda Pública Nacional tratou de acolher o pedido do contribuinte em ser tributado, a título de Imposto de Renda, consoante o regime próprio das pessoas jurídicas que exploram atividades agrícolas ou pastoris, apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura. No caso, a contradição da União consistiu na concessão ao contribuinte do registro de “produtora de sementes”, através do Ministério da Agricultura, que teve, posteriormente, a sua situação jurídica desclassificada pela Receita Federal para aplicar um regime de tributação diverso e mais gravoso. A proibição do *venire contra factum proprium* foi consignada já na Ementa do acórdão:<sup>14</sup>

TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – PRODUTORA DE SEMENTES – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 278 DO RIR – ART. 30 DO DECRETO N. 81.877/78, QUE REGULAMENTA A LEI N. 6.507/77.

1. É fato incontroverso nos autos que a recorrida encontra-se registrada no Ministério da Agricultura como “produtora de sementes.” É o próprio art. 30 do Decreto n. 81.877/78 que conceitua produtor de semente como toda pessoa física ou jurídica devidamente credenciada pela entidade fiscalizadora, de acordo com as normas em vigor. Tendo a recorrida obtido o registro competente, não cabia à

<sup>14</sup> REsp 396.483/PR, Relator Ministro Humberto Martins, publicado no DJe de 17/12/2007.



União indagar ou desclassificar essa situação jurídica sem o procedimento adequado, a fim de excetuá-la da alíquota reduzida descrita no art. 278 do RIR (Decreto n. 85.450/80).

2. Ademais, ao assim pretender fazer, está a União inserida em patente comportamento contraditório, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a ninguém é dado venire contra factum proprio, tudo em razão da caracterização do abuso de direito. Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes.

Recurso especial improvido.

### 3 **A proibição do *venire contra factum proprium* em favor da Fazenda Pública**

Estando associada à boa-fé objetiva, a proteção da confiança legítima vincula declarações e comportamentos se esses meios são aptos a gerar expectativas. Não obstante, a boa-fé objetiva e a confiança legítima criam deveres anexos, cujo descumprimento implica na ilegitimidade das declarações e dos comportamentos contraditórios, causando o dever de se manter ou restaurar a situação original ou de se reparar os prejuízos causados pela incoerência.

A criação de deveres pela confiança legítima é a principal causa para que a doutrina tributarista majoritária afaste a sua proteção à Fazenda Pública, deixando a garantia exclusivamente em defesa de quebra de expectativas dos contribuintes. Para a doutrina majoritária, a confiança legítima cria deveres para o Fisco ante o contribuinte, de manter as suas declarações, de confirmar os seus comportamentos anteriores, de agir de acordo com o que foi prometido. Mas a confiança legítima não cria deveres dos contribuintes para com a Administração Tributária. Deveres fiscais dos particulares devem sempre ser previstos e estar determinados em norma específica, em obediência aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

Ocorre que valores fundamentais da previsibilidade, estabilidade, clareza, transparência, fiabilidade e racionalidade, que devem ser efetivados na relação jurídica obrigacional tributária, transbordam os contornos da segurança jurídica e da confiança legítima, que são garantias do cidadão e contribuinte, para orientar a atuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda Pública deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito e não sejam incoerentes.

A proibição do *venire contra factum proprium* praticada por contribuintes vem sendo reproduzida em decisões judiciais recentes, que afastam as alegações de prescrição propostas por contribuintes, que declaram algum tipo de suspensão de exigibilidade do crédito para além do prazo de cinco anos atribuído à Administração Tributária para a cobrança e que, após transcorrido o prazo prescricional, verifica-se a insubsistência da informação declarada.

Atualmente, a maioria dos créditos tributários é constituída por lançamento por homologação, pelo qual a Administração Tributária ratifica as informações prestadas pelo contribuinte. De acordo com a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça, a declaração do contribuinte é meio apto para a constituição do crédito, independente de ato posterior da Fazenda Pública.<sup>15</sup>

A declaração como forma de constituição do crédito tributário é reflexo da atuação cooperativa do contribuinte para com o Fisco. Imperativo do princípio da praticabilidade, com ampla aceitação nos Tribunais Superiores,<sup>16</sup> a constituição do crédito pelo contribuinte contribui para maior eficiência da administração tributária e para a distribuição solidária do dever de pagar tributo.

A constituição do crédito pelo contribuinte, tal como o lançamento efetuado pelo Fisco, nasce com a presunção de veracidade e de legitimidade, de modo que a inscrição em dívida ativa e a formação do título executivo, para o caso de não pagamento, ocorrem nos termos da declaração entregue.

A declaração do contribuinte exige que sejam relacionados todos os elementos apurados no lançamento, tais como o fato gerador, a base impositiva, o cálculo obtido com a incidência da alíquota devida e o sujeito passivo. A declaração permite, ainda, que o contribuinte relacione situações extrínsecas da dívida, tais como as causas de suspensão de exigibilidade e de extinção do crédito tributário, previstas nos artigos 151 e 156 do CTN.

Se a declaração do contribuinte nasce com a presunção de veracidade e de legitimidade típica do lançamento, as informações registradas acerca do crédito, tanto as intrínsecas como as extrínsecas, produzem efeitos jurídicos. Como não pode se defender a existência de confiança legítima do Fisco nos atos do contribuinte, uma vez que a Administração Tributária não está subordinada à declaração e pode realizar o lançamento suplementar de ofício, deve haver pelo menos a reserva de calculabilidade e de previsibilidade, no sentido de que as informações declaradas sejam verdadeiras. Do contrário, a Fazenda Pública seria obrigada a verificar e a investigar todas as informações declaradas, caindo por terra o princípio da praticabilidade e tirando todo o sentido de constituição de crédito a partir da declaração do contribuinte.

Adaptando as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, os efeitos jurídicos gerados pela declaração do particular (contribuinte), que é equivalente ao ato admi-

<sup>15</sup> Súmula 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".

<sup>16</sup> ADI nº 1.851/AL.

nistrativo de lançamento, como atinge terceiro de boa-fé (Fisco) e como deve ser preservado o princípio que veda o enriquecimento sem causa, devem prevalecer até posterior invalidação, com efeitos ex nunc.<sup>17</sup>

Em defesa dos interesses fazendários, James Siqueira e Leonardo de Menezes Curty<sup>18</sup> argumentaram, tanto em sede doutrinária quanto em Juízo, que o prazo de prescrição teria início quando as informações deixassem de ser registradas nas declarações entregues ao Fisco ou quando a Administração Tributária apurasse que as informações declaradas não conferissem com a realidade.

Linha argumentativa interessante para afastar a prescrição, nos casos de declarações com informações inverídicas de causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, seria a aplicação do prazo de cinco anos, com o deslocamento do termo inicial para quando os dados deixassem de ser declarados ou de ser confirmados por atos da Fazenda Pública.

O argumento se justifica na garantia de previsibilidade da relação tributária, de que as informações prestadas pelo contribuinte no ato da declaração e da constituição do crédito são corretas e verdadeiras e que é vedado ao particular o direito de protestar contra os próprios registros para alcançar algum tipo de benefício, como a declaração de prescrição, sob pena de restar configurado o ato abusivo por comportamento contraditório.

A tese foi reconhecida e confirmada nos autos de nº 2009.61.00.019073-5, em tramitação na 1ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo/SP, onde o MM. Juiz Marco Aurélio de Mello Castrianni deixou de reconhecer a prescrição de créditos não cobrados no prazo de cinco anos, contados da sua constituição pela declaração, ao argumento de que a exigência da Administração Tributária só deixou de ser feita em virtude de o contribuinte informar, ao longo de vários anos, que o crédito fiscal estava com a sua exigibilidade suspensa por força de decisão judicial.

Na linha da sentença, a conduta do contribuinte em demonstrar o erro na declaração após o transcurso do interregno prescricional e requerer a extinção do crédito por prescrição, seria abusiva, porquanto incoerente, restabelecendo o prazo da Fazenda Pública para cobrança, a partir da nova declaração do contribuinte. É importante citar o referido trecho, extraído da fundamentação da sentença, pela forma como consagra o princípio do *venire contra factum proprium* em favor do Fisco, contrariamente a grande maioria das decisões judiciais que, ao se basearem na proibição do comportamento contraditório normalmente o fazem em favor das pretensões e quebra de expectativas dos contribuintes:

<sup>17</sup> No mesmo sentido, o Parecer/AGU GQ nº 118/98, com a seguinte Ementa: "Ato administrativo anulado, após verificada a irregularidade da documentação apresentada. Direitos de terceiro e de boa-fé. Manutenção do ato, ainda quando eivados de vício, desde que presentes o interesse público e a comprovada boa-fé de terceiros interessados".

<sup>18</sup> SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como "suspenso". *Fórum de Direito Tributário*, n. 48, p. 147-165, nov./dez. 2010.

A esse propósito, a Teoria dos Atos Próprios tem sido largamente utilizada em todos os segmentos do Direito, notadamente na seara tributária. Há decisões judiciais que não admitem a adoção de comportamentos contraditórios por parte da Administração Tributária. Seria um enorme contra-senso acolher a tese em desfavor do Fisco e rechaçá-la quando o agente da ação contraditória é o sujeito passivo, o que deixa entrever a correção desta teoria no caso em comento. Conclusivamente, a insurgência da impetrante contra a situação jurídica por ela mesma estabelecida representa, indiscutivelmente, um *venire contra factum proprium* não tolerado pela nova dinâmica que está a informar a relação jurídico-tributária, em que, pela praticabilidade, o Fisco é levado a se fiar nas informações declinadas pelo contribuinte, dada a sofisticação do sistema em relação ao aparelhamento material e humano de que dispõe.

Confira-se, a respeito, a possibilidade de ser aplicada a “Teoria dos Atos Próprios” (“*venire contra factum proprium*”), no âmbito da relação de direito público.

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA E DA INFRAÇÃO DENUNCIADA. PROIBIÇÃO DO *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*. 1. hipótese em que autora-recorrente pediu a declaração da inexistência de relação jurídica válida que possa obrigá-la ao pagamento da multa moratória, nos recolhimentos dos tributos federais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal e INSS que serão efetuados, com os acréscimos da correção monetária e juros moratórios, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração de não recolher na data de vencimento o tributo devido, conforme o benefício da denúncia espontânea. Defende que a Lei n. 9.430/96, art. 61, e a Lei n. 8.212/91, art. 35, teriam revogado o art. 138 do CTN ao fazerem menção à multa moratória para a hipótese de pagamentos em atraso de tributos e contribuições sociais. Não indica, contudo, os tributos objeto da denúncia espontânea. 2. Refuta-se a alegação de que o caso é de “tributo não declarado e não pago”, pois não há nos autos qualquer menção a nenhuma das espécies tributárias nem a fatos ou atos determinados, mas apenas a vontade de ver declaradas inconstitucionais as disposições da Lei n. 9.430/96 e da Lei n. 8.212/91, que instituem a multa moratória para os casos de pagamento em atraso de tributos e contribuições sociais. Assim, em verdade, a autora-recorrente pretende é uma autorização judicial, extensível a qualquer espécie de lançamento tributário e a qualquer espécie tributária, para decotarem-se os valores referentes às multas moratórias de débitos tributários já vencidos, e que irão ser pagos. Porém, não havendo nenhuma indicação de fato, ou ato preciso, nem sobre qual espécie tributária se refere a pretensão, não há como se alegar que o caso enseja a aplicação do art. 138 do CTN. A parte recorrente não pode se beneficiar de sua própria torpeza. Proibição do *venire contra factum proprium*. 3. Diante das peculiares alegações da recorrente, é importante lembrar que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis

e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária” (art. 161 do CTN) e que “denúncia espontânea da infração” enseja, no mínimo, a indicação da infração. 4. Agravo Regimental não provido” (AgRg no Ag 996.102/RO, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009).

Nesta linha de entendimento, percebe-se que a prova carreada aos autos é indubitosa no sentido de que a Impetrante permaneceu declarando os valores como se estivessem abarcados por causa suspensiva. Logo, resta evidenciado, ao menos neste caso, o motivo pelo qual a administração fazendária não realizou a inscrição dos créditos em dívida ativa da União.

Além disso, o art. 18 da Medida Provisória n. 2189-49 preconiza que:

“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração”.

Nesse influxo, analisando o conjunto fático probatório apresentado pelo próprio contribuinte percebe-se que “na declaração de declarações” (fls. 359), as DCTF's retificadoras foram entregues no ano de 2007. Por corolário, não teria ocorrido o lustro prescricional mencionado. Por conta disso, ante a fundamentação expedida, aliada com as informações prestadas pela autoridade Impetrada, tenho que não subsiste razão ao Impetrante. (grifos no original).

Também é comum, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reconhecer como abuso de direito ou comportamento contraditório do contribuinte que confessa suas dívidas para aderir a algum tipo de benefício fiscal, na maioria das vezes a parcelamento, e pouco depois ajuíza ação anulatória de débito ou embargos à execução, questionando aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, nos termos da ementa que segue transcrita<sup>19</sup>:

EMENTA: INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA 284/STF. FUNDAMENTAÇÃO. MULTA. SÚMULA 211/STJ. INADIMPLEMENTO DA DÍVIDA. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISCUSSÃO SOBRE O FATO GERADOR E MONTANTE DO DÉBITO ORIGINÁRIO. INADMISSIBILIDADE.

I – Incide o enunciado da súmula 284/STF, por analogia, quanto à alegação de vício na rejeição dos embargos declaratórios, pois não se indicou qual dispositivo de lei federal teria sido ofendido.

II – Quanto aos temas veiculados pelos artigos 458, II, do CPC e 9º, I, do CTN, tem-se aplicável a súmula 211/STJ, pois referidas questões não foram debatidas pelo Tribunal a quo, mesmo após a oposição dos embargos declaratórios.

<sup>19</sup> REsp 1.065.940/SP, Relator Ministro Francisco Falcão, publicado no DJe de 06/10/2008).

III – O parcelamento do débito tributário envolve transação do contribuinte com o fisco e lícitamente impede a discussão judicial acerca do fato gerador ou do montante da dívida originária.

IV – Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

### Considerações finais

José Joaquim Gomes Canotilho, ao tratar do tema segurança jurídica, registrou:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.<sup>20</sup>

Parafrazeando e ampliando o pensamento do jurista português, podemos considerar que o *homem necessita de previsibilidade para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida*, bem como que o princípio da previsibilidade é *elemento constitutivo do Estado de Direito*.

As decisões judiciais acima colacionadas evidenciam a diversidade de casos em que o comportamento contraditório pode ser nocivo na relação jurídica obrigacional tributária, seja a ação incoerente praticada pela Fazenda Pública, seja a praticada pelo contribuinte.

As limitações constitucionais ao poder de tributar e os princípios da legalidade, irretroatividade e não surpresa não serviram como fonte de proteção para o contribuinte, contra os atos de rescisão do parcelamento ou de desclassificação de sua situação jurídica, com a consequente aplicação de alíquota maior de IRPJ, nos termos dos julgados aqui reproduzidos.

Assim como o CTN, as leis específicas e os regulamentos expedidos pela Administração Tributária não a resguardaram da alegação de prescrição do contribuinte que declarou erroneamente causa de suspensão de exigibilidade para além do fim do prazo prescricional regular ou da interposição de ação anulatória de débito confessado anteriormente pelo devedor.

Para situações como as aqui exemplificadas, é importante que a proibição do *venire contra factum proprium* se consagre na Teoria Geral do Direito e que não fique restrita a alguns e específicos nichos. Evitar e sancionar o comportamento contraditório está em conformidade com o objetivo republicano da solidariedade social e, no Direito Tributário, desempenha papel importante para a perene construção da justiça fiscal.

<sup>20</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 252.

## Referências

- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CORDEIRO, Antônio Manoel da Rocha e Menezes. *Da boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FRADA, Manoel A. C. P. Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Lisboa: Almedina, ano?????
- GOMES, Elena de Carvalho. *Entre o actus e o factum: os comportamentos contraditórios no Direito Privado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- MARTINS-COSTA, Judith. Breves anotações acerca do conceito de ilicitude no Novo Código Civil (Estruturas e rupturas em torno do art. 187). *Boletim Adcoas*, [s.1.], n. 10, p. 309-310, out. 2003.
- SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- SIQUEIRA, James; CURTY, Leonardo de Menezes. Aspectos dogmáticos da DCTF e prescrição do crédito tributário mal declarado como "suspensão". *Fórum de Direito Tributário*, n. 48, p. 147-165, nov./dez. 2010.
- VAZ SERRA, Adriano Paes da Silva. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, v. 35, p. 23
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Fórum de Direito Tributário*, n. 1, p. 90-123, jan./fev. 2003.

