



III CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

IBDT/AJUFE/FDUSP-DEF



**A Proibição ao *Venire Contra Factum Proprium* no Direito Tributário na Perspectiva do Judiciário: Decisões e Técnicas de Julgamento**

***Oscar Valente Cardoso***

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- Duas partes:
- 1) Como o STF (Judiciário) julga as mudanças de comportamento do Fisco (Executivo) e as alterações das normas tributárias (Legislativo), e, nos casos de aceitação, quais as técnicas processuais utilizadas para minimizar os danos causados aos contribuintes;
- 2) Técnicas de julgamento no direito comparado que podem ser utilizadas pelo STF na quebra do *venire contra factum proprium* em matéria tributária.

**Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- *Venire contra factum proprium* – restrição relativa, não absoluta.

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- (a) perspectiva do Legislativo e Executivo: definição de quais condições prévias devem ser observadas para a mudança de comportamento;
- (b) perspectiva do Judiciário: como modificar um entendimento em matéria tributária, seja pela superação de um precedente ou de sua jurisprudência, seja pela declaração de constitucionalidade de uma lei modificadora, sem violar o *venire contra factum proprium*?

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- STF – inserção em processo de extinção da “Carteira de Previdência dos Advogados de São Paulo” pela Lei estadual nº 13.549/2009:
- “ESTADO – RESPONSABILIDADE – QUEBRA DA CONFIANÇA. A quebra da confiança sinalizada pelo Estado, ao criar, mediante lei, carteira previdenciária, vindo a administrá-la, gera a respectiva responsabilidade” (ADI 4429/SP, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 14/12/2011, DJe 13/03/2012).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- STJ – Exclusão de contribuinte do PAES, por descumprimento de requisito formal, após decorridos mais de 4 anos da adesão:
- “PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSAS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO. DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO (NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM). (...)” (REsp 1143216/RS, 1ª Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 24/03/2010, DJe 09/04/2010).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- Técnica de julgamento - art. 27 da Lei nº 9.868/99 (ADI, ADO e ADC):
- “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.
- (art. 11 da Lei nº 9.882/99: modulação na ADPF)

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- STF – controle concentrado – ADI 875, 1987 e 2727 – critérios de rateio do FPE:
- “Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n.º 875/DF, ADI n.º 1.987/DF, ADI n.º 2.727/DF e ADI n.º 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar n.º 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012” (ADI 815/DF, Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24/02/2010, DJe 29/04/2010).



## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- STF – controle difuso – declaração de inconstitucionalidade formal dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91:
- “PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. (...) V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento” (RE 560626/RS, Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/06/2008, DJe 04/12/2008).

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- “RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM PROPOSITO MODIFICATIVO. CONHECIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IDÔNEA. SÚMULA 284/STF. O pedido de modulação dos efeitos de decisão que reconhece a inconstitucionalidade de norma deve ser motivado. Em especial, por se tratar de matéria tributária, essa demonstração deve ser especialmente precisa, objetiva e rigorosa, dado ser um truísmo qualquer alegação genérica de que os valores recolhidos devem ser empregados em finalidade pública. Precedentes. No caso em exame, os agravantes se limitam a afirmar o ‘risco iminente de se inviabilizar, doravante, a prestação de assistência a saúde dos servidores públicos mineiros pelo Estado de Minas Gerais, via IPSEMG’, sem trazer sequer um único elemento capaz de comprovar tal especulação. Impossibilidade de se bem compreender o quadro fático-jurídico (Súmula 284/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE 634578 ED/MG, 2ª Turma, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 08/05/2012, DJe 24/05/2012).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- “PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA 283. COFINS. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS AFASTADA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I – Não se aplica a Súmula 283 do STF quando o fundamento infraconstitucional não atacado, considerado de forma autônoma, for insuficiente para manter a decisão recorrida. II – O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos recursos extraordinários 377.457 e 381.964, reconheceu a constitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96, que revogou a isenção do pagamento da COFINS concedida pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços. III – A possibilidade de modulação dos efeitos dessa decisão foi afastada na mesma ocasião, não tendo sido objeto do recurso extraordinário, o que impossibilita sua análise visto que a questão não integra a lide, sob pena de julgamento extra petita. IV – Agravo regimental improvido” (RE 507147 AgR/SP, 1ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 14/12/2010, DJe 04/05/2011).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- **Mudança de comportamento do Judiciário:**
- **Art. 3º da LC nº 118/2005, STJ e STF**
- Regra do 5+5:
- Art. 150, § 1º, CTN: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”.
- Art. 168, I, CTN: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário”.

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- Art. 3º, LC nº 118/2005: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.
- Art. 4º, LC nº 118/2005: “Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- **1º STJ) 5+5:**
- “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – PRAZO PRESCRICIONAL. 1. O imposto de renda retido na fonte pagadora não se constitui em lançamento, mas sim em adiantamento de pagamento do que sofrerá acertamento ao final de cada exercício.
- 2. Após a declaração de rendimento, tem o Fisco cinco anos para homologar e mais cinco para cobrar.
- 3. A sistemática enseja que o fluxo decadencial e prescricional observe a jurisprudência dos cinco mais cinco.
- 4. Embargos de Divergência conhecidos, mas improvidos” (EREsp 286552/DF, 1ª Seção, rel. Min. Eliana Calmon, j. 12/03/2003, DJ 19/05/2003, p. 118).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- **2º STJ) 5 anos a partir da vigência da nova lei (09/06/2005):**
- “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. PRESCRIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LC 118/2005. LEI INTERPRETATIVA. IRRETROATIVIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.1. O termo inicial de contagem do prazo prescricional da pretensão à restituição do imposto de renda incidente sobre as verbas de natureza indenizatória é a data da declaração anual de rendimentos, observada a sistemática dos cinco mais cinco (EREsp n. 286.552, Primeira Seção, relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 19.5.2003). 2. Lei Complementar n. 118/2005. Lei Interpretativa. Irretroatividade. As situações jurídicas, os direitos subjetivos constituídos em função da interpretação dada à lei, antes do dispositivo interpretativo, não podem mais ser alterados ou atingidos, ainda que a hermenêutica autêntica venha infirmar o entendimento dado à lei interpretada. (...)” (EREsp 327043/DF, 1ª Seção, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 27/04/2005, DJe 11/05/2009).



## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- **3º STJ) (a) 5+5 para pagamento anterior a 09/06/2005, limitado a 09;06;2010; (b) 5 anos da data do pagamento, a partir de 09/06/2005:**
- “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. (...) 3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. 4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. 5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). 6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida” (AI nos EREsp 644736/PE, Corte Especial, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06/06/2007, DJ 27/08/2007, p. 170).



## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- **STF) 5 anos para as ações propostas a partir de 09/06/2005:**
- “DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. (...) A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. (...) O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido” (RE 566621/RS, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 04/08/2011, *DJe* 10/10/2011).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- **Art. 98 do CTN:**
- Hierarquia normativa dos tratados internacionais (STF):
- (a) lei ordinária federal – critério cronológico (RE 80004, 1977);
- (b) lei ordinária federal – critério da especialidade (HC 72131, 1995).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- Tratados internacionais sobre direitos humanos:
  - (a) status supralegal (RE 466343, 2008);
  - (b) emenda constitucional art. 5º, parágrafo 3º, da Constituição).
- Tratados internacionais em matéria tributária - art. 98 do CTN: “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- STF: “PREÇO DE REFERENCIA. IMPORTAÇÕES ORIGINARIAS DE PAISES PERTENCENTES A ALALC. - EM FACE DO ART. 48 DO TRATADO DE MONTEVIDEU, A VISTA DO QUAL SE DEVE INTERPRETAR O PARAGRAFO 2. DO ART. 3. DO DECRETO-LEI N.1111/70, NÃO SE APLICA O REGIME DO PREÇO DE REFERENCIA AS IMPORTAÇÕES ORIGINARIAS DE PAISES MEMBROS DA ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE LIVRE COMERCIO. (ALALC). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO” (RE 90824/SP, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 25/06/1980, *DJ* 19/09/1980, p. 7204).

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- STF: “(...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO.
- - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes” (ADI 1480 MC/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 04/09/1997, DJ 18/05/2001, p. 429).

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- STJ – tratado-lei e tratado-contrato:
- “(...) - O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados contratos, e não os tratados-leis” (REsp 426945/PR, 1ª Turma, rel. p/ acórdão Min. José Delgado, j. 22/06/2004, *DJ* 25/08/2004, p. 141)

## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- STJ – especialidade do tratado tributário:
- “TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual. (...)” (REsp 196560/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18/03/1999, DJ 10/05/1999, p. 118).

## **Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário**

- Art. 85-A da Lei nº 8.212/91: “Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial”.



## Proibição ao *venire contra factum proprium* no direito tributário

- **Técnicas de julgamento no direito comparado:**
- *Signaling (Common Law)*
- *Julgamento alerta (Alemanha)*