

PROTEÇÃO À CONFIANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PODER JUDICIÁRIO

PROTECTION TRUST ON TAX AND JUDICIARY

Nerylton Thiago Lopes Pereira¹

RESUMO:

O presente artigo tem por objetivo analisar a proteção à confiança do contribuinte e suas implicações sobre o Poder Judiciário. Investiga o surgimento do princípio da proteção à confiança e sua evolução histórica, até chegar ao seu desdobramento sobre a tributação e o Poder Judiciário. Por fim, analisar o dever do Poder Judiciário de atentar-se a questão da proteção à confiança do contribuinte e não simplesmente sucumbir-se aos argumentos *ad terrorem*, pragmático ou consequencialista de cunho econômico da Fazenda Pública, sob pena de abandonarmos o Estado de Direito e retornarmos ao modelo de Estado Totalitário, no que o suposto interesse público pode aniquilar direitos individuais conquistados historicamente.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da Confiança. Estado de Direito. Tributação. Poder Judiciário.

ABSTRACT:

This article aims to analyze the protection of the taxpayer's confidence and its implications on the Judiciary. Investigates the emergence of the principle of protection of confidence and its evolution history, to reach their split on taxation and the Judiciary. Finally, analyze the duty of the judiciary to look up the issue of protecting the taxpayer's trust and not just succumb to the arguments *ad terrorem*, pragmatic or consequentialist economic imprint of the Treasury, under penalty of abandoning the rule of law and return to the model of totalitarian State, in which the supposed public interest can destroy individual rights historically won.

KEYWORDS: Principle of Trust. Rule of law. Taxation. Judiciary.

¹ Mestrando do Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília. Advogado em Brasília.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO
2. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E NA FORMAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO
3. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA E SEUS DESDOBRAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO
4. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE E O EFEITOS DAS DECISÕES DO PODER JUDICIÁRIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
5. CONCLUSÃO

1. INTRODUÇÃO

O princípio da proteção à confiança é assentado dentro da concepção do contrato social, descritos por Thomas Hobbes (1651), John Locke (1689) e Jean-Jacques Rousseau, que tem duas características fundamentais: a confiança e o consentimento. Com o fim do Estado de Poder, descrito por Maquiavel, e o surgimento do Estado de Direito, o poder de tributar passa a encontrar limites, conferindo uma proteção à confiança do contribuinte.

É inegável que os contribuintes são constantemente expostos a alterações por atos legislativos, administrativos e judiciais, mormente em razão da tributação incidir sobre bases econômicas, que tem o dinamismo como principal característica. Ocorre que as alterações devem acolher as expectativas legitimamente criadas, e, proteger a confiança dos contribuintes nas posições anteriormente adotadas pelo ente estatal. Os contribuintes precisam de segurança e estabilidade para organizem os seus negócios.

O Poder Judiciário por constituir um dos poderes do Estado, deve conceder prevalência nos seus julgamentos à proteção ao contribuinte, sob pena violar o contrato social. É dentro dessa perspectiva que o presente artigo investiga a aplicação do princípio da proteção à confiança como um elemento balizador das decisões do Poder Judiciário.

2. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E FORMAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO

O princípio da proteção à confiança compõe um dos axiomas dos ideais do iluminismo do século XVIII, emerge dentro da concepção do Estado submetido ao Direito, designado de *Estado de Direito*. O Estado de Direito formado pelo contrato social, encerrou a idéia de Estado de Poder descrito por Maquiavel², no qual o Soberano agindo sob a tutela de um suposto interesse público, tinha total liberdade para praticar atos em face de seus súditos, sem qualquer preocupação com a estabilidade e confiança já depositada no comportamento do Estado.

² CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário* 27ª ed. São Paulo: Maleiros, 2010, p. 422.

Com a revolução iluminista, o Estado de Poder sucumbiu ao modelo em que o direito baliza a vontade do Estado. O ente estatal passa a existir não pela força de um Soberano, mas em razão de uma associação de pessoas que defende de toda força comum a pessoa e os bens de cada associado, “ (...) e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça portanto a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente”³. O Estado de Direito é consequência do contrato social, assentado na legítima confiança dos indivíduos de que ao cederem parte de sua liberdade e patrimônio para constituição de um Estado, esse somente agirá em nome do bem comum e conforme a vontade coletiva.

Conforme a lição de Valter Shuenquener de Araújo no seu livro sobre o princípio da proteção da confiança, a “(...) confiança depositada nas instituições estatais deve ser respeitada. Caso contrário, as pessoas evitarão relacionar-se juridicamente com o Estado e buscarão vias alternativas e não tão idôneas, para a preservação de seus interesses”⁴. O Estado deve garantir conhecimento prévio e estabilidade no seu comportamento, a fim de que as pessoas possam realizar atividades planejadas e orientadas para o futuro e, ainda, tenham segurança de que não haverá comportamentos contraditórios alterando posições.

Helena Tórres leciona que o ordenamento jurídico deve oferecer um estado de confiança mínima aos indivíduos, enquanto fim sistêmico a ser atingido pelos meios que lhe confere o sistema normativo⁵. A proteção da confiança tem por finalidade assegurar previsibilidade em relação às mudanças de linha de comportamento do ente público.

Almiro do Couto e Silva entende o princípio da proteção à confiança como um desdobramento do princípio da segurança jurídica. Para o referido autor a segurança jurídica deve ser compreendida como um conceito ou princípio jurídico que se ramifica em duas partes; a primeira de natureza objetiva que está ligada à irretroatividade da norma (proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e à coisa julgada); a segunda de natureza subjetiva, que está relacionada à proteção à confiança das pessoas aos atos,

³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato Social*. Tradução Ronaldo Roque da Silva. Ed. Ridendo Castigat Mores., p. 24.

⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói, RJ: Impetus, 2009, p. 8.

⁵ TÓRRES, Helena Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

condutas e procedimentos do Estado⁶. Luís Roberto Barroso compartilha da mesma posição, para o autor:

“1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face de lei nova; 4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; 5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas. Um conjunto de conceitos, princípios e regras decorrentes do Estado democrático de direito procura promover a segurança jurídica”⁷.

Para o constitucionalista J. J. Gomes Canotilho:

“Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos”⁸.

Humberto Ávila entende que o princípio da protecção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos não protegidos pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer esfera jurídica, inclusive na tributária. Segundo o autor o princípio da protecção da confiança envolve, para a sua configuração, a existência de “(a) uma base da confiança, de (b) uma confiança nessa base, do (c) exercício da referida confiança na base que a gerou e da (d) sua frustração por ato posterior e contraditório do Poder Público”⁹.

⁶ COUTO E SILVA, Almiro do. *O princípio da segurança jurídica (Protecção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei de processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 02, abril/maio/junho, 2005, Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>, acessado em 19.05.2012>.

⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*, Tomo III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p 133.

⁸ CANOTILHO, J. J. GOMES. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995, p. 373.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p.360.

Visto sob qualquer ângulo, o princípio da proteção à confiança compõe um dos axiomas do Estado de Direito formado pelo contrato social.

2.1 Evolução Histórica do Princípio da Confiança

A doutrina é recorrente em apontar que o princípio da proteção à confiança teve o seu desenvolvimento na Alemanha, em 1950, por construção jurisprudencial em razão da necessidade de conservação dos atos inválidos, nulos, ilegais ou inconstitucionais, ou, pelo menos, dos efeitos desses atos, quando indiscutíveis à preservação da boa-fé¹⁰.

Shuenquener aponta que o pensamento em torno do princípio da proteção da confiança já estava presente no Direito em 896, quando do julgamento do Papa Formoso. Nesse julgamento o Papa foi excomungado após seu falecimento e por isso todos os atos praticados pelo Papa deveriam ter perdido o efeito de forma *ex tunc*. Fato que compeliu os estudiosos em Direito Canônico a refletir sobre a preservação da confiança depositada nos atos já praticados pelo Papa¹¹. Cita o autor outro importante julgamento sobre o tema da proteção da confiança ocorrido na França em 1922. Uma decisão do Conselho de Estado Francês, que ficou conhecida como o *Arrêt Dame Cochet*, anulou uma decisão do Ministro das Finanças, por entender que já havia transcorrido prazo decadencial para anulação do ato administrativo. Esse prazo não estava prevista na legislação e decorreu de uma construção da jurisprudência Francesa¹².

Mesmo a doutrina apontando que já haviam manifestação do Estado tendente a garantir à confiança dos indivíduos, é na Alemanha a partir de 1950, conforme lição de Almiro Couto e Silva, citando a observação de Forsthoff, com o fim do pós-guerra e o surgimento do Estado Social ou Estado Providência, o princípio da proteção a confiança passou a ser aplicada com mais proficiência. Em 14 de novembro de 1954, após a decisão do Superior Tribunal Administrativo de Berlim, e do Acórdão do Tribunal Administrativo Federal (BverwGE), de 15 de novembro de 1957¹³. O princípio da proteção à confiança começa a se firmar. Segundo Misabel Derzi a questão de proteção à confiança ganhou um tratamento mais sistematizado após os trabalhos de GUNTER,

¹⁰ COUTO E SILVA, op. cit., p. 5.

¹¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. op. cit, p. 18/19.

¹² *Ibidem*, p. 20.

¹³ COUTO E SILVA, op. cit., p. 6/7.

KISKER E GÜNTER PÜTNER, em 1970, e posteriormente de VOLKMAR GÖTZ o tema entrou de forma definitiva no Direito Público e nas fundamentações da Corte Constitucional da Alemanha¹⁴.

No direito brasileiro o princípio da proteção à confiança não teve a devida positivação, sendo que sua aplicação decorrer de construção doutrinária e jurisprudencial. Almiro Couto e Silva aponta que em razão de ser antiga a nossa tradição jurídica a cláusula constitucional ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e à coisa julgada, que garantem segurança jurídica (ângulo objetivo da proteção à confiança), não houve preocupação quanto o aspecto subjetivo da proteção à confiança¹⁵.

Segundo Humberto Ávila a sua falta de previsão constitucional expressa, não lhe retira a aplicabilidade, mas apenas tem “(..) o efeito de a sua proteção depender de uma ponderação concreta com outros princípios eventualmente colidentes e da sua relação com os direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e de igualdade, ao contrário do que ocorre com as regras que protegem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o fato gerador ocorrido do ponto de vista legal”¹⁶.

No sistema da *commom law* também há preocupação de garantir proteção à confiança. Os conceitos de *legitimate expectations* e *estoppel* estão presentes no sistema como condutores da boa-fé projetada à administração pública e da garantia da proteção à confiança aos cidadãos¹⁷.

3. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA E SEUS DESDOBRAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO

O princípio da proteção à confiança revela-se de máxima importância quando se trata de tributação, pois a previsibilidade dos encargos e dos efetivos desses sobre o contribuinte constitui pilar do Estado de Direito. Os contribuintes são constantemente

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.388.

¹⁵ COUTO E SILVA, op. cit., p. 9.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário...*, op. cit., p. 362.

¹⁷ Vide GIACOMUZZI, José Guilherme. Nunca Confie num Burocrata: A doutrina do “estoppel” no sistema da “commom law” e o princípio da constitucional moralidade administrativa (art. 37 da CF/88). In: ÁVILA, Humberto (org.), *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros.

expostos a alterações por atos legislativos, administrativos e judiciais. Tais alterações devem acolher as expectativas legitimamente criadas, e, proteger a confiança dos contribuintes nas posições anteriormente adotadas pelo ente estatal¹⁸. Os contribuintes precisam de segurança e estabilidade para organizem os seus negócios. Os contribuintes não agem com fundamento em normas futuras – *in praeteritum non vivitur*, mas sim com sustento nas normas presentes¹⁹.

Para Ricardo Lobo Torres, o princípio da proteção à confiança do contribuinte aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte e em deveres da administração, quais sejam: irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou de valores do fato, inalterabilidade dos critérios jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargos do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas²⁰.

Misabel Derzi entende que a proteção à confiança do contribuinte é princípio autônomo e não desdobramento de outros princípios, como legalidade, irretroatividade, propriedade, direito de personalidade, dignidade da pessoa humana ou igualdade. A confiança decorreria de uma implícita limitação constitucional ao poder de tributar, na medida em que:

“Onde há supremacia sobre os eventos/acontecimentos, a confiança não é necessária. Essa constatação é importante nesta tese: a confiança e proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações ex lege, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos”²¹.

Pelo entendimento da referida autora, como lado mais vulnerável na relação jurídica obrigacional é o contribuinte, deve haver uma garantia que impeça mudanças repentinas de comportamentos ou de práticas de atos contraditórios por parte do Estado.

O princípio da proteção à confiança do contribuinte não expressa uma imutabilidade da exação e de seus efeitos, mas tão-somente que as alterações realizadas somente poderão ocorrer de forma prospectiva, sem alterar as expectativas geradas

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações...* op. cit., p. 316

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário...*, op. cit., p. 366.

²⁰ LOBO, Torres Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 570/571.

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações...* op. cit., p. 328.

pelos atos ou comportamentos estatais. Assim, garante o princípio da proteção à confiança no seu desdobramento sobre a tributação, a legítima confiança de que o Estado somente irá agir por autorização legal, dentro dos critérios e limites previamente estabelecidos em lei, e que qualquer alteração na interpretação da norma somente terá aplicabilidade aos eventos futuros, não alcançando comportamentos já consolidados.

3.1 O Princípio da Proteção à Confiança ao Contribuinte no Direito Tributário Brasileiro.

Encontramos no sistema constitucional tributário pátrio, normas que têm por objetivo garantir de forma implícita a proteção à confiança dos contribuintes; direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI); legalidade (art. 5º, II e art. 150, I); irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*), anterioridade tributária (art. 150, III, *b*), capacidade contributiva, vedação ao confisco (art. 150, IV).

É certo que não há uma positivação do princípio da proteção à confiança do contribuinte na Constituição, entretanto, em razão da referida proteção ser um valor que compõe o próprio Estado de Direito, observar que as normas citadas têm corolário na proteção ao contribuinte.

O Código Tributário Nacional (CTN) também tem dispositivos que visam garantir proteção ao contribuinte (artigos 100, 146, 156). O artigo 100 do CTN fixa o caráter normativo das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os atos normativos expedidos por essas autoridades:

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

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

O inciso III do indigitado artigo garante relevância jurídica as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, ao ponto de conceder

status de normas complementares, possibilitando, desse modo, a exclusão de imposição de penalidades, cobranças de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, consoante os termos do §único do artigo em referência.

Mizabel Derzi leciona que na hipótese de a Administração Tributária ter incorrido em erro na interpretação da lei ou mudado de orientação, substituindo-a por outra, os contribuintes serão obrigados, por força do princípio da legalidade e da hierarquia dos atos administrativos, ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros e multas e da correção monetária. Para a Autora, ainda que de forma atenuada, o art. 100 do CTN comporta uma parcial retroatividade²².

O artigo 146 do CTN fixa critérios a serem seguidos pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, com relação a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial.

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

O art. 146 do CTN proíbe a autoridade administrativa de rever com efeitos *ex tunc* o lançamento do crédito tributário, em razão de modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. A norma em referência garante ao contribuinte estabilidade e segurança jurídica na organização de sua vida econômico-financeira, eis que qualquer modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, quando da constituição do crédito tributário, terão efeitos prospectivos.

A doutrina e a jurisprudência têm estabelecido distinção entre as possíveis alterações no lançamento tributário, erro de fato e erro de direito. No caso de erro de fato cometido pela Administração no lançamento do tributo, é possível de modificação *ex ofício*. No caso do erro de direito é consenso entre a doutrina e jurisprudência a inalterabilidade do lançamento, pois não cabe a Administração Pública alegar ignorância à lei. O art. 146 do CTN é o melhor exemplo da aplicação do princípio da

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 483.

proteção à confiança, pois a Administração Tributária deve garantir confiabilidade aos atos administrativos.

O Estado tem por dever jurídico proteger a previsibilidade de seus atos a fim de que não ocorra violação a legítima confiança do contribuinte. A proteção à confiança do contribuinte é valor elementar do Estado de Direito, sendo que essa não deve se restringir apenas ao seu ângulo objetivo, a irretroatividade das leis tributárias, mas deve ser aplicada de forma a garantir que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Importante destacar que os dispositivos não tornam imutáveis os comportamentos, atos e critérios jurídicos adotados pelo fisco na relação jurídica tributária, mas tão-somente limita que eventuais alterações tenham seus efeitos *pro futuro*. É inegável que a legalidade deve ser sempre restabelecida, entretanto, as modificações que importam em inovações deverão ter seus efeitos atenuados.

4. O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE E OS EFEITOS DAS DECISÕES DO PODER JUDICIÁRIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No que pese o ordenamento jurídico pátrio não ter normas de proteção à confiança do contribuinte especificamente direcionada ao poder judiciário, as decisões judiciais quando consolidadas geram expectativa de comportamento para todos os contribuintes, mesmo àqueles que não foram partes no processo judicial²³. O problema surge quando inexistindo qualquer alteração legislativa, o poder judiciário concede nova interpretação, destruindo a expectativa e certeza do direito produzido pela decisão anterior.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 203.

Para o Humberto Ávila a questão relativa à mudança jurisprudencial deve ser a partir das seguintes premissas: a) O Poder Judiciário está, ou não, vinculado aos seus precedentes? Pode ou não mudar sua orientação? a) Se puder, de que modo pode alterar os seu precedentes, de forma brusca ou suave? Com que efeitos podem ser feita a mudança de orientação, retroativos retrospectivos ou apenas prospectivos?²⁴. Segundo o entendimento do ilustre autor, Poder Judiciário pode alterar os seus precedentes, entretanto deve fazer de maneira fundamentada e com respeito às posições anteriormente consolidadas sob aquele precedente. Pondera, ainda, que a mudança de orientação jurisprudencial pode ser em si boa, pois pode evidenciar um melhor entendimento a respeito da matéria; pode corrigir equívocos produzidos por decisões anteriores; pode avaliar fato ou argumento não devidamente avaliado anteriormente²⁵.

Da conformação da proteção à confiança do contribuinte e as decisões do Poder Judiciário, haverá a violação a confiança do contribuinte nas seguintes hipóteses; 1) quando inexistindo qualquer alteração legislativa, o Poder Judiciário deixar de modular os efeitos ao conceder nova interpretação a lei, de forma desfavorável ao contribuinte, destruindo a expectativa e certeza do direito produzido pela decisão anterior; 2) quando a decisão sempre atribuir efetivos prospectivos a declaração de inconstitucionalidade da lei, que instituiu ou majorou a exação. Nessas duas hipóteses, em regra, haverá rompimento a proteção à confiança do contribuinte.

Com relação à primeira hipótese, a professora Misabel Abreu Machado Derzi na sua brilhante obra sobre modificações da jurisprudência no direito tributário, sustenta que a partir do momento em que o poder judiciário firma um posicionamento em um sentido, criando a norma específica e determinada do caso, e repetível para o mesmo grupo de casos, gera uma expectativa normativa de comportamento para todos. “Se, supervenientemente, o poder judiciário altera e muda a sua decisão, escolhendo uma outra alternativa (antes possível, em razão do leque de significados da cadeia de signos), **cria nova norma**”²⁶. A Autora extrai duas conclusões distintas sobre modificações jurisprudenciais e seus efeitos:

“(1) em relação à formação da jurisprudência, a primitiva, a primeira, que os nortes-americanos denominam de first impression, concluímos

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário...*, op. cit., p. 462.

²⁵ Ibidem, p. 463.

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 189.

que a regra deve ser a retroação, os efeitos *ex tunc*, nas sentenças declaratórias e a exceção, a modulação dos efeitos. Isso é o que se espera, na verdade, o que está suposto na raiz do princípio da separação dos poderes; (2) mas em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte, a regra deverá ser a modulação de efeitos, com a aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção à confiança e da boa-fé objetiva²⁷”.

O Estado na sua função judicante tem compromisso com a expectativa gerada pelas decisões judiciais. A proteção à confiança do contribuinte deve ser observada pelo Estado em todas as suas funções, legislativa, executiva e judiciária. Não se pode conceber um Estado de Direito em que o poder judiciário não tenha compromisso com a estabilidade das relações jurídicas e a certeza do direito. Como bem anotado por Humberto Ávila a mudança jurisprudencial provoca um déficit de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico²⁸. Nesse sentido, o ínclito Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal em julgamento na MC na AC nº 1.886, externou que:

“Esse quadro de divergências decisórias, especialmente porque delineado no âmbito desta Suprema Corte, compromete um valor essencial à estabilidade das relações entre o Poder Público, de um lado, e os contribuintes, de outro, gerando situação incompatível com a exigência de segurança jurídica, que se agrava ainda mais por se instaurar em matéria tributária, em cujo âmbito se põem em evidência as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre o Estado e as pessoas em geral²⁹”.

No caso de mudança de entendimento jurisprudencial consolidado em matéria tributária, em que o contribuinte seja atingido de forma negativa, os efeitos da decisão devem ser *ex nunc*, em respeito a legítima proteção à confiança do contribuinte que organizou e planejou sua vida com base na manifestação judicial anteriormente exarada.

Como relação à segunda hipótese, verifica-se que o acolhimento de argumentos pragmáticos ou consequencialista de cunho econômica para modulação dos efeitos da sentença em desfavor do contribuinte, afronta a proteção à confiança. Fabio

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 574.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário...*, op. cit., p. 464.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC/QO nº 1.886, 2ª Turma, Rel. Ministro Celso de Mello, DJE-211 PUBLIC. 07-11-2008 EMENT. VOL-02340-01 PP-00202. Acessado em 23.08.2012. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559787>>.

Martins de Andrade no seu livro sobre modulação dos efeitos em matéria tributária e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico, sustenta que:

“Sensibilizar-se com o argumento de que perdas financeiras poderiam comprometer os programas de governo é rigorosamente equivalente ao apoio do puro e simples enriquecimento ilícito do Estado. Baseado na torpeza de sua própria conduta ilegítima por meio do Estado-Legislador, pleitear ao Estado-Juiz que proceda gentilmente à reparação do equívoco cometido, sob as mais fantasiosas e apelativas justificativas possíveis”³⁰.

Para o Autor não basta no julgamento de matéria tributária colocar o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico como fundamento único ou prevalecente para modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Alexandre Santos de Aragão afirma que o Supremo Tribunal Federal ao restringir os efeitos das suas declarações de inconstitucionalidade deverá se pautar por um racional e proporcional ponderação de interesses, não lhe sendo dado *a priori* a prevalência de um metafísico *interesse público* consubstanciado na preservação dos interesses econômicos do Estado³¹.

Fabio Martins de Andrade assenta que admitir a prevalência do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária sobre os argumentos jurídicos, seria do ponto de vista institucional, aceitar que o Poder Judiciário é na verdade uma segunda instância do Legislativo ou do Executivo. O Judiciário não pode ser uma espécie de ultima trincheira do governo na discussão de matéria tributária. O ínclito Ministro Joaquim Barbosa do Supremo Tribunal Federal, em julgamento na Suprema Corte, ressaltou que o Poder Judiciário ao conceder de forma ilimitada efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade em matérias tributária, pode imunizar o Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo uma especulação legal³².

A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária revela-se um grande problema ao contribuinte, pois a partir do momento em

³⁰ ANDRADE, Fabio Martins. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 149.

³¹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *O controle da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à luz da teoria dos poderes neutrais*. In: SARMENTO, Daniel (org.) *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*. Rido de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 27/31.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AgR no AI nº 557.237, 2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 26-10-2007 PP-00080 EMENT VOL-02295-11 PP-02055. Acessado em 23.08.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>.

que o tributo é considerado inconstitucional, a modulação temporal dos seus efeitos, atenta contra o princípio republicano do autoconsentimento em matéria tributária. Alexandre Macedo Tavares sustenta que sempre que uma lei tributária for considerada inconstitucional pelo Poder Judiciário, surge de imediato o dever de compensar ou restituir o contribuinte injustamente submetido à exação. Segundo o autor haveria uma responsabilidade objetiva do Estado:

“Portanto, sempre que uma lei tributária instituidora e/ou majoradora de uma exação vier a ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, o imediato direito à compensação ou restituição dos valores indevidamente pagos será fruto da proclamada responsabilidade objetiva do Estado pela edição de atos legislativos lesivos ao patrimônio jurídico e econômico dos contribuintes, resguardados constitucionalmente através de uma séria de limitações ao poder de tributar”³³.

Hugo Brito Machado defende que cabe sempre ao Estado a responsabilidade pela produção de lei inconstitucional, e que a supremacia constitucional constitui uma garantia ao cidadão contribuinte contra o Estado³⁴. Arremata o autor que: “E nos parece que, em face dessas premissas, se chega inevitavelmente à conclusão de que os efeitos da decisão que, no controle concentrado, declara a inconstitucionalidade de lei tributária devem retroagir sempre quando sejam favoráveis ao contribuinte, e não podem retroagir nunca em detrimento deste”³⁵.

A Fazenda Pública sempre que não consegue demonstrar a legalidade ou constitucionalidade da exação, utiliza-se de argumentos de cunho econômico para justificar a manutenção do tributo ou a não devolução dos valores indevidamente cobrados. Assim, caso o Poder Judiciário conceda preponderância aos argumentos de cunho econômico, em detrimento aos argumentos jurídicos, será concedido incentivo a cobrança de tributos ilegais ou inconstitucionais.

Em posição contrária, Ricardo Lodi Ribeiro com amparo em García de Enterría, sustenta que em alguns casos poderia ocorrer uma catástrofe financeira do Estado:

³³ TAVARES, Alexandre Macedo. *A responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em Matéria Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 159. São Paulo: Dialética, dez 2008, p. 12/13.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 79.

³⁵ *Ibidem*, p. 79.

“Contudo, dada a dimensão plural que a segurança jurídica adquire na sociedade de risco, é preciso prevenir, como destaca Gárcia de Enterría, a catástrofe financeira ocasionada, em alguns casos, pela inconstitucionalidade retroativa. Afinal, não tendo o Estado capitalista recursos próprios e nem adicionais disponíveis para a devolução de tributo a todos os seus contribuintes, deverá optar entre duas alternativas sombrias: ou estabelecer a moratória no atendimento das prestações públicas essenciais para a população, o que acaba sempre prejudicando mais os extratos de menor renda que dependerem das ações estatais para subsistência; ou busca novas receitas na criação ou majoração da mesma ou de outras exações, o que torna inócua a devolução. Se todos têm direito à devolução, todos pagarão mais para custear a repetição do indébito. Assim, o Estado devolve com uma mão e tira com outra, como aconteceu com a criação do adicional ao FGTS pela LC nº 110/01”³⁶.

Ricardo Lodi Ribeiro diz que a falta de consciência da ambivalência fiscal, faz com que o direito tributário seja marcado pela crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado. Segundo o Autor, não se pode encontrar na Constituição a opção pela preponderância da segurança jurídica em relação aos demais valores. O juízo de ponderação entre a segurança jurídica e a justiça, deve prevalecer à última³⁷.

O tributarista Ricardo Lobo Torres reconhece que o equilíbrio entre a justiça e a segurança é dramático. Afirma o autor que constitui o desafio maior ao intérprete buscar a justiça com segurança e garantir a ordem jurídica com justiça. Assim, deve o intérprete ponderar entre os diversos princípios jurídicos diante do interesse em jogo. “O mesmo desafio se projeta para o campo dos princípios gerais, cabendo ao intérprete harmonizar aos princípios vinculados à justiça (capacidade contributiva e custo/benefício), com os decorrentes da idéia de segurança (legalidade, tipicidade, anualidade, etc.)”³⁸.

O ilustre tributarista Ricardo Lodi Ribeiro entende que até mesmo a coisa julgada individual pode ser relativizada, pois se no caso um contribuinte tiver uma decisão transitada em julgado que lhe concede um direito de não pagar tributo, mas posteriormente o STF entende que a exação é devida, poderia o tributo ser cobrado, eis que reconhecer a prevalência da decisão transitada em julgado que concede o direito a

³⁶ RIBEIRO, Lodi Ricardo. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 175.

³⁷ RIBEIRO, Lodi Ricardo. *Da segurança individual do contribuinte à segurança plural dos contribuintes*. Revista Fórum de Direito Tributário ano 1, nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 47/51.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e de integração do direito tributário*. 4ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 376/377.

um contribuinte de não pagar tributos, estar-se-á conferindo caráter absoluto à perspectiva individual da segurança jurídica em detrimento, não apenas do Estado, mas de todos os demais contribuintes que atuam no mesmo setor econômico. Constituindo violação ao princípio da isonomia e da livre concorrência³⁹.

Os argumentos de Ricardo Lodi Ribeiro são sólidos, a responsabilidade com as finanças do Estado são de todos. O Poder Judiciário não pode desconsiderar as finanças do Estado quando uma decisão tem grande impacto econômico-financeiro. Entretanto, é temerário conceder apenas relevância ao argumento *ad terrorem*, pragmático ou consequencialista de cunho econômico, em desfavor da proteção à confiança do contribuinte, na medida em que de tais argumentos possibilitam o locupletamento do Estado à custa dos prejuízos causados aos contribuintes. A prevalência de tais argumentos menospreza os direitos dos contribuintes individuais frente ao Estado, ensejando o retorno de um Estado não mais submetido à lei, mas sim um Estado totalitário. A proteção a confiança orçamentária deve encontrar limites.

Tathiane dos Santos Piscitelli na sua obra *Argumentando pelas conseqüências no direito tributário* defende a tese de que “Os argumentos consequencialistas são parte do processo de justificação judicial”⁴⁰. Todavia, segundo a autora “As conseqüências relevantes em face das quais a decisão deve ser justificada são as conseqüências lógicas vinculadas ao princípio da universalidade”⁴¹. Assim a conseqüência relevante que deve atender-se o poder judiciário é a de buscar de uma solução universal. A autora com referencial teórico de Neil MacCormick afirma que:

“Em poucas palavras, de acordo com MacCormick, as decisões judiciais introduzem um padrão normativo de conduta, que deve ser observado (do ponto de vista jurídico e não apenas moral) por todos os cidadãos e autoridades, por exigência do princípio da justiça formal. Por essa razão, a atividade de justificar decisões judiciais implica a apresentação de diversas razões universais (ou universalizáveis) em favor da solução dada ao caso concreto, pois uma vez proferida, a decisão de torna ‘tipo de regra para todas as pessoas’”⁴².

Para Tathiane dos Santos Piscitelli os valores do direito tributário precedem a determinação do conteúdo possível dos argumentos consequencialista. A conseqüência

³⁹ RIBEIRO, Lodi Ricardo. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 176.

⁴⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas conseqüências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p.11.

⁴¹ *Ibidem*, p. 24.

⁴² *Ibidem*, p.24.

com a qual devemos nos preocupar é aquela vinculada à universalidade da decisão em face dos valores do direito tributário⁴³. Nesse passo, a proteção à confiança do contribuinte deve preceder a determinação do conteúdo possível do argumento consequencialista, eis que se trata de um valor inerente não só ao ramo do direito tributário, mas ao próprio Estado de Direito.

O Poder Judiciário deve atentar-se a questão da proteção à confiança do contribuinte e não simplesmente sucumbir-se aos argumentos *ad terrorem*, pragmático ou consequencialista de cunho econômico do Estado, sob pena de sairmos do Estado de Direito e retornarmos ao Estado Totalitário, onde o suposto interesse público aniquila direitos individuais conquistados historicamente. Como bem sustentado por Tathiane dos Santos Piscitelli os valores do direito tributário precedem a determinação do conteúdo possível dos argumentos consequencialista.

5. CONCLUSÃO

Por tudo analisado é forçoso concluir que o princípio da proteção à confiança do contribuinte decorre do contrato social e constitui um valor, sobreprincípio, do Estado de Direito, que irradia direta e indiretamente outras normas que compõem o sistema jurídico. Tem, por finalidade, garantir ao contribuinte proteção frente ao poder de tributar do Estado.

Assim, o Estado na sua função jurisdicional, tem por dever, em razão do contrato social, observar a legítima confiança do contribuinte, quando, inexistindo qualquer alteração legislativa, conferir nova interpretação à lei de forma desfavorável ao contribuinte concedendo efeitos prospectivos à nova interpretação. E, ainda, observar o princípio da proteção à confiança do contribuinte na determinação do conteúdo possível dos argumentos consequencialistas de cunho econômico, quando da modulação dos efeitos da sentença, sob pena de incentivar cobranças ilegais e inconstitucionalidades de tributos.

⁴³ Ibidem, p.32.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Fabio Martins. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *O controle da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à luz da teoria dos poderes neutrais*. In: SARMENTO, Daniel (org.) *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*. Rido de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CANOTILHO, J. J. GOMES. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995.

CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 27ª ed. São Paulo: Maleiros, 2010.

COUTO E SILVA, Almiro do. *O princípio da segurança jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei de processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 02, abril/maio/junho, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

JAMES, William. *Pragmatismo*. São Paulo: Martins Claret, 2005.

LOBO, Torres Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e de integração do direito tributário*. 4ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação dos Poderes e Efetividade do Sistema Tributário*. Belo Horizonte, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a Re-significação do Princípio da Segurança Jurídica na Relação entre o Estado e os Cidadãos. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.

RIBEIRO, Lodi Ricardo. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Da segurança individual do contribuinte à segurança plural dos contribuintes*. Revista Fórum de Direito Tributário ano 1, nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

RIBEIRO, Rodrigo Araújo. *Poder de fiscalização e irretroatividade do direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Revista do Advogado. ed., 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas conseqüências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

POSNER, Richard. *Problemas de filosofia do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. *A responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em Matéria Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 159. São Paulo: Dialética, dez 2008.