

Referência Bibliográfica: Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado.. In: Roberto Ferraz. (Org.). Princípios e Limites da Tributação. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748. E modificado pela obra da autora: MODIFICAÇÕES DA JURISPRUDÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Noeses, São Paulo, 2009.

Misabel Abreu Machado Derzi

Profa. Titular dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Fac. Direito da UFMG
Profa. Titular da Faculdade de Direito Milton Campos
Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT
Advogada e Consultora

**MUTAÇÕES JURISPRUDENCIAIS, EM FACE DA PROTEÇÃO DA
CONFIANÇA E DO INTERESSE PÚBLICO NO PLANEJAMENTO DA
RECEITA E DA DESPESA DO ESTADO**

Misabel Abreu Machado Derzi

SUMÁRIO: Criada uma norma judicial, por meio da aplicação reiterada das sentenças, que interpretam os sentidos possíveis de uma lei, a mutação jurisprudencial feita pelo próprio Tribunal, em desfavor dos contribuintes, deve proteger a confiança e a boa fé de todos aqueles que pautaram a sua conduta com base naquela norma, atenuando-lhe os efeitos. Mas alterada a jurisprudência dos Tribunais em prejuízo das Fazendas Públicas, são inaplicáveis ao Estado os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa fé. Nesse último caso, à luz da Constituição da República, a Corte Suprema, com base em outros fundamentos, pode conferir efeitos meramente prospectivos à norma inovadora, já que os Entes Estatais estão obrigados à política econômica consistente e ao planejamento das contas públicas, de forma integrada e sistematizada.

1. INTRODUÇÃO

Tinha razão F. CARNELUTTI quando, em 1926, afirmara que “à irretroatividade das leis corresponde a retroatividade da sentença”¹. Como o juiz decide no presente sobre fatos já ocorridos anteriormente, em regra a sua decisão retroage para atingir o caso pretérito. Mas tal ângulo irrefutável da colocação de CARNELUTTI não se pretende discutir aqui. Ao decidir o caso passado, o juiz aplica a lei, buscando fixar-lhe a melhor inteligência. E tem o dever de aplicá-la de forma igual para todos. Uma certa estabilização da interpretação, pela aplicação reiterada a muitos casos idênticos ao caso líder, cria uma **norma judicial** (que é a própria lei, vista pelos Tribunais). Como tal norma judicial, assim consolidada, gera expectativas de comportamento para todos, mesmo para aqueles que não são parte no processo, interessa-nos examinar os efeitos das mutações que os próprios Tribunais determinam relativamente às normas judiciais, por eles editadas. E esses efeitos não estão contidos nas afirmações de CARNELUTTI.

Uma questão básica, a envolver a previsibilidade, a certeza e a possibilidade de planejamento, se apresenta no Brasil. É que o País está

¹ Cf. F. CARNELUTTI. Lições de Direito Processual Civil, 1926.

dotado de uma Constituição minuciosa e rica em normas de Direito Tributário e Financeiro (talvez a mais rica do planeta) em que os principais institutos e conceitos jurídicos têm raiz constitucional e estão aliados a um leque invejável e numeroso de direitos e garantias do contribuinte e do cidadão. O Estado Democrático de Direito, que caracteriza a República Federativa do Brasil, desenvolve-se em princípios e direitos individuais expressos, enunciados taxativamente no Texto Magno, como segurança jurídica e igualdade (art. 5º. *caput*); legalidade (quer no Direito Administrativo, art. 37, *caput*, e nos demais ramos jurídicos - art. 5º., II - quer no Direito Tributário – art. 150, I); previsibilidade e anterioridade da lei tributária ao exercício de cobrança (art. 150, III, “b” e “c”); irretroatividade (quer em relação ao Direito Penal, art. 5º., XL, quer em relação ao Direito como um todo – art. 5º., XXXVI - quer especificamente em face do Direito Tributário – art. 150, III, “a”); capacidade econômica de contribuir por meio de impostos (art. 145, §1º.); garantia do direito de propriedade (art. 150, XXII); vedação do confisco por meio de tributos (art. 150, IV); duplo grau de jurisdição e devido processo legal nos processos administrativos e judiciais (art. 5º., LV), entre outros. Não conhecemos Constituição semelhante, tão forte em preceitos expressos, concernentes ao Estado de Direito e à segurança jurídica. A tudo isso se acrescenta que a longa experiência brasileira em tributos plurifásicos e não cumulativos da modalidade dos impostos sobre o valor agregado - IVAs, desde o final da década de 60 foi cristalizada em normas também expressas pela própria Constituição, de tal forma que a extensão da base de tais tributos e os créditos a serem deduzidos são regulados em leis, cuja constitucionalidade pode ser aferida e, freqüentemente, o é, pelo Supremo Tribunal Federal. Por outro lado, também em relação às Finanças Públicas, a Constituição da República contém normas cogentes relativas à planificação das contas, ao planejamento econômico e financeiro. Pelo menos quatro diplomas legais, periódicos e independentes, embora articulados entre si, são previstos, a saber, a lei do plano econômico, que visa ao desenvolvimento nacional equilibrado, no art. 174, além de mais três outras leis, relativas especificamente às Finanças Públicas, obrigatórias para a União, os Estados Federados e os Municípios, como a lei do plano plurianual; a lei de diretrizes orçamentárias e a lei do orçamento anual estão disciplinadas no art. 165, entre outros. A Constituição obriga a um planejamento sistemático e integrado das finanças do Estado.

Pois bem, em junho de 2007, o Supremo Tribunal Federal enfrentou importante questão de ordem, levantada pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, no RE nº. 370.682-SC, sobre a possibilidade de se concederem efeitos prospectivos à decisão que, em 15 de fevereiro de 2007, denegara o direito de crédito “presumido” no IPI, relativo às entradas de produtos sujeitos à alíquota zero, por maioria de um voto apenas. É que tal decisão, sem ter havido qualquer mudança no Texto da Constituição ou da lei, alterou entendimento anterior da mesma Corte que, no RE nº. 350.446-PR também do Plenário, concedera o direito ao creditamento do IPI, relativo às aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, em idênticas circunstâncias.

Não interessa discutir a decisão em seu mérito. Interessa apenas que, quase cinco anos depois, a mudança de entendimento da Corte suscita a questão de ordem, que envolve princípios de alta relevância como segurança jurídica, irretroatividade, proteção da confiança e boa fé. Pela primeira vez, foi

posta a indagação em matéria tributária. Sabemos que, durante o período em que vigorou o entendimento anterior, favorável aos contribuintes e agora superado pelo Tribunal, cerca de sessenta recursos extraordinários encaminhados àquela Corte Constitucional, por causa dele e nele assentados, foram julgados monocraticamente por vários ministros do próprio Tribunal, então convencidos de sua definitividade. Convém esclarecer que muitos contribuintes, confiantes na posição aparentemente pacificada pelo Supremo Tribunal, em especial aqueles que obtiveram tais decisões monocráticas em seu favor, efetivamente se creditaram do imposto, registrando os créditos em seu balanço, na forma autorizada por aquela jurisprudência que viria a ser modificada posteriormente. Ao apreciar a questão de ordem, levantada pelo Ministro LEWANDOWSKI, entretanto a Corte não reconheceu, no caso em tela, confiança a ser protegida, nem direito à segurança ou à irretroatividade da nova decisão, ao argumento de que nenhuma sentença anterior, relativa à alíquota zero, chegara a transitar em julgado, embora quase cinco anos tivessem transcorrido. Isso significa que, ao negar efeitos *ex nunc*, meramente prospectivos à nova decisão, a Corte consentiu com os efeitos retroativos, *ex tunc*, da nova decisão, que deverá alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos cinco anos, cobrando-se o tributo devido com elevados acréscimos, inclusive multas e penalidades pecuniárias.

Se o exemplo apontado, no RE nº. 370.682-SC, configurou mudança de entendimento em benefício da União, em relação a outros casos de mutação jurisprudencial, poderá ocorrer situação inversa. De fato, no RE nº. 240.785-MG, sendo Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, a Corte Suprema, sem ter havido alteração no texto da Constituição, adotará entendimento inovador, desta vez em prejuízo dos cofres da União, por força do qual o ICMS, imposto dos Estados, cujo valor se encontra incluído no preço das mercadorias e serviços que sofrem sua incidência (transportes e comunicação), deverá ser extraído da base de cálculo das contribuições federais para o PIS e a COFINS. Tais contribuições federais, durante décadas, vêm sendo cobradas sobre o valor bruto do faturamento ou da receita das empresas, cumulando-se com o ICMS, ali incluído nos preços das mercadorias e serviços vendidos. Embora inexistente alteração relevante das normas constitucionais, e embora a cobrança venha sendo feita depois de longa discussão judicial em que a tese dos contribuintes para se autorizar a dedução fora vencida, a União já pode vislumbrar graves prejuízos financeiros – até então não previsíveis - se, efetivamente, o novo entendimento vier a vingar².

Nos dois casos escolhidos acima como modelo, a previsibilidade e o planejamento na tomada de decisões estão em questão. Em relação a eles, indaga-se

a) se, legitimamente, os contribuintes que, confiantes, se creditaram do IPI, mereceriam proteção contra os efeitos da sentença inovadora, que os surpreendera. A Corte Suprema não reconheceu, no caso em tela, confiança a ser protegida, recusando-se a limitar os efeitos de sua decisão aos fatos geradores futuros, ao argumento de que nenhuma sentença anterior, relativa à alíquota zero, chegara a transitar em julgado, mas tampouco estabeleceu uma

² Embora não tenha sido concluída a votação no Plenário da Corte Suprema, 6 Ministros, em um universo de 11, já se manifestaram favoravelmente à tese dos contribuintes, em favor da dedução do ICMS, estando suspenso o julgamento, em decorrência de um pedido de vista formulado por um dos julgadores.

diferenciação entre a irretroatividade da norma judicial e a caracterização da boa fé;

b) se, igualmente, no caso do RE nº. 240.785-MG, uma vez concretizada a alteração jurisprudencial em prejuízo dos cofres públicos federais, haveria ofensa ao princípio da proteção da confiança, da irretroatividade e da boa fé. Como entendemos que tais princípios são inaplicáveis ao Estado, indagamos se o Poder Público não mereceria, ainda que com base em outros fundamentos, obter proteção contra a imprevisibilidade e o endividamento indesejado, impactantes das despesas públicas.

2. PRESSUPOSTOS TEÓRICOS IMPRESCINDÍVEIS. O ESTADO DE DIREITO NÃO PODE SER REDUZIDO AO ESTADO DAS “LEIS”.

Dois pressupostos, que não podemos discutir neste espaço restrito, inerentes ao tema da irretroatividade da norma judicial são adotados por nós. **Em primeiro lugar**, tornou-se cediço afirmar que o juiz **cria** Direito. O Direito, que se desdobra em normas de conduta, basicamente, pode ser deduzido, aferido ou extraído de uma lei, fração ou de várias³. A Constituição brasileira assegura que a lei não retroagirá, respeitando-se o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito. No contexto constitucional, a expressão **lei**, utilizada no art. 5º., XXXVI, tem sido mal interpretada, de modo que a doutrina somente tem trabalhado, tradicionalmente, o princípio da irretroatividade das “leis”, como comando endereçado ao Poder Legislativo. Ora, o que pode retroagir ou não é somente a norma, que está contida na lei. Na verdade, a lei – como mero ato de vontade formal, emanada do Poder Legislativo, despida de seu conteúdo – jamais retroagirá, por ocorrer em certo momento determinado no tempo e no espaço, de forma única e irrepitível. Apenas as normas que dela são sacadas (como decorrência do sentido do ato) é que podem atuar no passado, atingindo direitos adquiridos ou atos jurídicos

³ O pressuposto adotado envolve questões mais profundas, não abordáveis neste texto. A teoria do conceito é complexa e sofreu longa evolução. Na concepção realista (platônico-aristotélica), o conceito é constitutivo ou essência do real, supondo-se a coincidência entre o conceito e a realidade, o *quod quid erat esse* de Aristóteles. Assim como na visão de Hegel, o conceito capta o objeto de referência em sua essência, o que faz com que ele não possa ser diferente do que é. Já na concepção nominalista (estóica), o ponto crítico da transformação da noção de conceito foi bem resumido por QUINE quando disse: “*significado é aquilo que a essência se torna quando se divorcia do objeto de referência e se casa com a palavra*” (Abbagnano, *Diccionario...cit*, pp.168). Cf. HUSSERL (*Investigações Lógicas, t.II*. Revista de Ocidente, Madrid, 1929, p. 53). Em seu *Tractatus Logico-Philosophicus* (trad. José Arthur Giannotti. São Paulo. Ed. Universidade de São Paulo, 1968, pp.63-65) afirma WITTGENSTEIN: “*O nome denota o objeto. O objeto é sua denotação.*” (Aforisma 3.023). E ainda: “*Só a proposição possui sentido; só em conexão com a proposição um nome tem denotação.*” Isso significa que, para WITTGENSTEIN, os nomes não têm sentido; apenas na proposição representam o objeto. Assim, a Linguística e a Filosofia da Linguagem, em especial em sua versão analítica, ensinam que os signos gráficos são entidades físicas, às quais associamos significações. Essas significações, que vão possibilitar mentar o objeto, a norma, se extraem não apenas do texto legal em sua estrutura interna, mas ainda do contexto maior em que se insere a proposição jurídica, inclusive as circunstâncias históricas e sociológicas em que o texto foi produzido e no qual ele é colhido pelo intérprete. O objeto jurídico – a norma – é construído *hic et nunc*. A evolução da Hermenêutica jurídica, desencadeada pelo impulso notável que lhe deu BETTI (*Interpretazione della Legge e Degli Atti Giuridici*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1949, 367 ps. e *Teoria Generale Della Interpretazione*, 1.ª ed., Milano, Giuffrè, 1955), ao inseri-la numa teoria geral da interpretação e, sobretudo, pela obra não menos fundamental de HANS GEORG GADAMER, reforçou as tendências já apontadas. Se a interpretação do Direito, em fase inaugural, se centrava na busca da intencionalidade primária do legislador, em uma segunda etapa desloca-se para o exame objetivo da obra jurídica (desligada das subjetividades de seu autor), como totalidade e sistema integrado de normas. Finalmente, a partir da década de sessenta, coube a GADAMER acrescentar-lhe a perspectiva histórica do intérprete. Toda interpretação, inclusive a jurídica, é uma “intermediação entre a nossa visão lingüística do mundo e a linguagem do texto” (“que c’est toujours une intermédiation entre notre vue linguistique du monde et la langue du texte”. Cf. HANS GEORG GADAMER, “Le Problème Hermeneutique”, *Archives de Philosophie*, Paris, 33: 3-27, 1970, p. 24.

já aperfeiçoados⁴ E é exatamente o Poder Judiciário aquele que fixa o sentido da norma.

Daí se deduz o outro pressuposto do qual partimos. Lei não se confunde com Direito, ou norma jurídica. Lei é apenas fonte, uma das mais importantes, é verdade, de onde promana o Direito. Portanto, o princípio da irretroatividade tem alcance muito mais amplo para significar a **inteligência da lei em determinado momento**, ou seja, certa leitura da lei (dentre outras possíveis) que se incorporou como direito positivo, abrangendo, assim, os atos que a **ela se conformam**, emanados do Poder Judiciário. O Direito não está pronto, é continuamente deduzido das fórmulas legislativas, judiciais e administrativas (revela-se). A lei que vige, em determinado momento, é a **lei segundo uma de suas interpretações possíveis**. A certa altura, sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos enunciados lingüísticos, altera-se a interpretação que da mesma lei fazem os Tribunais, que passam a decidir conforme outra interpretação. Surge, então, sem lei nova como ato emanado do Poder Legislativo, **espécie de lei nova**, proclamada pelo Poder Judiciário. Por isso mesmo, o princípio da irretroatividade estende-se a todos os Poderes, sob pena de se frustrar a segurança jurídica.

3. OS TRIBUNAIS EM RELAÇÃO ESPECULAR: A FORÇA DOS PRECEDENTES NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DIFUSO E CONCRETO.

A ordem jurídica brasileira conhece duas espécies de controle de constitucionalidade das leis. O primeiro desses controles, chamado concentrado ou em abstrato, confere a constitucionalidade da lei em tese, sem nenhuma provocação advinda de caso concreto, e pode ser desencadeado por meio de ações diretas, interpostas junto ao Supremo Tribunal Federal, por pessoas legitimadas na Constituição Federal. No âmbito dos Estados, o mesmo mecanismo pode ser utilizado para controlar leis e atos normativos em face da Constituição estadual, junto aos respectivos Tribunais de Justiça. Os efeitos desse controle, reconhecendo-se a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, serão gerais, vinculantes para todos os Poderes e pessoas, *erga omnes*, enquanto a eficácia poderá retroagir, *ex tunc*, ou estar limitada aos fatos futuros, que ocorrerem a partir do trânsito em julgado da decisão ou de outro momento, eleito pelos julgadores⁵. Em princípio, tal espécie de controle não está vocacionado às mutações conflitantes, razão pela qual não o abordaremos neste trabalho.

Convivendo com o controle abstrato acima referido, um segundo controle de constitucionalidade se dá de forma difusa, quando se suscita *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de uma lei ou outro ato normativo

⁴ Como ensinou HANS KELSEN, “o dever-ser – a norma – é o sentido de um querer, de um ato de vontade e – se a norma constitui uma prescrição, um mandamento – é o sentido de um ato dirigido à conduta de outrem, de um ato, cujo sentido é que um outro (ou outros) deve (ou devem) conduzir-se de determinado modo.” Cf. HANS KELSEN, Teoria Geral das Normas. Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, pp.2-3.

⁵ A Lei 9868, de 10 de novembro de 1999, disciplinou expressamente a hipótese, assim dispondo no 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 votos 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.”

em determinado caso concreto, podendo ser levado o processo até à Corte Suprema (Supremo Tribunal Federal) por meio de recurso extraordinário. A declaração de inconstitucionalidade, dentro de tal controle, chamado concreto, porque a lei inconstitucional é nula ou inexistente, gera efeitos *ex tunc*, retroativos, mas somente atinge as partes envolvidas no processo, sem repercussão em relação a terceiros. É que o modelo nacional, extraído do sistema norte-americano, não adotou a solução do *stare decisis*, por força do qual as demais questões idênticas estão vinculadas ao precedente e recebem tratamento igual, disseminando-se dessa forma, *erga omnes*, a decisão proferida em caso isolado. No Brasil se preferiu, uma vez consolidado o entendimento no Supremo Tribunal, por via de decisões reiteradas em casos concretos, atribuir ao Senado Federal a incumbência de suspender a execução da lei eivada de inconstitucionalidade (art. 52, X, da Constituição da República). Nesse último modelo de controle, tradicional na ordem jurídica brasileira, que se dá em sentenças em casos concretos, após a consolidação da jurisprudência, mas antes de o Senado Federal suspender a eficácia da lei, há a evidente possibilidade de mudança de entendimento da Corte e, portanto, de contradição. Embora as normas constitucionais não tenham sido alteradas em seu enunciado lingüístico, embora a lei – objeto do controle - também não tenha sido modificada, nem os fatos - o novo entendimento da Corte, modificativo do anterior, deverá retroagir, alcançando o passado, quando estava em vigor a norma judicial anterior? Ou seja, se o controle de constitucionalidade difuso, no caso concreto, somente desencadeia efeitos *inter partes*, em que momento surge para todos, terceiros que não são parte, uma norma judicial, digna de criar uma expectativa normativa e confiança a serem protegidas?

Não obstante não termos adotado o sistema do *stare decisis*, como já realçamos, os precedentes têm força na ordem jurídica interna. O §1º-A do art. 557 do Código de Processo Civil determina que o relator de um processo poderá decidir monocraticamente o recurso interposto, em nome e por delegação do tribunal, se o plenário já tiver decidido sobre a constitucionalidade. Com base nessa norma processual, o Supremo Tribunal Federal, no caso citado do IPI, RE nº. 370.682-SC, proferiu cerca de sessenta decisões monocráticas, vários juízes da Corte fazendo acreditar na definitividade do entendimento anterior. Além disso, o entendimento anterior, ora alterado, já reconhecia o direito do contribuinte ao crédito “presumido” do IPI, incidente nos insumos com alíquota zero, há décadas e fora confirmado, após a Constituição de 1988, em decisão quase unânime (10 X 1), quando a norma constitucional exige apenas, em seu art. 97, o quorum da maioria absoluta de seus membros. Acresce ainda que a Constituição Federal atribui relevância às súmulas, podendo a Corte Suprema adotá-las em caráter vinculante, desde que o faça por decisão de dois terços de seus membros, para obrigar integralmente os demais Poderes, na forma da lei, conforme art. 103-A. Ao regular a matéria, a Lei 11.417, de 2006, autoriza a Corte Suprema a graduar os efeitos, se retroativos, ou meramente prospectivos, das súmulas vinculantes que adotar, à vista da segurança jurídica ou do excepcional interesse social. Portanto, as sentenças, ainda que proferidas em um caso concreto, têm evidente vocação para transbordar os seus efeitos além do caso atingido, ganhando eficácia *erga omnes*, uma vez consolidadas.

Depois de demonstrar os paradoxos internos ao sistema jurídico (com a observação de que todos os sistemas sociais os têm), NIKLAS LUHMANN destaca que tais paradoxos, aliados aos antecedentes do caso, manipuláveis ou manipulados, e ao dever de se anteciparem as conseqüências que não podem ser adivinhadas, pois estão no futuro (quando haverá novas decisões ao sabor de novas circunstâncias), são superados pelo próprio sistema, como condição da continuidade das operações, por meio da fixação de algumas regras, a saber:

a) a primeira diz respeito à obrigatoriedade de o juiz decidir de qualquer forma, não importa quão obscura seja a lei e complexo, o caso a decidir, ou seja, a proibição de denegação da justiça;

b) a segunda é decorrência da anterior, manifesta-se na irresponsabilidade pelas decisões tomadas⁶;

c) a terceira corresponde à independência do exercício das funções judicantes, razão pela qual os tribunais ocupam uma posição central dentro do sistema jurídico (que os norte-americanos já identificaram como a regra de que só é válido como direito o que os juízes reconhecem como direito), posição de que decorre uma diferenciação que se desenvolve no corpo social, a saber, os tribunais têm organização própria e hierarquizada e alta profissionalização da competência, de forma a ganharem uma impermeabilização contra intervenções advindas do ambiente exterior, de cunho não jurídico;

d) o compromisso de vinculação das decisões ao texto legal; e, finalmente,

e) a fundamentação da decisão, que assegura a vinculação à lei, aos precedentes e à isonomia na sua aplicação⁷.

A independência da função judicial somente se alcança com o fechamento do sistema, do ponto de vista operacional (não cognitivo ou semântico), de modo que as operações sejam determinadas por elementos do próprio sistema, por meio de auto-referenciabilidade. O compromisso de vinculação das decisões aos textos normativos é longa e tecnicamente discutido e teorizado pela ciência especializada (e não há espaço, nesse breve estudo, para tal abordagem). Mas o cumprimento desse compromisso tem de ser demonstrado, pois a fundamentação da sentença é obrigatória. A fundamentação, a lógica argumentativa, ratificada pelos precedentes, a antecipação e a projeção das conseqüências e sua compatibilidade com o sistema como um todo, tais são os aspectos das decisões, universalmente reconhecidos, como chaves essenciais ao fechamento do sistema jurídico.

De fato, observa NIKLAS LUHMANN, o juiz, diferentemente do legislador, está vinculado às suas decisões e às premissas que as fundamentaram, sendo mais estreito o seu espaço de liberdade.⁸ Ou seja, os princípios da igualdade e da segurança impõem que a sentença seja obrigatoriamente fundamentada, sob pena de nulidade (art. 93, IX, da Constituição). E a mesma fundamentação deverá nortear idênticas decisões futuras, em casos idênticos. O fundamental nessa matéria reside no princípio incontornável de que, institucionalmente, o Poder Judiciário **deve criar as**

⁶ Cf. *La Costituzione come acquisizione evolutiva*. In *Il Futuro della Costituzione*. Org. GUSTAVO ZAGREBELSKY, Torino, Einaudi, 1996, ps: 83-128.

⁷ Cf. LUHMANN, op. cit.,

⁸ Cf. *Sociologia do Direito*, II, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1985, p.34-43.

normas individuais, cabe-lhe a realização da justiça pessoal, caso a caso. A sentença cria, descobre ou revela a norma. Mas apenas a norma do caso. Em razão dessa realidade constitucional, classicamente fundada na separação e harmonização entre os Poderes, não cabe a um Tribunal substituir a aplicação da norma individual, nem tampouco do princípio da justiça individual e da capacidade econômica subjetiva por uma presunção *iuris et de iure*⁹.

Entre nós, leciona RIBEIRO DE VILHENA: “A senda aberta e palmilhada pela súmula é a senda casuística, expressa em um compêndio formal enunciativo de julgamentos uniformes e predominantes, em linha de precedentes”... Como norma emanada de um tribunal, a Súmula jamais perde a sua natureza de **sentença**, com a característica de agregação e de revestimento para outras sentenças futuras, dentro da mesma **hipótese**. A força subsuntiva da súmula é imediata e certa, já que a sua generalidade não está contida no preceito ou no juízo hipotético, mas na permanência, em função da sucessão de casos idênticos, entendendo-se por **idênticos**, os que contenham os mesmos supostos que propiciaram a sua edição”¹⁰.

Dessas lições se extrai o entendimento claro de que a súmula (quando corretamente compreendida) não se fundamenta em uma recusa à investigação do caso nem visa ao afastamento de provas difíceis ou onerosas, o que ocorre com a simplificação da execução administrativa (que se utiliza de várias técnicas de praticidade). Ao contrário, a súmula se forma ao longo de decisões iterativas, tomadas em inúmeros casos exaustivamente examinados... na senda da casuística. Uniformiza-se a interpretação, obtida ao exame de casos isolados, mas a súmula, embora projetada para alcançar sentenças futuras, só se entende aplicável aos casos idênticos, vale dizer, àqueles que, **depois de investigados**, se ajustam ou se subsumem nos mesmos pressupostos legais que nortearam a sua edição. Enfim, atrás de toda decisão judicial, que dirime conflitos em um caso concreto, existem pressupostos normativos, de aplicação geral para todos os casos idênticos, pois a função institucional do Poder Judiciário, ainda que no controle de constitucionalidade em casos concretos, permite-nos deduzir a força inegável dos precedentes, deduzindo-se, de sua natureza essencial, a irretroatividade da norma judicialmente criada. Sem abandonar a sua missão constitucional de encontrar a justiça para o caso isolado, o Poder Judiciário, por meio da necessária fundamentação de suas decisões, extrai uma norma, profundamente densificada, que haverá de reger o direito em um caso concreto, assim como nos demais casos concretos iguais para o futuro. Tal norma, assim construída, não pode ser alterada retroativamente. Dá-se, então, como proteção da confiança e da segurança, o fechamento operacional do sistema. Esse fechamento ocorre por meio de instrumentos sistemáticos, que acoplam estruturalmente as irritações provocadas.

⁹ É útil registrar que, na Alemanha, juristas como ISENSEE negam competência ao Poder Judiciário para usar a praticidade como método que leva a uma execução simplificadora da lei, embora reconheça essa faculdade ao Poder Executivo. Para ele, o estado de necessidade somente se apresenta para a Administração, que tem o dever de aplicar a lei em massa, pois o Poder Judiciário é comprometido, institucionalmente, com a proteção judiciária individual, estando obrigado a esgotar a potencialidade da norma legal que aplica. Cf. Die Typisierende Verwaltung. 1ª. Berlin. Duncker & Humblot, 1976, p.177-182.

¹⁰ Cf. E conclui VILHENA, em juízo lapidar: “A interpretatividade é inerente na súmula (o entendimento predominante). Por ser, porém, direção interpretativa que se sedimenta e peculiarmente se formaliza, não deixa de ser operação interpretativa, isto é, o juiz, com executá-la, não pode fugir do núcleo da regra legal interpretada. Não se desgarrar dos supostos desta: dá-lhes tão-só, ou a um deles, o sentido que lhe parece correto (richtig) no caso.” A Súmula 90 – o TST e a Constituição. Separata da Revista de Informação Legislativa do Senado Federal, 22,87:355-374, pp.359-362.

Parece-nos, portanto, que os critérios estabelecidos pela Lei 9868, de 10 de novembro de 1999, que permitem restringir os efeitos da decisão na ação declaratória de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade são meramente declaratórios e não esgotam as possibilidades de o Supremo Tribunal Federal estender o mesmo procedimento às hipóteses individuais de ação extraordinária. Eis o seu teor:

“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 votos 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.”

O apego à diferenciação entre decisões em ações declaratórias (em abstrato) e decisões em casos concretos não tem substância, pois em ambos a Corte deve decidir no presente, em relação ao passado, para antecipar o futuro. A parte, em determinado caso, será sempre o representante de uma classe. A norma individual que, em certo caso concreto se impõe, é pressuposto normativo de aplicação para todos os demais casos iguais. A obrigatoriedade de antecipação do futuro ou de sua projeção está implícita em toda decisão. Esse é, aliás, o pressuposto das súmulas. Esse o sentido da súmula vinculante. O art. 93, IX, da Constituição, ao estabelecer a fundamentação como requisito de validade da sentença, o faz tanto para vincular o julgador aos precedentes como aos casos futuros, sem o que não pode o sistema jurídico criar expectativas legítimas de normatividade, essenciais à segurança, nem tampouco exigir a observância dos critérios legais.

A Lei 9868/01 não reduz, anula ou subtrai da decisão da Corte Suprema o que a ela é inerente. Se a Constituição Federal não estabelece claramente os efeitos da decisão judicial, nos casos da declaração de inconstitucionalidade, em abstrato ou nos casos concretos, então, os efeitos da decisão podem ser pesados e limitados à vista de critérios de alta relevância, em especial por razões de segurança jurídica, que imantam a própria Constituição.

4. INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE, DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E DA BOA FÉ AO PODER PÚBLICO

Desde logo, devemos realçar que os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa fé configuram limitações ao poder de tributar e, como tais, somente socorrem o contribuinte, não podendo ser fundamento para atenuar as conseqüências das decisões judiciais inovadoras, quando os prejuízos decorrentes da mudança jurisprudencial atingirem apenas os cofres públicos.

Não temos dúvida em apontar a doutrina e a jurisprudência dos germânicos como as fontes mais antigas da questão¹¹. Alguns traços, que lhes são característicos, devem ser lembrados, pois demonstram a inaplicabilidade de tais princípios ao Estado. Sintetizando os argumentos dessa teoria e da prática de muitos tribunais, inclusive do Brasil, temos:

(I) tais princípios são antes limitações do poder de tributar, em especial a irretroatividade e a proteção da confiança. Apresentam-se ambos, como expressão da segurança jurídica, no rol dos direitos e garantias fundamentais. Essa também a posição do Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula 654: “a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”;

(II) é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra “quanto mais, tanto mais”. Segundo BLANKE e também MUCKEL, para a estruturação da proteção da confiança, deve ser ainda considerada como determinante a fórmula “quanto mais, tanto mais” (je-desto-Formel), que O. BACHOF desenvolveu no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito” de 1973, que diz o seguinte: “quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão.”¹²

Na verdade, as lições acima repetidas apenas confirmam as afirmações de NIKLAS LUHMANN, no sentido de que todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes;

(III) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei, ou seja, no Direito público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei;

(IV) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica WEBER-

¹¹ Além do longo trabalho da jurisprudência dos Tribunais alemães, são clássicas as obras de CANARIS e de NIKLAS LUHMANN (Confianza. Barcelona. Anthropos, 1996). Nos últimos anos, elas têm se multiplicado em toda a Europa. Neste breve artigo sobre o tema, referimo-nos mais insistentemente, em razão do resumo quase exaustivo que contêm, às teses de STEFAN MUNKEL (Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989), HERRMANN-JOSEF BLANKE (Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57) e ROLAND KREIBICH (Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heildelberg, 1992.).

¹² Cf. O. BACHOF desenvolveu a regra do “quanto mais, tanto mais”, no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito de 1973. Ver Götz, FG BVerfG II, p. 421 e BVerfGE 60, p. 253 (268), **apud** BLANKE, op. cit., ps.5-13. STEFAN MUNKEL (Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989), HERRMANN-JOSEF BLANKE (Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57) e ROLAND KREIBICH (Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heildelberg, 1992.).

DÜRLER, “que, nesse contexto, sempre se fale do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado.”¹³

(V) são aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, para favorecer uma pessoa jurídica de Direito público contra a outra ou contra o Estado, em convênios e contratos. Casos como de reduções de subvenção, de transferências ainda que voluntárias, mas já prometidas, podem ensejar soluções baseadas na boa-fé objetiva ou na proteção da confiança, como no Direito privado. Enfim, a plena aplicação desses princípios tem relevância e total adequação no Direito Internacional Público.¹⁴

Se as modificações de jurisprudência ocorrem em detrimento das Fazendas Públicas, não se apresentam adequados, então, os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, já que são limitações constitucionais do poder judicial de tributar.

Mas, evidentemente, a Constituição da República contém os instrumentos necessários, para proteger os fatos e atos pretéritos, se a alteração jurisprudencial surpreende o Ente estatal projetando-o em verdadeiro estado de necessidade administrativa. Estabelecida uma norma judicial durante anos, fielmente observada, a mudança repentina de entendimento, em detrimento do Fisco, não pode criar um dilema (cumprir a decisão judicial ou cumprir os deveres mais elementares de financiamento dos serviços públicos essenciais) com que se projetam as leis orçamentárias e de planejamento para o vazio. A dualidade que o tema modificações jurisprudenciais pode envolver leva à possibilidade de modulação dos efeitos, em favor do Estado, em grau, alcance e intensidade, que não podem ser resolvidos neste momento e lugar.

Por outro lado, o Estado (tanto a União, como os Estados Federados e os Municípios) está submetido a uma série de deveres cogentes de previsibilidade e de planejamento. É necessário evidenciar ainda que a aplicação de quaisquer princípios em prol dos contribuintes, ou em favor das Fazendas Públicas, encontra limites recíprocos seguros, em relação aos seguintes aspectos:

(a) a liberdade só pode existir onde existir risco, razão pela qual a proteção da confiança não pode levar nunca a uma “socialização dos prejuízos”, na área da responsabilidade do indivíduo autônomo quanto à sua privacidade.¹⁵ Em razão desse fenômeno, a confiança deve ter sido legitimada em bases sólidas, de modo que as ações do contribuinte tenham respaldo em jurisprudência consolidada, não merecendo proteção as ações **especulativas** e **inovadoras**, que apostem em mudanças ainda não introduzidas nos Tribunais Superiores; também a Administração tributária, conduzida de forma temerária, **especulativa**, contrária à doutrina e às normas judiciais consolidadas, afasta qualquer atenuação dos efeitos das mutações da jurisprudência dos Tribunais Superiores;

(b) aquilo que é digno de proteção contra os efeitos da modificação deve ser o resultado de avaliação que considera aspectos diversificados e

¹³ Cf. Weber-Dürler, Vertrauensschutz, op. cit., loc. cit.

¹⁴ Cf. Os livros suíços e alemães, que tratam da boa-fé, citados neste trabalho, costumam incluir um capítulo específico sobre Direito Internacional Público. Outros como ROBERT KOLB. La bonne foi en droit international public. Paris. Presses Universitaires de France. 800 ps; no Brasil, veja-se a coletânea, coordenada por LEONARDO NEMER CALDEIRA BRANT. O Brasil e os novos Desafios do Direito Internacional. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2004, 712 ps.

¹⁵ Cf. Tomuschat, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 32 (1974), p. 263 f.; compare neste sentido tb. o que Werner afirmou há muito tempo, em: Das Problem des Richterstaates (O problema do estado judiciário), p. 22 f. Cf. BLANKE, op. cit., p. 5 a 13.

princípios contrapostos, sem qualquer radicalismo. A alteração brusca da jurisprudência, até então estabilizada por décadas, pode colocar o Poder Público, que seguira fielmente a orientação dos Tribunais, em situação surpreendente, impedido de cumprir as metas de previsão e planejamento das contas, a que está obrigado, por força de normas da Constituição;

(c) o princípio da proteção da confiança deve ser desenvolvido, especificamente, para cada Poder, sem uma generalização uniformizadora;

(d) a inexistência de uma “socialização dos prejuízos”, se foi o Estado que agiu ilegalmente ou inconstitucionalmente, sem respaldo em norma judicial consolidada, também impede, por absoluta impertinência, a utilização de argumentos como “redução da arrecadação” ou “prejuízos ao erário”;

(e) finalmente, nem a mudança na composição do Supremo Tribunal Federal ou de outro Tribunal, nem a sincera alteração do entendimento individual de algum juiz, nada justifica o abandono da fundamentação coerente, da segurança e do Estado de Direito. A questão é institucional e não “pessoal”, como supõem alguns juízes. As evoluções da jurisprudência devem operar para os casos futuros, sem nenhuma quebra de segurança, expectativa normativa, confiança ou previsibilidade.

5. CONCLUSÕES

O campo, por excelência, de aplicação da irretroatividade das decisões judiciais refere-se às relações continuativas, tão comuns no Direito Tributário. Tais relações, mais do que as demais, ensejam a aplicação das normas judiciais sacadas das decisões reiteradas dos casos concretos, nos Tribunais Superiores. Na verdade, onde quer que se apliquem as Súmulas, põe-se, enfaticamente, o princípio da irretroatividade.

O julgamento do RE nº. 370.682-SC, relativo ao IPI, sendo desfavorável aos contribuintes, envolve a possibilidade de aplicação do princípio da irretroatividade das decisões judiciais. O princípio da irretroatividade, como se sabe, decorre da segurança, da estabilidade e da proteção da confiança de forma objetiva e geral, como continuidade da norma judicial que regia os fatos no tempo em que ocorreram. A questão se resume em saber em que momento teremos uma **norma judicial** estável e válida, a ser por todos observada. O Supremo Tribunal Federal parece ter estabelecido, naquele mesmo julgado, do RE nº. 370.682-SC, que a norma somente se forma com o trânsito em julgado das decisões tomadas pelo Plenário, o que pode demandar um tempo de espera relativamente longo. Mas a partir do trânsito em julgado da decisão anterior, pelo período em que a **norma judicial** vigorasse, o próprio Tribunal – ao mudar a norma judicial - deveria proteger objetivamente a todos os contribuintes, independentemente da prática da confiança. Bastaria invocar o princípio da irretroatividade, que se estende a todos os fatos jurídicos ocorridos durante a vigência daquela norma judicial, segundo o art. 150, III, a, da Constituição. Tradicionalmente, aliás, em nosso País, o princípio da irretroatividade é aplicado de forma objetiva para proteger todos aqueles que preencheram os requisitos à aquisição de determinado direito (ainda que não o tenham exercido), ou praticaram os fatos e atos (ainda que ignorassem a existência da norma vigente).

Mas ainda no caso do RE nº. 370.682-SC, relativo ao IPI, não tendo havido, segundo a Corte, o nascimento de **norma judicial válida**, por força da inexistência de coisa julgada, pode-se indagar sobre a proteção da confiança, em especial da boa fé, hipótese em que haverá, como alerta COUTO E SILVA¹⁶, um teor de subjetividade. Ou seja, atos específicos, individuais e concretos, como as decisões monocráticas de Ministros da Corte Suprema, então convencidos da definitividade daquela norma judicial, foram praticados em relação a certo contribuinte (liminares; decisões monocráticas acolhendo o seu pedido, etc.). Nessa hipótese, de forma legítima, formou-se a confiança sobre a definitividade do entendimento do STF, e então o contribuinte atuou de boa fé, levando seus créditos ao balanço. Mereceria ele, agora, com a mudança de entendimento, pagar atrasados, de forma retroativa e sofrer pesadas penalidades? Entendemos que não, já que atos estatais específicos – como as decisões monocráticas, legalmente autorizadas – afiançaram o comportamento do contribuinte de boa fé. Mas não se pode deixar de observar que o Supremo Tribunal Federal não parece ter estabelecido nenhuma discriminação entre tais princípios (segurança, irretroatividade, proteção da confiança e da boa fé).

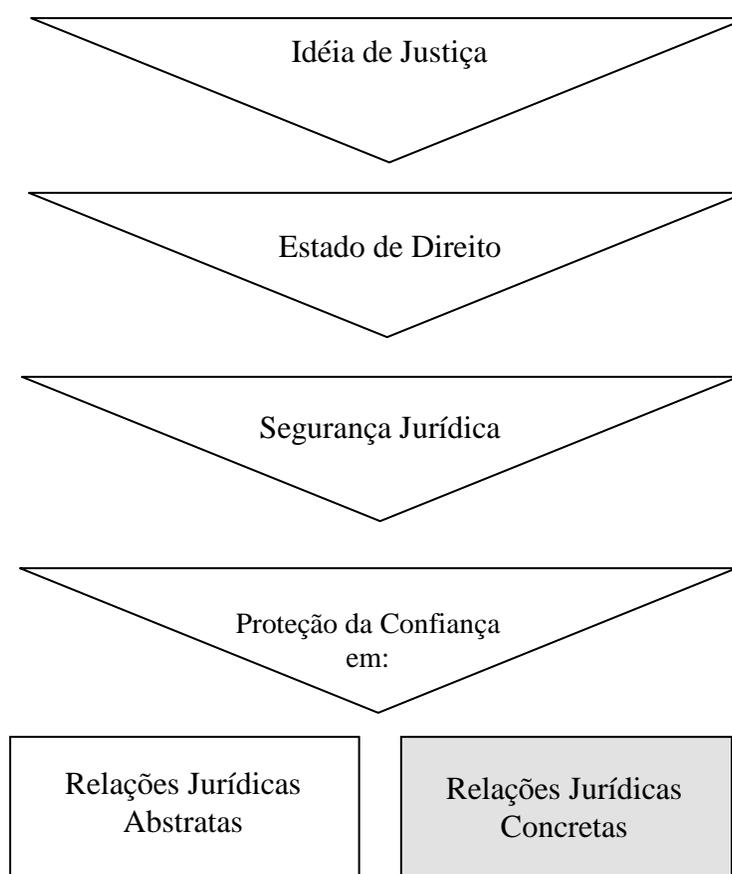
Em obra profunda sobre o tema, explica ROLAND KREIBICH que alguns juristas alemães utilizam a expressão boa fé como sinônima de proteção da confiança; outros, como KRIEGER, THIEL, etc., consideram a proteção da confiança um resultado ou consequência legal da boa fé; há ainda aqueles que, como MATTERN, sobrepõem o princípio da proteção da confiança, para eles mais abrangente, como um “Tatbestand-mãe”, ao princípio da boa fé. Pondera KREIBICH que, de fato, existem aplicações inerentes ao princípio da proteção da confiança, que não têm relação direta com a boa fé, a saber: **a)** a irretroatividade das leis; **b)** a obrigatoriedade do cumprimento de promessas e de prestação de informações; **c)** a proteção contra a quebra ou modificação de regras administrativas; **d)** a proteção contra a modificação retroativa da jurisprudência; **e)** a garantia da execução de planos governamentais... E acrescenta que, em geral, prevalece a concepção, aliás dominante nos tribunais superiores da Alemanha, de que o princípio da proteção da confiança deve ser considerado um princípio mãe, deduzido do Estado de Direito, através da segurança.¹⁷ Assim, em toda hipótese de boa fé existe confiança a ser protegida. Isso significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra, que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, frustrando-se em suas expectativas. Mas KREIBICH aponta como divergência existente entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé, o fato de o primeiro, por ser mais abrangente, aplicar-se às situações gerais, abstratas e àquelas concretas; já o segundo, o princípio da boa fé somente alcança uma situação jurídica individual e concreta, ou seja, alcança não as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e as decisões judiciais¹⁸. Em conclusão, KREIBICH define o princípio da boa fé como um princípio jurídico em geral (universal), válido para todas as áreas jurídicas, e sem restrições no Direito Tributário, sendo direito não escrito, que exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos em uma relação

¹⁶ Cf. COUTO E SILVA, op. cit.

¹⁷ Cf. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Band 12. C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992, ps. 24-25.

¹⁸ Cf. op. cit. p. 59.

jurídica concreta, e que, sendo ainda expressão da idéia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da idéia de justiça, que lhe determinam o sentido.¹⁹ E traça o seguinte quadro explicativo, como resultado da comparação entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé²⁰.



■ = O princípio da boa fé como expressão do princípio da confiança nas relações jurídicas concretas.

Seja como for, já ficou claro no tópico anterior, que os princípios da irretroatividade da norma judicial, da proteção da confiança e da boa fé não têm aplicação em desfavor do contribuinte, nem podem ser voltados a proteger o erário contra as mutações jurisprudenciais.

Não obstante, outros princípios constitucionais podem ser invocados – não para impedir a mutação jurisprudencial – mas para atenuar os seus efeitos, quando a alteração vier em desfavor do Poder Público. É que a Constituição da República obriga à planificação e ao planejamento econômico e financeiro. Além da lei do plano econômico, que visa ao desenvolvimento nacional equilibrado, sendo determinante para o setor público e indicativa para o setor privado, disciplinada no art. 174, a Constituição, já no domínio das finanças públicas, obriga à existência de três outras leis, logicamente articuladas entre si e com a lei do plano econômico. A primeira, mais genérica, destinada a abranger o período de quatro anos, é obrigatória para as despesas de capital, investimentos e para os programas de duração continuada.

¹⁹ Cf. op. cit. p. 198.

²⁰ Cf. *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht*. Band 12. C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992, p. 59.

A segunda lei de finanças públicas tem periodicidade anual e a função de preparar a elaboração da lei do orçamento anual, adaptando-a à lei do orçamento plurianual (e à lei do plano econômico). É denominada de “lei de diretrizes orçamentárias” (art. 165, §2º.) porque possibilita o planejamento e a programação dentro de um sistema integrado, devendo mesmo prever as alterações a serem introduzidas, por lei própria específica, na legislação tributária. Não lhe cabe autorizar arrecadação, nem tampouco gastos, apenas estabelecer as normas de como deverá ser elaborada a lei do orçamento anual para o próximo exercício. Assim, a lei orçamentária anual encerra o ciclo, prevê e autoriza ao Poder Executivo, por um exercício financeiro, pormenorizadamente, as despesas públicas, assim como a arrecadação das receitas já previstas em lei própria. Na verdade, a lei orçamentária anual não é apenas um ato de assentimento do Poder Legislativo para arrecadação da receita e gastos do Estado, mas reflete um processo, pelo qual se consuma um sistema integrado de planejamento-orçamento-programa, que se inicia pela lei do plano econômico, passa pela lei do plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e nela se concretiza. A Constituição da República obriga, pois, à previsibilidade, ao planejamento integrado e sistematizado. As mutações de interpretação das normas legais, postas pelos Tribunais Superiores, e em especial das normas constitucionais, pelo Supremo Tribunal Federal, se benéficas para os contribuintes, não envolvem questões de proteção da confiança. Nem ainda podem ser evitadas ou abortadas, por argumentos financeiros de redução da arrecadação ou de “pretensa primazia” da receita tributária sobre os direitos e garantias dos contribuintes. Não obstante, o abandono de uma interpretação consolidada em decisões reiteradas da Corte Suprema e já posta em prática pela Administração Tributária, com a introdução de entendimento inovador, surpreendente e altamente oneroso em seus resultados (verdadeiro estado de necessidade administrativo), choca-se com a previsibilidade e o planejamento sistematizado das contas públicas, proclamado pela Constituição. A declaração da inconstitucionalidade, como poderá ocorrer no RE 240785-MG, desencadeará um endividamento “inesperado” do Tesouro²¹, sendo dever da Corte Suprema conferir efeitos meramente prospectivos ao julgado inovador ou estabelecer um outro marco mais coerente com as técnicas de planificação (como a vigência da próxima lei orçamentária, por. ex.).

²¹ Como já alertamos, o realce deve ser posto apenas em “inesperado” e não em endividamento.