

Proteção da Confiança e Direito Tributário

Legitimate Expectation and Tax Law

Clara Gomes Moreira

Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogada.

E-mail: *claramoreira@usp.br.*

Resumo

Nesse estudo, analisam-se o conceito, os fundamentos, os elementos (a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança), o modo de aplicação e as consequências da proteção da confiança. Isso visando examinar, em um segundo momento, a sua aplicação no Direito Tributário, particularmente quanto ao benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional, ao benefício fiscal inconstitucional e/ou ilegal, e à resposta à consulta fiscal e o terceiro. Pretende-se, desse modo, demonstrar a excepcionalidade da tutela da confiança no conflito entre, de um lado, a previsibilidade e a estabilidade, e, de outro lado, a mutabilidade e a flexibilidade.

Palavras-chave: proteção da confiança, direito tributário, benefício fiscal, consulta fiscal.

Abstract

In this study, we analyse the concept, the fundamentals, the elements (the reliable source, the legitimate expectation and the abuse of power¹), the method of application and the consequences of the legitimate expectation. This aiming to examine, in a second moment, its application in Tax Law, particularly concerning an unlimited term and/or unconditional tax benefit, unconstitutional and/or illegal tax benefit, and the tax ruling and the third party. Therefore, it is intended to demonstrate the exceptionality of the protection of the legitimate expectation in the conflict between, on the one hand, the predictability and the stability, and, on the other hand, the mutability and the flexibility.

Keywords: legitimate expectation, tax law, tax benefit, tax ruling.

“A folhinha e o relógio têm muita importância no Direito.” (Voto do Ministro Aliomar Baleeiro no Recurso Extraordinário n. 72.014/SP)

1. Introdução

À luz do art. 178 do Código Tributário Nacional², afirma-se que o benefício fiscal com prazo certo e condicional – ao contribuinte exige-se o cumprimento de

¹ Adaptou-se a nomenclatura para compatibilizar com o sentido adotado nesse estudo.

² “Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

determinadas obrigações onerosas, como, por exemplo, o desenvolvimento de uma atividade econômica e/ou a contratação de um número de empregados – não pode ser revogado ou modificado pelo Estado. Essa norma jurídica não se estende, *a contrario sensu*, aos benefícios fiscais sem prazo e/ou incondicionais. Isto é, esses últimos podem ser, em princípio, revogados ou modificados pelo Estado a qualquer tempo, inexistindo um direito subjetivo à sua manutenção ou à sua inalterabilidade.

Argumenta-se, nessa linha de raciocínio, que essa norma jurídica também é inaplicável aos benefícios fiscais inconstitucionais e/ou ilegais, porquanto eles padecem de um vício de validade, não produzindo como regra quaisquer efeitos a contar do surgimento da inconstitucionalidade e/ou da ilegalidade. Fala-se, portanto, na eficácia *ex tunc* da decisão judicial que declara a sua inconstitucionalidade e/ou a sua ilegalidade. Isso implica que a sua revogação ou a sua alteração contemple o passado e o presente da norma jurídica, sem que se possa arguir um direito subjetivo à sua manutenção ou à sua inalterabilidade, salvo em havendo a modulação dos efeitos da decisão.

Não incomumente, por outro lado, as legislações federal, estaduais e municipais³ estabelecem que a eficácia de uma resposta à consulta tributária é restrita aos consulentes, não produzindo quaisquer efeitos em relação a terceiros. Quando há a modificação dessa interpretação pela Administração Fiscal, sustenta-se que esses últimos não estão albergados pelos arts. 100, parágrafo único⁴, e 146⁵ do Código Tributário Nacional⁶ – essas seriam aplicáveis analógica e exclusiva-

³ Para fins exemplificativos, mencionem-se o art. 48, § 12, da Lei n. 9.430/1996, o qual possui a seguinte redação: “se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”; o art. 106 da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989, o qual possui o seguinte enunciado: “a resposta aproveita exclusivamente ao consulente, nos exatos termos da matéria de fato descrita na consulta”; o art. 211 da Lei do Estado de Santa Catarina n. 3.938/1966, o qual possui o seguinte enunciado: “a resposta à consulta aproveita apenas a quem a formulou”; e o art. 529 do Decreto do Estado do Mato Grosso n. 2.212/2014, o qual possui o seguinte enunciado: “a resposta dada à consulta aproveita exclusivamente ao consulente, nos exatos termos da matéria de fato descrita na consulta”.

⁴ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
[...]

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; [aplicação analógica]

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

⁵ “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. [aplicação analógica]”

⁶ Para fins exemplificativos, mencionem-se o art. 48, § 12, da Lei n. 9.430/1996, o qual possui a seguinte redação: “se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”; o art. 106, parágrafo único, da Lei do Estado de São Paulo n. 6.374/1989, o qual possui o seguinte enunciado: “a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, exime-o de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido, enquanto prevalecer o entendimento nela consubs-

mente aos consulentes –, podendo sofrer a exigência do crédito tributário relativo ao pretérito (observado o prazo decadencial) acrescido das penalidades legais.

Em que pese a diversidade de situações mencionadas (o benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional, o benefício fiscal inconstitucional e/ou ilegal, e a resposta à consulta tributária e o terceiro), pretende-se nesse estudo analisar a aplicação da proteção da confiança nessas três situações.

Antes que se prossiga, defina-se preliminarmente a proteção da confiança. Ela até pouco tempo era despida de positividade expressa no ordenamento jurídico pátrio; atualmente, há uma referência a ela na redação do art. 927, § 4º, do Código de Processo Civil⁷⁻⁸ – admita-se, porém, que esse artigo se destina somente à modificação da jurisprudência e das súmulas dos Tribunais.

A proteção da confiança é entendida pelo Supremo Tribunal Federal, por sua vez, como a “dimensão subjetiva”⁹, a “face subjetiva”¹⁰, um “conteúdo[o]”¹¹, um “elemento”¹² do princípio da segurança jurídica – esse é o seu fundamento próximo (ou direto) e o Estado de Direito, o seu fundamento remoto (ou indireto)¹³. A despeito das divergências jurisprudenciais e doutrinárias quanto aos elementos componentes da proteção da confiança, normalmente exigem-se a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança¹⁴⁻¹⁵.

tanciado”; e o art. 529, parágrafo único, do Decreto do Estado do Mato Grosso n. 2.212/2014, o qual possui o seguinte enunciado: “a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo considerado não devido”.

⁷ “§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.”

⁸ Cf. MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Comentários ao Código de Processo Civil. Artigos 926 ao 975*. São Paulo: RT, 2016, p. 194-207.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança n. 28.494/MT*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 02.09.2014, *DJ* 16.09.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 635.011/RJ*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 18.09.2012, *DJ* 03.10.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁰ Idem. *Mandado de Segurança n. 24.781/DF*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 02.03.2011, *DJ* 08.06.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹¹ Idem. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 707.213/AM*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 18.12.2012, *DJ* 19.02.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Recurso Extraordinário n. 566.621/RS*. Rel. Min. Ellen Grace. Acórdão de 10.08.2011, *DJ* 10.10.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹² Idem. *Mandado de Segurança n. 24.268/MG*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 05.02.2004, *DJ* 17.09.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹³ CALMÉS, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001, p. 102.

¹⁴ Essa é a nomenclatura adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

¹⁵ Alguns doutrinadores, seguindo a tradição germânica, preferem falar em base da confiança, confiança, exercício da confiança e frustração da confiança (ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança. Uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2016. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. LUMMERTZ, Henry. *Jurisprudência e confiança. A jurisprudência como base de confiança*. 2015. 351 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015).

Em outras palavras, em linhas gerais, na proteção da confiança há uma situação de fato e/ou um comportamento prévio do Estado que originam uma situação jurídica. Nela o indivíduo tem um interesse de confiança ou uma expectativa na manutenção ou na alteração de uma realidade fática e/ou jurídica em face do Estado (a base da confiança), exercendo positiva ou negativamente a sua liberdade em atenção a essa confiança (a confiança na base). Em decorrência de um comportamento desleal, contudo, o Estado frustra abrupta e imprevisivelmente esse interesse, sem que ao indivíduo restem meios para contornar o curso da ação originária. Esse direito, dessa maneira, sofre uma intervenção estatal substancial (a legitimidade da confiança).

Uma vez presentes os três elementos referidos (a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança), a autoridade julgadora pondera o direito fundamental e o interesse público em conflito, em consonância com os fatos, os valores e as normas jurídicas relacionadas, reconhecendo a prevalência de um em comparação com o outro.

Justifica-se por meio desse exame a intervenção em um direito fundamental em menor ou em maior medida, ou seja, o resultado da aplicação da proteção da confiança realiza esse direito fundamental em diferentes graus a depender da situação concreta. A proteção da confiança, assim, atua como uma balança na relação entre o Estado e o indivíduo na comparação entre, de um lado, a previsibilidade e a estabilidade, e, de outro lado, a mutabilidade e a flexibilidade¹⁶.

1.1. Justificativa e relevância teórica e prática

A proteção da confiança é tratada pelo Supremo Tribunal Federal ora como um sinônimo da segurança jurídica¹⁷, da boa-fé objetiva¹⁸ ou da teoria do ato

¹⁶ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 05.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 28.223/DF*. Rel. Min. Rosa Weber. Acórdão de 24.03.2017, *DJ* 04.04.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 34.076/DF*. Rel. Min. Rosa Weber. Acórdão de 25.10.2016, *DJ* 14.11.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 29.314/DF*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 08.03.2016, *DJ* 15.04.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 28.917/DF*. Rel. Min. Rosa Weber. Acórdão de 13.10.2015, *DJ* 27.10.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Habeas Corpus n. 127.483/PR*. Rel. Min. Dias Toffoli. Acórdão de 27.08.2015, *DJ* 03.02.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 20.05.2015, *DJ* 12.08.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.425/DF*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 25.03.2015, *DJ* 03.08.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 31.507/DF*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Acórdão de 25.06.2014, *DJ* 12.08.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental na Reclamação n. 10.707/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 28.05.2014, *DJ* 29.10.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 29.350/PB*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 20.06.2012, *DJ* 31.07.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 636.359/AP*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 03.11.2011, *DJ* 24.11.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Reclamação n. 9.723/RS*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 27.10.2011, *DJ* 13.12.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 633.563/RJ*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 19.04.2011, *DJ* 27.05.2011. Dispo-

consumado¹⁹ (uma relação de identidade), ora como estando contida na segurança jurídica²⁰ (uma relação de pertinência); em alguns julgados, se a fundou no Estado de Direito²¹; em outras oportunidades, à sua aplicação se exigiu a boa-fé subjetiva do beneficiário²²; registra-se ainda que esse Tribunal já entendeu que a tutela individual é excepcional e que o decurso do tempo *per se* não é um critério apto a ensejá-la²³, sendo que em outra decisão, diversamente, ele concluiu que o decurso do tempo pode ser um critério suficiente à tutela individual²⁴; por fim,

nível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 592.148/MG*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 25.08.2009, *DJ* 10.09.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.604/PR*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 16.12.2008, *DJ* 16.04.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo de Instrumento n. 733.387/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 16.12.2008, *DJ* 31.01.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁸ Idem. *Recurso Extraordinário n. 837.311/PI*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 09.12.2015, *DJ* 15.04.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 27.006/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 15.03.2016, *DJ* 07.04.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 28.917/DF*. Rel. Min. Rosa Weber. Acórdão de 13.10.2015, *DJ* 27.10.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 3.172/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 19.02.2013, *DJ* 09.05.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁹ Idem. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 136.509/MG*. Rel. Min. Dias Toffoli. Acórdão de 04.04.2017, *DJ* 26.04.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 27.006/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 15.03.2016, *DJ* 07.04.2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Reclamação n. 9.723/RS*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 27.10.2011, *DJ* 13.12.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²⁰ Idem. *Mandado de Segurança n. 28.494/MT*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 02.09.2014, *DJ* 16.09.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 635.011/RJ*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 18.09.2012, *DJ* 03.10.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 24.781/DF*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 02.03.2011, *DJ* 08.06.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 707.213/AM*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 18.12.2012, *DJ* 19.02.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Recurso Extraordinário n. 566.621/RS*. Rel. Min. Ellen Grace. Acórdão de 10.08.2011, *DJ* 10.10.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 24.268/MG*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 05.02.2004, *DJ* 17.09.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²¹ Idem. *Recurso Extraordinário n. 598.099/MS*. Rel. Min. Gilmar Mendes. Acórdão de 10.08.2011, *DJ* 30.09.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 26.603/DF*. Rel. Min. Celso de Mello. Acórdão de 04.10.2007, *DJ* 18.12.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²² Idem. *Mandado de Segurança n. 27.467/DF*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 08.09.2015, *DJ* 25.09.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 31.271/DF*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 20.05.2014, *DJ* 04.06.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 635.011/RJ*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 18.09.2012, *DJ* 03.10.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²³ Idem. *Agravo Regimental no Mandado de Segurança n. 30.556/DF*. Rel. Min. Rosa Weber. Acórdão de 26.05.2017, *DJ* 19.06.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Mandado de Segurança n. 26.860/DF*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 02.04.2014, *DJ* 22.09.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²⁴ Idem. *Ação Cível Originária n. 79/MT*. Rel. Min. Cezar Peluso. Acórdão de 15.03.2012, *DJ* 25.05.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

note-se que, ao empregar a proteção da confiança, normalmente a Corte Suprema se limita a afirmar que houve a limitação de um direito fundamental e o resultado da aplicação (a tutela ou não dele), sem que para tanto haja o desenvolvimento do exame. Há, portanto, uma carência de fundamentação nessas decisões²⁵.

Em matéria tributária, por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu expressamente acerca da utilização da proteção da confiança versando sobre a modificação da jurisprudência²⁶; a imutabilidade do lançamento, em consonância com os arts. 145²⁷ e 146²⁸ do Código Tributário Nacional²⁹; e o parcelamento³⁰. Nessa última oportunidade, esse Tribunal concluiu que “[a proteção da confiança] decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, [do] dever geral de lealdade e [da] confiança recíproca entre as partes”. Ela se aproxima, nesse sentido, do *nemo potest venire contra factum proprium* ou da vedação ao comportamento contraditório.

Exposto esse panorama jurisprudencial, propõe-se nesse estudo delimitar o conteúdo e o modo do emprego da proteção da confiança, pois não se pode olvidar que ao controle das decisões jurisdicionais pelos seus destinatários impõem-se a transparência e a coerência dos argumentos desenvolvidos pelo julgador sem que “frases de efeito”, como “Viola-se a proteção da confiança.” ou “Tutela-se a proteção da confiança.” bastem para esse fim.

Isto é, a proteção da confiança é um exame estruturado que necessita ser analisado em função dos seus elementos (a base da confiança, a confiança na base

²⁵ Cf. SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58-62.

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.649.658/MT*. Rel. Min. Herman Benjamin. Acórdão de 20.04.2017, *DJ* 05.05.2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

²⁷ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

²⁸ “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.”

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.506.189/RS*. Rel. Min. Humberto Martins. Acórdão de 01.10.2015, *DJ* 09.10.2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.314.342/MG*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Acórdão de 25.02.2014, *DJ* 10.03.2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.174.900/RS*. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Acórdão de 03.05.2011, *DJ* 09.05.2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.115.501/SP*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 10.11.2010, *DJ* 30.11.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Recurso Especial n. 1.130.545/RJ*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 09.08.2010, *DJ* 22.02.2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Recurso Especial n. 810.565/SP*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 11.12.2007, *DJ* 03.03.2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

³⁰ Idem. *Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.143.216/RS*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 09.08.2010, *DJ* 25.08.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017. Idem. *Recurso Especial n. 1.143.216/RS*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 24.03.2010, *DJ* 09.04.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

e a legitimidade da confiança). A sua ponderação deve ser objeto de esclarecimentos sobre os critérios que levaram à prevalência de um direito ou de um interesse em relação ao outro, especialmente caso se considere a subjetividade que lhe é característica.

Questiona-se ainda sobre as hipóteses da sua aplicação e a sua função, sugerindo que, em atenção à sua própria estrutura, ela é um mecanismo último à tutela dos direitos individuais. Vale dizer, em havendo uma regra jurídica disciplinando essa relação, essa regra resolve a lide e a proteção da confiança é inaplicável. Perceba-se, nessa esteira, que essa última não corresponde a uma regra jurídica geral e abstrata positivada – à exceção da sua referência no art. 927, § 4º, do Código de Processo Civil –, como as normas contidas nos arts. 145 e 146 do Código Tributário Nacional, as quais versam sobre a imutabilidade do lançamento do crédito tributário.

Em havendo a aplicação desses artigos, não há sentido arguir a proteção da confiança ou fundá-los nela (o seu fundamento reside na segurança jurídica). Trata-se, em suma, de um meio aplicável na ausência de outro no Direito positivo³¹; a proteção da confiança é a Justiça do caso concreto – um juízo de equidade³² – auferida pelo Poder Judiciário atendida essa tríade de elementos e aplicada, por fim, segundo um exame ponderativo.

1.2. Método e plano de trabalho

Esse estudo funda-se nas normas jurídicas e na jurisprudência pátrias, e na doutrina nacional e estrangeira relativas à temática, pretendendo-se nas páginas que se seguem criticar essas fontes. Esse artigo, além disso, se organiza em duas partes: a significação da confiança e a aplicação da proteção da confiança no Direito Tributário. Na primeira parte, apresentam-se o conceito, os fundamentos, os elementos, o modo de aplicação e as consequências da proteção da confiança. Na segunda parte, avaliam-se, especificamente, os casos antes introduzidos: o benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional, o benefício fiscal inconstitucional e/ou ilegal, e a resposta à consulta fiscal e o terceiro.

2. Significação da proteção da confiança

2.1. Conceito da proteção da confiança

A proteção da confiança regula a mudança do Direito³³, ao impor limites ao Estado quanto à sua liberdade de alterar a realidade fática e/ou os seus comportamentos anteriores, na medida em que eles promovam vantagens aos seus destinatários individuais, ainda que eivados de vícios de inconstitucionalidade e/ou de ilegalidade³⁴. A essa ideia se contrapõe, porém, a noção de que não há direito adquirido a um regime jurídico³⁵ e o legislador e o administrador gozam da liber-

³¹ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 36.

³² CALMES, Sylvia, *ibid.*

³³ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 05.

³⁴ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 47.

³⁵ DELVOLVÉ, Pierre. *Droit public de l'économie*. Paris: Dalloz, 1998, p. 210.

dade de conformação no desempenho das suas atividades³⁶. A aplicação da proteção da confiança busca assim equilibrar essas ideias conflitantes.

Nas palavras de Sylvia Calmes, a proteção da confiança se situa “em qualquer parte entre” o interesse individual – [o] interesse da confiança exclusivamente – e o direito subjetivo – não adquirido ainda” [tradução livre]³⁷. Prossegue a autora para afirmar que há “um direito à estabilidade da sua situação individual” [tradução livre]³⁸ ou “um direito à previsibilidade das modificações na linha da conduta pública” [tradução livre]³⁹. A proteção da confiança logo se aproxima ao *pacta sunt servanda* – a ideia de que os acordos devem ser mantidos, salvo em havendo uma alteração de fato ou de direito – nas relações de Direito Público⁴⁰.

Por meio da proteção da confiança, realiza-se um exame concreto ou casuístico, objetivando aferir a constitucionalidade da introdução de um novo comportamento estatal que impacta em uma situação individual anterior. Não por outra razão a jurisprudência e a doutrina⁴¹ defendem que a proteção da confiança é a dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica. O Tribunal Constitucional Federal Alemão argumenta, nesse sentido, que a proteção da confiança justifica a intervenção em um direito fundamental⁴². E mais, ela fornece o fundamento para uma desigualdade jurídica na relação entre os próprios indivíduos (contemplados ou não pela tutela à sua confiança)⁴³ – essa ideia será retomada mais à frente⁴⁴.

Isso posto, distinga-se a proteção da confiança de institutos outros com os quais ela guarda relativa similaridade, quais sejam: a boa-fé objetiva, o *nemo potest venire contra factum proprium* (a vedação ao comportamento contraditório) e a teoria do fato consumado.

Considerando a boa-fé objetiva – ela é um *standard*/um modelo da conduta leal nas relações⁴⁵ –, Judith Martins-Costa⁴⁶ esclarece que há uma ligação intensa entre ela e a proteção da confiança, uma vez que ambas encerram um dever de coerência, ou seja, um dever de “mante[r] a palavra dada ou o comportamento manifestado”⁴⁷ e as duas protegem uma situação de confiança⁴⁸. Segundo essa autora, entretanto, há uma distinção de “índole eminentemente funcional”⁴⁹ entre elas, pois, enquanto a proteção da confiança assegura precipuamente “expec-

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 421.

³⁷ “La confiance légitime peut être considérée comme se situant ‘quelque part entre’ l’intérêt individuel – intérêt de confiance exclusivement – et le droit subjectif – non encore acquis.” (CALMES, Sylvia, op. cit., p. 33-34)

³⁸ “[...] un ‘droit à la stabilité de sa situation individuelle [...]’ (CALMES, Sylvia, *ibid.*).

³⁹ “[...] un ‘droit’ à la prévisibilité des changements de la ligne de conduite publique [...]” [CALMES, Sylvia, *ibid.*].

⁴⁰ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 312.

⁴¹ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 167, 179. ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 380-381, e 384.

⁴² CALMES, Sylvia, op. cit., p. 181-182.

⁴³ Cf. BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo. Análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*, p. 229. E-book.

⁴⁴ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 206.

⁴⁵ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado. Critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 263.

⁴⁶ MARTINS-COSTA, Judith, op. cit., p. 233.

⁴⁷ MARTINS-COSTA, Judith, op. cit., p. 234.

⁴⁸ MARTINS-COSTA, Judith, op. cit., p. 235.

⁴⁹ MARTINS-COSTA, Judith, op. cit., p. 236.

tativas”, impedindo a sua violação (o sentido negativo); a boa-fé objetiva principalmente “direcion[a] [...] comportamentos”⁵⁰ (o sentido positivo). Essa autora conclui, assim, que a proteção da confiança não está contida na boa-fé objetiva⁵¹.

A essa distinção, porém, podem se somar outros elementos: (i) quanto à origem, a proteção da confiança nasceu no Direito Público da segurança jurídica e a boa-fé objetiva foi instituída no Direito Privado da equidade; (ii) quanto à natureza jurídica, a proteção da confiança, normalmente, é definida pela doutrina como um princípio⁵²; ao passo que a boa-fé objetiva, a depender do dispositivo em análise, assume a feição ora de regra, ora de princípio⁵³; (iii) quanto às hipóteses de aplicação, a proteção da confiança se aplica quando inexistente uma regra jurídica disciplinando a mudança no Direito e se trata de um exame último adotado na inexistência de um mecanismo outro para a tutela individual; a boa-fé objetiva, por seu turno, pode ser de aplicação primeira em conformidade, inclusive, com a sua natureza de regra jurídica ou mesmo pela positivação no ordenamento jurídico nesse sentido; e (iv) quanto ao modo de aplicação, a proteção da confiança é um exame de estrutura rígida, em que o aplicador perpassa os três questionamentos aludidos e conclui o exame com uma avaliação da ponderação; na boa-fé objetiva, por sua vez, não há esse rigor estrutural.

Judith Martins-Costa⁵⁴ prossegue para afirmar que, caso se leia a proteção da confiança como uma máxima em conformidade com a qual todos devem se comportar lealmente, ensejando as consequências positivas e negativas, há uma sobreposição entre a proteção da confiança e a boa-fé objetiva. Essa interpretação, contudo, não parece ser adequada em atenção aos critérios distintivos anteriores a impedir a identidade plena entre elas, ainda que exista uma pertinência temática intrínseca.

Quanto à vedação ao comportamento contraditório, sustenta-se que ela se volta à conduta contraditória, podendo ser arguida pelo Estado ou pelos indivíduos em face do cometimento de um abuso por um deles. A proteção da confiança, distintamente, se refere ao destinatário do comportamento contraditório, podendo ser arguida exclusivamente pelos indivíduos contra o Estado e independentemente de haver um comportamento abusivo dele⁵⁵. Reconheça-se, entretanto, a possibilidade de haver situações limites em que não resta clara a distinção material entre cada qual, a despeito de formalmente a proteção da confiança, de maneira diversa da vedação ao comportamento contraditório, exigir um exame estruturalmente rígido.

No que toca à teoria do fato consumado, ela não guarda fundamento na tutela da segurança jurídica (em sua dimensão da confiabilidade), mas sim na impossibilidade de reversão de uma realidade jurídica e/ou fática. Admita-se, porém, que em determinadas situações a distinção entre a proteção da confiança e

⁵⁰ MARTINS-COSTA, Judith, *ibid.*

⁵¹ Cf. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança. Uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2016, p. 153.

⁵² Cf. ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 379.

⁵³ Cf. MARTINS-COSTA, Judith, *op. cit.*, p. 141-158.

⁵⁴ CALMES, Sylvia, *op. cit.*, p. 227-228.

⁵⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, *op. cit.*, p. 178-179.

essa teoria não é clara⁵⁶, porquanto nesses casos combinam-se as condições inerentes a cada uma delas (há a sua aplicação simultânea). Não obstante, a teoria do fato consumado, outrossim, não possui estrutura similar à proteção da confiança.

2.2. Fundamentos da proteção da confiança

A doutrina apresenta inúmeros fundamentos da proteção da confiança, importando a esse estudo a sua relação com o Estado de Direito, com o princípio da segurança jurídica, com a boa-fé objetiva e com os direitos fundamentais.

A jurisprudência germânica à semelhança da brasileira funda a proteção da confiança no princípio da segurança jurídica, o qual, por sua vez, é uma decorrência do Estado de Direito. Traduz-se essa relação do seguinte modo: o princípio da segurança jurídica como fundamento próximo (ou direto) da proteção da confiança – essa última é um subprincípio⁵⁷, “um prolongamento, uma faceta, um corolário, um elemento ou um complemento” [tradução livre]⁵⁸ do princípio da segurança jurídica – e o Estado de Direito como um fundamento remoto (ou indireto) – a proteção da confiança como um subprincípio do Estado de Direito⁵⁹⁻⁶⁰.

Almiro do Couto e Silva⁶¹ argumenta também que a proteção da confiança decorre da presunção da legalidade e da aparência da legitimidade dos atos do Poder Público. Note-se que esses fundamentos, ao fim, dizem respeito ao próprio princípio da segurança jurídica na esteira do exposto acima.

A interação entre a proteção da confiança e a boa-fé objetiva, por sua vez, segue a definição adotada, sendo importante registrar que para aqueles que as distinguem essa última não é fundamento daquela primeira⁶². Para aqueles que diferentemente defendem haver uma identidade entre a proteção da confiança e a boa-fé objetiva, em verdade, há uma relação de pertinência, em que a proteção da confiança está contida na boa-fé objetiva, de maneira que essa é o fundamento daquela.

Sustenta-se, ademais, que a proteção da confiança tem eficácia reflexa dos direitos fundamentais, notadamente da liberdade⁶³ e da propriedade, uma vez que ambas exigem (em certa medida) a estabilidade⁶⁴. Humberto Ávila⁶⁵, por assim dizer, funda a proteção da confiança no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal⁶⁶, como um direito fundamental não contido no rol do art. 5º, porém, catego-

⁵⁶ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 403-404.

⁵⁷ DI PIETRO, Maria Sylvania. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. *Fórum Administrativo* ano 9, n. 100, jun. 2009, p. 04.

⁵⁸ “[...] un prolongement, une facette, un corollaire, un élément ou un complément [...]” (VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securite juridique en droit français*. Paris: L.G.D.J., 2005, p. 239).

⁵⁹ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 54.

⁶⁰ CALMES, Sylvania, op. cit., p. 42 e 102.

⁶¹ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 48.

⁶² CALMES, Sylvania, op. cit., p. 227-228.

⁶³ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 381 e 384.

⁶⁴ CALMES, Sylvania, op. cit., p. 208.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 381.

⁶⁶ “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

rizado como tal em razão dos seus próprios fundamentos. Posiciona-se, todavia, contrariamente a esse entendimento, uma vez que fundar a proteção da confiança na referida norma jurídica equivale a lhe atribuir a natureza de um direito fundamental, enquanto ela não é um direito fundamental, mas sim um exame que controla limitações a direitos fundamentais.

2.3. Elementos da proteção da confiança

Os elementos da proteção da confiança são a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança, não havendo uniformidade na doutrina com relação ao conteúdo de cada um desses. Anne-Laure Valembois⁶⁷ defende que esse conteúdo, de igual modo, é casuístico, não havendo sentido falar em uma concepção generalizante e petrificada. Essa percepção amolda-se, de certo modo, à definição tipológica. Nela, inúmeros critérios são somados à definição, de maneira a se compensar mutuamente na inexistência ou na menor relevância de um desses⁶⁸. Ao final, determina-se a relevância do direito individual em face do interesse concorrente.

A despeito desses posicionamentos, nesse artigo, sustenta-se que alguns dos critérios que compõem esses elementos são inafastáveis; outros, contudo, admitem a aludida gradação, ou seja, a definição tipológica não parece bastar à sua definição – salvo para aqueles que admitem um conteúdo mínimo imutável ao tipo. Antes que se proceda no estudo individualizado dos elementos da proteção da confiança, importa destacar que concretamente há uma interpenetração entre esses elementos decorrente da própria conexão temática existente, no entanto, didaticamente eles são separados nesse estudo.

2.3.1. Base da confiança

Humberto Ávila⁶⁹ explica que “o que caracteriza a base [da confiança] é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade”. Em outras palavras, a base da confiança é a condição de fato ou o ato estatal que suscita no indivíduo a confiança para a realização das suas escolhas individuais sobre o modo de condução da sua liberdade.

O objeto da confiança é uma condição de fato ou um ato emanado do Estado – compreendem-se as pessoas de Direito Privado, quando exercitem uma função pública. Esse ato pode ser legislativo (como a edição de uma lei), administrativo (como a publicação de uma resposta à consulta fiscal) ou judicial (como a publicação de uma decisão). Ademais, o ato pode ser individual e concreto (como a publicação de um despacho decisório relativo a um benefício fiscal), ou geral e abstrato (como a declaração da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade de uma lei em sede de controle concentrado); e positivo (como a instituição de um benefício fiscal) ou negativo (como a tolerância pela fiscalização de um comportamento do contribuinte) – o ato negativo não equivale à inércia, pois ele pressupõe uma vontade expressa ou implícita⁷⁰.

⁶⁷ VALEMBOIS, Anne-Laure, op. cit., p. 246.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 390-391.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 386.

⁷⁰ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 302-305 e 331.

Resta avaliar as controvérsias referentes ao ato inexistente, ao ato inconstitucional e/ou ilegal, e ao ato confuso, obscuro, impreciso, contraditório e hesitante. O ato inexistente, a despeito das dificuldades definitórias, não ingressa no mundo jurídico, segundo Almiro do Couto e Silva⁷¹. Isso porque ele padece de um vício de extrema gravidade, o que o torna incontestavelmente inapto a inspirar em qualquer indivíduo a confiança na sua validade. Quanto ao ato inconstitucional e/ou ilegal, argumenta-se que ele não é a base da confiança, quando a gravidade do seu vício não promove no indivíduo a confiança⁷². O ato confuso, obscuro, impreciso, contraditório e hesitante, por fim, não é objeto da proteção, se essas qualidades impedirem que o indivíduo de qualquer modo confie nele⁷³. Em todos esses casos, portanto, exige-se a prova da confiança individual – a questão será retomada mais à frente.

Presente uma base da confiança, Humberto Ávila⁷⁴ propõe um modelo de estudo, em que se afere a relevância dessa base, visando fundamentar a ponderação empregada para a resolução do conflito normativo. Essa avaliação observa os seguintes critérios: (i) a vinculação da base⁷⁵; (ii) a aparência da legitimidade da base⁷⁶; (iii) o tempo da permanência da base⁷⁷; (iv) o grau da realização da finalidade subjacente à base⁷⁸; (v) o grau da indução da base em relação ao indivíduo⁷⁹; (vi) a proximidade da base em relação ao indivíduo⁸⁰; e (vii) a onerosidade da base⁸¹. Em consonância ainda com esse autor, o critério da maior relevância é o decurso do tempo⁸².

Concorda-se, nesse estudo, com o esforço de garantir maior transparência e coerência à aplicação da proteção da confiança em consonância com tais critérios, conforme sugerido por Humberto Ávila, muito embora se admita a impossibilidade de se estabelecer abstratamente uma escala de relevância entre esses critérios. Essa escala será construída caso a caso.

2.3.2. *Confiança na base*

A confiança na base identifica o conhecimento da base e o exercício da confiança. Isso porque há uma relação de causalidade entre o conhecimento da base e o exercício da confiança⁸³, ou seja, uma vez ciente da base, o indivíduo age⁸⁴. Essa constatação é especialmente importante, porquanto o primeiro critério envolve avaliações subjetivas, sendo sugestivo nesse estudo a sua substituição ou, ao menos, a sua combinação com o segundo de maior objetividade do que o primeiro.

⁷¹ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 72-78.

⁷² CALMES, Sylvia, op. cit., p. 341.

⁷³ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 322.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 390-391.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 392.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 394.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 400.

⁷⁸ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 404.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 405.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 410.

⁸¹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 411.

⁸² ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 412.

⁸³ VALEMBOIS, Anne-Laure, op. cit., p. 242.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 416.

2.3.2.1. *Conhecimento da base*

Identificam-se, precipuamente, as pessoas que podem confiar na base. Como regra, são os indivíduos. Reconhece-se ao Estado essa posição, quando não atua em sua prerrogativa pública⁸⁵. Pode-se imaginar a situação, por exemplo, quando, em sendo parte processual, há uma modificação da jurisprudência em desfavor do ente público. Reconheça-se, contudo, que, nessa hipótese, as avaliações subjetivas são impossíveis; não é possível aferir a “consciência estatal”. Na relação entre o Estado e o contribuinte, de qualquer modo, não se admite que o primeiro alegue em face do segundo a proteção da confiança, ao mero argumento que o ente público age na sua prerrogativa arrecadatória⁸⁶.

Podendo confiar na base, questiona-se sobre o efetivo conhecimento pelo indivíduo dela. Nesse tocante, a doutrina distingue a base individual daquela geral, para sustentar que no segundo caso o conhecimento pode ser presumido, em consonância com a figura do homem médio⁸⁷. Essa afirmação, porém, se dissipa quando se constata que a proteção da confiança é uma avaliação casuística, em que a prova realizada pode atrair uma conclusão diversa. Isto é, em que pese o homem médio conhecer o ato estatal, o particular poderá desconhecê-lo, inexistindo um interesse de confiança tutelável.

Verifique-se que o indivíduo deve também confiar na validade da base, de acordo com Sylvia Calmes⁸⁸. Em outras palavras, se exige a sua boa-fé subjetiva – nela “há uma crença na juridicidade de certos estados, fatos, atos ou comportamentos”⁸⁹. À identificação da boa-fé subjetiva impõe-se, no entanto, uma prova de difícil produção – o psicológico e a consciência interna do indivíduo acerca de uma situação. Em decorrência disso, nesse estudo, propõe-se a “objetivação” das avaliações ditas subjetivas. Segundo essa proposta, considera-se o exercício da confiança (o efeito) no lugar da consciência interna do indivíduo (a causa).

Isto é, há uma relação de causalidade entre o conhecimento da base e o exercício da confiança, na medida em que o exercício da confiança é um indício da confiança depositada no ato estatal sob a pressuposição que, se o indivíduo confiou, ele pautou a sua liberdade na base da confiança. O elemento psicológico, portanto, é aferido em conformidade com os efeitos produzidos na realidade. Nessa esteira, em que pese a figura do homem médio possa ser um indicativo, ela pode ser superada pela prova do caso individual que indique uma solução diversa.

Prossegue Valter Shuenquener de Araújo⁹⁰ para defender que o indivíduo não pode ser a “fonte do erro”, não sendo o decurso do tempo apto a sanar esse vício, ou seja, o indivíduo não pode agir com má-fé (com dolo, por meio de uma ameaça, praticando um ato de corrupção ou apresentando informações conscientemente falsas ou incompletas⁹¹) e contribuir com a inconstitucionalidade e/ou a

⁸⁵ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 350-356.

⁸⁶ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 355.

⁸⁷ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 360-361.

⁸⁸ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 362.

⁸⁹ MARTINS-COSTA, Judith, op. cit., p. 261.

⁹⁰ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, op. cit., p. 93.

⁹¹ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 363.

ilegalidade⁹². Esse autor, no entanto, admite que a permanência da base pode sanar esse vício, segundo o próprio Supremo Tribunal Federal⁹³.

A crítica a essa jurisprudência será pormenorizada na aplicação da proteção da confiança no Direito Tributário, pois, a depender da situação concreta, essa conclusão pode ser relativizada. Para fins exemplificativos, mencionem-se os benefícios fiscais de ICMS sem convênio autorizador celebrados no âmbito do CONFAZ, em violação ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal⁹⁴.

A despeito da notoriedade da sua inconstitucionalidade – não há meios para arguir que, quando da celebração, por exemplo, de um termo de ajustamento de condutas entre o contribuinte e o Estado fundado em decreto estadual, aquele desconhecia o vício do qual padece a benesse pública –, o contexto que lhe rodeia, como (i) o fato de que o Supremo Tribunal Federal já afirmou a importância da resolução da controvérsia pelo Poder Legislativo, e não pelo Poder Judiciário; (ii) a aprovação da Lei Complementar n. 160/2017 que autoriza a convalidação destes benefícios fiscais por meio de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária⁹⁵; e (iii) a possibilidade de a própria Corte Suprema modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fragiliza a simples afirmação de que o conhecimento da invalidade desses benefícios impede a proteção da confiança.

Analisa-se ainda a hipótese em que a invalidade da base não é percebida pelo indivíduo por falta do conhecimento ou por sua negligência, tendo como parâmetro o homem médio⁹⁶. Em que pese a doutrina argumentar que nesse caso não há confiança na base, Almiro do Couto e Silva⁹⁷ lembra que na jurisprudência nacional a negligência e a falta de conhecimento não são relevantes ao exame. Como visto, defende-se nesse estudo que a aplicação da proteção da confiança é eminentemente casuística, sendo o homem médio tão somente uma “presunção relativa”⁹⁸ – ela admite prova em contrário a ser confrontada com os efeitos percebidos na prática.

2.3.2.2. Exercício da confiança

Uma vez que o indivíduo confia na base, há uma crença que uma situação de fato ou um direito será mantido ou que haverá alterações nele⁹⁹. Inspirado nessa confiança, o indivíduo a “coloc[a] em funcionamento”¹⁰⁰ ou “em prática”¹⁰¹. Em

⁹² SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 80.

⁹³ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, op. cit., p. 94-95.

⁹⁴ “XII – cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

⁹⁵ Até o presente momento, estes convênios não foram editados.

⁹⁶ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 365.

⁹⁷ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 92.

⁹⁸ Adota-se como uma analogia.

⁹⁹ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 368-369.

¹⁰⁰ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, op. cit., p. 96-98.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 417.

razão disso, Heleno Taveira Tôrres¹⁰² entende que à tutela da segurança se exige a comparação entre um estado prévio da confiança e posterior à ação estatal. Caso fosse inexistente o exercício da confiança, essa avaliação não seria possível. Reitere-se, todavia, que o exercício da confiança não necessita ser traduzido em atos de conteúdo financeiro, apesar de esse fato impactar, por exemplo, nas consequências da tutela concedida, como o pagamento de uma indenização para a recomposição patrimonial pelo dano material sofrido.

2.3.3. *Legitimidade da confiança*

Na legitimidade da confiança, há dois requisitos: a imprevisibilidade da modificação e a intensidade significativa da intervenção no direito fundamental. Essa imprevisibilidade depende do desconhecimento do momento e do modo da alteração, não ocorrendo quando há a ciência prévia pelo indivíduo da mudança¹⁰³ ou, quando havendo a devida cautela, o indivíduo teria essa informação¹⁰⁴ – resgate-se, nesse tocante, o caráter excepcional do controle, o que justifica esse rigor.

Tem que haver ainda uma modificação “brusca”¹⁰⁵, “chocante”¹⁰⁶, “abrupta e destrutiva”¹⁰⁷, cuja intensidade deve ser auferida em função da intensidade da intervenção no direito fundamental com base na substancial alteração da realidade percebida¹⁰⁸. A essa noção soma-se a impossibilidade de ao indivíduo serem facultados meios para alterar o curso da sua ação diante da alteração da situação inicial.

2.4. *Modo da aplicação da proteção da confiança*

Esses elementos (a base da confiança, a confiança na base e a legitimidade da confiança), nos termos em que desenvolvidos, são aferidos pelo aplicador da proteção da confiança segundo a lógica das regras jurídicas – presentes determinados critérios, se identifica o preenchimento dos elementos – sem que a relativa margem de indeterminação quanto ao seu conteúdo lhe retire essa natureza¹⁰⁹. Superado esse exame inicial (a existência da tríade de elementos), o aplicador da proteção da confiança se depara com uma ponderação entre um direito fundamental e um interesse público.

Vale dizer, por um lado, em princípio, o Poder Público tem o poder de modificar a sua conduta ou um fato, independentemente da atenção a qualquer prazo, quando ele seja contrário ao interesse geral; por outro lado, a orientação dada

¹⁰² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica. Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011, p. 215.

¹⁰³ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 376.

¹⁰⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, op. cit., p. 152.

¹⁰⁵ SILVA, Almiro do Couto e. Responsabilidade do Estado e problemas jurídicos resultantes do planejamento. *Revista de Direito Público* v. 63, 1982, p. 117.

¹⁰⁶ SILVA, Almiro do Couto e, op. cit., p. 117.

¹⁰⁷ CALMES, Sylvia, ibid.

¹⁰⁸ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 388. ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 421.

¹⁰⁹ As regras jurídicas, por vezes, possuem conceitos indeterminados, sem que lhes retire essa natureza jurídica, cabendo ao intérprete a função de determinar esse sentido.

pelo Estado é uma garantia do indivíduo, com base na qual há um interesse de confiança na permanência ou na alteração de uma realidade fática e/ou jurídica.

Essa interação entre um direito fundamental e um interesse público não permite formular uma resposta geral e abstrata à sua resolução¹¹⁰. A ponderação é um exame concreto e subjetivo, contudo, em observância à transparência e à coerência na atuação jurisdicional, exige-se a fundamentação das decisões prolatadas. Para realizá-las, retomam-se os elementos da proteção da confiança, pois esses traduzem os fatos, os valores e as normas jurídicas que são conjugados na ponderação para determinar a prevalência de um direito.

Apesar dessa indeterminação *a priori*, a doutrina debate sobre a prevalência *prima facie* do direito ou do interesse. Antes que se proceda nessa avaliação, é interessante destacar que o Estado somente pode alterar o seu comportamento por duas razões: a correção de um vício originário ou superveniente no ato, e a evolução das condições de fato e/ou de direito pertinentes, na defesa de um interesse público¹¹¹. Isto é, qualquer motivação diversa é arbitrária.

Prossegue Sylvia Calmes para defender que “por isso que esses interesses públicos merecem, na maior parte do tempo, ser preferidos à proteção efetiva da confiança” [tradução livre]¹¹². A proteção da confiança, assim, não somente se aplica subsidiariamente, como também a tutela individual é pontual¹¹³.

Cabe perceber a afirmação de José Casalta Nabais¹¹⁴ sobre a temática: “[...] a Constituição não nos garante contra toda e qualquer decepção ou desapontamento futuro, devendo ser ponderados o bem comum da comunidade e o interesse na proteção da confiança visados”. Ainda assim Lúcia Valle Figueiredo¹¹⁵ completa que, “mesmo em governos com [uma] preocupação social marcada como determina a Constituição brasileira, não se poderia justificar mudanças descríticas a pretexto [da] invocação do interesse público”¹¹⁶.

O cotejo dessas afirmações permite entender que não se trata de negar a tutela da segurança jurídica na aplicação da proteção da confiança, mas sim se reconhecer a sua excepcionalidade – o que não exclui outros mecanismos de defesa do indivíduo em face do Estado, reiterar-se. Isso, inclusive, em decorrência da separação de poderes porquanto se analisa a atuação do Poder Judiciário em relação aos demais Poderes na aplicação da proteção da confiança, e a importância da fundamentação da decisão judicial que versa sobre a temática.

Realizada essa ponderação, conclui-se pela existência ou não da tutela individual, sendo necessário, em seguida, definir as suas consequências.

¹¹⁰ DELVOLVÉ, Pierre, *ibid*.

¹¹¹ CALMES, Sylvia, *op. cit.*, p. 415-416.

¹¹² “C’est pourquoi ces intérêts publics méritent, la plupart du temps, d’être préférés à la protection effective de la confiance légitime.” (CALMES, Sylvia, *op. cit.*, p. 416)

¹¹³ CALMES, Sylvia, *op. cit.*, p. 417.

¹¹⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 409.

¹¹⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. O devido processo legal e a responsabilidade do Estado por dano decorrente do planejamento. *Revista de Direito Administrativo* n. 206. Rio de Janeiro, out./dez. 1996, p. 89-107, p. 100.

¹¹⁶ Cf. BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo. Análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*, p. 401. E-book.

2.4.1. Consequências da aplicação da proteção da confiança

As consequências da tutela da confiança são de duas ordens: procedimentais e materiais. As primeiras dizem respeito à necessidade de haver uma via processual, em que se permita ao indivíduo questionar em juízo a intervenção estatal em seu direito fundamental¹¹⁷.

As segundas (as materiais) podem ser de duas espécies: a proteção da estabilidade e a proteção patrimonial. A primeira é uma solução maximalista, por meio da qual se veda a mudança ou se exige a alteração do ato ou da condição de fato. Critica-se essa consequência ao argumento de que ela cristaliza a base da confiança à semelhança de um direito adquirido¹¹⁸. A proteção do patrimônio é uma solução mínima, podendo admitir (i) uma compensação jurídica, como a concessão de um prazo para a prática de uma conduta independentemente de uma autorização legal; (ii) a disposição transitória que difere a aplicação da nova norma jurídica ou que cria um regime de transição; e (iii) a indenização que recompõe financeiramente as perdas sofridas¹¹⁹.

Para a determinação da consequência material da tutela, exige-se uma segunda ponderação. Nela, segundo a doutrina, deve-se buscar a alternativa menos lesiva ao interesse público em atenção ao equilíbrio entre as normas em conflito¹²⁰. Essa afirmação, porém, no caso concreto poderá ser afastada, caso a ponderação realizada aponte para uma direção diversa.

3. Aplicação da proteção da confiança no direito tributário

Nesse ponto, como antes introduzido, analisam-se três casos específicos: o benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional, o benefício fiscal inconstitucional e/ou ilegal, e a resposta à consulta fiscal e o terceiro, objetivando aplicar a proteção da confiança à matéria tributária.

Antes que se prossiga, retoma-se uma noção anterior: a proteção da confiança não é uma regra jurídica de Direito positivo de caráter geral e abstrato que predetermina uma consequência específica. Critica-se, dessa maneira, o posicionamento defendido por Ricardo Lobo Tôrres¹²¹. Em conformidade com ele, no Direito Tributário, a proteção da confiança possui quatro manifestações: (i) a ir-reversibilidade do lançamento por erro de direito (arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional); (ii) a inalterabilidade dos critérios jurídicos do lançamento (art. 146 do mesmo diploma); (iii) a irrevogabilidade das isenções onerosas (art. 178 do mesmo diploma); e (iv) a inalterabilidade da resposta à consulta (em relação ao consulente, quando há norma específica garantindo a tutela).

Todas essas hipóteses não são expressão da proteção da confiança, mas da segurança jurídica (como fundamento delas). Vale dizer, a proteção da confiança

¹¹⁷ Cf. Schönberg, Soren. *Legitimate expectations in administrative law*. Oxford: Oxford University, 2000, p. 41-43.

¹¹⁸ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 445-448.

¹¹⁹ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 448-460.

¹²⁰ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 474.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. Valores e princípios constitucionais tributários, p. 570-582.

é um exame casuístico, cujo resultado varia em função das condicionantes existentes, não se amoldando às regras jurídicas gerais e abstratas aludidas.

3.1. *Benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional*

O primeiro caso de estudo diz respeito ao benefício fiscal sem prazo e/ou incondicional, sendo necessário precipuamente analisar o art. 178 do Código Tributário Nacional. Em sua redação original, esse dispositivo determinava que “a isenção¹²², salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo [...]”. Com efeito, se exigiam requisitos alternativos à irrevogabilidade da isenção: haver uma condição ou um prazo certo de duração. Sob o albergue dessa regra jurídica, o Supremo Tribunal Federal publicou, em 12 de dezembro de 1969, a Súmula n. 544¹²³, que estipulava que “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

A Lei Complementar n. 24/1975, posteriormente, alterou a redação do referido art. 178 para prever que “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo [...]”. Dois requisitos cumulativos, por conseguinte, passaram a ser necessários à irrevogabilidade das isenções: haver uma condição e um prazo certo de duração.

Quanto à parte final do art. 178 do Código Tributário Nacional – com idêntica redação na sua versão original e na sua superveniente –, limita-se a revogação ou a alteração da isenção “[a]o disposto no inciso III do art. 104”. Ele estipula que “entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a[os] impostos sobre o patrimônio ou a renda que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte [...]”.

O Supremo Tribunal Federal afirmou em reiteradas oportunidades¹²⁴ que “o princípio da anualidade em matéria da isenção de tributo tem [...] caráter meramente legal, resultando do inc. III do art. 104 do CTN, o qual se restringe aos

¹²² Em que pese esse artigo se refira expressamente às isenções, ele se aplica a qualquer benefício fiscal, analogicamente.

¹²³ Os precedentes que fundaram essa súmula, porém, versam sobre benefícios fiscais concedidos por prazo certo e com condição. No Recurso no Mandado de Segurança n. 18.004/RJ (Rel. Min. Amaral Santos. Acórdão de 11.10.1968), examinou-se a constitucionalidade da revogação da benesse estatal (com eficácia *ex tunc*) em razão da inadimplência do favorecido, concluindo inexistir direito adquirido e que a manutenção do regime fiscal nesses termos contrariava o interesse público que o justificou. No Recurso Extraordinário n. 51.680/PA (Rel. Min. Victor Nunes. Acórdão de 29.04.1965) e no Recurso no Mandado de Segurança n. 14.101/PR (Rel. Min. Luís Gallotti. Acórdão de 29.04.1965), avaliou-se a constitucionalidade da anulação do benefício fiscal (com eficácia *ex tunc*), uma vez que o contribuinte não atendeu à condição inicial necessária ao gozo da benesse, decidindo pela validade da sua anulação. Note-se que, a despeito das particularidades de cada caso, nesses precedentes se trabalhou com a impossibilidade da tutela individual quando há o descumprimento inicial ou superveniente das condições necessárias ao gozo do regime fiscal pretendido – analisou-se o plano da eficácia da norma jurídica, e não a sua supressão ou a sua alteração e os reflexos concretos.

¹²⁴ Não por outra razão foi editada a Súmula n. 615 do Supremo Tribunal Federal: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

impostos sobre o patrimônio e sobre a renda”¹²⁵. A parte final do art. 178 constitui, logo, uma regra de transição, segundo a qual, em havendo a edição de um diploma legal modificativo, se garante a vigência da regra anterior e a pendência da vigência do diploma posterior por um período, permitindo que a alteração não seja abrupta – a intensidade dessa característica depende da extensão deste período.

Isso posto, o art. 178 do Código Tributário Nacional não se aplica (i) ao benefício fiscal sem prazo e incondicional, (ii) ao sem prazo e condicional, nem (iii) ao com prazo e incondicional, os quais podem em princípio ser revogados ou alterados a qualquer tempo, ressalvados aqueles relativos ao patrimônio ou à renda, os quais observam a restrição descrita acima.

Isto é, não há nessas situações um direito adquirido (esses benefícios não integram o patrimônio do contribuinte), há uma mera expectativa da sua manutenção¹²⁶. O contribuinte, desse modo, não pode imaginar que esses regimes fiscais sejam mantidos *ad aeternum*¹²⁷. Regina Helena Costa¹²⁸, nessa esteira, defende que a revogabilidade e a alterabilidade dos benefícios fiscais para além do art. 178 justificam-se pela “primazia do interesse público” sobre o privado. Não se concorda, no entanto, com esse posicionamento, em razão da incompatibilidade entre a natureza principiológica e a concepção de “primazia” a inviabilizar o juízo de ponderação, e da negação à proteção da confiança.

José Souto Maior Borges¹²⁹ adverte que conclusões como a dessa autora em verdade se amparam na ideia de que os benefícios fiscais são “favores” ou “liberalidades” que, portanto, podem ser livremente modificados pelo Estado. Essa concepção é “errônea” e contraria as balizas traçadas pela segurança jurídica. Nessa esteira, César García Novoa¹³⁰ sustenta que nessas situações pode-se aplicar a proteção da confiança para a tutela individual.

Antes que se prossiga, apresenta-se a distinção traçada por Lúcia Valle Figueiredo¹³¹, quanto à alterabilidade dos planos econômicos e as suas consequências. Segundo essa autora, eles podem ser indicativos ou incitativos. Os primeiros não pretendem gerar um engajamento direto do indivíduo, sendo uma “direção sem [...] compromisso propriamente dito”. Os segundos, diversamente, constituem uma indução estatal que almeja alterar o comportamento individual. Em linha com esse posicionamento, há a responsabilidade estatal como regra somente nessa última categoria.

A tradução desse raciocínio em matéria tributária depende da percepção dos benefícios fiscais de acordo com o seu fim extrafiscal. Isso porque, ao editar

¹²⁵ Idem. *Recurso Extraordinário n. 97.455/RS*. Rel. Min. Moreira Alves. Acórdão de 10.12.1982, DJ 06.05.1983. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹²⁶ GARCÍA, César Novoa. *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 199.

¹²⁷ LANG, Joachim; e TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 225. NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 409. SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31.

¹²⁸ *Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280.

¹²⁹ *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 78-79.

¹³⁰ GARCÍA, César Novoa, op. cit., p. 203.

¹³¹ FIGUEIREDO, Lucia Valle, op. cit., p. 99.

um regime tributário favorecido, o ente público induz (e assim espera) um comportamento individual. E mais, à vista dessa classificação, a inexistência de um prazo de vigência ou de uma condição a ser cumprida pelo contribuinte não é um critério apto *per se* a afastar a tutela da confiança, sem prejuízo das considerações feitas acima acerca dos demais elementos orientadores da ponderação na situação concreta. A depender da hipótese em exame, a modificação de um benefício fiscal poderá ou não atrair a tutela individual em face do Estado.

A doutrina, por sua vez, sinaliza alguns parâmetros à irrevogabilidade ou à inalterabilidade dos benefícios fiscais, nos casos não contemplados pelo art. 178 do Código Tributário Nacional: (i) a modificação não pode ser arbitrária¹³², ou seja, o seu fundamento não pode ser de livre eleição pelo legislador ou pelo administrador; (ii) o benefício fiscal por tempo determinado não pode ser revogado nem alterado¹³³; (iii) o benefício fiscal por tempo indeterminado pode ser revogado ou alterado, caso haja o respeito à anterioridade tributária nas hipóteses em que aplicável¹³⁴ – vide considerações acima sobre o art. 104, inciso III, do Código Tributário Nacional; (iv) o benefício fiscal condicionado não pode ser revogado nem alterado¹³⁵ – os partidários desse posicionamento reconhecem a impossibilidade de um benefício fiscal ser perpétuo, portanto, sempre há um prazo de duração e em verdade se atrai a própria aplicação do art. 178¹³⁶; e (v) o benefício fiscal contratual não pode ser revogado nem alterado¹³⁷ – realizadas as mesmas considerações relativas ao item anterior.

O primeiro parâmetro se funda na noção de que a atividade legislativa não pode ser arbitrária, especialmente, atendidas as balizas da impessoalidade e da moralidade, em conformidade com as quais se impede a eleição de razões de cunho pessoal frente ao interesse público na busca das melhores políticas públicas. O segundo parâmetro estipula uma regra alheia ao disposto no art. 178 do Código Tributário Nacional, por meio da qual se constrange a atividade legislativa incondicionalmente (o benefício fiscal com prazo e incondicional não pode ser revogado nem alterado), sem que exista uma regra jurídica geral e abstrata estabelecendo similar restrição ao poder de conformação do legislador ou do administrador. O terceiro, quarto e quinto parâmetros, ao fim, aplicam o próprio art. 178, em nada inovando em relação às considerações feitas acima.

Interessante é a colocação de Hugo de Brito Machado¹³⁸ sobre a relevância do estudo dos elementos fáticos do caso concreto à aplicação da proteção da confiança, na medida em que “qualquer raciocínio simplista pode conduzir à solução equivocada”. Em outras palavras, pretender estabelecer uma pauta abstrata de

¹³² BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 79.

¹³³ BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 76. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias. De acordo com a Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 164.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1.016.

¹³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.382. BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 82-83. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, loc. cit.

¹³⁶ BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 89.

¹³⁷ BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 76.

¹³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 139 a 148*. São Paulo: Atlas, 2005. v. II, p. 614.

critérios que predetermine a consequência jurídica (a tutela ou não da situação individual e em que medida), quando inexistente previsão similar ao art. 178 do Código Tributário Nacional, mostra-se incompatível com a própria estrutura da proteção da confiança.

Em vista desse panorama doutrinário e da perspectiva casuística de trabalho, volta-se à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, particular e respectivamente, ao Agravo Interno na Suspensão de Liminar e de Sentença n. 2.161/DF¹³⁹ e ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 564.225/RS¹⁴⁰.

O primeiro caso versa sobre o benefício fiscal de alíquota zero aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita bruta advinda da venda a varejo de mercadorias informáticas, nos termos do art. 30 da Lei n. 11.196/2015¹⁴¹, que instituiu o Programa de Inclusão Digital. Esse regime fiscal é incondicionado e sem prazo de duração – realizada a venda desses bens, aplica-se a alíquota zero a estas contribuições –, tendo sido, porém, revogado pela Medida Provisória n. 690/2015 (convertida na Lei n. 13.241/2015), após vigor por cerca de 10 anos.

A decisão em questão não resolveu o mérito (cuja resolução pende de julgamento), mas a relatora Ministra Laurita Vaz indicou que, quando da conclusão da lide, dever-se-á verificar que “[...] o contribuinte [, no caso,] tem expectativas que devem ser conservadas”, a despeito da inaplicabilidade do art. 178 do Código Tributário Nacional. Trata-se da aplicação da proteção da confiança, enquanto um instrumento último da tutela de um direito fundamental. A conclusão dessa decisão foi pela manutenção do benefício fiscal até a resolução do mérito em primeira instância, ou seja, ao menos nesse primeiro momento, determinou-se uma proteção da estabilidade, sem que haja a clareza sobre a solução futura da controvérsia.

O segundo caso diz respeito ao benefício fiscal que reduziu a alíquota de ICMS sobre o serviço de televisão por assinatura, em conformidade com o art. 24, inciso II, do Decreto do Estado do Rio Grande do Sul n. 37.699/1997¹⁴². Esse regime fiscal, todavia, foi alterado pelos Decretos ns. 35.596 e 39.697 ambos de 1999, os quais majoraram a carga tributária.

Contrariando a jurisprudência predominante no Supremo Tribunal Federal, o relator Ministro Marco Aurélio, equiparou essa alteração ao aumento indireto de tributo, atraindo a aplicação da anterioridade tributária. De acordo com ela, a nova regra jurídica entrou em vigor em janeiro do ano subsequente à alteração, atendida a anterioridade nonagesimal, em consonância com o art. 150,

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Laurita Vaz. Acórdão de 16.11.2016, *DJ* 06.12.2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Marco Aurélio. Acórdão de 02.09.2014, *DJ* 17.11.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁴¹ “Art. 30. As disposições dos arts. 28 e 29 desta.

[...]

II – aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2018.”

¹⁴² “Art. 24. A base de cálculo do imposto nas prestações de serviço, apurada conforme previsto no Capítulo anterior, terá seu valor reduzido para:

II – 20% (vinte por cento) [...] na prestação de serviço de televisão por assinatura;”

inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal¹⁴³⁻¹⁴⁴. Pode-se reconhecer essa consequência como uma norma de transição, em que se faculta ao contribuinte ajustar a sua atividade econômica a uma nova realidade tributária em um período temporal.

Admita-se, porém, que esse precedente não se valeu propriamente da proteção da confiança, mas sim da regra jurídica prescrita no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal. O acerto ou o desacerto dessa interpretação escapa desse estudo, sendo necessário entender que a aplicação dessa regra jurídica não esvazia as consequências outras da proteção da confiança, como a manutenção do benefício fiscal por um prazo superior ao constitucional. Ademais, para aqueles que não concordam com o emprego desse artigo nessa hipótese, em princípio, a proteção da confiança poderia ter sido utilizada.

Com efeito, defende-se nesse estudo a aplicação da proteção da confiança para além do art. 178 do Código Tributário Nacional, sem que lhe atribuam parâmetros de ponderação gerais e abstratos, e observada a sua rigidez estrutural, visando alcançar a sua clareza e a sua coerência sob pena de perder a sua força argumentativa.

3.2. *Benefício fiscal inconstitucional e/ou ilegal*

O segundo caso de estudo versa sobre os benefícios fiscais inconstitucionais e/ou ilegais. Os vícios de constitucionalidade e/ou de legalidade, como o antecipado, contaminam a validade do ato estatal e, eventualmente, podem afastar a confiança na base. Não por outra razão, a doutrina defende que a “grosseria” do vício pode impedir a tutela¹⁴⁵. A essa afirmação deve se contrapor o entendimento de que a norma inconstitucional e/ou ilegal até a declaração da sua inconstitucionalidade e/ou da sua ilegalidade tem a aparência válida, de maneira que o contribuinte pode se orientar por ela para o exercício da sua liberdade¹⁴⁶.

Analisando o benefício fiscal inconstitucional, Humberto Ávila sugere três critérios para a tutela da confiança: (i) a anulação ou a revogação desse benefício não pode ser realizada por razões exclusivas de irregularidade formal¹⁴⁷; (ii) a anulação ou a revogação desse benefício não pode ser realizada, quando a situação se estabilizou e/ou se consolidou no tempo¹⁴⁸; e (iii) a anulação ou a revogação desse benefício não pode ser realizada, quando a sua manutenção contribuir para

¹⁴³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III – cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

¹⁴⁴ Note-se que o relator, Ministro Marco Aurélio, fundou o art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal na proteção da confiança.

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 394. CALMES, Sylvia, op. cit., p. 363.

¹⁴⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener de, op. cit., p. 87-88.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico* n. 4. Salvador, nov./dez. 2005/jan. 2006, p. 06-07.

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 07.

a realização dos fins extrafiscais que ensejaram a sua instituição e que correspondem a obrigações do Poder Público. Isso porque a limitação da confiança, nessa situação, não causa um prejuízo ao Estado, devendo se manter o regime fiscal para contribuir com a realização dos fins constitucionalmente queridos¹⁴⁹.

Não se concorda, no entanto, com esses critérios pelos seguintes fundamentos: esse autor acaba por sustentar que os vícios formais são vícios de segunda ordem em relação aos materiais, quando semelhante escalonamento inexistente. Diante de um vício formal ou material se aplica idêntica consequência: a declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, sem prejuízo da eventual modulação dos efeitos dessa decisão¹⁵⁰. Esse estudo, ademais, desconsidera a estrutura e os elementos da proteção da confiança, como a impossibilidade de haver a má-fé do contribuinte no surgimento do vício de constitucionalidade e/ou de legalidade – admita-se que, como visto, o Supremo Tribunal Federal não exige esse requisito. Vale dizer, os parâmetros ditados pelo autor não traduzem propriamente o exame da proteção da confiança e ocultam em si a indeterminação que carregam, “Quando uma situação se estabiliza no tempo?” ou “Quando inexistente prejuízo ao Estado?”.

Observe-se, por fim, que o emprego dos aludidos critérios enseja a tutela individual na maioria dos casos em que há um vício formal seja pela relatividade da noção de estabilização no tempo, seja pelo fato que esse vício como regra não impede a realização do fim extrafiscal da norma. Essa conclusão confronta-se, contudo, com a excepcionalidade da tutela individual da proteção da confiança.

E mais, no entender desse autor a consequência apriorística da aplicação da proteção da confiança é a proteção da estabilidade (a manutenção da benesse estatal), equiparando a solução a um direito adquirido – atente-se para o fato que esse autor admite alternativamente o afastamento das penalidades ou o pagamento de uma indenização¹⁵¹. A proteção da confiança, porém, é um exame casuístico incompatível com pautas gerais e abstratas que predeterminam a consequência jurídica a ser alcançada na sua aplicação.

Antes que se prossiga nesse estudo, reconheça-se que, no controle abstrato de constitucionalidade perpetrado pelo Supremo Tribunal Federal, a despeito da previsão do art. 927, § 4º, do Código de Processo Civil, a proteção da confiança em princípio é inaplicável. Isso porque não se pode olvidar que ela traduz um exame concreto (a Justiça individual), não se destinando à tutela da segurança jurídica em sua dimensão coletiva.

Em outras palavras, nessas ações como regra não há um referencial individual para parametrizar o controle da limitação ao direito fundamental. Criticase, assim, as decisões com eficácia normativa prolatadas pela Corte Suprema¹⁵²,

¹⁴⁹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 11.

¹⁵⁰ Em qualquer caso, a modulação dos efeitos desta decisão não guarda relação propriamente com a natureza do vício (formal ou material).

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto, ibid. Idem. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 405.

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.106/MG*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 20.05.2015, DJ 12.08.2015. Disponível em: <<http://>

em que, apesar dessa condição, se aplica expressamente a proteção da confiança¹⁵³. Confirma esse posicionamento o fato que nesses casos não se expõem os elementos que a compõem, pois em verdade se emprega a segurança jurídica em sua dimensão coletiva.

Isso posto, verifique-se que a tutela individual na proteção da confiança quanto aos benefícios fiscais inconstitucionais e/ou ilegais se concretiza, dentre outras medidas, pela modulação dos efeitos da decisão judicial que declara a sua inconstitucionalidade ou a sua ilegalidade. Dispõem sobre a temática os arts. 525, § 13¹⁵⁴, 535, § 6¹⁵⁵, e 927, § 3¹⁵⁶, todos do Código de Processo Civil.

Com base neles, permite-se a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade nas demandas individuais com fundamento na “segurança jurídica” ou, mais concretamente, em razão da aplicação da proteção da confiança. Sob albergue dessa medida, a decisão judicial produz efeitos em um momento específico no passado, na data do julgamento (*ex nunc*) ou no futuro, sendo que a intensidade da realização da segurança jurídica depende da extensão do período compreendido pela modulação em defesa do interesse individual.

3.3. Resposta à consulta fiscal e o terceiro

O terceiro caso de estudo se refere à resposta à consulta e o terceiro. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 131.741/SP¹⁵⁷, o Supremo Tribunal Federal concluiu que a resposta à consulta fiscal prolatada pela autoridade fiscal

www.stf.jus.br>. Acesso em: 10.06.2017; Idem. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.127/DF*. Rel. Min. Teori Zavascki. Acórdão de 26.03.2015, *DJ* 04.08.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017; Idem. *Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.425/DF*. Rel. Min. Luiz Fux. Acórdão de 25.03.2015, *DJ* 03.08.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017; Idem. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.949/MG*. Rel. Min. Marco Aurélio. Acórdão de 26.09.2007, *DJ* 27.05.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁵³ Idêntico raciocínio pode ser trasladado às ações e aos recursos que possuem eficácia *erga omnes* e cuja análise da segurança jurídica se dê sob uma perspectiva macro.

¹⁵⁴ “§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 13. No caso do § 12, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica.”

¹⁵⁵ “§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6º No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.”

¹⁵⁶ “§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

¹⁵⁷ Idem. Rel. Min. Marco Aurélio. Acórdão de 09.04.1996, *DJ* 24.05.1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

constitui uma base da confiança. Isso porque a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte se funda em uma confiança mútua.

Dessa feita, a anulação do ato estatal eivado de vício, como uma interpretação ilegal, causa uma violação à segurança jurídica do contribuinte que “confi[ou] no fisco”, teve uma “postura de absoluta boa-fé [objetiva]” e, em atenção a essa base “adotou um procedimento [interno]”, exercendo a sua liberdade. Não por outra razão, demonstrado o prejuízo percebido pelo indivíduo, esse Tribunal reconheceu o seu direito a uma indenização (uma solução minimalista) pelos danos sofridos.

Quanto à resposta à consulta fiscal e o terceiro, a jurisprudência pátria normalmente é contrária à possibilidade de que esse ato constitua a base da confiança de uma pessoa diversa do consulente. Para tanto, faz-se alusão aos inúmeros dispositivos legais já referidos, como o realizado no Recurso Especial n. 1.445.763/PR¹⁵⁸. Nele, em atenção ao art. 48, § 12, da Lei n. 9.430/1996, decidiu-se que a resposta à consulta fiscal “apenas pod[e] gerar direitos aos consulentes, não a terceiros”.

Cabe observar, contudo, a resposta à consulta fiscal proposta por entidade de classe ou sindicato. No Recurso Especial n. 555.608/MG¹⁵⁹, afirmou-se que a consulta fiscal formulada por um sindicato com relação aos representados “não tem [...] o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e consequentemente afastar os consectários da mora e muito menos impedir que a Administração Pública possa proceder à autuação do contribuinte [...]”, porém, constitui uma base da confiança. Dessa maneira, em que pese os representados não figurarem como consulentes, admite-se a tutela da sua confiança, sem que, todavia, lhe seja atribuído idêntico tratamento em relação ao consulente.

Valdir de Oliveira Rocha¹⁶⁰, por sua vez, sustenta que as respostas às consultas não “oper[am] como norma”, pois a Administração Tributária se vincula aos fundamentos adotados em relação somente a um caso específico e elas “não gozam de presunção legal de conhecimento” pela ausência de publicidade – admita-se que esse estudo foi elaborado antes da Lei n. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), muito embora à época o art. 37 da Constituição Federal já estabelecesse que a Administração Pública obedecerá ao princípio da publicidade. Prossegue esse o autor para defender que, mesmo em havendo a publicidade da resposta à consulta, não se atribui a ela a qualidade normativa¹⁶¹. Ele conclui assim que a “resposta à consulta não aproveita nem desaproveita o terceiro”¹⁶², uma vez que, quando o contribuinte não consulta o Fisco sobre o enquadramento jurídico de um fato, ele o faz porque não tem dúvida sobre a temática; ao mesmo tempo, se uma interpretação não lhe é favorável, igualmente, ele não pode ser prejudicado

¹⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Acórdão de 01.12.2015, *DJ* 09.12.2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁵⁹ Idem. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Acórdão de 05.10.2004, *DJ* 16.11.2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10.06.2017.

¹⁶⁰ *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 103.

¹⁶¹ ROCHA, Valdir de Oliveira, op. cit., p. 111.

¹⁶² ROCHA, Valdir de Oliveira, op. cit., p. 110.

por ela, pois não exerceu o seu direito de defesa. Na doutrina, outrossim, há quem qualifique a resposta à consulta como um ato administrativo dotado de normatividade geral e abstrata, mas que possui função meramente informativa em relação ao terceiro¹⁶³.

Esses posicionamentos, entretanto, são equivocados. O fundamento para sustentar que a resposta à consulta fiscal se aplica ao terceiro, em conformidade com Jesús Pérez González¹⁶⁴, reside no fato que a base da confiança independe de ela ser juridicamente vinculante e prossegue Sylvia Calmes¹⁶⁵ para argumentar que, mesmo que o consulente seja destinatário direto do ato individual e concreto, quando o Estado se manifesta de forma pública e são informados os elementos fáticos que motivaram a sua interpretação, essa norma jurídica individual e concreta tem a função de criar uma norma geral e abstrata, possuindo a eficácia *erga omnes*. Leia-se essa eficácia como a vinculação irrestrita da Administração Pública a essa interpretação, ou seja, presentes as mesmas condições de fato e de direito, aplica-se idêntica interpretação. Essa é uma consequência da publicidade e da igualdade. E não poderia ser diversa a conclusão, uma vez que a normatividade, dentre outros elementos, decorre da capacidade de universalização do ato estatal.

Por todo o exposto resta claro que, diante do silêncio da lei em tratar da resposta à consulta e o terceiro ou mesmo da previsão em sentido contrário, pode-se aplicar a proteção da confiança para balizar os efeitos da modificação de interpretação pela Administração Tributária.

4. Conclusão

Pretendeu-se nas páginas acima demonstrar o significado da proteção da confiança, particularmente a sua natureza subsidiária em relação ao Direito positivo, a falta de uniformidade jurisprudencial e doutrinária sobre o conteúdo dos seus elementos, a importância deles na ponderação realizada e a excepcionalidade da tutela individual. Analisou-se, além disso, a multiplicidade de consequências que advêm da tutela da confiança e como elas interagem com os direitos e os interesses envolvidos.

Isso para ao final avaliar as peculiaridades da sua aplicação no Direito Tributário, por meio de um estudo de casos. Nele a jurisprudência e a doutrina se confrontam para comprovar que em geral nas Cortes Superiores Nacionais há uma dificuldade na fundamentação da proteção da confiança para conceder a tutela ou para denegá-la, além da pluralidade de consequências percebidas. Acrescente-se que muitas vezes se emprega a proteção da confiança para hipóteses em que inaplicável em verdade, tornando o argumento frágil ou de pouco valor, em contrariedade à sua natureza de instrumento último de controle das limitações aos direitos fundamentais.

¹⁶³ GOSSON, Grace Christine de Oliveira. A consulta tributária diante da nova realidade da súmula vinculante – EC n. 45/2004. In: PAULA JUNIOR, Aldo de; e SALOMÃO, Marcelo Viana. *Processo administrativo tributário federal e estadual*. São Paulo: MP, 2005, p. 192-193.

¹⁶⁴ GONZÁLEZ, Jesús Pérez. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1999, p. 57.

¹⁶⁵ CALMES, Sylvia, op. cit., p. 356-358, 606.

5. Bibliografia

- ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança. Uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2016.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico* n. 4. Salvador, nov./dez. 2005/jan. 2006.
- _____. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo. Análise sistemática e critérios de aplicação no Direito Administrativo Brasileiro. E-book*.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DELVOLVÉ, Pierre. *Droit public de l'économie*. Paris: Dalloz, 1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. *Fórum Administrativo* ano 9, n. 100, jun. 2009.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. O devido processo legal e a responsabilidade do Estado por dano decorrente do planejamento. *Revista de Direito Administrativo* n. 206. Rio de Janeiro, out./dez. 1996.
- GARCÍA, César Novoa. *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- GARCÍA, Eduardo de Enterría. El principio de protección de la confianza legítima como supuesto título justificativo de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. *Revista de Administración Pública* n. 159, 2002.
- GONZÁLEZ, Jesús Pérez. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1999.
- GOSSON, Grace Christine de Oliveira. A consulta tributária diante da nova realidade da súmula vinculante – EC n. 45/2004. In: PAULA JUNIOR, Aldo de; e SALOMÃO, Marcelo Viana. *Processo administrativo tributário federal e estadual*. São Paulo: MP, 2005.
- LANG, Joachim; e TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

- LUMMERTZ, Henry. *Jurisprudência e confiança. A jurisprudência como base de confiança*. 2015. 351 f. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 139 a 148*. São Paulo: Atlas, 2005. v. II.
- MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Comentários ao Código de Processo Civil. Artigos 926 ao 975*. São Paulo: RT, 2016.
- MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado. Critérios para a sua aplicação*. São Paulo: Marcial Pons, 2015.
- _____. Almiro do Couto e Silva e a resignificação 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.
- MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito. Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. Paris: Defrénois, 2009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.
- RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SCHÖNBERG, Soren. *Legitimate expectations in administrative law*. Oxford: Oxford University, 2000.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias. De acordo com a Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Responsabilidade do Estado e problemas jurídicos resultantes do planejamento. *Revista de Direito Público* v. 63. 1982.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica. Metodologia da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. Valores e princípios constitucionais tributários.
- VALEMBOSIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securite juridique en droit français*. Paris: L.G.D.J., 2005.