

O STF e a Contribuição ao FUNRURAL: a tutela do particular com base no princípio da irretroatividade tributária material

Cassiano Menke¹

Resumo: O presente artigo visa a demonstrar que o princípio da irretroatividade tributária material, fundamentado nos princípios da liberdade, da propriedade, da dignidade humana e no sobreprincípio da segurança jurídica, tutela o particular no caso da decisão proferida no RE n.º 718.874, envolvendo a Contribuição ao Funrural. É assim mesmo que o STF tenha deixado de modular os efeitos da referida decisão judicial, haja vista não ser aplicável a regra baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/1999, em situações nas quais o tribunal declara a constitucionalidade de certo ato estatal. Da aplicação do princípio da irretroatividade ao presente caso decorre o efeito segundo o qual a decisão do RE n.º 718.874 deve ter eficácia apenas prospectiva, isto é, de março de 2017 para frente.

Palavras-chave: Irretroatividade – Direitos Fundamentais – Proteção da confiança – Contribuição ao Funrural.

Sumário: INTRODUÇÃO. 1 – As decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo a Contribuição do empregador rural pessoa física (RE n.º 363.852, RE n.º 596.177 e RE n.º 718874): mudança de posicionamento do tribunal. 2 – O exercício da confiança por parte dos contribuintes com base no RE n.º 363.852 e no RE n.º 596.177. 3 – A proteção da confiança dos contribuintes e da credibilidade do sistema jurídico de precedentes a partir do princípio da irretroatividade, não com base na “modulação de efeitos” fundamentada no art. 27 da Lei n.º 9.868/99. CONCLUSÕES. Referências bibliográficas

Introdução

Os efeitos das decisões judiciais tomadas pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da chamada Contribuição ao Funrural têm sido alvo de muitas discussões no âmbito do Direito Tributário. A polêmica se deve à seguinte

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFRGS, Professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da PUCRS/IET, Professor de Direito Tributário na Fundação do Ministério Público do Rio Grande do Sul – FMP, Professor de Direito Tributário na Escola Superior da Magistratura da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul – AJURIS, Consultor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas –FGV, advogado.

situação: o STF reconheceu, por duas vezes, em 2010 e em 2011, por deliberação unânime do seu órgão pleno, a inconstitucionalidade do aludido tributo. Baseados nesses precedentes do tribunal, diversos particulares que estavam sujeitos ao recolhimento da contribuição passaram a deixar de pagá-la. Muitos deles ajuizaram ações individuais, visando a obter tutela jurisdicional específica no mesmo sentido daquele que fora adotado nesses precedentes da Corte Suprema, o que, aliás, parecia ser o efeito óbvio a ser esperado na solução desse caso.

Ocorre, contudo, que, passados cerca de sete anos da decisão que, pela primeira vez, reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição, o STF, em 2017, voltou a examinar o tema. O tributo objeto de exame seguia sendo rigorosamente o mesmo daquele que o tribunal declarara incompatível com a CF/88, com idêntico sujeito passivo e igual base de cálculo. O tribunal, desta vez, porém, pronunciando-se em sentido oposto, pelos fundamentos a serem adiante expostos, decidiu pela constitucionalidade do tributo.

Essa mudança de entendimento do STF ocorrida, como dito, em 2017 fez com que aqueles contribuintes que, no curso de suas ações judiciais individuais, tinham deixado de recolher o tributo a partir de 2010, se tornassem devedores de toda quantia que não pagaram ao fisco. Tamanho foi o “rombo” causado nos bolsos dos contribuintes em face dessa guinada judicial, que o Poder Público decidiu adotar medida extrema. Publicou a Medida Provisória n.º 793, de 31 de julho de 2017 e, depois, a Lei n.º 13.606/2018, e criou, por meio delas, o Programa de Regularização Tributária Rural. Tratou-se de programa de parcelamento concebido especificamente para amenizar os prejuízos que os produtores rurais suportaram em face da mudança de entendimento promovida pelo STF.

Provocado a pronunciar-se sobre uma possível modulação dos efeitos da nova decisão, a adotada em 2017, o STF negou tal possibilidade. Segundo o tribunal, em decisão tomada em 23 de maio de 2018, descabe modular efeitos no caso. Isso porque a Corte Suprema declarou o tributo constitucional. E a referida modulação só seria cabível, baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/99, nas hipóteses em que há declaração de inconstitucionalidade de certa lei ou de certo ato normativo.

Em face desse quadro fático, o certo é que a nova decisão do STF acabou por produzir efeitos retroativos em prejuízo de milhares de indivíduos que basearam suas condutas nos pronunciamentos anteriores do tribunal. Tendo em vista esses efeitos, portanto, surge indagação altamente relevante aos interesses das partes envolvidas neste caso e que, por assim ser, consiste no objeto de análise do presente artigo: afora a possibilidade de modulação de efeitos acima mencionada, não haveria, em casos como o ora exposto, outra norma jurídica capaz de proteger os particulares que foram submetidos à frustração de sua confiança pela mudança de entendimento do Poder Judiciário?

O trabalho que passa a ser aqui desenvolvido visa a responder essa pergunta. Mais precisamente, visa a demonstrar que a CF/88 tutela os

particulares em tal hipótese. Ela estabelece o princípio da irretroatividade tributária, por meio do qual o contribuinte deve ser protegido mesmo nas situações não cobertas pela regra jurídica que autoriza o STF a modular os efeitos das suas decisões. Conforme será demonstrado abaixo, o referido princípio jurídico, fundamentado na proteção da confiança, impede que a mudança de precedentes prejudique retroativamente os contribuintes que basearam sua conduta no ato judicial alterado.

Sinale-se, antes de seguir adiante, que este artigo não visa a realizar análise crítica quanto ao conteúdo das decisões adotadas pelo STF no que se refere à constitucionalidade ou à inconstitucionalidade do tributo em questão. Ou seja, não se busca, aqui, avaliar a correção das razões apresentadas pelo tribunal em suas decisões. O que se pretende, como dito, é centrar o estudo no exame quanto aos efeitos retroativos que a decisão de 2017 tomada pelo STF produziu e na norma jurídica que tende a limitar a produção desses efeitos retrooperantes.

1. As decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo a Contribuição do empregador rural pessoa física (RE n.º 363.852, RE n.º 596.177 e RE n.º 718874): mudança de posicionamento do tribunal

Três decisões do STF devem ser aqui mencionadas. Depois de mencioná-las, deve-se examinar em que consistiu, precisamente, a **mudança de entendimento** do tribunal com relação ao presente assunto.

Primeira decisão, o RE n.º 363.852: Em 2010, o STF declarou, à **unanimidade**, “a inconstitucionalidade do art. 1.º da Lei n.º 8.540/1992, que deu nova redação aos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991, com redação atualizada até a Lei n.º 9.528/1997, até que a legislação nova, arremada na Emenda Constitucional n.º 20/1998, venha a instituir a contribuição”. Com essa decisão, o tribunal invalidou a cobrança do tributo em questão, assim como declarou inconstitucional a forma de sua arrecadação, esta baseada no art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, que consistia em espécie de responsabilidade tributária.

Tal decisão foi apoiada, em síntese, nos seguintes fundamentos formais e materiais: (I) somente por lei complementar poderia ter sido criado o referido tributo, pois aplicável, nesse caso, a norma jurídica baseada no art. 195, § 4.º, da CF/88, já que as receitas provenientes da comercialização rural não estavam arroladas no inciso I do art. 195 da CF/88 como base impositiva para contribuição previdenciária; (II) a legislação examinada violou o dever de legalidade material, já que não apresentava o fato gerador da obrigação principal; (III) foi violada a igualdade tributária, pois não haveria justificativa razoável para distinguir os empregadores rurais (que pagam sobre a comercialização dos produtos) dos urbanos (que pagam sobre a folha de salários); (IV) foi violada a regra constitucional de competência no que se refere à contribuição dos produtores rurais sem empregados, na medida em que

somente para o caso deles poderia ser utilizada, como base impositiva, a receita oriunda da comercialização da produção (art. 195, § 8.º, da CF/88).

Essa decisão de 2010, embora proferida pelo Tribunal Pleno, não foi tomada sob o rito da repercussão geral. Por isso, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema.

Segunda decisão, o RE n.º 596.177: Em 2011, o STF, à **unanimidade**, mais uma vez pelo Tribunal Pleno, reafirmou o entendimento manifestado em 2010. Desta vez, porém, o tribunal decidiu sob o regime da repercussão geral. A decisão tomada, então, passou a produzir os efeitos processuais estabelecidos pelos arts. 543-A e art. 543-B do CPC/1973. Isto é, ela serviu de precedente para que todos os demais casos similares fossem decididos no mesmo sentido.

Muito se fala, quanto a essa segunda decisão, do pronunciamento do STF havido, em 17.10.2013, em sede de embargos de declaração. Em tal ocasião, o tribunal frisou que o argumento envolvendo a inconstitucionalidade formal (por ausência de lei complementar) já era o bastante para sustentar a conclusão a que chegara a Corte Suprema ao julgar o RE n.º 596.177. Diz-se, por conta de tal esclarecimento, que o STF teria decidido a questão da inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural como um todo apenas com base nesse fundamento (formal). Isso, todavia, não ocorreu. É que, em tal momento, mesmo que tenha sublinhado o referido fundamento, o tribunal não modificou sua posição quanto às razões de decidir que sustentaram o resultado do RE n.º 363.852, de 2010, conforme acima exposto. Nada disso. O tribunal, na segunda decisão, apenas enfatizou uma dessas razões, mais precisamente a da violação à legalidade formal. Sendo assim, em que pese a existência de tal pronunciamento feito em sede de embargos declaratórios, todos os argumentos utilizados pelo tribunal para sustentar a conclusão do RE n.º 363852 permaneceram inequivocamente hígidos. Esses argumentos não foram, em 2013, derrubados, tampouco afastados. Por isso, é correto afirmar que a segunda decisão não substituiu a primeira, mas apenas complementou esta.

Terceira decisão, o RE n.º 718.874: Em 2017, o STF, em deliberação do Tribunal Pleno, por 6 votos a 5, decidiu diversamente do que decidira anteriormente. Em que pese o tributo fosse rigorosamente o mesmo daquele outrora declarado inconstitucional, bem como embora as disposições normativas então examinadas fossem quase idênticas àquelas com base nas quais o STF reconheceu a incompatibilidade da contribuição com a CF/88, o tribunal entendeu, desta vez, pela constitucionalidade da cobrança.

Tal decisão foi apoiada nas seguintes razões: (I) a declaração de inconstitucionalidade havida em 2010 e em 2011 atingiu apenas o *caput* do art. 25 da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 9.528/97, mantendo válidos os dispositivos dos incisos desse artigo, os quais estabeleciam os critérios da cobrança da Contribuição ao Funrural; (II) não há problema algum envolvendo a violação à legalidade formal, pois, com o advento da Emenda Constitucional n.º 20/1998, pela qual foi incluída a palavra “receita” na alínea “b”

do inciso I do art. 195 da CF/88, deixou de ser exigível lei complementar para a criação do tributo e, sendo assim, a Lei n.º 10.256/2001, que dera nova redação ao *caput* do aludido art. 25, em nada é incompatível com a CF/88; (III) não existe violação à igualdade tributária, pois há razões suficientemente aceitáveis para distinguir o empregador urbano do rural; (IV) inexistiu violação à legalidade material, pois o art. 25, cujo *caput* teve redação dada pela Lei n.º 10.256/2001, estabelece todos os critérios necessários à estruturação da regra jurídica de incidência do tributo em exame, ainda que não haja menção expressa, na lei, ao fato gerador do aludido tributo.

Essa decisão foi tomada sob o regime da repercussão geral. Por isso, seus efeitos refletiram em cerca de 16.500 processos que aguardavam o julgamento do caso pelo tribunal.²

Mudança de entendimento pelo STF: É correto afirmar, a partir da comparação entre as razões utilizadas pelo STF na terceira decisão e aquelas razões lançadas na primeira e na segunda decisões, que houve mudança de entendimento do tribunal quanto ao tema.

Para fins de realizar tal exame comparativo, as decisões de 2010 e de 2011 serão aqui consideradas em conjunto. Isso porque, como se disse anteriormente, as razões utilizadas nessas decisões se complementam, já que o resultado a que chegou o STF, em ambas, foi o mesmo, vale dizer, foi pela inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural.

Diga-se, antes de entrar no ponto central da análise aqui proposta, que a mudança de entendimento acima mencionada tem a ver não apenas com a alteração da conclusão a que chegou o STF em 2017 relativamente às decisões de 2010/2011, pela constitucionalidade e pela inconstitucionalidade do tributo, respectivamente. Tem a ver, além disso, com a modificação da *ratio decidendi* envolvida nas manifestações do tribunal. O STF, em um primeiro momento (2010/2011), estabeleceu precedente sobre o tema. Já em uma segunda oportunidade (2017), contudo, o tribunal alterou tal precedente.

Quanto aos precedentes e à *ratio decidendi*, aliás, cumpre lembrar que as decisões proferidas pelas Cortes Supremas, como o STF, além de solucionarem conflitos concretos, têm a função de reconstruir “normas jurídicas gerais” a serem aplicadas futuramente sobre o mesmo objeto. Tais decisões especificam o conteúdo normativo em relação a determinados casos cuja solução é universalizável para os demais. Por isso são denominadas de *precedentes*, assim considerados os atos normativos com alto grau de vinculação para o Poder Judiciário e para a sociedade, segundo os quais é realizada a justa interpretação da ordem jurídica.³

O precedente é delimitado pela *ratio decidendi* constante do corpo da decisão judicial. Essa *ratio* consiste, por sua vez, na norma expressa ou

² Dados obtidos no sítio <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=350800>. Acesso em 29-7.2018.

³ MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 102 e ss.

implicitamente dada pelo magistrado como razão necessária à solução de um caso.⁴ Identificar a *ratio decidendi* significa formular, a partir da decisão judicial dada, a norma geral da qual essa mesma decisão pode ser inferida. Trata-se de induzir, de uma decisão individual, uma norma geral que a justifica e que se torna capaz de regular os casos iguais a serem examinados no futuro.⁵ É um processo de universalização que transcende a particularidade do caso.⁶ Os precedentes, portanto, como universalização de razões de decidir, vinculam o Poder Judiciário com relação à sua observância futura e, desse modo, criam confiança na estabilidade normativa.⁷ Em outras palavras: eles estabilizam determinado entendimento jurisprudencial.

Ocorre, contudo, que, no caso envolvendo a Contribuição ao Funnrural, essa vinculação do STF às suas próprias razões inexistiu. O tribunal alterou seu entendimento de um julgamento para o outro. E o fez ao reconsiderar as mesmas razões de decidir.

Veja-se, de um lado, que, ao declarar a inconstitucionalidade do tributo, em 2010, o STF reconheceu ofensa à igualdade tributária no tratamento diferenciado havido, por lei, entre empregadores rurais e urbanos. Já em 2017, tal violação à igualdade, para o STF, deixou de existir.

Em 2010, por outro lado, a Corte Suprema entendeu haver desrespeito ao dever de legalidade material, tendo em vista que a legislação não apresentava o fato gerador da obrigação tributária relativamente à contribuição examinada. Já em 2017, todavia, o STF manifestou-se pela inexistência de violação à legalidade material, pois, pelos critérios constantes da lei vigente, seria, de acordo com o tribunal, possível identificar todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, inclusive o fato gerador.

E não se diga, no presente ponto, que inexistiria mudança de entendimento por parte do STF, já que as leis ordinárias analisadas em cada caso e que deram redação ao art. 25 da Lei n.º 8.212/91, seriam diferentes e teriam sido publicadas em momentos distintos no tempo, havendo, assim, mudança de quadro legal/normativo entre um momento e outro. A primeira, a Lei n.º 9.528/97, publicada antes da Emenda Constitucional n.º 20/1998, seria incompatível com o texto da CF/88 vigente à época, isto é, em 1997. Já a Lei n.º

⁴ MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory* (1978). Oxford: Oxford University, 2003, p. 215; MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 104.

⁵ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 264; Vide, também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 257-258, p. 290-291.

⁶ PECZENIK, Aleksander. *On Law and reason*. 2.ed. Springer, 2008, p. 273; SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition, 2009, pos. 2149 e 2150 de 3538.

⁷ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition, 2009, pos. 2166 de 3538. Segundo Schauer: "It is an important consequence of the generality of reasons that a person (or a court) who gives a reason for a decision is typically committed to that reason on future occasions. [...] And thus, when in law a court gives a reason for a decision, it is expected to follow that reason in subsequent cases falling within the scope of the reason articulated by the court on the first occasion."

10.256/2001, por outro lado, por ter sido publicada depois da referida emenda à Constituição, seria compatível com a carta constitucional. Segundo o STF, a referida emenda teria tornado desnecessária a edição de lei complementar para a criação da Contribuição ao Funrural. Logo, a Lei n.º 10.256/2001, em que pese fosse do tipo “ordinária”, seria, nesse aspecto formal, constitucional. A referida diferença de quadro normativo autorizaria que se falasse, portanto, não em mudança de entendimento, mas em nova decisão diante de cenário legal diverso.

Quanto a essa questão envolvendo o referido cenário legal, **três considerações** devem ser feitas.

A **primeira consideração** diz respeito à demonstração de que, na realidade, o quadro de enunciados normativos era o mesmo em todas as oportunidades em que o STF examinou o tema. Havia, nessas situações, identidade quase total entre os dispositivos analisados pelo STF entre um caso (2010/2011) e outro (2017), de tal sorte que não é acertado falar-se em novo cenário normativo na comparação entre tais momentos.

Veja-se, a esse respeito, os dispositivos do texto legal examinado nas decisões de 2010 e de 2011:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017)

Vejam-se, agora, os enunciados normativos do texto legal analisado em 2017:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001)

I – 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n.º 13.606, de 2018) (Produção de efeito)

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97). (Vide Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017)

As diferenças entre os textos legais são ínfimas e irrelevantes. Não há diversidade capaz de autorizar soluções diferentes entre os casos. Na realidade, os objetos da interpretação realizada pelo tribunal em todos os momentos eram praticamente os mesmos. Tanto em 2010/2011 quanto em 2017 – isso é o principal –, foi analisada a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, sem que as leis objeto de análise tenham feito menção alguma ao fato gerador do tributo instituído.

Logo, em que pese tenha havido exame de leis diversas, os dispositivos normativos investigados não apresentavam distinções significativas ao ponto de justificarem, como dito, resultados interpretativos diferentes entre si. Existiria, aí sim, por outro lado, quadro normativo novo se tivesse havido alteração relevante dos dispositivos legais objeto de investigação pelo tribunal, o que, conforme mencionado acima, não foi o caso da matéria aqui examinada.⁸

A **segunda consideração** diz respeito ao seguinte: a declaração de inconstitucionalidade havida em 2010 foi embasada não apenas em fundamentos formais. O tribunal decidiu apoiado também em fundamentos materiais, tais como a igualdade e a legalidade material (pela ausência de fato gerador). Sendo assim, ainda que o fundamento formal acima exposto – o da exigência de lei complementar – possa ter sido superado com o advento da Emenda Constitucional n.º 20/1998, o certo é que persistiu, em que pese isso, a inconstitucionalidade material antes aludida. Em outras palavras, a referida emenda não sanou os problemas com relação à inconstitucionalidade material, tampouco introduziu, na CF/88, dispositivos capazes de modificar o resultado da análise quanto a esses problemas substanciais.

E, por fim, a **terceira consideração** a ser feita é a de que, ao declarar a inconstitucionalidade do tributo em 2010, no RE n.º 363.852, o STF expressamente consignou, na parte dispositiva do acórdão, que a legislação examinada (Lei n.º 9.528/1997) estava sendo declarada inconstitucional “até que a legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n.º 20/1998, venha a instituir a contribuição”.

Essa decisão, datada de 2010, foi proferida ao tempo em que já vigia a Lei n.º 10.256/2001. Logo, esta lei, embora sem ter sua constitucionalidade diretamente investigada na decisão de 2010, integrava a ordem jurídica então vigente. Sendo assim, é correto presumir que o STF a considerou ao tomar sua decisão. De tal sorte, ao exigir “legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n.º 20/1998”, parece que o tribunal estava a se referir não à Lei n.º 10.256/2001, mas a outra lei que até o presente momento parece não ter sido criada.

Isso significa, precisamente, que o STF pressupôs, em 2010, que o ordenamento jurídico brasileiro não continha legislação “arrimada” na CF/88 no que se refere à Contribuição ao Funrural. Tal pressuposição serve para reforçar

⁸ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 273.

a confiança que a sociedade depositou na estabilidade normativa da declaração de inconstitucionalidade do tributo havida pelo STF. O tribunal deu indicativos seguros de que seu entendimento seria, mesmo em face do suposto e alegado “novo” cenário normativo, estável no tempo, até que viesse nova legislação capaz de sanar a inconstitucionalidade formal e, frise-se, *material* verificadas.

Demonstrada, portanto, a mudança de entendimento do STF quanto à matéria objeto da presente investigação, cumpre, a partir de agora, explicitar, de um lado, que as decisões proferidas pelo STF, em 2010 e em 2011, configuraram bases normativas legítimas para o exercício da confiança por parte de milhares de indivíduos que acreditaram na estabilidade normativa desses julgados. E, de outro lado, cumpre demonstrar que o pronunciamento havido pelo STF, em 2017, ao reconhecer a constitucionalidade do tributo em questão, modificou radicalmente essas bases normativas e, sendo assim, causou prejuízo, retroativamente, àqueles que confiaram nas decisões judiciais de 2010 e de 2011.

2. O exercício da confiança com base no RE n.º 363.852 e no RE n.º 596.177 e a frustração dessa confiança por força da decisão do RE n.º 718.874

A proteção do particular com relação à mudança de entendimento judicial acima examinada depende da análise quanto à *confiança* dos indivíduos nos atos estatais e quanto ao *exercício dessa confiança*.

Confiar significa, para fins do presente trabalho, acreditar na manifestação estatal. É por confiar nos atos do Poder Público que o contribuinte exerce a sua liberdade de acordo com eles.⁹ A confiança é, nesse aspecto, o elemento que liga a ação do particular aos atos estatais que lhe serviram de base causal.

Exercício da confiança, por sua vez, significa a prática juridicamente orientada de atos de disposição de direitos fundamentais (da liberdade e da propriedade) pelos indivíduos que acreditaram em certa base normativa.¹⁰

No caso da Contribuição ao Funrural, é evidente que milhares de pessoas foram encorajadas a agir com base nos precedentes criados pelo STF. As decisões do RE n.º 363.852 e do RE n.º 596.177, ambas proferidas no mesmo sentido e à unanimidade pelo Tribunal Pleno, serviram de bases normativas para que o comportamento de muitos contribuintes fosse adotado. É fato notório o ajuizamento de milhares de ações visando ao não recolhimento do tributo. Mais do que isso, é também fato notório que, em muitos casos, os contribuintes decidiram, no curso dessas ações, suspender o recolhimento da contribuição,

⁹ MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: FANTOZZI, Augusto; FEDELE Andrea (org.). *Statuto dei Diritti del Contribuente*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559, p. 539.

¹⁰ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 192-193.

independentemente de haver tutela jurisdicional nesse sentido. Tudo isso por acreditarem, com fundadas razões, na estabilidade dos precedentes do STF.

Veja-se, nesse contexto, que a confiança em tal continuidade normativa foi alimentada, ainda mais, pelos reflexos verticais diretos que as decisões do STF passaram a produzir no âmbito dos Tribunais Regionais Federais. Estes, a partir de 2010, seguiram – como, aliás, se esperava –, o posicionamento da Corte Suprema. O TRF4, por exemplo, passou a decidir no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do tributo, ainda que o caso examinado enfocasse também as disposições da Lei n.º 10.256/2001, a qual, como dito anteriormente, não fora objeto de exame no RE n.º 363.852.¹¹ E passou a fazê-lo por meio de decisões monocráticas, invocando o art. 557 do antigo CPC, já que havia posicionamento pacífico no STF em certo sentido. No TRF1, decisões nesse sentido também foram proferidas.¹²

Essas manifestações judiciais evidenciam que, mesmo pendendo o exame do RE n.º 718.874, também tribunais regionais como o TRF4 não acreditavam que pudesse haver uma mudança de precedentes por parte do STF. Essa “confiança” da corte regional certamente se deveu à razão de que a inconstitucionalidade proclamada pela Corte Suprema, em 2010, estava apoiada, conforme exposto acima, em fundamentos materiais. Estes eram, inclusive, citados no corpo das decisões proferidas pelo tribunal regional,¹³ de tal sorte que se pode afirmar ter existido *estado geral de confiança na estabilidade normativa* dos precedentes do STF.

Esse cenário de bases normativas produzidas pela Corte Suprema e por cortes judiciais regionais certamente levou os contribuintes a realizarem o planejamento das suas atividades, inclusive da sua atuação em juízo, sem o pagamento da Contribuição ao Funrural. Prova disso pode ser obtida, como mencionado na introdução deste trabalho, a partir da publicação da Medida Provisória n.º 793, de 31 de julho de 2017, e, depois, da Lei n.º 13.606/2018. Elas instituíram o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), com o qual o poder público visou especificamente à regularização tributária dos débitos constituídos em face da guinada jurisprudencial acima demonstrada.

A esse respeito, aliás, vale conferir pequeno trecho da exposição de motivos que acompanhou a publicação da MP n.º 793/2017:

“3. A proposição do PRR justifica-se pelo recente reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à constitucionalidade da exigência da contribuição. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 718.874, com repercussão geral reconhecida,

¹¹ Vide acórdão proferido em recurso de apelação TRF4, AC n.º 5001454-51.2010.404.7009/PR, 2.ª Turma, julgado em 19.08.2011; TRF4, AC n.º 5004182-66.2013.404.7104/RS, 23.04.2014.

¹² TRF1, AC 0005185-23.2011.4.01.3507, 7.ª Turma, 05.11.2013.

¹³ Nesse sentido: TRF4, Apelação n.º 5000403-81.2010.404.7016/PR, Segunda Turma, Rel. Desa. Vania Hack de Almeida, decisão de 17.08.2011.

ajuizado pela União contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4.^a Região (TRF-4), que afastara a incidência da contribuição.”¹⁴

O Poder Público reconheceu expressamente a existência de prejuízos relacionados à decisão judicial pela qual o STF mudou seu entendimento em relação à matéria aqui examinada, o que, aliás, constou, ainda mais explicitamente, do seguinte trecho da aludida exposição de motivos:

“13. A urgência e a relevância do conjunto das medidas apresentadas se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração de emprego e renda.” (Destaque nosso)

A menção direta à necessidade de intervenção estatal no cenário econômico por meio do aludido parcelamento extraordinário se deve, por certo, aos efeitos retroativos que a decisão proferida nos autos do RE n.º 718.874 produziu. Tais efeitos provocaram, como se sabe, um abalo na economia rural, tendo em vista a constituição de dívidas elevadas em face de operadores do agronegócio em nosso país.

Essas são, pois, as considerações que demonstram ter havido confiança por parte dos indivíduos no RE n.º 363.852 e no RE n.º 596.177, assim como ter ocorrido efetivo exercício da liberdade causalmente baseado nessas decisões. Explicitada, também, anteriormente, a quebra dessa confiança por parte da Corte Suprema, ao decidir o RE n.º 718.874, cumpre, a seguir, analisar as razões pelas quais deve ser aplicado, no presente caso, o princípio da irretroatividade material estabelecido pela CF/88.

3. A proteção da confiança dos contribuintes e da credibilidade do sistema jurídico de precedentes a partir do princípio da irretroatividade, não com base na “modulação de efeitos” fundamentada no art. 27 da Lei n.º 9.868/99

Conforme referido anteriormente, o STF, em 23.05.2018, ao julgar os embargos de declaração no RE n.º 718.874, decidiu, por maioria, não aplicar a regra jurídica baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/1999.¹⁵ O tribunal manifestou-se no sentido de que não caberia, em tal caso, modular os efeitos retroativos da decisão tomada em 2017. Isso porque a aludida possibilidade de modulação somente seria juridicamente possível, de acordo com o âmbito de aplicação da regra jurídica em exame, nos casos de declaração de *inconstitucionalidade*. Já nas situações em que o tribunal decide pela *constitucionalidade* de certa lei ou de certo ato normativo, como ocorreu no caso do RE n.º 718.874, *não seria*

¹⁴ Vide: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-793-17.pdf. Acesso em 02.08.2018, às 16h36min.

¹⁵ Lei n.º 9.868/99. “Art. 27. Ao declarar a **inconstitucionalidade** de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

aplicável tal regra. Logo, o particular não estaria protegido em face dos efeitos retroativos produzidos em razão da alteração de entendimento havida pelo STF.

Ocorre, todavia, em que pese a decisão acima aludida, e independentemente do conteúdo desta, que a CF/88 apresenta outra solução ao problema exposto. Trata-se do princípio jurídico da *irretroatividade tributária material*. A referida norma jurídica constitucional intangibiliza os atos de disposição de direitos realizados pelo contribuinte que, no passado, confiou em manifestações estatais. Tal intangibilidade se dá pela proibição de que a atuação do Poder Público modifique prejudicialmente os efeitos tributários conectados a esse exercício passado de direitos.¹⁶

A irretroatividade tributária é aqui denominada de “material” por tutelar situações individuais com base, principalmente, em fundamentos materiais, tais como princípios da *liberdade jurídica*, da *propriedade*, da *dignidade humana* e no sobreprincípio da *segurança jurídica*. Sua relação com esses fundamentos passa a ser exposta a partir de agora.

Quanto à *liberdade jurídica*, o princípio da irretroatividade visa a proteger o direito de escolha que envolve os demais direitos específicos de liberdade (liberdade de exercício de atividade profissional, liberdade de empresa, etc.). Isso no sentido de que o cidadão é juridicamente livre, sendo-lhe assegurado o direito de eleger qual curso comportamental deseja adotar em vista das consequências jurídicas que o Direito conecta a ele.¹⁷ Nesse contexto, como afirma Tamanaha, o “elemento-chave” para o exercício da liberdade é a previsão que o indivíduo pode fazer quanto aos efeitos jurídicos futuros das suas ações presentes.¹⁸ A retroatividade de efeitos jurídicos, como a ocorrida no caso da Contribuição ao Funrural, menospreza esse direito, pois modifica radicalmente as consequências jurídicas que o contribuinte esperava obter em face dos atos estatais com base nos quais agiu.

Com relação à *propriedade*, a irretroatividade visa a impedir que o conteúdo econômico do patrimônio seja restringido pela mudança radical de oneração tributária não juridicamente calculável no passado, como ocorreu no caso da contribuição em exame. Quando deixaram de recolher o tributo, por acreditarem nos precedentes do STF, os contribuintes exerceram atos de disposição da sua propriedade mediante a calculabilidade de que não teriam de pagar o tributo no futuro. A alteração de posicionamento do tribunal provocou restrição quanto a esse direito relativamente ao seu exercício no passado, haja vista a geração de dívida em desfavor dos contribuintes que obedeceram aos precedentes judiciais.

¹⁶ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 165.

¹⁷ TAMANAHA, Brian. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge: Cambridge University, 2004, p. 34.

¹⁸ *Ibid.*, p. 66.

No que se refere à *dignidade humana*, por sua vez, a irretroatividade visa a preservar o direito ao exercício autônomo da razão.¹⁹ A autonomia é a capacidade de se autogovernar, a capacidade do indivíduo de fazer escolhas segundo determinadas reflexões, levando em consideração os efeitos jurídicos dessas escolhas.²⁰ A autonomia pessoal, portanto, refere-se à condição de que o indivíduo possa efetivamente ser quem ele quer ser, e não quem o Estado quer que ele seja.²¹ Ou, como explica Gribnau, refere-se à “condição de um homem cujas escolhas e ações são expressão das suas próprias preferências e aspirações.”²² Os atos estatais retroeficazes, como a decisão proferida pelo STF no RE n.º 718.874, violam o direito a essa autonomia. Isso porque eles desprezam as escolhas do indivíduo que plasmou sua atividade econômica contando que não teria de pagar o tributo. Tais efeitos retroativos, por ignorarem o exercício da autonomia individual, acabam por tratar o ser humano como objeto, não como um fim digno de respeito e proteção.

Quanto à *segurança jurídica*, o princípio da irretroatividade tributária visa a promover um estado de coisas em que haja *credibilidade* pela continuidade normativa e *proteção da confiança*.²³ A *credibilidade* diz respeito a um aspecto objetivo da segurança jurídica. É que mudanças radicais, como a promovida pelo STF no julgamento do RE n.º 718.874, em que o tribunal abandonou fundamentos materiais outrora por ele utilizados e declarou constitucional um tributo até então reconhecido, por ele próprio, como inconstitucional, abalam fortemente a credibilidade dos pronunciamentos judiciais. Tais mudanças semeiam desconfiança e fazem com que as pessoas passem a não mais acreditar nas promessas do Poder Público.²⁴ Essas guinadas de posicionamento geram o receio de que comportamentos como esse sejam reeditados a qualquer momento, o que estabelece um ambiente impróprio ao exercício da liberdade.²⁵

Por outro lado, a *proteção da confiança* é um dos fundamentos principais da irretroatividade.²⁶ Cuida-se do aspecto subjetivo da segurança jurídica, segundo o qual o cidadão que confia em um ordenamento jurídico-

¹⁹ KANT, Emmanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução de Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960, p. 189-190.

²⁰ JURATOWITCH, Ben. *Retroactivity and the Common Law*. Oxford: Hart, 2008, p. 49.

²¹ TAMANAHA, Brian. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge: Cambridge University, 2004, p. 36; GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. In: *Retroactivity of tax legislation*. EATLP International Tax Series, v. 9, 2013, p. 74.

²² GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. In: *Retroactivity of tax legislation*. EATLP International Tax Series, v. 9, 2013, p. 74.

²³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 494; MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 114.

²⁴ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 211.

²⁵ AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2005, p. 17; RAZ, Joseph. *The Rule of Law and its Virtue (1977)*. In: *The authority of law: essays on law and morality*. Oxford: Oxford, 2005, p. 214.

²⁶ MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. *Revista CEJ*, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez., 2004, p. 113.

tributário calculável e minimamente estável e, sendo assim, dispõe concretamente dos seus direitos com base neste, não deve ser prejudicado por atos estatais que venham, no futuro, a modificar os efeitos jurídicos que o aludido ordenamento jurídico estabelecia.²⁷ Mais precisamente, no caso da Contribuição ao Funrural, a irretroatividade sob o influxo da proteção da confiança determina que seja tutelado o sujeito que deixou de pagar o tributo com base nos precedentes emitidos pelo STF em 2010 e em 2011. Isso para que esse sujeito passe a pagar o tributo somente a partir da nova decisão do STF, isto é, a partir de 2017.

Com base nessas considerações, é possível afirmar que o âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade é formado pela presença de I – uma base normativa geradora de confiança e da confiança nessa base; de II – exercício de direitos fundamentais; e de III – uma atuação estatal que modifique prejudicialmente ao contribuinte os efeitos tributários conectados a esse exercício passado de direitos.²⁸

Tais elementos estão presentes no caso examinado neste artigo. A base normativa geradora de confiança são o RE n.º 363.852 e o RE n.º 596.177. A confiança nessa base e o exercício de direitos de liberdade e de propriedade já foram anteriormente demonstrados. E a atuação estatal que modificou prejudicialmente ao contribuinte os efeitos tributários das suas escolhas passadas (não pagar o tributo e planejar sua atividade econômica) é o RE n.º 718.874.

Vistos esses aspectos que dizem respeito aos fundamentos e fins do princípio da irretroatividade material, assim como ao seu âmbito de aplicação, é preciso, agora, demonstrar os critérios que servem para delimitar o comportamento devido ao poder público em razão da aplicação do princípio em exame. São eles: I – critérios relacionados ao grau de confiança nos precedentes criados pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177; II – critérios relacionados ao exercício de direitos e à sua restrição; e III – critérios relacionados à atuação estatal retroeficaz.

É importante referir que tais critérios devem ser analisados em conjunto, de modo a combiná-los entre si. Essa análise é realizada sob uma perspectiva não qualitativa, que leva em conta a classificação binária entre “sim” e “não”. Na realidade, a análise é feita, isto sim, sob uma perspectiva quantitativa, que leva em conta a verificação da intensidade com que certo critério está presente no caso. Cuida-se, por isso, de uma verificação de grau, indicada pela “maior” ou “menor” intensidade do parâmetro examinado. Sendo assim, o baixo grau de um critério pode ser compensado pelo alto grau da presença de outro, de tal sorte que, combinados entre si, eles determinem a não

²⁷ FALSITTA, Gaspare. *Giustizia tributaria e tirania fiscale*. Milano: Giuffrè, 2008, p. 537; COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 45 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). *RDA*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271- 315, 2004, p. 274.

²⁸ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 165.

retroatividade de efeitos do ato estatal responsável pela quebra da confiança do particular (o RE n.º 718.874).

Passa-se, agora, ao exame dos aludidos critérios no caso da Contribuição ao Funrural.

(I) – *Critérios relacionados ao grau de confiança nos precedentes criados pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177*

A base normativa na qual os milhares de contribuintes acreditaram era dotada de altíssimo grau de confiabilidade. Explica-se.

Primeiro, porque os RE n.º 363.852 e o RE n.º 596.177 são bases normativas que apresentam **alto grau de vinculação**. E, quanto maior é o grau de vinculação da base normativa, tanto maior deve ser a proteção do particular que seguiu essa base. Veja-se que, por se tratar de decisões unânimes do plenário da mais alta corte judicial do país e por ter sido, a última, produzida pelo regime dos recursos repetitivos, elas vinculam formal e materialmente outros magistrados a decidirem no mesmo sentido. Elas criaram normas jurídicas gerais, de modo que é correto presumir que as condutas havidas pelos cidadãos, no sentido de deixarem de recolher o tributo, estavam baseadas nessas normas.

Segundo, porque tais bases normativas têm **alto grau de aparência de legitimidade**. E, quanto maior é a aparência de legitimidade de uma base normativa, mais peso têm as razões no sentido de proteger o particular em face dos efeitos retroativos decorrentes da mudança futura dessa base. Registre-se que essa legitimidade é indicada por alguns parâmetros. Um deles diz respeito à validade da base, assim entendida como sendo sua compatibilidade formal e material com o Direito. As decisões do STF acima mencionadas são indiscutivelmente válidas. Elas foram produzidas sem vício jurídico algum. Outro parâmetro é a clareza da base. Quanto a este, é certo afirmar que tais decisões são facilmente compreensíveis relativamente à declaração de inconstitucionalidade havida. Além disso, o conteúdo das razões do RE n.º 363.852 é muito claro no sentido de a inconstitucionalidade declarada estar apoiada em fundamentos não apenas formais, mas também materiais (igualdade e legalidade material).

Outro parâmetro que demonstra o alto grau de legitimidade das aludidas bases normativas é a *imprevisibilidade de sua mudança*. Esta tem a ver com os *sujeitos* envolvidos na sua produção e com o *procedimento* adotado pela corte judicial para proferi-las. Com relação aos sujeitos, diga-se que, nas duas oportunidades em que o STF se manifestou sobre o assunto, em 2010 e em 2011, o tribunal decidiu o caso por unanimidade de votos. Não houve um voto divergente sequer, o que, por certo, aumentou o grau de confiança no sentido de que a decisão era correta quanto ao seu conteúdo. E mais: com relação ao procedimento, essas bases normativas foram resultado da manifestação do órgão hierarquicamente mais elevado do Poder Judiciário brasileiro, o Tribunal Pleno do STF. De tal sorte, se todos os ministros do STF se pronunciaram, no mesmo sentido, por duas vezes, é forçoso acreditar que as decisões tomadas

pelo tribunal eram realmente corretas e que ele estava convicto de sua posição. Ou seja, dado esse quadro de acontecimentos, o que não se poderia esperar era que haveria mudança de entendimento quanto ao tema. Vale dizer, tais parâmetros, vistos em conjunto, indicaram alto grau de imprevisibilidade quanto à referida alteração. Sendo assim, é acertado afirmar que havia fundadas razões para se confiar na estabilidade normativa relativamente à inconstitucionalidade declarada por meio dessas decisões judiciais.²⁹

E não se diga, especificamente quanto à essa imprevisibilidade de modificação de entendimento, que a pendência de exame do RE n.º 718.874 tornava, à época, calculável a guinada jurisprudencial por parte do STF. Nada disso. Ora, o tribunal, no RE n.º 363.852, em 2010, quando já vigia a Lei n.º 10.256/2001, afirmou que declarava a inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural (criada pela Lei n.º 9.528/97) “até que a legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n.º 20/1998, venha a instituir a contribuição”, conforme já exposto acima. Logo, a Corte Suprema sinalizou que haveria necessidade de ser criada nova lei, que não a Lei n.º 10.256/2001, para corrigir os problemas formais e, frise-se, mais uma vez, *materiais* que tornavam o tributo incompatível com a CF/88.

Ainda, sinale-se que a pendência de discussão jurídica, como aquela travada no RE n.º 718.874, não pode, neste caso, ser considerada como fator capaz de enfraquecer o grau de aparência de legitimidade das bases normativas consubstanciadas pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177. É que essas discussões jurídicas de alta complexidade exigem conhecimento técnico especializado para serem avaliadas. E, ainda assim, tendem a gerar entendimentos diversos por parte dos técnicos que as examinam. Desse modo, não se pode condicionar a efetiva proteção da confiança (e a proibição de retroatividade) a um exame especializado com relação à legitimidade da base. A tutela deve ser avaliada segundo a perspectiva do cidadão comum. É ele quem toma a decisão de exercer direitos com fundamento na confiança. É a sua liberdade que as normas tributárias visam a orientar. E é também a ele que as limitações ao poder de tributar – como é a proibição de retroatividade – se destinam.³⁰ O certo a se presumir neste caso, por qualquer cidadão comum, depois de o STF, como dito, por duas vezes, à unanimidade e por deliberação do seu Tribunal Pleno, ter invalidado a Contribuição ao Funrural, é que mudança alguma poderia haver. Isso até porque a análise que ainda restava ser feita (no RE n.º 718.874) tinha como objeto enunciados normativos e tributo idênticos àqueles que foram declarados inválidos pelo tribunal.

Terceiro, porque o RE n.º 363.852 e o RE n.º 596.177 apresentam **elevado grau de eficácia no tempo**. Diga-se, a esse respeito, que por quanto mais tempo um ato ou um comportamento estatal for eficaz, mais confiança na

²⁹ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 181.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 273-274.

sua legitimidade ele gerará.³¹ E, sendo assim, mais alto será o grau de proteção a ser invocada pelo contribuinte em caso de retroatividade. Isso porque o passar do tempo faz com que sejam assegurados direitos ao particular. É criada confiança de que as manifestações estatais duradouras são merecedoras de fé, no sentido de que mudança alguma haverá. Lembre-se que, no caso do tributo analisado neste artigo, os precedentes do STF vigeram por cerca de 7 anos sem que alteração alguma tivesse ocorrido. Esse longo lapso temporal fez com que os indivíduos acreditassem estar a situação de inconstitucionalidade consolidada no tempo, já que, se a contribuição examinada fosse mesmo constitucional, era de se esperar que o STF se pronunciasse mais ligeiramente neste último sentido. Tal pronunciamento mais célere seria esperado se fosse o caso de mudar de entendimento, para evitar problemas como o aqui exposto, de prejuízos retroativos elevados aos contribuintes.

Quarto, porque é verificável, na situação ora examinada, **alto grau de realização das finalidades da base normativa da confiança**. Nesse sentido, quanto mais intensamente as finalidades dos precedentes seguidos pelos contribuintes tiverem sido promovidas, maior é a confiança a ser tutelada pela proibição de retroatividade. Veja-se, quanto a esse critério, que a finalidade perseguida pelos precedentes do RE n.º 363.852 e do RE n.º 596.177 foi a de extirpar do ordenamento jurídico o estado de inconstitucionalidade. Mais precisamente, o objetivo visado foi o de proibir que a propriedade e a liberdade dos cidadãos fossem restringidas pela incidência de um tributo inválido e, por isso, indevido. Logo, a conduta daqueles contribuintes que suspenderam o recolhimento da contribuição em análise acabou por promover rigorosamente a finalidade buscada pelos aludidos precedentes. Os indivíduos agiram *conforme* os precedentes e de acordo com os fins destes. Dessa forma, tal comportamento humano não deve, agora, ser menosprezado, para torná-lo causador de prejuízos a quem o adotou. Até porque não parece ser correto que aquele que agiu conforme as finalidades do Direito seja punido exatamente por este.

(II) – Critérios relacionados ao exercício de direitos e à sua restrição

O presente grupo de critérios tem relação com a *intensidade do exercício de direitos* e com o *grau de restrição aos direitos fundamentais*.

Com relação à *intensidade do exercício de direitos*, é correto afirmar o seguinte: quanto mais intenso for o exercício de direitos com base em determinado ato estatal, maior deverá ser a proteção do particular diante da retroeficácia normativa.³² A atuação mais intensa aumenta o risco ao qual o particular se expõe por causa das promessas estatais. O indivíduo fica mais vulnerável aos atos do Poder Público. Logo, ele se torna mais dependente dos

³¹ AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2005, p. 98.

³² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 565.

efeitos jurídicos do ato modificado. E a restrição aos seus direitos individuais tende a ser maior no caso de uma quebra de confiança com efeitos retroativos.³³

No caso envolvendo a Contribuição ao Funrural, houve uma intensa disposição de direitos fundamentais com base nos precedentes gerados pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177. Como se viu anteriormente, contribuintes ficaram por longo tempo sem recolher o tributo. Mais do que isso, eles planejaram sua atividade profissional com base na ausência desse custo tributário, o que implicou, dada a mudança de entendimento havida pelo STF, uma dívida de cerca de R\$ 17 bilhões relativamente ao tributo em questão.³⁴ Daí por que se falar em risco do contribuinte. O STF permitiu que as bases normativas modificadas vigessem por 7 anos. Desse modo, o longo tempo de vigência dos precedentes alterados e a intensa disposição de direitos havida com base nestes fizeram com que os particulares se tornassem vulneráveis economicamente diante da guinada jurisprudencial, como de fato estão.

Por outro lado, quanto ao *grau de restrição de direitos fundamentais*, tal critério deve ser avaliado por meio da consideração de outros dois parâmetros: *irreversibilidade dos atos de disposição de direitos e dependência do contribuinte relativamente à manutenção dos efeitos desses atos*.

Primeiro, com relação à irreversibilidade, esta se refere à situação em que, por tudo o que fez em razão da manifestação estatal modificada, o contribuinte fica impedido de reorientar a sua conduta diante da nova disciplina normativa. Vale dizer, trata-se da situação em que não é mais possível ao indivíduo “voltar atrás” em sua conduta.³⁵ Seu planejamento não pode mais ser retroativamente elaborado. Por isso, aliás, que Fuller entende que os atos estatais retroativos são verdadeiras monstruosidades. É que eles mandam, hoje, o indivíduo fazer alguma coisa ontem.³⁶

A referida irreversibilidade de curso de ação está presente no caso examinado neste artigo. É que, no momento em que foi proferida a decisão no RE n.º 718.874, já não era mais possível aos contribuintes modificarem suas condutas do passado. Eles já não podiam mais voltar atrás quanto à decisão de deixar de recolher o tributo e de planejar seu negócio sem o referido custo tributário. Isso pela simples razão de que os negócios jurídicos que implicaram a venda da sua comercialização rural já tinham ocorrido. Logo, não era mais viável reorganizar a atividade econômica cujos atos que a consumaram já haviam se completado preteritamente.

E não se diga que a criação de parcelamento especial por parte do poder público afastaria tal irreversibilidade. É evidente que não afasta. Isso porque o parcelamento é, apenas, uma modalidade que serve à extinção gradual

³³ MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 195.

³⁴ Vide em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maia-promete-a-ruralistas-que-trabalhara-por-perdao-na-divida-com-funrural,70002264758>. Acesso em 04.08.2018, às 18h28min.

³⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. 18.ed. Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 255.

³⁶ FULLER, Lon L. *The morality of law*. New Heaven and Lodon: Yale University, 1969, p. 53.

do crédito tributário. Todavia, ele não elimina o débito e, por isso, não resolve o prejuízo sofrido pelos contribuintes. O certo é que, parcelado ou não, o débito existe. E deve ser pago. Disso resulta a gravosidade aos particulares.

Segundo, no que se refere à dependência do contribuinte relativamente à manutenção dos efeitos desses atos de disposição de direitos, tal critério tem a ver com o seguinte: quanto mais dependente for o particular com relação aos referidos efeitos, maior será a restrição à liberdade e à propriedade decorrente da modificação gravosa desses efeitos. Tal indicador diz respeito, portanto, à intensidade de restrição de direitos.

Em situações nas quais os atos de disposição do particular são irreversíveis, como se verifica no caso aqui examinado, o presente critério mede o prejuízo a ser suportado pelos contribuintes em face da guinada normativa. Tal prejuízo, por sua vez, é representado, no caso da Contribuição ao Funrural, pela dívida que cada um dos envolvidos contraiu em razão da nova decisão proferida pelo STF, no RE n.º 718.874. E, quanto mais prejudiciais forem os efeitos atuais dessa dívida para o prosseguimento da atividade econômica dos sujeitos por ela afetados, mais peso terão as razões no sentido de proibir a retroatividade da declaração de constitucionalidade havida no RE n.º 718.874.

(III) – Critérios relacionados à atuação estatal retroeficaz

Este grupo de critérios enfoca, por um lado, a relação mantida entre os atos estatais retroativos, como o é o RE n.º 718.874, e o resultado concreto que se busca com sua adoção. Isso para verificar se os efeitos retroativos são necessários à busca do fim pretendido e se trazem, a rigor, mais vantagens à promoção de direitos fundamentais do que propriamente desvantagens. De outro lado, este grupo contempla a análise quanto à intensidade dos efeitos retroativos, ou, por assim dizer, a análise quanto ao grau de divergência da modificação havida, se comparada com a disciplina normativa anterior (RE n.º 363.852 e RE n.º 596.177).

Primeiro, no que se refere à análise quanto à *necessidade dos efeitos retroativos e o balanceamento entre vantagens e desvantagens destes*, cumpre esclarecer o seguinte: a decisão proferida no RE n.º 718.874 visou, precipuamente, a preservar o estado de constitucionalidade. Por isso, a Contribuição ao Funrural foi declarada válida e, sendo assim, passível de ser cobrada mesmo no período, segundo o STF, de 2010 a 2017. Ocorre, contudo, que essa retroeficácia da decisão proferida no RE n.º 718.874 é desnecessária para se proteger o estado de constitucionalidade. Isso porque há outra medida que, além de tutelar o interesse na preservação da ordem constitucional, causa menos efeitos colaterais, isto é, causa menos restrição aos direitos individuais.

Veja-se, nesse aspecto, que, se os efeitos da declaração de constitucionalidade do tributo forem verificados apenas prospectivamente (de 2017 para frente), a ordem constitucional também estará protegida. Isso em virtude de que, no período compreendido entre 2010 e 2017, havia decisões judiciais capazes de preservar o estado de constitucionalidade desejado. Trata-

se do RE n.º 363.852 e do RE n.º 596.177. Como decisões válidas e vigentes, elas representaram bases normativas legítimas para guiar as condutas de milhares de pessoas em tal época, conforme se demonstrou anteriormente. Sendo assim, o sistema jurídico manteve-se estável nesse período. E normatizou as situações para as quais tais precedentes se destinavam. Logo, a ordem constitucional manteve-se preservada em tal lapso temporal.

Diga-se, ainda em relação ao mesmo aspecto, que a produção de efeitos *ex nunc* por parte da decisão lançada no RE n.º 718.874 é medida que harmoniza mais intensamente os interesses envolvidos no caso. Ela causa mais benefícios (do que prejuízos) aos direitos fundamentais envolvidos e à promoção de um estado de coisas perseguido pela segurança jurídica. É que, de acordo com o que se demonstrou acima, a liberdade e a propriedade dos contribuintes sofrem restrições muito intensas com a retroeficácia da decisão prolatada no RE n.º 718.874. O prejuízo aos particulares é elevado. Logo, parece ser mais vantajoso à promoção e à proteção da liberdade e da propriedade que o tributo em questão seja exigido somente a partir do julgamento havido no RE n.º 718.874.

Além disso, é preciso considerar aquilo que Gigante denomina de “face objetiva” do exame da necessidade. Mais precisamente, isso tem a ver com o aspecto objetivo da segurança jurídica. Ou seja, diz respeito à preservação da credibilidade do ordenamento jurídico.³⁷ Nesse sentido, é devido que se verifique se há medidas alternativas à retroatividade que restrinjam menos o ideal de confiabilidade pela continuidade normativa. Ora, conforme foi exposto acima, a mudança de entendimento promovida pelo STF, com efeitos sobre o passado, provocou sério abalo de credibilidade quanto ao sistema de precedentes e semeou, por isso, elevado grau de desconfiança quanto à estabilidade das decisões do tribunal. Sendo assim, também por esse aspecto é correto afirmar que a retroatividade de efeitos da decisão proferida no RE n.º 718.874 é desnecessária. A medida, de outro lado, “necessária” é aquela que assegura a produção de efeitos apenas prospectivos para a decisão judicial acima citada.

Quanto ao exame comparativo entre vantagens e desvantagens com relação à retroeficácia da decisão examinada, é preciso afirmar o seguinte: ainda que a retroatividade de efeitos fosse mesmo necessária, o que se admite, aqui, apenas para fins de argumentação, ela é medida que causa mais prejuízos do que benefícios. Isso porque, de acordo com as considerações expostas acima, é possível constatar que a principal vantagem a ser promovida pelos efeitos retroativos da decisão do RE n.º 718.874 é, a rigor, o aumento de arrecadação. Nenhum outro benefício, além desse, tal efeito para o passado gera. Essa finalidade arrecadatória, todavia, pode ser facilmente compensada pela recalibragem do sistema tributário, no sentido de aumentar tributos com relação a fatos futuros, isto é, com relação a fatos ocorridos posteriormente à decisão do

³⁷ GIGANTE, Marina. *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giurici e legittimo affidamento*: tra Diritto comunitario e Diritto interno. Milano: Giuffrè, 2008, p. 43.

RE n.º 718.874, tomada em 2017. Dessa forma, o aumento de tributos pode compensar a suposta perda arrecadatória havida com relação ao passado.

Já, por outro lado, se o efeito retroativo for realmente produzido, como está a ocorrer atualmente, não há medida compensatória implementada capaz de compensar os prejuízos experimentados pelos contribuintes. Daí por que se falar que a eficácia prospectiva da decisão que reconheceu a constitucionalidade da Contribuição ao Funrural é medida que traz mais vantagens do que desvantagens aos direitos envolvidos. Dito de outro modo: a retroatividade de efeitos da decisão proferida no RE n.º 718.874 é, neste caso, medida desproporcional em sentido estrito. O mais acertado a fazer é que tal pronunciamento judicial produza efeitos somente para o futuro, pois assim haverá mais “ganhos” à promoção de direitos do que perdas.

Segundo, com relação à intensidade dos efeitos retroativos, é preciso dizer que, quanto mais drásticas forem as modificações provocadas pelo ato retroativo (RE n.º 718.874), maior deverá ser a proteção do contribuinte em face desse ato. A alteração drástica é aquela intensa em seus efeitos. Trata-se de modificação radical e muito divergente em comparação à disciplina normativa anterior.³⁸

É fácil perceber que o RE n.º 718.874 promoveu alteração drástica no ordenamento jurídico, se comparada com a disciplina normativa estabelecida pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177. O tributo, que era inconstitucional, passou a ser compatível com a Constituição. Em outras palavras: a Contribuição, que era indevida, passou a ser devida. Isso representou mudança radical e expressiva economicamente falando, já que se avalia que a nova decisão do STF implicou constituição de dívida referente ao tributo em questão de aproximadamente R\$ 17 bilhões, conforme mencionado anteriormente.³⁹ Sendo assim, parece evidente que a mudança de entendimento do tribunal foi medida realmente drástica.

Essas são, portanto, as considerações que devem ser feitas com relação aos três grupos de critérios de aplicação do princípio da irretroatividade material. Combinados, esses critérios demonstram haver, no presente caso, alto grau de confiança nas bases normativas representadas pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177. Demonstram, igualmente, haver elevado grau de restrição à liberdade e à propriedade dos contribuintes. E explicitam que há, também, desnecessidade na adoção desses efeitos retroativos, sem falar, como se disse acima, na desproporcionalidade da adoção de tal retroeficácia normativa. Logo, a retroatividade da decisão judicial analisada deve ser proibida.

Tais considerações permitem, de outro lado, que sejam feitas **duas constatações** a respeito da aplicação do princípio da irretroatividade material ao presente caso.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 456.

³⁹ Vide em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,maia-promete-a-ruralistas-que-trabalhara-por-perdao-na-divida-com-funrural,70002264758>. Acesso em 04.08.2018, às 18h28min.

A **primeira constatação** é a seguinte: a proteção do particular em face dos atos estatais que promovem mudanças normativas foi estruturada, no Sistema Jurídico brasileiro, em âmbitos normativos diversos. Um desses âmbitos de tutela do indivíduo é aquele estabelecido pela regra jurídica baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/1999. Essa regra visa a tutelar o cidadão nos casos em que há mudança normativa pela declaração de inconstitucionalidade. São analisados, na aplicação dela, critérios como aquele envolvendo a restauração do estado de constitucionalidade com efeitos apenas prospectivos, dentre outros. Elementos materiais e subjetivos, como o exercício de direitos e a confiança, não são diretamente levados em consideração em tal exame.⁴⁰ Sendo, como dito, uma “regra jurídica”, essa norma é aplicada mediante a verificação de correspondência da construção factual à descrição normativa.⁴¹ De tal sorte, os casos que não preenchem as condições descritas na regra não serão por ela regulados, como, aliás, ocorreu na situação envolvendo a Contribuição ao Funrural, em que o STF, recentemente, reconheceu ser inaplicável a modulação dos efeitos da decisão proferida no RE n.º 718.874.

Âmbito normativo diverso, todavia, é aquele estabelecido pelo princípio da irretroatividade material aqui apresentado. Sua aplicação leva em conta a confiança depositada nos atos estatais, assim como a realização de atos de disposição de direitos baseada nessas manifestações do Poder Público, conforme foi demonstrado acima. Como norma imediatamente finalística que é, tal princípio visa, como visto, a promover a liberdade, a propriedade, a dignidade humana e a segurança jurídica, tudo de acordo com os critérios de aplicação há pouco examinados.

Tais considerações com relação ao âmbito de aplicação das aludidas normas jurídicas querem, na realidade, demonstrar que a solução de um caso exige a utilização da norma ajustada às suas particularidades. Ignorar essas questões pode levar à tentativa de proteger o contribuinte por meio de norma inapropriada. Empregando uma metáfora, é possível afirmar que o Sistema Jurídico brasileiro pode ser comparado a uma caixa de ferramentas com diversas soluções para os mais variados tipos de problemas do dia a dia. Há martelos, chaves de fenda e alicates. Cada um desses equipamentos é ajustado para determinadas situações. Se a tarefa a ser realizada é apertar um parafuso em um objeto metálico, não se deve tentar enroscá-lo por meio de um martelo. O martelo tem grande utilidade para alguns casos, mas ele não se ajusta a esse tipo de situação. Ele não serve para cumprir a finalidade pretendida. O uso do equipamento inapropriado desautoriza afirmar que a caixa de ferramentas não apresenta solução ao problema enfrentado. Solução há. O que não há é o emprego do equipamento adequado para, efetivamente, solucionar o problema posto. O certo é que cada caso exige a análise das suas particularidades para

⁴⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 435.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 101 e 129.

que a tutela do contribuinte seja feita por meio de norma jurídica realmente aplicável.

Empregando esse raciocínio no caso envolvendo a Contribuição ao Funrural, é acertado lançar conclusão da mais alta relevância ao presente trabalho: a não aplicação da regra jurídica baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/1999 não significa que os particulares não devam ser protegidos por meio de outra norma jurídica, como o é o princípio da irretroatividade material. A circunstância de não estarem presentes os requisitos de aplicação da regra que permite a modulação de efeitos das decisões do STF não impede a proteção do particular com base no aludido princípio, envolvido pela análise de critérios diversos, como os acima apresentados.

Essas considerações acabam por conduzir à **segunda constatação**: os efeitos retroativos decorrentes da decisão lançada no RE n.º 718.874 devem ser proibidos. Isso mesmo depois do julgamento dos embargos de declaração no mencionado recurso extraordinário, em que o STF afastou a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão por inaplicabilidade da regra jurídica antes referida. Cabe ao Poder Judiciário, por suas diversas instâncias, tutelar o particular no sentido de que a contribuição em exame passe a ser exigida dos contribuintes somente a partir do julgamento do referido recurso pelo tribunal, isto é, somente a partir de março de 2017. Essa proibição pode ocorrer tanto no bojo de ações individuais, em que se demonstrem especificamente os requisitos de aplicação do princípio da irretroatividade, como em ações coletivas, em que esses requisitos sejam explicitados por amostragem.

Diga-se, ainda, que o critério acima exposto envolvendo a busca pelo ideal de credibilidade do sistema jurídico tende a conferir, por assim dizer, um “sobrepeso” na argumentação a ser estabelecida nesses casos. Isso porque, como dito anteriormente, a manutenção do quadro atual, em que os cidadãos que acreditaram no Poder Judiciário estão tendo de pagar por tributo já declarado inconstitucional, tende a agravar o clima de desconfiança com relação ao papel do STF. A força normativa das decisões do tribunal acaba por ser enfraquecida. Os cidadãos, como dito, por temerem que mudanças como essa se reiterem a qualquer momento, tendem a não mais guiar suas condutas com base nos pronunciamentos do tribunal, o que pode comprometer a legitimidade do sistema de precedentes como um todo. Logo, é devido que se preserve o passado, visando a manter a referida credibilidade dos pronunciamentos do STF.

E não se diga, para finalizar, que o STF não pode mudar de entendimento. Claro que pode. O Poder Judiciário deve estar aberto à correção de equívocos produzidos em decisões anteriores ou, até mesmo, apto a avaliar novos argumentos até então não enfrentados.⁴² Como destaca Larenz, “os tribunais podem abandonar a sua interpretação anterior porque se convenceram que era incorreta, que assentava em falsas suposições ou em conclusões não

⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 478.

suficientemente seguras”.⁴³ Além disso, é natural que as Cortes Supremas tratem de novas questões sociais e que evoluam e aperfeiçoem a sua compreensão sobre determinada matéria.⁴⁴

Nesse contexto, a aplicação da irretroatividade aos casos de mutações dos precedentes não impede que haja a alteração destes. A referida norma jurídica determina, todavia, que a mudança seja suave e que ela não rompa abruptamente com o passado. A irretroatividade, conforme foi demonstrado, visa a assegurar o respeito ao exercício da liberdade que foi causalmente alicerçado nos precedentes superados. Mudar não é, por si só, o problema. O problema está em mudar com desrespeito aos direitos fundamentais cujo exercício foi baseado na confiança de estabilidade das decisões alteradas, como está a ocorrer no caso do RE n.º 718.874. Daí por que o acerto da afirmação de Ávila: o problema “não é a mudança em si, mas os seus efeitos”.⁴⁵ E os efeitos retroativos da mudança promovida pelo referido precedente do STF, por todas as razões expostas neste artigo, não devem ser tolerados em nosso sistema jurídico.

CONCLUSÕES

Com base em todas as considerações acima expostas, é possível formular as seguintes conclusões:

a. A decisão proferida, pelo STF, em março de 2017, no RE n.º 718.874, ao declarar a constitucionalidade da Contribuição ao Funrural, provocou a quebra da confiança que milhares de indivíduos depositaram nos precedentes criados em 2010 e em 2011, pelo RE n.º 363.852 e pelo RE n.º 596.177, respectivamente, nos quais o tribunal reconheceu a inconstitucionalidade do mesmo tributo e com base nos quais grande parte desses mesmos indivíduos havia, legitimamente, parado de recolher a Contribuição no período entre 2010 e 2017.

b. O pronunciamento havido no RE n.º 718.874 causou *mudança de precedente*, pois, além produzir decisão em sentido oposto àquele definido no passado, implicou reconsideração da *ratio decidendi* utilizada para solucionar o RE n.º 363.852, mais precisamente, quanto a esta, no que se refere à inconstitucionalidade material neste recurso constatada;

c. Ainda que o STF tenha deixado de aplicar a regra jurídica baseada no art. 27 da Lei n.º 9.868/1999, por não se tratar, neste caso, do âmbito de aplicação da referida regra, o princípio constitucional da irretroatividade tributária material, baseado nos direitos da liberdade, da propriedade, da dignidade humana e no princípio da segurança jurídica, determina a tutela da confiança

⁴³ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3.ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 498.

⁴⁴ MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 105-106.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 479.

daqueles sujeitos que agiram baseados nos precedentes modificados (RE n.º 363.852 e RE n.º 596.177) e ordena a promoção da credibilidade do Direito. Por isso, referido princípio jurídico proíbe que a contribuição ao Funrural, declarada válida no RE n.º 718.874, seja cobrada retroativamente, isto é, proíbe que o aludido tributo seja exigido quanto ao período anterior a março de 2017.

d.É juridicamente possível ao STF mudar seu entendimento quanto a determinada matéria, como ocorreu quanto ao RE n.º 718.874. Todavia, especificamente com relação ao mencionado recurso extraordinário, a nova base normativa deve ser aplicável prospectivamente, para que o recolhimento do tributo declarado válido se dê somente a partir de março de 2017.

REFERÊNCIAS

AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 45 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9784/99). *RDA*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, 2004.

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

FALSITTA, Gaspare. *Giustizia tributaria e tirania fiscale*. Milano: Giuffrè, 2008.

FULLER, Lon L. *The morality of law*. New Heaven and Lodon: Yale University, 1969.

GIGANTE, Marina. *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giurici e legittimo affidamento: tra Diritto comunitario e Diritto interno*. Milano: Giuffrè, 2008.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.

GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. In: *Retroactivity of tax legislation*. EATLP International Tax Series, v. 9, 2013.

JURATOWITCH, Ben. *Retroactivity and the Common Law*. Oxford: Hart, 2008.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3.ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory* (1978). Oxford: Oxford University, 2003.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. *Revista CEJ*, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez., 2004.

MELONCELLI, Alessandro. Affidamento e buona fede nel rapporto tributario. In: FANTOZZI, Augusto; FEDELE Andrea (org.). *Statuto dei diritti del contribuente*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 531-559.

MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015.

MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

KANT, Emmanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução de Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960.

PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2.ed. Springer, 2008.

RAZ, Joseph. The rule of law and its virtue (1977). In: *The authority of law: essays on law and morality*. Oxford: Oxford, 2005.

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition, 2009.

TAMANAH, Brian. *On the rule of law: history, politics, theory*. Cambridge: Cambridge University, 2004.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. 18.ed. Porto Alegre: Fabris, 2008.