

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

FERNANDO MARIATH RECHIA

**REVISITANDO A PROBLEMÁTICA DA RETROATIVIDADE NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Porto Alegre

2015

FERNANDO MARIATH RECHIA

**REVISITANDO A PROBLEMÁTICA DA RETROATIVIDADE NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Porto Alegre

2015

RESUMO

O presente trabalho analisa a temática da retroatividade em matéria tributária, em especial à luz da Constituição Federal e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, foram analisados alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, a fim de identificar os critérios utilizados pelo Tribunal para realizar o controle da retroatividade tributária. Após, revisitou-se a regra da irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88), especialmente com o objetivo de identificar os seus contornos aplicativos.

Em um segundo momento, superadas as amarras que limitaram o estudo do tema, buscou-se identificar outras normas constitucionais que ampliam a proteção dos contribuintes, especialmente nos casos em que a regra da irretroatividade (art. 150, III, “a”) não é aplicável. Nesse particular, o problema da retroatividade exsurge a partir da relação entre o tempo e a conduta do contribuinte. Os efeitos provocados a partir desta conexão perpassam o exame da regra, sendo um problema afeto à não-restrição arbitrária de bens e direitos fundamentais protegidos pelos princípios constitucionais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Retroatividade das Leis. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT

This paper analyzes the issue of retroactivity in tax matters, especially according to the Brazilian Constitution and the jurisprudence of the Supreme Court.

Initially, we analyzed some judgements performed by the Supreme Court in order to identify the criteria used by the Court in order to control the tax retroactivity. Afterwards, we revisited the rule of non-retroactivity (article 150, III, "a", CF / 88), especially in order to identify its limits.

In a second step, after surpassing the constraints that limited the study, we sought to identify other constitutional guarantees that extend the protection of taxpayers, especially in cases where the rule of non-retroactivity (art. 150, III, "a") does not apply. In this regard, the problem of retroactivity exsurge from the relationship between time and the conduct of the taxpayer. The effects provoked from that connection exceed the examination of the rule itself, being a problem of non arbitrary restriction of fundamental rights protected by constitutional principles.

Keywords: Tax Law. Retroactivity of Laws. Fundamental Rights.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 5 |
| 1 O PANORAMA ATUAL DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA | 7 |
| 1.1 O TEMPO E O DIREITO | 7 |
| 1.2 A IRRETROATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL | 8 |
| 1.3 A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL | 10 |
| 1.4 A INEXAURIBILIDADE PROTETIVA DA REGRA DA IRRETROATIVIDADE (ART. 150, III, “a”)..... | 15 |
| 2 RETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA | 17 |
| 2.1 ALÉM DA REGRA DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA | 17 |
| 2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA . | 20 |
| 2.3 NOVAS PERSPECTIVAS SOBRE O CONTROLE DA RETROATIVIDADE..... | 22 |
| CONCLUSÃO..... | 26 |
| REFERÊNCIAS | 28 |

INTRODUÇÃO

Diz-se que uma lei tem efeitos retroativos quando cria ou modifica as consequências jurídicas relativamente a acontecimento ocorrido antes da sua vigência.

Nesse diapasão, o presente ensaio trata sobre a retroatividade da lei tributária, sobre os limites a serem observados em relação à modificação retroativa que, realizada no presente, atinge certos atos de disposição dos contribuintes, orientados pelo direito vigente à época da sua prática e que posteriormente veio a ser modificado.

Antes de prosseguirmos, contudo, importa fazer a seguinte observação: a principal dificuldade ao estudo dos limites da retroatividade em matéria tributária decorre justamente da sensação geral dos operadores do Direito de que não mais estamos diante de um problema.

Isso porque, conforme será analisado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não abre margem para qualquer dúvida acerca da sua interpretação sobre a matéria: há retroatividade se há ato ou fato consumado; não há, se não há ato ou fato consumado. Assim, qualquer tentativa de superar a rígida linha argumentativa utilizada pelo Tribunal deve começar pela indicação de novos elementos capazes de ampliar os seus horizontes interpretativos, medida sem a qual a proteção dos contribuintes será sempre exaurida nos limites da regra da irretroatividade (art. 150, III, “a”), quando muito aplicada em conjunto com as regras que resguardam o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI).

Por outro lado, observa-se que mesmo as críticas dispensadas ao entendimento consolidado no âmbito daquele Tribunal padecem do mesmo defeito que deveriam corrigir. Nesse aspecto, em larga escala, o posicionamento doutrinário parece refém das limitações observadas nas decisões do Supremo Tribunal Federal, centrando o debate sobre a retroatividade tributária na regra prevista no art. 150, III, “a” da CF/88, ao invés de indicar novos caminhos interpretativos que poderiam conduzir a novas soluções para o enfrentamento da matéria, terminando, assim, por reforçar o protagonismo solitário daquela norma.

Em sentido contrário, pensamos que a questão fulcral para um controle adequado da retroatividade em matéria tributária não reside na delimitação do campo aplicativo da regra prevista no art. 150, III, “a”, mas em outras normas voltadas, não à limitação do poder estatal,

mas à proteção da conduta do contribuinte orientada pelo Direito vigente quando da sua adoção.

Logo, buscando compreender quais são essas normas e em que medida elas oferecem uma proteção adequada ao ato de disposição do contribuinte – que ainda não se tornou “fato gerador” –, pretende-se revisitar a discussão, demonstrando a insuficiência da visão que tem prevalecido no seu enfrentamento, a fim de possibilitar a superação do debate limitado ao art. 150, III, “a” da Constituição Federal. A partir desta ruptura, buscar-se-á desenvolver estes caminhos alternativos, identificando, sob o ângulo dos direitos fundamentais, em que patamar a transição no direito interfere em comportamentos, decisões e atos de disposição realizados pelos contribuintes, e de que forma – e até mesmo em que situações – estas atividades deverão ser objeto de proteção pelo Direito.

A rigor, o presente estudo será norteado por algumas questões elementares, as quais desempenham o papel de eixo de sustentação para a investigação. Dessa forma, somente após analisarmos se a proteção dos efeitos retrospectivos das normas tributárias se esgota na regra do art. 150, III, “a”, poderemos avançar para a busca de outras normas que atuem no espaço em que aquela não exerce influência. Ainda, de acordo com a resposta à primeira indagação, far-se-á necessário identificar que normas seriam essas e em que medida elas contribuem à solução dos casos envolvendo a retroatividade em matéria tributária.

Assim, somente com o retorno obtido a partir destes questionamentos é que poderemos estruturar a aplicação das normas que, ao lado do art. 150, III, “a” e art. 5º, XXXVI, da CF/88, atuam no controle da retroatividade em matéria tributária, fornecendo novos elementos capazes de modificar o tratamento atual dado à controvérsia, em especial pelo Supremo Tribunal Federal. Dessa forma, por compreender tanto aspectos de natureza negativa, dirigidos ao Estado (como a limitação formal prevista no art. 150, III, “a”), quanto o aspectos positivos, dirigidos ao contribuinte (como os direitos e princípios fundamentais que resguardam os seus atos de disposição realizados no passado), contribui-se para a construção de métodos de controle aptos a dissecar o tema da retroatividade na sua inteireza, possibilitando uma análise à altura da complexidade que a questão exige.

1 O PANORAMA ATUAL DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 O TEMPO E O DIREITO

O tema da retroatividade envolve de forma indissociável o estudo da relação entre o tempo e o Direito. Uma conexão que, como bem destaca Ost¹, tem a sua origem retratada na mitologia grega, através do mito de *Cronos*, o Deus-tempo. Com efeito, ao mesmo tempo, *Cronos* representa o impulso inicial da roda do tempo, ao mutilar seu pai, *Úrano*, separando o Céu e a Terra; bem como a própria negação do tempo, ao passo que termina ele mesmo por engolir os seus filhos, impedindo-os de se desenvolverem (futuro). Não obstante, ao final da conhecida história, *Cronos*, assim como seu pai antes dele, falha na tarefa de bloquear os inevitáveis efeitos do tempo, sendo derrotado por um de seus filhos, *Zeus*, cuja existência buscava incessantemente impedir.

Mais adiante, o próprio Ost², em nova recondução à mitologia grega, reconhece na história das três filhas de *Zeus*, as *Horai*, a superação da “negação ao tempo”, abrindo espaço para a busca do equilíbrio entre a continuidade e a mudança. Nesse particular, as *Horai*, ao personificarem, a um só tempo, as estações (evocando as ideias de germinar, crescer e fortificar) e as virtudes cívicas (disciplina, justiça e paz), exprimem a pluralidade dos tempos, a alternância e o compasso temperado entre o tempo e o justo.

Assim, com essa breve ilustração, chama-se atenção para a complexa – e inevitável – interação entre o tempo e as experiências humanas. Tal relação tem importância fundamental para a análise e controle da retroatividade no Direito, no sentido de estabelecer um liame entre o passado e o presente, evitando que o sentido atribuído a um evento pretérito, possa, de repente, se tornar modificável ao arbítrio de um ato presente³.

¹ OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Piaget, 2001. p. 9-10.

² Ibid., p. 11-12.

³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no campo tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 235.

Em outras palavras, o controle da retroatividade envolve justamente o exame da transição, sob perspectiva retrospectiva, denotando aquilo que, do passado, deve permanecer no presente⁴.

No âmbito do Direito, em especial diante do seu caráter orientador de condutas, o descompromisso com a atuação do cidadão no passado - orientada pela consequência jurídica então vigente e que somente no futuro veio a ser modificada - envolve, nos dizeres de Fuller⁵, uma verdadeira “monstruosidade”: é dirigir condutas adotadas hoje por normas que serão promulgadas amanhã.

Isso porque as normas devem ser capazes de ser obedecidas⁶, o que não ocorre no caso de uma norma retroativa, na medida em que a conduta que lhe é anterior jamais poderá ser por ela orientada. Nesse caso, a retroatividade faz com que a norma anterior, em cuja eficácia se confiou, tenha a sua eficácia anulada pela norma posterior. Sendo isso, porém, verdadeiro, o problema da retroatividade ultrapassa a dimensão presente-passado, gerando uma desconfiança jurídica também com relação ao futuro (dimensão presente-futuro)⁷.

Portanto, sob pena de incorreremos no mesmo erro de *Cronos e Úrano*, o tempo que não pode ser negado (não-tempo), tampouco paralisado (suspensão), também não pode ser analisado de forma parcial (subavaliado). Em particular – e no que interessa ao presente estudo - quanto à amplitude dos seus efeitos sobre as decisões (ações) dos contribuintes, especialmente no que tange às restrições a direitos e garantias fundamentais em virtude da invasão do passado pela modificação jurídica realizada no presente.

1.2 A IRRETROATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A rigor, conforme pondera Derzi⁸, a previsão constitucional expressa do princípio da irretroatividade das leis seria dispensável no seio de um Estado de Direito, resultando,

⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 97.

⁵ FULLER, Lon L. *The Morality of law, revised edition*. New Haven: Yale University Press, 1969. p.53.

⁶ *Ibid.*, p.54.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 417.

⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 254. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1011.

inclusive, da “lógica das coisas” que o Direito, enquanto instrumento orientador da ação humana, ao impor normas de condutas, o faça para o futuro, e não para o passado, quando as ações já foram tomadas e os comportamentos adotados são imodificáveis.

Não obstante, no Direito brasileiro, a retroatividade é tema tradicionalmente tratado pela Constituição Federal. Breve resgate histórico confirma tal assertiva, na medida em que desde a Constituição Política do Império, passando pelas Constituições Republicanas, a matéria, com exceção da Carta de 1937, sempre foi tratada em nível constitucional (Constituição de 1824, art. 179, III; Constituição de 1891, art. 11, § 3º; Constituição de 1934, art. 113, § 3º; Constituição de 1946, art. 141, § 3º, Constituição de 1967, art. 150, § 3º; Constituição de 1967 com a EC n.º 1, art. 153, § 3º)⁹.

Nesse sentido, ainda que não precisasse fazê-lo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao lado dos princípios do Estado de Direito (art. 1º) e da Segurança Jurídica (art. 5º, *caput*), controla a retroatividade de maneira ampla, por meio de regras que protegem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

É o que se depreende da análise do art. 5º, XXXVI, da CF/88:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Em matéria tributária, não bastasse a previsão acima, o Subsistema Constitucional Tributário contempla de forma expressa, dentre as “Limitações do Poder de Tributar”, regra específica que impede a cobrança de tributos retroativamente. Trata-se da denominada regra da irretroatividade, prevista no art. 150, III, “a” da CF/88:

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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

⁹ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 313.

Nessa esteira, adotando a classificação proposta por Ávila¹⁰ no que tange à distinção entre regras e princípios, pode-se concluir que a norma construída a partir do art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, justamente por descrever uma conduta a ser seguida, apresenta a estrutura de regra. Isso porque, impõe um comportamento a ser adotado pelo Estado, proibindo a instituição ou majoração de tributos sobre fatos passados. Trata-se, como se extrai do título da Seção da Constituição em que inserido o supracitado dispositivo, de limitação ao poder de tributar dos entes políticos.

Portanto, a Constituição brasileira, ao contrário de outros países em que a irretroatividade das leis é matéria cuidada pela legislação infraconstitucional (exemplificativamente: Itália, França e Espanha, com exceção do Direito Penal ou Sancionatório), é minuciosa no seu tratamento, regulando a matéria tanto por meio de princípios (tais como os princípios da segurança jurídica e do estado de direito), quanto por meio de regras (art. 5º, XXXVI e art. 150, III, “a”). Tal advertência é imperiosa para o exame do tema, evitando a importação descuidada de teorias estrangeiras, formuladas sob paradigma constitucional distinto, para a realidade brasileira.

Nesse contexto, a fim de avançar no enfrentamento da matéria objeto do presente ensaio, faz-se primordial a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação aos limites da (ir)retroatividade em matéria tributária.

1.3 A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Abstraídas as pertinentes críticas da doutrina quanto à impropriedade técnica da expressão “fato gerador”¹¹, importa referir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

¹⁰ “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102.

¹¹ Sobre a inconsistência da expressão “fato gerador” em geral: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 54. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 273-275. Especificamente em relação ao seu uso pelo art. 150,

se firmou no sentido de que a regra de irretroatividade (art. 150, III, “a”) tem aplicação sempre que verificada a ocorrência do aspecto temporal da norma tributária¹².

Em contrapartida, ausente ato ou fato consumado no passado, não há que se falar em outras razões que poderiam justificar a proteção dos contribuintes, mantendo-se os efeitos retrospectivos da norma posterior. Dessa forma, todos os elementos que não aqueles extraídos diretamente da regra da irretroatividade (art. 150, III, “a”) seriam impertinentes para o exame da matéria.

Nesse sentido, no caso do RE nº. 197.790-6, a Medida Provisória nº. 86/89, publicada em 25 de setembro de 1989, convertida na Lei nº 7.856/89, majorou a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de 8% para 10%. Não obstante o prazo nonagesimal (art. 195, § 6º, CF/88) tenha sido atingido somente em 24 de dezembro de 1989, o Tribunal chancelou a aplicação do art. 2º da Lei nº 7.856/89¹³ relativamente ao lucro auferido no próprio ano de 1989, sob o singelo argumento que o fato gerador da CSLL só ocorreria em 31 de dezembro de 1989, no momento da verificação do resultado do lucro do exercício:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória nº 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989. Recurso não conhecido. (RE 197790, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/1997, DJ 21-11-1997 PP-60600 EMENT VOL-01892-05 PP-01022)

Logo, por considerar que *o lapso temporal de 90 dias, a que estão sujeitas as contribuições sociais, completou-se em 24 de dezembro de 1989, momento em que a lei já se encontrava em vigor*, por maioria de votos – vencidos os Ministros Carlos Velloso, Mauricio Corrêa, Marco Aurélio e Celso de Mello -, restou decidido que não houve, no caso, retroatividade do art. 2º da Lei nº 7.856/89.

III, “a” da CF/88: AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 141. CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2013. p. 384.

¹² DENGGO, Atílio. *Contributo para uma teoria da irretroatividade tributária*. Tese de Doutorado UFRGS, 2008, inédita. p. 43.

¹³ Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.

Em análise da decisão acima, é precisa a crítica proposta por Ávila¹⁴:

“O entendimento do Tribunal é singelo: como a regra da irretroatividade proíbe a alteração de efeitos de fatos geradores ocorridos de acordo com a norma anteriormente vigente, aquela não se aplica relativamente a situações em que o referido fato gerador ainda não ocorreu, pouco importando – como se verificou no caso – se o fato gerador era resultado de negócios jurídicos realizados anteriormente. A circunstância de o tributo ser periódico e, por isso, possuir um fato gerador que não ocorre em um “tempo instantâneo” (*instant time*), mas, em vez disso, em um “tempo duradouro” (*longlasting time*), não teve relevância.

Adotando entendimento análogo, o STF, no julgamento do RE 224.285-9, igualmente afastou a alegada irretroatividade em relação ao aumento da alíquota do imposto de importação. Neste caso, em função de acordos firmados pelo Brasil no âmbito do Mercosul, firmando compromisso quanto à aplicação de uma tarifa externa comum, foi publicado o Decreto nº 1.343, em 23 de dezembro de 1994, fixando a alíquota de 20% do imposto de importação em relação a veículos. De acordo com o Tratado de Assunção, o compromisso firmado pelos Países signatários era de reduzir gradativamente as alíquotas, sinalizando para uma maior integração regional.

Entretanto, a despeito disso, em 10 de fevereiro de 1995, foi editado o Decreto nº 1.391/95, através do qual foi majorada a alíquota do imposto de importação para 32%, em nítida incongruência com o compromisso internacional firmado pelo Brasil. Nesta oportunidade, foi fixado novo cronograma de redução gradual da alíquota.

Contudo, em 29 de março de 1995, cerca de cinquenta dias depois da publicação do Decreto nº 1.391/95, foi publicado o Decreto nº 1.427/96, elevando de maneira absolutamente contraditória a alíquota do imposto de importação para 70%.

Nesse contexto, o caso analisado pelo STF discutia o caso de contribuinte que havia adquirido veículo do exterior durante a vigência do primeiro decreto, o qual estipulava a alíquota do imposto de importação em 20%, e que havia sido surpreendido com a majoração da alíquota para 70%.

Nesse particular, em que pese o ato de disposição de vontade do contribuinte, através da celebração de contrato de importação de veículo de país integrante do Mercosul, ter sido adotado com base na alíquota de 20%, prevista pelo primeiro Decreto, o Tribunal novamente

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 439.

afastou a retroatividade sob o fundamento que o aumento da alíquota ocorreu antes do momento da ocorrência do fato gerador (no caso, antes do momento do desembaraço do veículo). É o que se depreende da ementa colacionada abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES. 1. A lei de condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária, visto que lei complementar somente será exigida quando a Norma Constitucional expressamente assim o determinar. Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores. 2. Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação. 3. Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência do diploma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador do imposto de importação, que se operou com a entrada da mercadoria no território nacional. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 224285, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/1999, DJ 28-05-1999 PP-00026 EMENT VOL-01952-09 PP-01795)

Terceiro e último exemplo a demonstrar o teor da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à temática da retroatividade em matéria tributária pode ser extraído do julgamento do RE 194.612. Nessa ocasião o Tribunal analisou o aumento, de 3% para 18%, da alíquota do imposto de renda referente aos lucros decorrentes de exportações incentivadas no ano-base de 1989, pela Lei nº 7.698/89.

Da mesma forma, no caso examinado, a legislação que majorou a alíquota de imposto de renda sobre os lucros decorrentes de exportações incentivadas só entrou em vigor em 28 de dezembro de 1989. Apesar disso, tinha por escopo disciplinar todas as relações jurídicas ocorridas no ano-base de 1989.

Na esteira dos casos anteriores, o Tribunal afastou a retroatividade sob o argumento que *“o fato gerador somente se completa e se caracteriza ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro”*.

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea "b" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra "a", porém, é de ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de

pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, "a", da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege". (RE 194612, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00015 EMENT VOL-01909-04 PP-00814)

Por outro lado, nos casos em que ocorre a chamada retroatividade própria, isto é, quando a nova norma (modificadora) atinge as consequências jurídicas de atos praticados e consumados no passado, segundo a norma anterior (modificada), o Tribunal tem declarado a inconstitucionalidade com fundamento no art. 150, III, "a", da Constituição Federal¹⁵.

Em relação a estes "*casos fáceis*" (justamente por se amoldarem à regra da irretroatividade), o Supremo já teve a oportunidade de afastar a aplicação de nova regra referente ao imposto sobre a renda auferida por pessoa jurídica em relação a exercício social encerrado antes do início da sua vigência¹⁶ e afastou a aplicação de resoluções majorando a alíquota do imposto de exportação relativamente a operações de exportação já registradas¹⁷.

O elemento comum em relação a estes dois casos – e que difere dos outros três analisados anteriormente – é o fato de que não só os fatos que a nova norma pretende regular já se consumaram conforme a legislação vigente à época da sua ocorrência, como também produziram as suas consequências jurídicas ainda antes da vigência da lei modificadora

¹⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 433.

¹⁶ RE 242688 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 17/10/2006, DJ 02-02-2007.

¹⁷ RE 234954 AgR-ED, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 03/06/2003, DJ 24-10-2003

(posterior). Nesses casos, a regra da irretroatividade tributária, prevista no art. 150, III, “a”, da CF/88, é suficiente para salvaguardar os direitos dos contribuintes¹⁸.

Destarte, conclui-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não abre margem para qualquer dúvida acerca da sua interpretação sobre a matéria: há retroatividade se há ato ou fato consumado; não há, se não há ato ou fato consumado.

1.4 A INEXAURIBILIDADE PROTETIVA DA REGRA DA IRRETROATIVIDADE (ART. 150, III, “a”)

Somente após analisarmos se a proteção dos efeitos retrospectivos das normas tributárias se esgota na regra do art. 150, III, “a”, poderemos avançar para a busca de outras normas que atuem no espaço em que aquela não exerce influência, deslocando a discussão da retroatividade – atualmente centrada na regra da irretroatividade - para o exame dos bens e direitos protegidos por outras normas constitucionais (em especial os princípios).

Diante disso, objetivamente, surge a seguinte pergunta: em matéria tributária, no âmbito do Direito Intertemporal, a regra da irretroatividade, prevista no art. 150, III, “a” da CF/88, exclui a eficácia de outras normas constitucionais? A resposta a este questionamento, como se verá adiante, é negativa.

A proibição da cobrança de “tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, assim como todas as demais “Limitações ao Poder de Tributar, trazidas nos incisos do art. 150, devem ser interpretadas de forma conjugada com o *caput* do referido artigo, que traz importante ressalva acerca da correta interpretação da questão ora analisada.

Com efeito, antes de prever qualquer vedação à ação do Estado em matéria tributária, o Constituinte teve o cuidado de anteceder as hipóteses elencadas nos incisos do art. 150 da CF/88 da seguinte expressão: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Em outras palavras, o próprio dispositivo constitucional, previsor das limitações tributárias

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 435.

endereçadas aos Entes Políticos, é claro no sentido de preservar a sua inexauribilidade protetiva.

Ao fazer a referida ressalva no *caput* do art. 150 da CF/88, o Constituinte está reconhecendo a existência de outras garantias que não aquelas previstas neste dispositivo, ou mesmo neste capítulo da Constituição, as quais, como não poderia deixar de ser, também se prestam a defender o contribuinte contra a atividade estatal.

Isso porque, o capítulo da Constituição que estipula as “Limitações ao Poder de Tributar” é, como o próprio nome já indica, endereçado ao Estado, regulando a ação do próprio ente tributante. Isto é, trata-se de regra relativa à competência (negativa) dos entes políticos, na medida em que exige, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, o respeito aos fatos já consolidados¹⁹.

Por outro lado, a conduta dos cidadãos-contribuintes não é estudada por este capítulo, configurado sob a perspectiva do que o Estado não pode fazer, e não sob a perspectiva do que o contribuinte fez ou deixou de fazer, sendo indiferente, portanto, ao exercício dos direitos de liberdade e de propriedade, justamente por se preocupar “*com a ocorrência de fatos tributários, não com atos de disposição dos particulares – isso é fundamental*”²⁰.

Em suma, conforme destaca Ávila²¹, a regra de irretroatividade dirige o seu âmbito de aplicação para casos em que haja uma simultaneidade entre a consumação do fato gerador e a atuação do contribuinte, por outro lado, quando a atuação deste último ocorre noutro momento – e, portanto, seus direitos de liberdade e de propriedade puderem ser restringidos -, o *caput* do art. 150 da CF/88 expressamente já remete o aplicador a outros instrumentos aptos a assegurar esses direitos.

Logo, “*pretender aplicar a regra prevista no art. 150 também para situações nas quais existam outros elementos geradores de confiança é utilizá-la fora do seu âmbito de aplicação*”²².

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 145.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 425.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 425.

²² ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 425.

Portanto, em casos envolvendo tributos em que o ato de disposição do contribuinte não está vinculado ao momento da consumação do fato gerador (ex: imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido), ocorrendo em momentos distintos, resta insuficiente a aplicação do art. 150, III, “a” da CF/88. Isto é, nas hipóteses em que, apesar de realizado o ato de disposição, o fato gerador não se consumou imediatamente, dependendo de elemento alheio ao contribuinte para se concretizar, deve-se buscar a existência de outras garantias, a fim de dar um tratamento adequado à retroatividade tributária naquele caso.

Com essa postura, evita-se decisões draconianas como aquelas analisadas acima, em que o Supremo Tribunal Federal parece ter ficado refém da regra da irretroatividade, incapaz de examinar outras garantias que dizem respeito diretamente ao problema da retroatividade, tais como a confiabilidade no ordenamento jurídico e a proteção do direito à liberdade, a dignidade humana, a autonomia individual e a legalidade, além de outros princípios e garantias que serão examinados no capítulo seguinte.

2 RETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.1 ALÉM DA REGRA DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Na esteira do que restou analisado no capítulo precedente, conclui-se que a regra da irretroatividade é apenas um dos elementos a serem considerados no controle da retroatividade em matéria tributária.

O art. 150, III, “a” da CF/88 destina-se aos chamados “*casos fáceis*”, assim denominados justamente em virtude da existência de regra que afasta a ponderação horizontal sobre as situações contempladas na sua hipótese de incidência. Isto é, consumado o fato gerador em determinado momento “A”, a legislação posterior, previsora de tratamento mais gravoso, editada em momento posterior “B”, não produzirá efeitos sobre aquela relação jurídica.

Nesse particular, não se busca com a análise ora empreendida desqualificar a importância da regra da irretroatividade, prevista no art. 150, III, “a” da CF/88, a qual tem

absoluta importância na regulação das situações mencionadas acima, em que o ato de disposição do contribuinte (em regra correspondente ao critério material da hipótese de incidência) ocorre concomitantemente à consumação do fato gerador (critério temporal)²³.

O tratamento desta parcela da matéria, por meio de regra, impede que os Tribunais façam juízo de ponderação a possibilitar a retroatividade de determinada lei em desafino com o art. 150, III, “a”. Ao contrário de outros ordenamentos, em que a retroatividade é relegada ao talante do legislador infraconstitucional, a experiência brasileira revela que tanto o legislador, quanto o julgador, estão adstritos à ponderação previamente realizada pelo Constituinte, não sendo possível afastar a aplicação do art. 150, III, “a” da CF/88 por motivo de “interesse público superior”, “urgência” ou “gravidade”²⁴.

Nesse sentido, retomando a história que permeou a edição deste dispositivo, oportuno o depoimento de Carvalho²⁵:

“Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como “princípio da irretroatividade das leis”, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para impedir certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundos os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Isso marcou decisivamente o meio jurídico e, na primeira oportunidade, que ocorreu com a instalação da Assembleia Nacional Constituinte, fez empenho em consignar outra prescrição explícita, dirigida rigorosamente para o território das pretensões tributárias, surgindo, então, o princípio de que falamos”.

Por outro lado, como vimos, a regra da irretroatividade, em que pese a sua importância para resolução de inúmeros problemas, não é suficiente para abarcar, na sua inteireza, a complexa problemática envolvendo o controle da retroatividade em matéria tributária.

Tal situação não permite, contudo, que se conclua pela inexistência de outras garantias capazes de atuar no espaço lacunoso da regra disposta no art. 150, III, “a” da CF/88.

²³ Ao identificarmos o critério temporal como o momento da consumação do fato gerador, estamos pressupondo, por óbvio, que os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária foram preenchidos. Justamente por isso, o ato de disposição do contribuinte (ex: auferir renda) não pode ser regulado pela lei vigente à época do critério temporal, já que, muitas vezes há distanciamento significativo entre estes dois marcos (ex: renda auferida em 1º de janeiro e critério temporal do IR em 31 de dezembro).

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 426.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 302-303.

Com efeito, não se pode interpretar as garantias adicionais aos cidadãos-contribuintes – criadas justamente com o escopo de ampliar o feixe de proteção de que dispunham frente ao Poder Público - como limite ou óbice às garantias preexistentes na Carta Política, as quais podem e devem ser lançadas pelos contribuintes – especialmente - nos casos em que inaplicável a regra da irretroatividade, prevista no art. 150, III, “a” da CF/88.

Caso não fosse assim, o Constituinte, ao estipular regra limitadora da atuação estatal (“Limitações ao Poder de Tributar”), estaria, na verdade, reduzindo o leque de garantias dos administrados. Por óbvio, não foi essa a opção do Constituinte.

Nos casos em que a regra da irretroatividade é insuficiente, foram criadas “válvulas de escape” para o intérprete, remetendo-o para outros setores da Constituição, como é o caso do *caput* do art. 150 da CF/88 (“*sem prejuízo de outras garantias*”). Idêntica postura foi adotada em relação ao rol de direitos e garantias individuais insculpido nos incisos do art. 5º da CF/88, oportunidade em que restou registrada a seguinte ressalva no § 2º do referido dispositivo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 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.

Interpretação em outro sentido subverteria a lógica da Constituição, reduzindo garantias justamente onde o legislador constituinte pretendeu aumentá-las. A prevalecer este entendimento, a previsão de uma regra limitadora do poder de tributar (art. 150, III, “a”) conduziria à diminuição do âmbito de proteção do cidadão-contribuinte, ampliando, assim, paradoxalmente, o próprio poder de tributar do Estado, haja vista que a norma específica excluiria a eficácia de outras normas constitucionais gerais, asseguradoras do direito à dignidade, liberdade, igualdade e legalidade (art. 1º e art. 5º, *caput* e inciso II), entre outros decorrentes dos princípios adotados pela Constituição (art. 5º, § 2º).

Nesse contexto, além de não se esgotar nas “Limitações ao Poder de Tributar”, as proteções conferidas pela Constituição aos cidadãos-contribuintes não findam nos direitos e garantias individuais arrolados no art. 5º, na medida em que este, da mesma forma que o art. 150, também faz expressa referência à sua inexauribilidade protetiva, consignando a

necessidade de se analisar os princípios constitucionais e demais direitos decorrentes de tratados internacionais firmados pela República brasileira.

Nesse ponto, oportuna a advertência formulada por Grau²⁶, no sentido de que não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços, mas sim, no seu todo.

2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica é amplíssimo, sendo bastante, para o estudo ora desenvolvido, conceitua-lo como uma norma jurídica que determina a adoção de comportamentos humanos que provoquem efeitos que contribuam para a promoção de um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito, cuja concretização depende de regras abstratas ou concretas²⁷. Noutras palavras, a segurança jurídica é uma norma que determina a realização de um estado de fato marcado pela capacidade do indivíduo de fazer dignamente um planejamento estratégico juridicamente informado e respeitado da sua ação.

Ao contrário das regras (tal como a regra da irretroatividade, analisada acima), o princípio da segurança jurídica não descreve um comportamento a ser adotado, mas determinado fim a ser promovido, exigindo, para tanto, a adoção de comportamentos compatíveis à sua concretização.

Conforme proposto por Ávila²⁸, o princípio da segurança jurídica se traduz em um ideal maior (segurança jurídica) composto por três elementos parciais: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Estes elementos que somados configuram a segurança jurídica podem interagir de diversas formas, tanto na mesma direção, quanto em direções opostas, de modo que a proteção da segurança sob um viés (exemplificativamente: estabilidade dos atos normativos com base na confiança) provoque a diminuição da segurança

²⁶GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica). 11. ed. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 166.

²⁷ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. *passim*.

²⁸ Sobre o tema, ver: ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

sob outro viés (por exemplo, a busca de calculabilidade por meio de vinculatividade de atos normativos)²⁹.

Dessa forma, a segurança deverá privilegiar a média harmônica dos seus subelementos, buscando sempre, a partir da análise do todo, configurar-se de maneira a permitir a maior maximização possível dos seus ideais parciais.

Nesse contexto, o primeiro ideal parcial da segurança, a cognoscibilidade, é atributo ligado ao modo como o Direito (enquanto ordenamento jurídico) se apresenta, devendo ser compreensível (claro e determinável), possibilitando ao cidadão conhecer o direito que será aplicável ao seu caso.

A confiabilidade é o elemento parcial da segurança jurídica que busca promover um estado de confiança, de proteção das expectativas geradas no passado (segurança do passado), bem como a aliado à mudanças suaves (não-bruscas e não-drásticas), a fim de respeitar a estabilidade dos efeitos jurídicos atribuídos pelo Direito a atos praticados no passado.

A calculabilidade, ao contrário da confiabilidade, examina a transição no Direito no sentido presente-futuro, propagando o ideal de previsibilidade, enquanto capacidade de antecipar, em larga medida, as alternativas interpretativas possíveis de determinado dispositivo, evitando a surpresa.

Como se pode depreender, em se tratando da temática da retroatividade, o elemento da segurança jurídica que mais nos interessa é a confiabilidade, justamente por examinar a transição no Direito em seu sentido passado-presente. Em outras palavras, a confiabilidade se destina a preservar o próprio passado no presente, maximizando a estabilidade do direito e evitando a frustração, tanto em relação ao direito que já passou, quanto em relação ao “direito futuro”, assegurando que este, do mesmo modo que o “direito passado”, será respeitado.

Com efeito, é precisamente a partir da segurança jurídica, na sua dimensão de proteção da confiança, intimamente vinculada à disposição dos direitos de liberdade e de propriedade, que se constrói o princípio da irretroatividade tributária.

²⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 675.

Daí porque, nos casos em que é inaplicável a regra da irretroatividade vinculada ao fato gerador (art. 150, III, “a”, CF/88), ou seja, nos casos em que não há ato ou fato consumado no passado, devemos deslocar a análise para os atos de disposição realizados pelos contribuintes, a fim de identificar se e em que medida estas condutas merecem a proteção do Direito, sob a ótica dos princípios da segurança jurídica (no seu reflexo subjetivo: proteção da confiança) e irretroatividade.

2.3 NOVAS PERSPECTIVAS SOBRE O CONTROLE DA RETROATIVIDADE

Analisando-se o tema sob nova perspectiva, à luz do princípio da segurança jurídica (proteção da confiança), o eixo de configuração da retroatividade é alterado. Nesse sentido, não só a lei nova que atinge fato gerador consumado com base em lei antiga que é retroativa, mas também a lei que atua restritivamente sobre um acontecimento (ainda que não seja caracterizado como “fato gerador”) ocorrido antes da sua edição.

Nesse esteio, destaca Ávila³⁰:

“Mesmo nesses casos a disposição sobre direitos fundamentais pode ter sido atingida injustificadamente, podendo, embora não necessariamente, ser protegida pela eficácia subjetiva do princípio da segurança jurídica. Como outros critérios além daquele referente à consumação de atos ou de fatos no passado passam a ser relevantes, o próprio conceito de retroatividade deve ultrapassar a referencia a eventos pontuais ocorridos, ou não, no passado para abranger uma graduação de referibilidade ao passado. Afinal, se a proibição de retroatividade é fundada no princípio do Estado de Direito e nos direitos fundamentais, o que interessa são os atos de disposição relativos a esses direitos, e não a casualidade da consumação técnica de o fato gerador ter, ou não, ocorrido”.

Tipke³¹, em análise crítica da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, traz constatações importantes à experiência brasileira, especialmente quanto à relevância do princípio da segurança jurídica (proteção da confiança) como critério definidor para o controle da retroatividade:

Mais corretamente deve-se partir da disposição juridicamente relevante da confiança para o conceito de retroatividade. Para tanto dois momentos são em princípio influentes para o conceito de retroatividade, por um lado o momento, no qual a disposição econômica e juridicamente vinculante é isolada, por outro momento, no qual a tutela da confiança deixa de existir em consequência de medidas legislativas.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 430.

³¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. 18. ed. alemã. v. 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. p. 253.

Disso resulta a seguinte modificação do conceito de retroatividade referido à consequência legal: apresenta-se efeito retroativo no sentido da proibição de retroatividade, se uma lei altera consequências jurídicas para atuações em confiança, que perante a lei definitivamente aprovada devem ser julgadas encerradas.

Dessa forma, o princípio da irretroatividade vincula-se à disposição dos direitos de liberdade e de propriedade, sendo aplicável nos casos em que há restrição injustificada e gravosa de direitos fundamentais dos contribuintes, hipótese em que elementos como a confiança e o grau de disposição do contribuinte se traduzem nos critérios a serem valorados para realização do controle da retroatividade.

Nesse ponto, corretas as observações de Dengo³², no sentido de que a jurisprudência deve evoluir no tratamento do tema da retroatividade, especialmente em matéria tributária, na medida em que irretroatividade não se resume a um problema de efeitos normativos intertemporais, mas também de efeitos restritivos de direitos fundamentais decorrentes da influência do próprio Direito.

Isso porque, a lei que altera as consequências jurídicas de norma anterior, vigente à época da adoção de determinada conduta pelo contribuinte (e que orientou juridicamente a sua ação), independente da consumação do “fato gerador”, viola diversos direitos e garantias fundamentais, cabendo citar alguns.

Em primeiro lugar, esta lei posterior atenta contra a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88), ferindo a autonomia individual e o poder de decisão do contribuinte, na medida em que a conduta foi tomada – muitas vezes – exclusivamente em virtude da consequência jurídica imputada a ela pelo Direito vigente à época. Não há autonomia e independência para escolher as consequências jurídicas que serão aplicadas às condutas livremente adotadas. Nesse aspecto, a possibilidade de editar leis retroativas permite a subversão dessa lógica, permitindo a manipulação de comportamentos – atração de determinada ação por parte do contribuinte, atraído pela consequência jurídica que nada representará, haja vista a sua modificação posterior.

Em segundo lugar, a retroatividade viola a própria legalidade (art. 5º, II e 150, I, CF/88), que determina que as leis devem ser gerais (dirigidas a um conjunto indeterminado de

³² DENGO, Atílio. *Contributo para uma teoria da irretroatividade tributária*. Tese de Doutorado UFRGS, 2008, inédita. p. 111-112.

sujeitos) e abstratas (conjunto de fatos sem demarcação de lugar e tempo)³³. Ao contrário, a lei retroativa é individual e concreta, regulando condutas já adotadas à época da sua edição, por sujeitos determinados, sendo possível identificar tanto os sujeitos que a praticaram, como as particularidades suficientes à delimitá-la no tempo e no espaço – individualiza-la. Nesse caso, a lei retroativa tende a ser arbitrária.

Em terceiro lugar, a própria igualdade (art. 5º e 150, II, CF/88) é colocada em xeque, na medida em que pessoas em situações distintas são igualadas a partir de critério distintivo inexistente à época da adoção da conduta (modificação da consequência jurídica com efeito retroativo).

Reforçando o ponto acima e destacando a interação entre o princípio do Estado de Direito (art. 1º da CF/88), a segurança jurídica e a irretroatividade, é preciso o magistério de Carrazza³⁴:

“Quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do Direito vigente (o que é correto e normal), como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontecer, o Estado de Direito soçobra. A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos ilícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas”.

Outrossim, importa analisar o seguinte: o ato praticado pelo particular, com base na legislação posteriormente modificada, é (ir)reversível? Em que medida a disposição normativa modificada foi determinante para a adoção da conduta pelo contribuinte? Em que medida a retroatividade restringiu direitos fundamentais do contribuinte?

Diante de tal proceder, normas que, analisadas à luz da regra da irretroatividade (art. 150, III, “a” da CF/88), não seriam retroativas, “passam a sê-lo”, justamente em virtude de uma visão menos formalista e reducionista, e mais atenta aos reais efeitos da retroação legal

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 55-56.

³⁴ CARRAZZA. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2013. p. 384.

sobre a conduta do contribuinte - tomada conforme a orientação jurídica vigente à época e que posteriormente veio a ser alterada ³⁵.

Portanto, o núcleo da (ir)retroatividade deve passar a ser a verificação do exercício dos direitos fundamentais, isto é, os atos de disposição do contribuinte, praticados com base na lei anterior, e que não possam ser objeto de modificação pela intensidade da nova lei³⁶.

³⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 431.

³⁶ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 450.

CONCLUSÃO

Diante da argumentação esposada ao longo deste ensaio, pode-se concluir que a regra da irretroatividade, prevista no art. 150, III, “a” da Constituição Federal é apenas um dos elementos a serem considerados para enfrentamento dos casos envolvendo a retroatividade da legislação tributária.

Não obstante, conforme analisado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se caracterizado por limitar a análise da retroatividade tributária ao disposto no art. 150, III, “a” da Constituição Federal, negando vigência a diversas normas de estatura constitucional que contribuem – ou contribuiriam, caso aplicadas - de maneira decisiva na resolução da intrincada problemática em debate.

Nesse ponto, por ter sido formulada a partir de bases incompletas a respeito do tema, a solução apresentada pelo Tribunal jamais poderia ter a pretensão de guiar todos os casos envolvendo a questão.

Em sentido oposto, a própria Constituição é clara ao declarar a inexauribilidade protetiva da referida regra, prevendo expressamente que as “Limitações do Poder de Tributar” não prejudicam “outras garantias asseguradas ao contribuinte” (art. 150, *caput*, primeira parte), de modo que a regra da irretroatividade (art. 150, III, “a”) não afasta a eficácia de outras normas constitucionais que forneçam elementos destinados a proteger não apenas o “fato gerador” consumado, mas também o comportamento do contribuinte, orientado pelo Direito vigente no momento da sua prática e que, posteriormente (e de forma retroativa), veio a ser alterado.

A partir desta constatação, o foco do controle da retroatividade deixa de estar vinculado exclusivamente à relação entre normas no tempo (verificação do momento da consumação do fato gerador), passando a tratar dos efeitos provocados pela retroação legislativa sobre os atos de disposição dos contribuintes.

A retroatividade proibida pelo Direito não mais se resume à norma que alcança fato gerador consumado, passando a englobar, também, a norma que alcança disposição consumada em razão da consequência jurídica vigente no momento da sua adoção. Nesse caso, a proteção constitucional exsurge da relação entre o tempo e a conduta do contribuinte,

tratando-se de problema afeto à não-restrição arbitrária de bens e direitos fundamentais protegidos por normas constitucionais.

Sendo isso, então, verdadeiro, a medida de restrição provocada pela lei retroativa sobre os bens e direitos fundamentais dos contribuintes se traduz no principal critério a ser observado para o efetivo controle da matéria à luz da Constituição Federal.

Isso porque, em regra, a retroatividade é incompatível com inúmeros princípios e direitos fundamentais, a saber: com a dignidade humana, já que interfere na autonomia individual, modificando no futuro a consequência jurídica que orientou a decisão tomada pelo contribuinte no passado; com a legalidade, já que a lei deixa de ser geral e abstrata, produzindo efeitos sobre acontecimentos anteriores à sua edição (situações individualizadas e concretas), estimulando o arbítrio; com a igualdade, já que pessoas que adotaram comportamentos regidos pela mesma consequência jurídica são diferenciadas a respeito de um elemento (critério de *discrímen*) até então desconhecido.

O controle da retroatividade envolve justamente o respeito às “regras do jogo”, de modo a conciliar o interesse Estatal (geralmente motivado pela necessidade arrecadatória) com as garantias constitucionais, as quais não podem, sob pena de incorrerem em uma ruptura à Carta Política vigente, ser desconsideradas.

Nesse aspecto, o princípio da segurança jurídica atua como guia condutor no controle da retroatividade em matéria tributária, devendo ser analisado em sua integridade estrutural, a fim de maximizar os seus ideais parciais (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade), em especial quanto à proteção da confiança do contribuinte em relação ao Direito (compromisso com a orientação jurídica que motivou a prática de determinada ação pelo contribuinte).

Assim, buscou-se a partir da presente monografia, contribuir – ainda que de forma absolutamente modesta – para a superação do paradigma teórico predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, caminhando em direção a novos caminhos, com a esperança de que eles nos conduzam a resultados mais promissores do que estes que aqui se apresentam.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. atual. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 2ª ed. 1999.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Público*, Salvador, nº. 13, abr./mai. 2002.

CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009.

DENGO, Atílio. *Contributo para uma teoria da irretroatividade tributária*. Tese de Doutorado UFRGS, 2008, inédita.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no campo tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

FULLER, Lon L. *The Morality of law, revised edition*. New Haven: Yale University Press, 1969.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006.

OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Piaget, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva: 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. 18. ed. alemã. v. 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.