

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

ARGEMIRO DE AZEVEDO GARCIA DE LIMA

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

**São Paulo
2010**

ARGEMIRO DE AZEVEDO GARCIA DE LIMA

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários (IBET), como requisito
parcial à obtenção do grau de especialista
em Direito Tributário.**

**São Paulo
2010**

ARGEMIRO DE AZEVEDO GARCIA DE LIMA

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários (IBET), como requisito
parcial à obtenção do grau de especialista
em Direito Tributário.**

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de especialização (pós-graduação lato sensu) e o julgou nos seguintes termos:

Professor(a) _____
Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Professor(a) _____
Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Professor(a) _____
Julgamento: _____ **Assinatura:** _____

Menção Geral: _____

Coordenador do Curso: _____

**São Paulo
2010**

RESUMO

O princípio da irretroatividade, previsto no texto da Constituição Federal de 1988, é concebido, segundo a doutrina majoritária, como um mandamento constitucional dirigido somente ao legislador, tendo em vista que o enunciado do art. 5º, XXXVI, faz menção apenas ao termo lei. O presente trabalho tem por finalidade apresentar, sob uma perspectiva dogmática, o sentido e alcance do referido princípio e as suas implicações no âmbito do Direito Tributário. O primeiro desiderato será demonstrar a essencialidade do cânone da irretroatividade para o sistema normativo brasileiro, notadamente o subsistema constitucional tributário, bem como a sua superioridade hierárquica em face das demais normas jurídicas. Após essa etapa, buscar-se-á demonstrar o efetivo âmbito de aplicação do referido princípio e sua relação com a seara tributária. Para tanto, o princípio da irretroatividade será confrontado com os atos estatais oriundos do Poder Legislativo, do Poder Executivo e do Poder Judiciário. Nesse contexto, ficará demonstrado que o princípio da irretroatividade, em verdade, dirige-se a todos os atos normativos estatais, principalmente no tocante àqueles que representam verdadeira manifestação do poder de tributar em face da liberdade das pessoas. Restará, igualmente, demonstrado, a relevância do princípio da irretroatividade para a manutenção da concepção de Estado de Direito, princípio fundamental da ordem jurídica brasileira, e para a salvaguarda de outros princípios constitucionais, destacando-se, entre eles, o princípio da segurança jurídica.

Palavras-chave: Subsistema constitucional tributário; Princípio da irretroatividade; Estado de Direito; Segurança Jurídica; Direitos fundamentais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO I: CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS ACERCA DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.	8
1.1 A supremacia da Constituição.	8
1.2 O subsistema constitucional tributário.....	9
1.3 Dos princípios constitucionais.	10
CAPÍTULO II: DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.	16
2.1 O princípio da irretroatividade na Constituição da República de 1988.	16
2.2 O princípio da irretroatividade em outros países.	16
2.3 Do âmbito de atuação do princípio da irretroatividade.....	17
2.4 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Legislativo.....	19
2.5 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Executivo.	21
2.6 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Judiciário.....	22
CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS	30

INTRODUÇÃO

O escopo do presente trabalho é analisar o princípio constitucional da irretroatividade e sua relação com o Direito Tributário. Para tanto, necessário se faz que, em um primeiro momento, sejam edificados comentários acerca da natureza constitucional do referido princípio, almejando, desta forma, evidenciar sua primazia sobre as demais normas que regem a matéria tributária no Brasil. Em seguida, buscar-se-á elucidar o verdadeiro âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade.

Vale registrar que a doutrina pátria, usualmente, concebe o princípio da irretroatividade como um limite aplicável somente a atos provenientes do Poder Legislativo, olvidando, portanto, a distinção entre lei, enunciados prescritivos e normas jurídicas. Com efeito, o princípio da irretroatividade não se cinge somente aos atos legislativos. Ao final do presente trabalho, restará delineado o real alcance do aludido princípio, bem como as devidas razões para tal posicionamento.

Não obstante, cabe ressaltar que o estudo do princípio da irretroatividade decorre, primordialmente, da concepção dinâmica do sistema jurídico, a qual foi concebida por Hans Kelsen.

A concepção dinâmica do Direito traduz, em verdade, a contínua transformação do sistema jurídico ao longo do tempo, descrevendo, portanto, o fenômeno da sucessão de normas. O sistema jurídico está em constante mutação, isto é, está sempre sofrendo alterações devido às mudanças de valores e ideologias de uma determinada sociedade, em um dado momento histórico. Assim, a concepção dinâmica do sistema jurídico trata desde a criação das normas até a sua substituição por outras normas, conforme as propriedades do sistema.

Nesse constante fluxo, o princípio da irretroatividade assume vital importância no seio da comunidade, haja vista que é o instrumento responsável por assegurar um mínimo de segurança a seus integrantes no que diz respeito a suas relações de intersubjetividade. Em outras palavras, considerando o aspecto dinâmico do sistema jurídico, cumpre ao cânone da irretroatividade, conforme restará comprovado, guarnecer os cidadãos de mudanças abruptas da ordem jurídica, que, em sua maioria, constituem verdadeiros abusos aos direitos fundamentais (individuais e sociais).

Com efeito, atualmente, testemunha-se a profusão de novos enunciados prescritivos editados não somente pelo Poder Legislativo, no exercício de sua competência, mas, igualmente, pelo Poder Executivo, mediante a elaboração de vários atos normativos, que,

conforme a doutrina convencional, encontram-se além do alcance do princípio constitucional da irretroatividade, uma vez que esse princípio deve ser observado apenas nos casos de lei.

Por outro lado, vive-se um momento de verdadeiro ativismo judicial. O Poder Judiciário passa a representar não mais, como apontava Kelsen, um legislador negativo, mas um verdadeiro legislador positivo, em razão, primordialmente, da presente crise do Estado Social. Desta forma, cabe ao princípio da irretroatividade, como será demonstrado, servir como instrumento de defesa do cidadão, principalmente nos casos em que há tendência à eliminação da definitividade do mandamento judicial (coisa julgada material) por parte do Fisco.

Dentro desse contexto, o presente trabalho, vale repisar, tem o fito de demonstrar o papel do princípio da irretroatividade na salvaguarda da estabilidade das relações jurídicas, principalmente no que tange às relações jurídico-tributárias.

CAPÍTULO I: CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS ACERCA DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

1.1 A supremacia da Constituição.

A ordem jurídica é constituída de normas dispostas em uma estrutura hierárquica, de maneira que normas inferiores buscam seu fundamento de validade em normas superiores. Dentro dessa estrutura escalonada, pode-se afirmar que a Constituição é o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico.

A determinação de um conceito para a “Constituição” é tarefa árdua, uma vez que se trata de um termo plurissignificativo. Assim, usualmente, a doutrina, a fim de definir o referido termo, concebe a Constituição ou sob o aspecto material ou sob o aspecto formal.

Do ponto de vista material, a Constituição representa o conjunto de normas que funda e organiza o ordenamento estatal. Por outro lado, a Constituição, sob o prisma formal, diz respeito, segundo as lições de Hans Kelsen, nas palavras de Inocêncio Mártires Coelho, ao “[...] conjunto de regras promulgadas com a observância de um procedimento especial e que está submetido a uma forma especial de revisão.”¹

Conciliando as duas percepções, pode-se afirmar que cabe à Constituição delinear as diretrizes que regem o sistema jurídico de uma determinada sociedade, historicamente determinada no espaço e no tempo, fixando, por exemplo, a forma de organização do poder, a forma de governo e os direitos e garantias da pessoa humana (individuais e sociais). Pode-se ainda, aduzir, que a Constituição irá consignar as premissas básicas necessárias ao surgimento do Estado de Direito, tornando-se, por esta razão, o fundamento último de validade do ordenamento jurídico.

Nesta senda, José Joaquim Gomes Canotilho, citado por Roque Antonio Carraza, afirma que a superioridade hierárquica da Constituição revela-se de três modos:

(1) as normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (autoprimazia normativa); (2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias etc.); (3) a *superioridade normativa das normas*

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1000.

*constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição.*² (grifo do autor).

Em outras palavras, a ordem jurídica mostra-se como um sistema de normas que tem a Constituição como fundamento último de validade.

Nessa senda, é possível inferir, ainda, que a Constituição forma seu próprio sistema, ou melhor, subsistema, ao qual todos os outros subsistemas estão subordinados (por exemplo: subsistemas tributário, penal, processual etc.).

1.2 O subsistema constitucional tributário.

Considerando o conjunto de normas que compõem o subsistema constitucional brasileiro, percebe-se a existência de determinadas normas que, por sua vez, constituem outros subsistemas ou subconjuntos, como, por exemplo, o subsistema constitucional tributário.

O subsistema constitucional tributário é formado por normas constitucionais que versam, eminentemente, sobre a relação entre o Estado, titular do poder de tributar, e as pessoas sujeitas a esse poder.

Comprova-se a existência desse subconjunto de normas, conforme vaticina Paulo de Barros CARVALHO, por duas razões: 1) todas as normas que compõem o subsistema constitucional tributário estão legitimadas pela mesma fonte (norma hipotética fundamental); e 2) todas as normas deste subsistema confluem para o mesmo ponto, ou seja, a disciplina da relação entre Estado e contribuinte (em sentido amplo).³

Vale registrar que a referida menção a subsistemas de normas ocorre, meramente, para fins de cunho didático, porquanto, em verdade, o sistema jurídico é uno e indecomponível, segundo informa o princípio da unidade sistemática da ordenação jurídica. Nesse sentido, Paulo de Barros CARVALHO, com exatidão peculiar, aduz que:

Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras

² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, pp. 34-35.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 157.

jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.⁴

Analisando a Constituição da República Federativa do Brasil, percebe-se que o legislador constituinte dispensou tratamento peculiar ao subsistema constitucional tributário, tendo em vista que disciplinou, pormenorizadamente, a matéria fiscal. Conclui-se, desta forma, que o subsistema constitucional tributário brasileiro pode ser caracterizado como um sistema rígido, pois o âmbito de atuação do legislador ordinário é limitado pelo profuso plexo normativo existente no texto constitucional.

Em outros países, contudo, o regramento da matéria tributária, em sede constitucional, limita-se apenas a tracejar as linhas mestras do sistema, cabendo ao legislador ordinário, por conseguinte, a tarefa de disciplinar, de maneira ampla e minuciosa, todo o restante da matéria.

O subsistema constitucional tributário é composto por normas de estrutura e por normas de conduta. Registre-se que tal característica não é exclusiva deste subconjunto normativo constitucional, visto que se trata, em verdade, de uma característica de todo o sistema constitucional brasileiro.

É possível compreender as normas de estrutura como normas voltadas ao regramento de condutas interpessoais relacionadas com a produção de novas normas. Por outro lado, normas de comportamento são definidas como normas dirigidas diretamente à conduta das pessoas em suas relações de intersubjetividade. No entanto, é imperioso registrar que, independentemente de sua natureza, essas normas, por sua vez, encontram-se sob o jugo dos princípios constitucionais.

1.3 Dos princípios constitucionais.

O termo “princípio” é polissêmico. Com efeito, a definição do citado vocábulo varia conforme o campo de estudo a que se propõe. Na Dogmática Jurídica, a palavra “princípio”, igualmente, assume várias acepções. Neste sentido, Paulo BONAVIDES alude à investigação doutrinária perpetrada pelo jurista Ricardo GUASTINI, que procurou catalogar

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 14.

as significações que o referido vocábulo assume quando utilizado pela doutrina e jurisprudência:

Em primeiro lugar, o vocábulo ‘princípio’, diz textualmente aquele jurista, se refere a normas (ou a disposições legislativas que exprimem normas) providas de um alto grau de generalidade.

Em segundo lugar, prossegue Guastini, os juristas usam o vocábulo ‘princípio’ para referir-se a normas (ou a disposições que exprimem normas) providas de um alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a casos concretos.

Em terceiro lugar, afirma ainda o mesmo autor, os juristas empregam a palavra ‘princípio’ para referir-se a normas (ou disposições normativas) de caráter ‘programático’.

Em quarto lugar, continua aquele pensador, o uso que os juristas às vezes fazem do termo ‘princípio’ é para referir-se a normas (ou a dispositivos que exprimem normas) cuja posição na hierarquia das fontes de Direito é muito elevada.

Em quinto lugar – novamente Guastini – ‘os juristas usam o vocábulo princípio para designar normas (ou disposições normativas) que desempenham uma função importante e fundamental no sistema jurídico ou político unitariamente considerado, ou num ou noutro subsistema do sistema jurídico conjunto (o Direito Civil, o Direito do Trabalho, o Direito das Obrigações)’.

Em sexto lugar, finalmente, elucida Guastini, os juristas se valem da expressão ‘princípio’ para designar normas (ou disposições que exprimem normas) dirigidas aos órgãos de aplicação, cuja específica função é fazer a escolha dos dispositivos ou das normas aplicáveis nos diversos casos.⁵

Não obstante a variação de sentido que a expressão “princípio” demonstra e tendo em vista a importância de se fixar um conceito, pode-se colacionar a arguta definição desenvolvida por Celso Antônio Bandeira de MELLO, *in verbis*:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁶

Cumprido apontar, por outro lado, que, durante vários séculos, a doutrina vacilou quanto à juridicidade dos princípios. Analisando a história da Ciência Jurídica, vislumbram-se três fases distintas no tocante ao reconhecimento da juridicidade dos princípios: 1ª) a fase jusnaturalista; 2ª) a fase histórica ou positivista; 3ª) a fase pós-positivista.

A fase jusnaturalista é marcada, sobretudo, pelo alto grau de abstração dos princípios, o que, invariavelmente, resultou no questionamento de sua juridicidade. Nessa

⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pp. 257-258.

⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 926-927.

fase, os princípios são reconhecidos como postulados do ideal de justiça, obtidos pela simples utilização da razão. Para os doutrinadores desse período, havendo, por exemplo, alguma lacuna no sistema, bastava ao jurista recorrer ao Direito Natural, compreendido como um conjunto de verdades objetivas oriundas da justiça divina e humana, para obter a solução do caso em questão. Assim, em razão desse grau de abstração, começou-se a questionar da juridicidade desses princípios.

Em contrapartida à doutrina jusnaturalista, opuseram-se os positivistas, marcando, assim, o início do segundo período histórico de reconhecimento da juridicidade dos princípios. Nesse período, influenciada pelos movimentos liberais, a doutrina afirmava que os princípios decorriam da própria lei. Com o advento dos Códigos, passa a doutrina a preconizar que os princípios, em verdade, estão contidos no direito positivo, porquanto esse é um sistema completo, coerente em si, e, portanto, sem lacunas. Infere-se, desse modo, que os princípios, durante o período positivista, assumem uma posição subsidiária, tendo em vista que são decorrentes do próprio direito positivo.

A doutrina positivista, destarte, vem a colidir, frontalmente, com a doutrina jusnaturalista, na medida em que essa reconhece que o direito positivo é lacunoso e que, mediante o uso de axiomas jurídicos, independentemente de previsão normativa no direito positivo, é possível a pacificação dos conflitos sociais. Ao contrário, a tese positivista entendia o direito posto como completo e suficiente em si, sendo desnecessária a busca de soluções fora do direito positivo.

Diante da tensão entre as correntes jusnaturalista e positivista, surge uma terceira corrente denominada de pós-positivista. Seu advento ocorre durante o período dos movimentos constituintes da década do século XX. Os maiores ícones, entre outros, desse movimento são os pensadores Robert ALEXY e Ronald DWORKIN.

Nesse período, os princípios são inseridos nos textos das novas constituições, assumindo o papel de alicerce do sistema normativo constitucional, o que, invariavelmente, resulta no reconhecimento de sua juridicidade. A contribuição dessa nova perspectiva doutrinária é bem sintetizada por Paulo BONAVIDES:

Em resumo, a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados conquistados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas;

o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.⁷

Em razão do exposto, percebe-se a importância que os princípios passaram a representar no atual contexto dos sistemas normativos. Cumpre, assim, tecer alguns comentários sobre os mais relevantes princípios que informam a ordem jurídica, tais como: o princípio da justiça, o princípio da certeza do direito e o princípio da segurança jurídica.

Contudo, antes de proceder com os aludidos comentários, cumpre advertir que os princípios podem assumir tanto o caráter de valor, como podem representar verdadeiros limites objetivos.

Segundo as lições de Miguel REALE, apontadas por Paulo de Barros CARVALHO, é possível distinguir os princípios que se manifestam como valores daqueles outros que representam, em verdade, limites objetivos⁸. Para tanto, Miguel REALE, socorrendo-se da Axiologia ou Teoria dos Valores, aponta para uma série de características que estão, intimamente, ligadas à categoria dos valores. Desta forma, são atributos caracterizadores dos valores: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade, inexauribilidade, atributividade.

Dentre essas características, vale destacar aquela pertinente à preferibilidade. Com efeito, a fim de moldar um conceito para a expressão “valores”, utiliza-se da referida característica o jurista Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, segundo o qual:

Trata-se de centros significativos que expressam uma *preferibilidade* (abstrata e geral) por certos conteúdos de expectativa, ou melhor por certos conjuntos de conteúdos abstratamente integrados num sentido consistente.⁹ (grifo do autor).

Por último, cumpre destacar que a aplicação desses princípios, que representam valores, implica em um juízo de alta subjetividade por parte do intérprete.

Diferentemente dos princípios que se apresentam como valores, que, como visto, exigem uma análise sob os fundamentos da Axiologia ou Teoria dos Valores, há aqueles princípios que assumem o caráter de limites objetivos. Nesse caso, apresentam-se de maneira

⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 294.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 159.

⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.112.

mais simples, cingindo-se a enunciar determinados comandos. Como exemplo, pode-se citar o princípio da anterioridade. Essa classe de princípios, que assumem a condição de limites objetivos, tem por finalidade atingir certas metas, que, por sua vez, representam verdadeiros valores.

Retomando o fio do raciocínio, vale tecer, inicialmente, alguns comentários sobre o princípio da justiça. Trata-se da linha mestra de todo o sistema jurídico, pois representa, em verdade, o valor supremo a que se dedica toda a ordem jurídica, sobrepujando todos os demais princípios existentes. Por conseguinte, é considerado um sobreprincípio. O princípio da justiça forma-se mediante a conjunção de todos os outros princípios.

De igual modo, cabe dedicar atenção ao princípio da certeza do direito. Com efeito, trata-se, igualmente, de um sobreprincípio, visto que rege todas as unidades normativas do sistema jurídico. O princípio da certeza do direito representa um valor imprescindível à ordem jurídica. A seu respeito, Paulo de Barros de CARVALHO, com exatidão, elucida:

A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do *dever-ser*, é ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova, que *A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu*. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o *certum* no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação *A, B* ou *C*, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.¹⁰ (grifo do autor).

No entanto, não se pode confundir o referido princípio com a idéia de “previsibilidade”, uma vez que tal concepção deve ser associada sempre ao princípio da segurança jurídica.

Com efeito, mediante o princípio da segurança jurídica, busca-se proteger os cidadãos das constantes mutações jurídicas que ocorrem para o aperfeiçoamento do sistema normativo. O princípio da segurança jurídica, portanto, veda alterações inesperadas, que instabilizam a situação do cidadão, conferindo-lhe um mínimo de previsibilidade.

Sobre o tema, cabe colacionar as precisas palavras de Celso Antônio Bandeira de MELLO, segundo o qual:

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 165.

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores conseqüências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da 'segurança jurídica', o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles.¹¹

Percebe-se, então, que enquanto o princípio da certeza do direito está ligado, diretamente, às normas jurídicas, visto que trata de seu sentido deôntico, por outro lado, o princípio da segurança jurídica procura coordenar a aplicação das referidas normas, de forma racional, às relações interpessoais, conferindo-lhes determinado grau de previsibilidade para os sujeitos envolvidos.

Trata-se de princípio que assume o caráter de valor. Assim, mediante o princípio da segurança jurídica, busca-se a estabilidade das relações jurídicas. Essa estabilidade, conforme assevera Paulo de Barros CARVALHO, pode ser concebida tanto em relação ao passado, quanto em atenção ao futuro.¹² Segundo o ilustre jurista, quando se busca a realização do sobredito princípio em relação ao futuro, vários princípios serão necessários para a sua efetivação. No tocante ao passado, apenas um princípio é necessário para a consecução do cânone da segurança jurídica: o princípio da irretroatividade.

¹¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 119.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 166.

CAPÍTULO II: DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

2.1 O princípio da irretroatividade na Constituição da República de 1988.

A Constituição Federal de 1988, em vários enunciados, faz alusão ao princípio da irretroatividade. Em seu art. 5º, inciso XXXVI, a Constituição estabelece a garantia de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em seguida, o texto constitucional trata da questão da irretroatividade em relação às leis penais, segundo se infere da leitura dos incisos XXXIX e XL do citado artigo. Igualmente, a Constituição trata, ainda, de maneira específica, da irretroatividade na seara tributária, de acordo com o disposto no art. 150, III, “a”, que se revela como verdadeira garantia fundamental do contribuinte (em sentido amplo) em face do Estado e de seu poder de tributar.

Vale ressaltar que as constituições anteriores também previram, expressamente, o princípio da irretroatividade, como, v. g., a Constituição de 1946. No entanto, os textos constitucionais anteriores não foram tão minuciosos quanto o atual texto da Constituição Federal. A finalidade pretendida pelo constituinte com tal conduta, pormenorizada e objetiva, é, justamente, a salvaguarda do princípio da segurança jurídica, que busca, primordialmente, como visto, a estabilidade das relações jurídicas.

2.2 O princípio da irretroatividade em outros países.

Analisando o direito posto de outros países, percebe-se que o princípio da irretroatividade nem sempre é previsto, de forma expressa, no texto constitucional. É o caso dos Estados Unidos da América e da Espanha. A Constituição da República Federal da Alemanha, por sua vez, trata somente do princípio da irretroatividade quanto às leis penais.

No tocante à seara tributária, vale registrar que o princípio da irretroatividade é concebido de formas diversas, conforme se depreende da análise do direito positivo de cada país.

No Brasil, como dito, há enunciado expresso quanto ao referido princípio na Carta da República (cf. art. 150, III, “a”).

Na Alemanha, o aludido princípio deriva do cânone do Estado de Direito, visto que, para a doutrina desse país, a garantia da irretroatividade é inerente a tal concepção política. Vale ressaltar que, no Estado de Direito, segundo a lição de Inocêncio Mártires COELHO, “[...] os objetivos e as tarefas do Estado limitam-se a garantir a liberdade e a **segurança** das pessoas e da propriedade, possibilitando o autodesenvolvimento dos indivíduos”.¹³ (grifo nosso).

Para os italianos, o princípio da irretroatividade é corolário do princípio da capacidade contributiva, uma vez que este princípio somente pode ser compreendido, em sua plenitude, de acordo com a condição do contribuinte no momento da ocorrência do fato jurídico tributário, razão pela qual a lei não pode retroagir para alcançar fatos pretéritos.

2.3 Do âmbito de atuação do princípio da irretroatividade.

A inexistência de um enunciado no texto constitucional sobre o princípio da irretroatividade não implica, necessariamente, no enfraquecimento do princípio da segurança. Como visto, nos países em que não há disposição constitucional expressa quanto ao referido princípio, a doutrina, interpretando o direito positivo, demonstra a sua existência, extraindo-o de outros princípios, como, por exemplo, dos princípios do Estado de Direito e da capacidade contributiva do contribuinte.

Ademais, nesses países, a doutrina, exercendo seu papel exegético, informa que a aplicação do princípio da irretroatividade deve ocorrer de forma ampla, dirigindo-se a qualquer ato proveniente do Estado que, por sua vez, altere a ordem jurídica. Em outras palavras, o princípio da irretroatividade não deve ser somente observado pelo legislador, mas também pelo Poder Executivo (Administração Pública) e pelo Poder Judiciário, que são responsáveis, igualmente, pela criação de normas jurídicas.

Desta forma, restringir a aplicação do princípio da irretroatividade somente a atos praticados pelo Poder Legislativo acarretaria, diretamente, no enfraquecimento da garantia da irretroatividade e, indiretamente, no aviltamento do princípio constitucional da segurança

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 42.

jurídica. A irretroatividade, portanto, não é da “lei”, mas, das normas jurídicas. Neste sentido, o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi:

A expressão lei, utilizada no art.5 °, XXXVI, significa a *inteligência da lei em determinado momento*, ou seja, *certa leitura da lei*, abrangendo, assim os atos *que a ela se conformam*, emanados do Poder Judiciário e do Executivo. O sentido da palavra *lei* não pode ficar reduzido, no contexto constitucional, a *enunciado* ou a *enunciação*, como conjunto de signos lingüísticos sem *significação* e sem *objeto*, o arbítrio de um *vazio qualquer*. É que seu objeto é continuamente descoberto e redescoberto. A norma é revelada.¹⁴ (grifo do autor).

A lei, em verdade, é um documento normativo que representa um dos tipos de veículo de introdução de normas jurídicas (emenda constitucional, lei ordinária, lei complementar etc.), segundo o rol do art. 59 da Constituição Federal. Nesse documento normativo (“lei”), encontram-se os enunciados prescritivos, que serão utilizados pelo intérprete na construção das normas jurídicas. A distinção entre enunciados e normas jurídicas é bem delineada pelo jurista Gabriel IVO:

Norma jurídica não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normas, e sim, meros enunciados lingüísticos esparramados pelo papel. Enunciados prostrados em silêncio. Em estado de dicionário. Aguardando que alguém lhes dê sentido. E enunciados, conforme observação de Lenio Luiz Streck, plurívocos, pois não há uma correspondência biunívoca entre a disposição normativa (texto) e a norma jurídica (significação).¹⁵

Quanto ao conceito de norma jurídica, há, primordialmente, duas correntes, no Brasil, sobre o tema. Considerando a doutrina que entrevê a norma jurídica como uma estrutura lógica dúplice (bimembre), pode-se afirmar que a norma é extraída a partir da análise de um dado enunciado lingüístico (suporte físico), que, por sua vez, fornece determinadas significações, que serão organizadas em uma estrutura lógica dúplice, cuja configuração consiste em: uma norma secundária, segundo a qual dado um fato “F”, deve ser a relação “R”, sendo esta constituída por dois ou mais sujeitos, em torno de um determinado objeto, havendo entre eles direitos e deveres; e uma norma primária que, em caso de descumprimento da norma secundária, prescreve uma determinada sanção. Essa doutrina foi desenvolvida por juristas como Hans KELSEN, Carlos COSSIO e Lourival VILANOVA, a

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A irretroatividade do direito no direito tributário**. In: Celso Antônio Bandeira de Mello. (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 193.

¹⁵ IVO, Gabriel. **A produção abstrata de enunciados prescritivos**. In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 152.

qual foi denominada de corrente sancionista. Importa ressaltar que, para Lourival VILANOVA, a norma primária, em verdade, é aquela que descreve o fato jurídico e a correspondente relação jurídica, enquanto que a norma secundária é aquela que prevê a sanção no caso de descumprimento da norma primária.

Em contrapartida, vale registrar a concepção não-sancionista da norma jurídica, cujo maior expoente, no Brasil, atualmente, é o jurista Marcos Bernardes de MELLO, que, com esteio nas lições de Karl LARENZ, Von TUHR e Pontes de MIRANDA, afirma: “[...] a norma jurídica é uma *proposição completa* quando contém, simplesmente, a descrição do suporte fático e a prescrição do preceito a ele correspondente.”¹⁶ (grifo do autor). Assim, segundo essa corrente, é possível afirmar que, a partir de um dado enunciado lingüístico (suporte físico), o intérprete constrói a norma jurídica, sendo suficiente para sua configuração apenas a previsão do fato e a prescrição do mandamento a ele inerente. A inexistência de uma sanção não a desqualifica como norma jurídica.

Independentemente da corrente acolhida, o que vale registrar é a distinção realizada acima entre documento normativo, enunciado prescritivo e norma jurídica. Com isto, percebe-se a propriedade da afirmação no sentido de que o princípio da irretroatividade não se resume às leis, mas, é aplicável a todas as normas do sistema jurídico.

2.4 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Legislativo.

O primeiro destinatário do cânone da irretroatividade é, invariavelmente, o Poder Legislativo, a quem compete a produção abstrata de enunciados prescritivos. Evita-se, desse modo, que estes novos enunciados ingressados na ordem jurídica possam ser aplicados a fatos pretéritos.

Ressalte-se que “fatos”, no presente trabalho, são concebidos, conforme a lição de Paulo de Barros CARVALHO, como “construções de linguagem, e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento.”¹⁷

Por oportuno, cabe ressaltar que parte da doutrina brasileira, bem como da doutrina portuguesa, entende que os efeitos jurídicos produzidos pelo fato pretérito, diante de

¹⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 32.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007, p. 267.

uma nova norma, não estão protegidos pelo princípio da irretroatividade, podendo ser objeto da incidência de nova lei. Assim, apenas o fato jurídico em si estaria albergado pela mencionada garantia constitucional. Trata-se, por conseguinte, de posicionamento doutrinário que classifica a retroatividade de acordo com o seu grau de intensidade. Segunda essa classificação, a retroatividade pode revelar uma intensidade: a) máxima; b) média; c) mínima. Sintetizando a comentada classificação, o Ministro Gilmar MENDES aduz que:

[...] a) a retroatividade de grau máximo seria aquela em que a lei nova sequer respeitasse as situações definitivamente decididas por sentença transitada em julgado ou por qualquer outro título equivalente (sentença arbitral homologada, transação etc.) ou aquelas causas em que o direito de ação já havia caducado. Ou seja, não seriam respeitadas as *causae finitae*; b) na lição de Baptista Machado, o segundo caso, que podemos chamar de retroatividade média, está representado por aquela situação que, `respeitando embora as *causae finitae*, não se detém sequer perante efeitos jurídicos já produzidos no passado, mas que não chegaram a ser objeto de uma decisão judicial, nem foram cobertos ou consolidados por um título equivalente'; neste sentido, observa-se que tal retroatividade viria a se verificar se, v. g., uma lei nova viesse a reduzir a taxa legal de juros máximos e estabelecesse a sua aplicação retroativa em termos de obrigar a restituir os próprios juros vencidos sob a lei anterior (e em face desta perfeitamente legais); c) finalmente, mencione-se a também chamada retroatividade mínima ou normal, que respeita os efeitos de direito já produzidos pela situação jurídica sob a lei anterior [...].¹⁸

Não obstante, há autores que negam, veementemente, a procedibilidade dessa teoria, em razão de sua nocividade à idéia de previsibilidade que deve repousar no âmbito social, finalidade tão defendida pelos cânones da irretroatividade e da segurança jurídica. Nessa senda, perfilhando posicionamento contrário, Misabel Abreu Machado Derzi resume, objetivamente, seus argumentos, *in verbis*:

Também não pode ser acolhida entre nós aquela teoria que distingue, indevidamente, entre fato jurídico e seus efeitos, permitindo uma cisão profunda entre a hipótese e a consequência da norma. Essa última teoria não desatende apenas à proteção da confiança no Direito, mas ofende a lógica e se assenta na falsa premissa de que os fatos, independentemente de seus efeitos, são bastantes em si, em sua faticidade pura. Ao contrário, como alertava Pontes de Miranda e como ratificou, em seus julgados, o Ministro Moreira Alves, um fato é jurídico porque a lei atribui o desencadeamento de determinados efeitos à sua ocorrência. Anulados, por lei nova, esses efeitos, ou modificados tais efeitos, já nascidos no passado, será necessariamente atingido o fato jurídico pretérito, em ação retroativa.¹⁹

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 139.

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A irretroatividade do direito no direito tributário**. In: Celso Antônio Bandeira de Mello. (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 193.

Advirta-se, ainda, que o princípio da irretroatividade também deve ser observado pelos membros do Poder Executivo e do Poder Judiciário, uma vez que, ao desempenharem suas atividades, produzem normas jurídicas. Com efeito, ao criarem, no exercício de suas competências constitucionais, os atos administrativos e os atos judiciais, o Poder Executivo e o Poder Judiciário conferem novo sentido aos enunciados prescritivos de um dado documento normativo, que se traduzem em verdadeiras normas jurídicas.

2.5 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Executivo.

Em relação aos atos administrativos, editados pelo Poder Executivo, o Código Tributário Nacional trata da aplicação da garantia da irretroatividade em seus artigos 100 e 146. O art. 100 do CTN diz respeito aos atos normativos expedidos pela Administração Fazendária, que são editados com o fito de possibilitar o fiel cumprimento da lei. Já o art. 146 do aludido diploma, por sua vez, dispõe acerca da hipótese de alteração do lançamento já realizado em razão de mudança dos critérios jurídicos.

Os atos normativos editados pela Administração Fazendária são atos dirigidos a todos os contribuintes (em sentido amplo), possuindo o caráter de atos secundários à lei, que buscam somente possibilitar a sua execução. Apesar de possuírem um maior grau de concreção que a lei, os atos normativos são, em verdade, abstratos. Vale registrar que seu fundamento de validade é a própria lei que passa a regulamentar. Diante do exposto, prescreve o art. 100 do CTN:

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

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

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

Analisando o parágrafo único do artigo adrede citado, percebe-se que qualquer mudança nas normas complementares à lei que instituiu o tributo não resultará em aplicação de penalidades, cobrança de juros ou atualização do valor monetário da base de cálculo. Em

outras palavras, a cobrança do tributo é mantida, contudo, caso o contribuinte haja pautado sua conduta conforme os preceitos normativos editados pela Administração Fazendária, não há que se falar em penalidades, juros ou atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, nota-se a preservação da cobrança do tributo, em razão do princípio da legalidade, bem como a manutenção da estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, mediante a garantia da irretroatividade, vedando-se a aplicação de novo regulamento da Administração Fazendária a fatos pretéritos praticados pelo contribuinte, que se perfizeram de acordo com a orientação anterior. Resta evidente, deste modo, a atuação do princípio da irretroatividade no caso de alteração dos atos normativos editados pela Administração.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 146, trata da questão da irretroatividade em face da mudança de critérios jurídicos que informaram o lançamento. Ainda que não haja consenso quanto à natureza jurídica do lançamento (ato ou procedimento), registre-se que, no presente trabalho, acolhe-se o entendimento segundo o qual o lançamento é ato jurídico administrativo que insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta. Acerca da possibilidade de alteração do lançamento por mudança dos critérios jurídicos que o informaram, prescreve o aludido enunciado:

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

Assim, pode-se afirmar que o art. 146 do CTN, veda a alteração do lançamento já efetivado, na hipótese de modificação dos critérios jurídicos utilizados pela autoridade, visto que busca salvaguardar, mediante a observância da garantia da irretroatividade, a estabilidade da relação jurídica formada (obrigação tributária), que equivale à finalidade colimada pelo princípio da segurança jurídica.

2.6 O princípio da irretroatividade e os atos do Poder Judiciário.

O art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, afirma que a lei não prejudicará a coisa julgada, ou seja, uma vez proferida sentença de mérito pelo Poder Judiciário, cuja

indiscutibilidade transponha os lindes do processo em que foi exarada (coisa julgada material), não haverá possibilidade de que norma posterior possa vir a reformá-la. É a irretroatividade em relação à coisa julgada.

Percebe-se, assim, que o mandamento constitucional é peremptório, não permitindo qualquer modificação no teor da sentença que tenha sido proferida com caráter de imutável em face de outros feitos judiciais (coisa julgada material). É vedada, portanto, a retroatividade de qualquer norma que busque destruir a coisa julgada.

No entanto, em certos casos, há autores que defendem a possibilidade de desconsideração da coisa julgada. A fim de sustentar a referida teoria, três princípios são evocados: proporcionalidade, legalidade e instrumentalidade do processo. Em poucas linhas, Luiz Guilherme MARINONI e Sérgio Cruz ARENHART conseguem sintetizar as razões que motivam a menção aos citados princípios:

[...] sublinha-se que o processo, quando visto em sua dimensão instrumental, somente tem sentido quando o julgamento estiver pautado pelos ideais de Justiça e adequado à realidade. Em relação ao princípio da legalidade, afirma-se que, como o poder do Estado deve ser exercido nos limites da lei, não é possível pretender conferir a proteção da coisa julgada a uma sentença totalmente alheia ao direito positivo. Por fim, no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, sustenta-se que a coisa julgada, *por ser apenas um dos valores* protegidos constitucionalmente, não pode prevalecer sobre outros valores que tem o mesmo grau hierárquico. Admitindo-se que a coisa julgada pode se chocar com outros princípios igualmente dignos de proteção, conclui-se que a coisa julgada pode ceder diante de outro valor merecedor de agasalho.²⁰

Apesar da coerência do raciocínio acima exposto, não se pode olvidar que a garantia da coisa julgada está ligada, intimamente, à concepção de Estado de Direito. Com razão, resta diminuído o direito de acesso aos tribunais, que é inerente àquela concepção de Estado, caso o cidadão não possa ter a certeza de que seu conflito será resolvido definitivamente. Em outras palavras, não haverá plena defesa da liberdade e da **segurança** das pessoas e da propriedade, quando não houver certeza de definitividade nos provimentos dados, ao final de um processo judicial, pelo magistrado ou pelo tribunal. Verifica-se, portanto, que a possibilidade de retroação de uma nova norma para destruir a coisa julgada implica em ofensa ao princípio do Estado de Direito.

Ademais, apesar de proceder a argumentação no sentido de que as decisões do Poder Judiciário devem atender ao princípio da justiça, bem como à realidade dos fatos e aos mandamentos da lei, cumpre anotar que o próprio sistema normativo prevê a existência de

²⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do processo de conhecimento**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 647.

sentenças transitadas em julgado que não atendam a tais condições, tanto que prescreve, a fim de sanar tal incongruência, o ajuizamento de ação rescisória em determinadas hipóteses, o que evidencia o engano da teoria da relativização da coisa julgada, que indica como única solução, para estes casos, a desconsideração da coisa julgada.

É possível, portanto, combater sentenças albergadas pelo manto da coisa julgada, que tenham sido proferidas em desacordo com o princípio da justiça, bem como em desatenção à realidade dos fatos e aos mandamentos da lei, sem, contudo, extirpar do sistema normativo o instituto da coisa julgada, que é protegido pelo princípio constitucional da irretroatividade. Preserva-se, igualmente, deste modo, o sobreprincípio da segurança jurídica, que simboliza a proteção da estabilidade das relações jurídicas.

Não obstante, cabe sopesar sobre a possibilidade de nova decisão, que declarou a inconstitucionalidade de determinada lei, poder atingir a coisa julgada, em razão de seu efeito *ex tunc*. Trata-se, em verdade, neste caso, de verdadeira hipótese de retroatividade automática da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade, no Brasil, não compete apenas a um determinado órgão. Com efeito, não apenas ao Supremo Tribunal Federal cabe o papel de analisar a (in)constitucionalidade de uma lei, mas a todos os órgãos integrantes do Poder Judiciário (cf. art. 92 da Constituição Federal). O Brasil adotou um sistema misto de controle de constitucionalidade. O controle difuso, ou seja, aquele em que a constitucionalidade da lei é apreciada como questão incidental ao julgamento do mérito de determinada causa por um juiz ou tribunal, deriva da experiência norte-americana. O controle concentrado, por outro lado, decorre do sistema austríaco, onde compete a um único órgão declarar a (in)constitucionalidade de uma determinada lei.

Por oportuno, anote-se que divergência doutrinária quanto aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, *ex tunc* ou *ex nunc*, não subsiste mais, tendo em vista que ficou assentado que a referida decisão produz, em regra, efeito *ex tunc*, porquanto a declaração de inconstitucionalidade equivale à declaração de nulidade absoluta da lei ou ato normativo, condição existente desde a sua origem. O art. 27 da Lei nº 9.868/99, por sua vez, dispõe sobre a possibilidade de concessão de efeito *ex nunc* ou *pro futuro* em casos excepcionais, por razões de segurança jurídica ou interesse social.

Por conseguinte, determinada parcela da doutrina, considerando que a sentença fundada em lei inconstitucional é nula de pleno direito, afirma que essa sentença pode ser atingida, a qualquer momento, pela decisão que declarou a inconstitucionalidade, em razão do

efeito *ex tunc*, ou então, quando a decisão não a ressalvar nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Embora haja coerência na articulação dos argumentos acima, cumpre esclarecer que a garantia da coisa julgada não é ameaçada pela decisão que declara a inconstitucionalidade de lei, pois a coisa julgada material representa, em verdade, a única exceção aos efeitos daquela decisão, em razão, primordialmente, da manutenção da estabilidade das relações jurídicas. Nesse sentido, vislumbrando a coisa julgada como exceção aos efeitos *ex tunc* da decisão declaratória de inconstitucionalidade, Gilmar MENDES, lembrado por Luiz Guilherme MARINONI e Sérgio Cruz ARENHART, reconhece:

[...] uma ressalva expressa a essa doutrina da retroatividade: a coisa julgada. Embora a doutrina não se refira a essa peculiaridade, tem-se por certo que a pronúncia de inconstitucionalidade não faz tabula rasa da coisa julgada erigida pelo constituinte em garantia constitucional. Ainda que não se possa cogitar de direito adquirido ou de ato jurídico perfeito fundado em lei inconstitucional, afigura-se evidente que a nulidade *ex tunc* não afeta a norma concreta contida na sentença ou acórdão.²¹

É imperioso, ainda, tecer alguns comentários quanto à hipótese de ajuizamento de ação rescisória no caso de decisão que declare inconstitucional certa lei, que, por sua vez, embasou determinada sentença transitada em julgado, com fundamento no art. 485, V, do Código de Processo Civil.

Segundo a redação do citado enunciado normativo, é possível a utilização de ação rescisória nos casos em que a sentença viole literal disposição de lei. Assim, para aqueles que professam a corrente da relativização da coisa julgada, é possível o manejo de ação rescisória, com fundamento no referido enunciado, sempre que haja decisão de inconstitucionalidade de lei, com o fito de zelar pela uniformidade da interpretação da Constituição. Cuida-se, destarte, de mecanismo de uniformização da jurisprudência acerca da interpretação da Constituição que opera de maneira retroativa.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal, visando fixar limites a esse entendimento, editou a Súmula 343, segundo a qual não cabe “ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”. Percebe-se, assim, a intenção de se evitar que a ação rescisória venha a ser utilizada como um mecanismo, que se vale da retroatividade, para uniformizar a jurisprudência da interpretação da Constituição. No entanto, vale registrar que,

²¹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do processo de conhecimento**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 647.

nos casos de flagrante interpretação contrária à Constituição, em que não haja qualquer discussão sobre a matéria, caberá, normalmente, o ajuizamento da ação rescisória.

Não obstante, no tocante à possibilidade de utilização de ação rescisória por parte da Fazenda Pública, a fim de rescindir sentença transitada em julgado a favor do contribuinte, no caso de posterior decisão declaratória de inconstitucionalidade de lei, que a seu turno, embasou àquela decisão, é imperioso colacionar o seguinte escólio de Misabel Abreu Machado Derzi:

“Nessa hipótese, nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio jûris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexistente não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: *o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente*. Há, portanto, *limite material* em Direito Tributário oponível ao cabimento da ação rescisória. Pode-se dizer, sem medo de errar, que, em matéria tributária, pelas mesmas razões que impedem o refazimento do lançamento por erro de direito e decretam a extinção da obrigação por auto-revisão administrativa (certa ou errada), inexistente pressuposto (carência de ação) para a ação rescisória de sentença transitada em julgado, *em razão de interpretação diversa do Direito aplicado à espécie*. Aqui, mais do que em qualquer outro ramo do Direito pátrio, têm cabimento as Súmulas 343 e 134 do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (ex-Tribunal Federal de Recursos) (cf. Humberto Theodoro Jr., Misabel Derzi e Sacha Calmon, Parecer cit.).²²

Percebe-se, assim, que, no âmbito tributário, a utilização da ação rescisória para rediscutir determinada demanda, que já foi decidida por sentença transitada em julgado, nos casos de decisão superveniente de declaração de inconstitucionalidade de lei, com fulcro no art. 485, V, do CPC, encontra verdadeira limitação material imposta pelo Código Tributário Nacional (art. 156). Com efeito, não cabe a utilização de tal ação com o fito de rediscutir a interpretação dada pelo juiz, em razão de novel decisão, tendo em vista que a obrigação tributária, por força do que dispõe a norma complementar, já se encontra extinta. Desta forma, perfilhando os argumentos da jurista acima mencionada, não é possível que a obrigação tributária seja reconstituída. Aplicam-se aqui as mesmas razões que vedam o refazimento do ato do lançamento, no caso de mudança dos critérios jurídicos (art. 146 do CTN).

Vale repisar, diante do que foi exposto, que o princípio da irretroatividade, verdadeiro “instrumento” realizador do princípio da segurança jurídica, não comporta, no

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. **A irretroatividade do direito no direito tributário**. In: Celso Antônio Bandeira de Mello. (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 209.

âmbito das decisões judiciais, qualquer espécie de interpretação tendente a relativizar a força da coisa julgada.

A coisa julgada, vale ressaltar, não engessa a evolução da jurisprudência, mas, pelo contrário, serve para intermediar essas transformações de entendimento sem que haja ofensa à estabilidade das relações jurídicas já constituídas, que se revela no propósito almejado pelos princípios da irretroatividade e da segurança jurídica.

CONCLUSÃO

O princípio da irretroatividade, conforme acima demonstrado, é o instrumento de que dispõe a ordem jurídica para salvaguardar a estabilidade das relações jurídicas das transformações constantes do sistema jurídico.

Considerando sua concepção dinâmica, o Direito está sempre sofrendo mutações, tanto em razão da inserção de novos enunciados prescritivos, que irão servir de matéria-prima para o intérprete criar novas normas, como em virtude de sua aplicação, que, por sua vez, irá implicar, também, na produção de novas normas. Desta forma, vislumbra-se a necessidade de haver um mecanismo que seja responsável pela manutenção do que já foi constituído, isto é, pela preservação do fato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada.

Deve-se atentar, destarte, que o princípio da irretroatividade não se limita apenas aos atos emanados pelo Poder Legislativo, porquanto tal raciocínio ameaça a condição do Estado de Direito, princípio fundamental da ordem jurídica brasileira.

Como visto, o princípio da irretroatividade destina-se a todas as normas jurídicas, que podem ser compreendidas como o produto obtido pelo sujeito cognoscente ao interagir com os enunciados prescritivos dispostos em um determinado documento normativo, cuja estrutura lógica pode ser dúplice ou bimembre (norma secundária mais norma primária), de acordo com a corrente sancionista, ou, então, unimembre, consistindo apenas na descrição do fato e o preceito a ele aplicável, segundo dispõe a corrente não-sancionista.

Assim, o princípio da irretroatividade, na seara tributária, não se aplica somente nos casos de nova lei que institui determinado tributo ou, então, que tem por escopo a sua majoração. A aplicação do aludido princípio, de acordo com o texto acima, estende-se a atos do Poder Executivo e Poder Judiciário.

Em relação aos atos legislativos, advertiu-se quanto à incoerência da teoria que separa o fato jurídico de seus efeitos, permitindo a retroatividade de nova lei quanto aos efeitos produzidos. Tal posicionamento fere a lógica jurídica, pois um fato só é jurídico porque a lei a ele atribui determinados efeitos, de maneira que não é possível a separação entre hipótese e conseqüente da norma. Desta forma, permitir a modificação dos efeitos, por meio de nova lei, resulta, necessariamente, na modificação retroativa do fato jurídico.

No tocante aos atos editados pelo Poder Executivo, principalmente quanto aos atos normativos complementares à legislação tributária, apontou-se que o Código Tributário Nacional, sem fazer menção expressa ao princípio da irretroatividade, articula seus

enunciados em face do que dispõe o referido cânone constitucional. Com efeito, o citado diploma normativo, em seus arts. 100 e 146, impede, por um lado, que qualquer modificação nas normas complementares à lei que instituiu o tributo resulte em aplicação de penalidades, cobrança de juros ou atualização do valor monetário da base de cálculo, e, por outro, que haja modificação no lançamento já realizado em face de determinado contribuinte, em razão de modificação nos critérios jurídicos que o informaram.

Verificou-se, ainda, a questão da aplicação do princípio da irretroatividade em relação aos atos jurisdicionais. Aqui, procurou-se demonstrar que a coisa julgada, em razão do conteúdo do princípio da irretroatividade, não pode ser desconsiderada em qualquer tempo e sob qualquer justificativa.

Com razão, buscou-se demonstrar que a noção de definitividade do julgado é inerente ao direito fundamental de acesso aos tribunais, bem como à concepção de Estado de Direito.

Ademais, evidenciou-se que a coisa julgada, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, não sofre os efeitos *ex tunc* da referida decisão, constituindo verdadeira exceção à regra.

Não obstante, demonstrou-se, ainda, a impossibilidade de ajuizamento da ação rescisória, com fulcro no disposto no art. 485, V, do CPC (violação literal de lei), como mecanismo de uniformização da jurisprudência acerca da interpretação da Constituição, de maneira retroativa, quando da declaração de inconstitucionalidade de determinada lei. Apontou-se, ainda, para a sua impossibilidade ante ao que dispõe o Código Tributário Nacional (art. 156), que constitui verdadeira limitação material à possibilidade de se resgatar obrigação tributária já extinta.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva: 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A irretroatividade do direito no direito tributário**. In: Celso Antônio Bandeira de Mello. (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 179-217.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IVO, Gabriel. **A produção abstrata de enunciados prescritivos**. In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). Curso de Especialização em Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 125-172.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual do processo de conhecimento**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.