

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXIV CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

LARISSA MOYA NASCIMENTO TISSOT

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

**CURITIBA
2016**

LARISSA MOYA NASCIMENTO TISSOT

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. André Renato Miranda Andrade

**CURITIBA
2016**

TERMO DE APROVAÇÃO

LARISSA MOYA NASCIMENTO TISSOT

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: _____

Avaliador: _____

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2016.

Dedico este trabalho a Deus, sem
o qual certamente eu jamais seria
capaz de concluir mais essa
importante etapa.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sua fidelidade diária e proteção.

À minha família, pelas constantes orações e pelo apoio incondicional em todas as minhas decisões. Aos meus pais e irmão, especificamente, por serem a razão de todo o meu empenho e persistência, no intuito de honrar os nossos nomes.

Ao meu marido, Renan, pela compreensão, apoio e carinho nos momentos mais difíceis.

À Ana Carolina, grande amiga, por me socorrer em muitos momentos de desespero, sempre com muito otimismo, e pelos vários almoços acompanhados de boas risadas e muitos conselhos.

Ao meu orientador, pela enorme paciência, pela confiança e por todo este trabalho.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	10
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	10
2.2 A IRRETROATIVIDADE COMO GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA...	15
2.3 A IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.....	21
3 SITUAÇÕES DE RETROATIVIDADE	29
3.1 AS LEIS INTERPRETATIVAS.....	31
3.2 O ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO E AS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS BENÉFICAS.....	35
3.3 REMISSÃO E ANISTIA.....	38
3.4 A RETROATIVIDADE E A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE	40
4 CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	47

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem a intenção elucidar a importância do princípio da irretroatividade das leis, sobretudo no que concerne à matéria tributária. Para isso, pretende-se discorrer, inicialmente, sobre o conceito e a previsão de tal princípio no ordenamento jurídico, com ênfase nos dispositivos constitucionais que o consagram. Após, objetiva-se expor como a irretroatividade das leis serve à garantia constitucional da segurança jurídica, externando sua essência e finalidade. Em seguida, passa-se à análise do princípio sob a ótica tributária, debruçando-se preponderantemente sobre as disposições do Código Tributário Nacional e doutrina atinentes ao tema. Por conseguinte, segue-se com o estudo de algumas situações em que a lei opera de maneira retroativa, quais sejam, nas leis interpretativas, no ato não definitivamente julgado e as penalidades tributárias benéficas, nos institutos da remissão e da anistia e, derradeiramente, nas leis declaradas inconstitucionais. Para esses casos, faz-se uma reflexão sobre a possibilidade de retroação e sua amplitude. Para tanto, foi realizada pesquisa essencialmente bibliográfica, com alguns apontamentos jurisprudenciais.

Palavras-chave: Princípios. Irretroatividade. Leis. Tributário.

1 INTRODUÇÃO

Dentre os princípios norteadores do Direito Tributário, elege-se o tema da irretroatividade da lei tributária a fim de adentrar as consequências jurídicas que dele derivam.

Nesse sentido, buscar-se-á analisar detalhadamente o princípio e seus desdobramentos no mundo jurídico da tributação.

Ao aprofundar o estudo sobre a irretroatividade da lei tributária, verificar-se-á a superior importância desse instituto, vez que destinado a resguardar a segurança jurídica ao contribuinte.

Entretanto, há situações em que é possível operar a retroatividade da lei. Nesse ínterim, faz-se necessário detalhar tais hipóteses de modo a melhor entender as situações fáticas que lhes dão ensejo.

O ponto de partida do presente trabalho reside na necessidade de segurança jurídica aos sujeitos que estabelecem relações jurídicas diversas. Nesse sentido, de igual modo é preciso resguardá-lo em uma relação jurídico-tributária.

Buscando os institutos capazes de assegurá-la, verifica-se a importância da irretroatividade da lei tributária em face de possíveis arbítrios do fisco.

A questão suscitada reveste-se de crucial importância ao ordenamento jurídico brasileiro, e não somente às questões de ordem tributária. Isso porque o fenômeno da incidência das leis, tema maior que abrange o da irretroatividade, determina a ordem jurídica a que se submete determinado fato jurídico.

Sobretudo no Direito Tributário, em que estão envolvidas situações de caráter eminentemente patrimonial, há que se resguardar o mínimo de previsibilidade e certeza quanto ao ordenamento jurídico a que estão subordinados os contribuintes, bem como as consequências que advém do comportamento contrário às suas normas.

Sendo assim, relevante a análise das características e abrangência do princípio da irretroatividade, tendo em vista que se relaciona diretamente à segurança jurídica, consagrada constitucionalmente como um direito fundamental.

Busca-se, assim, analisar o princípio da irretroatividade, pontuando seu conceito, finalidade e desdobramentos.

Por conseguinte, quer-se demonstrar a importância do estudo do instituto ao aplicá-lo nas relações de direito tributário, tendo como foco a questão da segurança jurídica do contribuinte.

De tal forma, a estudar a sistemática de aplicação do princípio da irretroatividade da lei tributária nas relações jurídicas com o fisco, bem como sua forma peculiar de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, objetiva-se: detalhar seu conceito, enquanto princípio norteador de todo ordenamento jurídico brasileiro; pontuar as características do instituto que o fazem corolário da segurança jurídica no ordenamento; referendar a aplicabilidade do princípio no ordenamento jurídico tributário; e por fim, verificar as situações em que a lei tributária pode retroagir, e em qual extensão.

Preponderantemente teórico, o presente estudo desenvolver-se-á basicamente mediante a pesquisa documental indireta, correspondente à análise documental e bibliográfica, partindo-se de materiais já publicados sobre o tema, como artigos e livros.

Primeiramente serão feitas considerações gerais sobre o princípio estudado, abrangendo conceito, finalidade e aplicabilidade no ordenamento jurídico. Posteriormente será analisado o princípio especificamente no âmbito das relações jurídico-tributárias. Em seguida passar-se-á à análise de situações previstas pelo Código Tributário Nacional em que há irretroatividade da lei, e em que medida e extensão isso é possível.

2 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Inicialmente, imperioso lembrar que “*princípio* é o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema”¹, sobretudo nas ciências jurídicas. E, no âmbito do Direito, pode também ser concebido como “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”²

Ainda se ocupando em defini-los, Humberto Ávila enuncia que “são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim.”³

O princípio da irretroatividade, por sua vez, enuncia que as leis, em regra, são editadas para regular situações futuras. Nesse sentido, trata-se de situação atinente ao conflito de leis no tempo, bem como da sua aplicabilidade. Assim, nos dizeres do civilista Carlos Roberto Gonçalves, “*Irretroativa* é a lei que não se aplica às situações constituídas anteriormente.”⁴ Saliente-se, ainda, que o efeito irretroativo da lei pode ser juridicamente assinalado pela expressão latina *ex nunc*, cujo conceito trazido pelo dicionário é “de agora em diante; sem efeito retroativo.”⁵

Tal princípio norteia todo o ordenamento jurídico, e como tal, está consagrado em alguns dispositivos do texto constitucional. Veja-se:

Art. 5º (...)

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

(...)

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 44.

² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 46-47.

³ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.92.

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 83.

⁵ ETNOLOGIA. In: SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi e Gláucia Carvalho. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2004. p. 569.

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;⁶

Desta feita, trata-se de direito fundamental, vez que inserido no título dos direitos e garantias fundamentais da Constituição. Cuidam-se, ainda, de hipóteses das denominadas cláusulas pétreas, insertas no art.60, §4º da Constituição, não podendo ser alvo de proposta de emenda para sua abolição.

Nesse contexto, imperioso afirmar que tais preceitos trazidos pelo constituinte “apontam nortes, consagram diretrizes e fixam regras que engendram para o legislador ordinário um estatuto (...) no sentido de que os fins constitucionalmente consagrados – e não a livre vontade do legislador – dominam as formas de legislação.”.⁷

Descendo à análise dos dispositivos, na primeira hipótese do texto constitucional (art.5º, XXVI), verificam-se as situações consolidadoras do que a doutrina chama de segurança jurídica. Tais situações merecem um detalhamento específico, não sendo as únicas garantidoras da segurança das relações no ordenamento, razão pela qual serão melhor abordadas em tópico próprio.

Já a segunda hipótese (art. 5º, XXXIX) cuida do princípio da legalidade penal, que proíbe qualquer incriminação sem que haja prévia definição em lei.⁸ Nesse ponto, cumpre observar que a definição do crime, com todas as suas elementares, deve ser anterior à prática do delito (anterioridade da lei penal incriminadora), de maneira que suas consequências possam estar delimitadas na norma e serem conhecidas previamente pelo seu infrator. Dessa forma, e sem adentrar nas especificidades e exceções atinentes ao Direito Penal, verifica-se que a lei aplicável ao delito deve ser aquela vigente ao tempo da ação, não cabendo cominar sanção penal ao indivíduo pelo advento de lei posterior que incrimine sua conduta.

Tendo em vista tal disposição constitucional, e ainda pela relevância do tema e de suas consequências, no inciso seguinte o constituinte acautelou-se ao enunciar uma exceção à regra de aplicabilidade penal, trazendo uma hipótese de retroatividade da lei nova quando em benefício do réu (art. 5, XL). Isso porque entendeu que não seria razoável submeter o pretérito infrator penal a uma sanção

⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁷ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.170.

⁸ Cf. PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral, arts. 1º a 120. 12ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p.158-163.

quando a sociedade já não mais considera a conduta por ele perpetrada como inadequada ao convívio social.⁹

Superada a devida explicação das previsões constitucionais em matéria penal, e passando ao aprofundamento no estudo do princípio, relevante trazer uma explicação de Luciano Amaro no seguinte sentido: “É evidente que, nas situações em que se veda ao *legislador* ditar regras para o passado, resulta vedado também ao *aplicador* da lei estender os efeitos desta para atingir os fatos anteriores à sua vigência.”.¹⁰

Assim, além de se tratar de matéria relacionada à vigência das leis, tal princípio está intimamente ligado à sua aplicabilidade, ou ao que se convencionou chamar de obrigatoriedade da lei no tempo.¹¹

Nesse contexto, imperioso trazer uma distinção entre vigência e aplicabilidade. A primeira, refere-se à aptidão “para qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito, dentro dos limites que a ordem positiva estabelece, no que concerne ao espaço e no que consulta ao tempo”.¹² Já a segunda diz respeito ao “ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual.”¹³ Dessa forma, é possível que uma lei esteja plenamente vigente mas não se aplique a determinada situação concreta. São os casos regulados pelo princípio aqui estudado.

Voltando à irretroatividade, tem-se que “As expectativas normativas, criadas pelo legislador, são o futuro (...), razão pela qual o princípio da irretroatividade é ‘natural’ às leis.”¹⁴ Tratar-se-ia, segundo esse entendimento, de uma regra geral.

Luciano Amaro, entretanto, entende que se trata de um princípio geral, previsto pela Constituição como uma hipótese relativa. Nesse sentido, seriam hipóteses pontuais de irretroatividade quais sejam, as previstas no artigo 5º, incisos XXXVI e XXXIX (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, e ainda, o princípio da legalidade em matéria penal). Portanto, para ele, “Obedecidas as restrições, a lei pode, em princípio, voltar-se para o passado, se o disser

⁹ Cf. PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral, arts. 1º a 120. 12ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p.232-233.

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 226.

¹¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 119.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.96.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.100

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 983.

expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei; se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro.”¹⁵

Sem destoar completamente, Carlos Roberto Gonçalves assevera que o princípio analisado não tem “caráter absoluto, pois razões de política legislativa podem recomendar que, em determinada situação, a lei seja retroativa (...)”. Por fim, justifica situações de retroatividade por razões de interesse social, progresso ou equidade.¹⁶ Entretanto, para o autor, a irretroatividade é a regra. Da mesma forma entende Limongi França ao dispor que “não obstante a aparente omissão do texto constitucional sobre esse aspecto da matéria, *a regra é a irretroatividade*”.¹⁷

No mesmo sentido é o entendimento de Maria Helena Diniz, por dizer que nem a retroatividade, nem a irretroatividade são princípios absolutos, vez que as leis têm efeito imediatos e gerais.¹⁸ Não obstante a divergência doutrinária, o melhor entendimento é no sentido de que a lei deve produzir somente efeitos futuros, sendo a irretroatividade a regra.¹⁹ Isso porque “a lei nova não pode destruir os efeitos dos atos que se praticaram na lei anterior e ainda gerar consequências jurídicas sob a nova lei.”²⁰

Além da referida previsão constitucional, com seus meandros e interpretações, o princípio ora abordado também está previsto no artigo 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB²¹, e preceitua, em síntese, que a “norma jurídica, em regra, projeta sua eficácia para o futuro”²², ou seja, as leis incidem sobre fatos ocorridos após a sua edição.

Ao discorrer sobre o instituto, Caio Mario faz uma reflexão apontando a dificuldade de se conciliar a lei do *progresso social*, qual seja, a lei nova que “traz consigo a presunção de que é melhor e é mais perfeita do que a antiga, e de que atende ao reclamo indisfarçável do progresso jurídico”, com a *segurança e estabilidade social*, aqui entendido como o “respeito do legislador pelas relações jurídicas validamente criadas”.²³ E no mesmo sentido conclui:

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 140-141.

¹⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 83-84.

¹⁷ FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do “Direito intertemporal brasileiro”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 208.

¹⁸ DINIZ, Maria Helena. Código civil anotado. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 8.

¹⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 121.

²⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 121.

²¹ BRASIL. Decreto-Lei 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. D.O.U. de 9.9.42.

²² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 140.

²³ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 118.

(...) permitir, sem restrições que estas se desenvolvam em toda plenitude, sem serem molestadas pela lei nova, é negar o sentido de perfeição que as exigências sociais, traduzidas no novo diploma, pretendem imprimir ao ordenamento jurídico; mas aceitar também que a lei atual faça tábula rasa da lei anterior e de todas as suas influências, como se a vida de todo o direito e a existência de todas as relações sociais tivessem começo no dia em que se iniciou a vigência da lei modificadora, é ofender a própria estabilidade da vida civil e instituir o regime da mais franca insegurança, enunciando a instabilidade social como norma legislativa.²⁴

Nesse contexto, preceitua a doutrina que “é *justa* a retroatividade quando não se depara, na sua aplicação, qualquer ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada; e *injusta*, quando ocorre tal ofensa.”.²⁵

Flavio Tartuce, em análise ao referido princípio, destaca a existência de uma espécie de retroatividade prevista no art. 2035 do Código Civil, cuja redação enuncia: “ Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar os preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.”. Decorrente de tal texto, o autor entende pela existência do *princípio da retroatividade motivada, ou justificada*, uma vez que haveria autorização para que as normas de ordem pública referentes à função social da propriedade e dos contratos retroagirem, não havendo se falar em inconstitucionalidade em razão do exposto pelo art. 5º, XXII e XXIII da Constituição.²⁶

Isso se deve à necessidade de assegurar que as relações jurídicas tenham previsibilidade e certeza quanto aos efeitos decorrentes da sua constituição. Visa ainda garantir que as já consolidadas não sejam atingidas ou prejudicadas pela superveniência de alteração legislativa.

De maneira a compilar o conhecimento, Francisco Amaral assim o sistematiza:

a) são de ordem constitucional os princípios da irretroatividade da lei nova e do respeito ao direito adquirido; b) esses dois princípios obrigam ao legislador e ao juiz; c) a regra, no silêncio da lei, é a irretroatividade; d) pode haver retroatividade expressa, desde que não atinja direito adquirido; e) a lei nova tem efeito imediato, não se aplicando aos fatos anteriores²⁷

Por fim, imperioso ressaltar o entendimento de Hugo de Brito Machado no seguinte sentido:

²⁴ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 118.

²⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 84.

²⁶ TARTUCE, Flávio. Manual de direito civil: volume único. Rio de Janeiro: Método, 2011. p. 28.

²⁷ AMARAL, Francisco. Direito civil: introdução. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 101.

Importante é observar que não existe garantia constitucional de irretroatividade das leis para o Estado. Essa garantia, como acontece com as garantias constitucionais em geral, existe apenas para a proteção do particular contra o Estado. (...) Em outras palavras, o Estado não pode valer-se de seu poder de legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes.²⁸

Nessa esteira, acertada a conclusão de que “os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado”.²⁹

2.2 A IRRETROATIVIDADE COMO GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA

No que concerne à segurança jurídica, ensina José Afonso da Silva que “consiste no conjunto de condições que torna possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos”³⁰, consequências essas que advêm da norma que rege o ato no momento de sua prática. E ainda, “ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”.³¹

Doutrinariamente, é também concebida como um subprincípio do Estado de Direito e o sobreprincípio em relação à regra de irretroatividade das leis, abrangendo dois aspectos: o primeiro, no sentido de que as leis só poderão atingir fatos ocorridos após a sua edição, conferindo-lhe previsibilidade; e o segundo de forma a permitir controlabilidade aos destinatários da lei em relação ao seu conteúdo.³²

Assim, como corolário da segurança jurídica num Estado de Direito, a irretroatividade das leis é essencial à “certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente.”.³³ Se assim não o fosse, “a constante interferência das leis novas nas relações entabuladas no regime da lei antiga geraria a mais abstrusa

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.103.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 108.

³⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 436.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.455.

³² ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.202-203.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 371.

instabilidade jurídica, incompatível com a *segurança* que, ao contrário, o Direito deve propiciar aos cidadãos.”.³⁴

No entendimento de Geraldo Ataliba:

O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos ou dos demais cidadãos não discrepam.³⁵

Pode também ser admitida como a “confiança sistêmica e difusa” que “reside nas leis, nas expectativas normativas criadas pelo legislador, na fonte de produção do Direito que a Constituição elege (...)”³⁶, e em matéria tributária “exige, quando muito, que os cidadãos possam calcular *antecipadamente* os seus encargos fiscais.”.³⁷

A esse respeito, Lacombe faz uma importante consideração no seguinte sentido:

O princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição, mas, além de ser decorrência lógica da isonomia, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança jurídica, ele vem implementado pelo princípio da legalidade, pela garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis.³⁸

No mesmo contexto, Carlos Roberto Gonçalves leciona que o princípio da irretroatividade “objetiva assegurar a certeza, a segurança e a estabilidade do ordenamento jurídico-positivo, preservando as situações consolidadas em que o interesse individual prevalece.”.³⁹

Assim, a segurança jurídica em matéria tributária pode ser definida como “uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica (...)”⁴⁰ permitindo-lhes “fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro”, sem que lhes sobrevenha nova lei capaz de

³⁴ FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do “Direito intertemporal brasileiro”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 210.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 184.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 987.

³⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 372.

³⁸ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais tributários. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 50.

³⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 83.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 296-297.

mudar as consequências inicialmente previstas por meio da retroatividade de seus efeitos.

Diante de tais definições, verifica-se que o princípio da irretroatividade se destina a resguardar as expectativas e a previsibilidade de eventuais consequências a todo aquele que se submete a determinado regime jurídico, sobretudo no regime jurídico tributário que reclama vários aspectos, notadamente o patrimonial.

Baseia-se, também, na proteção da confiança empenhada pelo cidadão no Poder Público, submetendo “o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa.”.⁴¹ Isso porque “a previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional.”.⁴²

Entretanto, há casos em que a lei pode referir-se a fatos passados, anteriores à sua edição ou vigência. De modo a resguardar os direitos e relações já consolidadas, a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXVI põe a salvo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consagrando o que se denomina de segurança jurídica. Isso porque não seria razoável sacrificar “a boa-fé das pessoas, que praticaram atos, certas de que procediam sob o amparo do direito objetivo.”.⁴³

Cuidou o constituinte em assegurar a permanência de tais situações tendo em vista a constante mutabilidade do Direito. Isso porque “a lei que vige, em determinado momento, é aquela segundo uma de suas interpretações possíveis.”⁴⁴ Assim, ainda que não haja qualquer alteração formal ou literal da lei, a mudança em sua interpretação faz emanar novos atos administrativos e decisões judiciais, motivo pelo qual é necessário assegurar a certeza das situações jurídicas consolidadas.

Ressalte-se, aqui, que a boa-fé está ligada intimamente à segurança jurídica, trazendo consigo a ideia de “certeza, previsibilidade (...) nas ações do Poder Público”.⁴⁵

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 457.

⁴² ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 173.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 383.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 998.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 470.

Voltando aos conceitos trazidos pela Constituição, ensina a melhor doutrina que o ato jurídico perfeito “é aquele que se consumou durante o império de norma vigente ao tempo em que se efetuou.”⁴⁶, ou ainda, “aquele plenamente constituído, cujos requisitos se cumpriram na pendência da lei sob cujo império se realizou”⁴⁷. Em suma, é a proibição de que uma nova norma “venha a alterar requisitos dos atos jurídicos que já tenham sido celebrados por meio do preenchimento de todos os elementos necessários à sua existência com base na norma anterior, vigente no momento da sua celebração.”⁴⁸

O direito adquirido, por sua vez, é aquele “que já está concluído e ingressou definitivamente no patrimônio moral ou material do titular, ainda que não o tenha exercido”⁴⁹, ou também os “definitivamente incorporados ao patrimônio do seu titular, sejam os já realizados, sejam os que simplesmente dependem de um prazo para seu exercício, sejam ainda subordinados a uma condição inalterável ao arbítrio de outrem.”⁵⁰

Assim, não se confunde o direito adquirido com o seu exercício, posto tratar-se de uma faculdade de seu titular, tampouco com a expectativa de direito, uma vez que esta “traduz uma esperança decorrente de um interesse juridicamente tutelável, resulta de um *fato aquisitivo incompleto*”⁵¹. Tal proteção decorre da ampla eficácia do direito “patrimonial, decorrente dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade”⁵².

Para Venosa, “o princípio de irretroatividade das leis significa proteção ao direito adquirido.”⁵³. E no mesmo sentido conclui Limongi França ao dispor que “o *Princípio da Irretroatividade das Leis*, através dos séculos, evoluiu no sentido de se tornar mais preciso e definido, transmutando-se em *Princípio do Respeito ao Direito Adquirido*.”⁵⁴, razão pela qual o que se objetiva resguardar com o referido princípio é, em suma, que as leis novas atinjam o direito adquirido. Para o mesmo autor,

⁴⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 121.

⁴⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 135.

⁴⁸ FRANÇA, R. Limongi. Direito intertemporal brasileiro, 1968. p. 426. In: ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 365.

⁴⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 123.

⁵⁰ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 135.

⁵¹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 127.

⁵² ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 365.

⁵³ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 121.

⁵⁴ FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do “Direito intertemporal brasileiro”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 206.

inclusive, o ato jurídico perfeito é o principal gerador de direito adquirido, tendo aquele implícita sua proteção neste último.⁵⁵

No que tange à coisa julgada, esta impede que uma nova lei seja aplicada a um ato ou fato acobertado pelo manto de decisão judicial da qual não caiba mais qualquer recurso. Apesar de a própria Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trazer o conceito do instituto, importante aprofundar sua amplitude no sentido de dizer que se trata de:

(...) necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas, como ainda de praticidade, pois se tornaria inviável a aplicação do Direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que se proferissem novas decisões com base na nova “lei”, simples nova inteligência da lei⁵⁶

Outra explicação relevante é a de que “o que qualifica a coisa julgada é o esgotamento de todos os meios admitidos em Direito para o seu questionamento”⁵⁷, justificando-se a sua existência pela necessidade do findar definitivo dos litígios.

Desta feita, verifica que a irretroatividade é também um princípio de natureza processual, vez que as leis dessa natureza alcançam as ações em curso, aplicando-se aos atos que serão praticados sob a sua égide, sem alterar aqueles já consumados sob a vigência normativa da lei anterior. Tem-se ainda que, uma vez encerrada a questão posto ao crivo do Judiciário, por sentença da qual não se pode mais recorrer, ou porque esgotaram-se os recursos, não haverá que se submeter a matéria aos ditames da nova lei.⁵⁸

Nesse sentido, inegável a conclusão exarada por Baleeiro, para quem o princípio estudado “não protege apenas o cidadão contra as mudanças legislativas ofensivas ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, consagrados em lei anterior ou formados pela coisa julgada, com base em interpretação passível de certa lei (...)”, mas também “contra as mudanças na interpretação das leis (‘lei’ ou ‘norma’ concreta posta em sentença), de modo que decisão posterior do Poder Judiciário, ainda que do Supremo Tribunal Federal, não possa ofender a coisa julgada.”⁵⁹ E assim arremata que “A irretroatividade da lei alcança, portanto, a irretroatividade da

⁵⁵ FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do “Direito intertemporal brasileiro”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 218.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 998.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p.366.

⁵⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 136.

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 222-223.

inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada.”.⁶⁰

O entendimento externado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que os institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada são aplicáveis a todas as leis, sejam de direito público ou privado, de natureza cogente ou não.⁶¹ Assim, a segurança jurídica “impede que o aplicador e o intérprete acabem indo além do *conteúdo expresso* das leis (...).”.⁶²

Ataliba entende que a segurança jurídica também está resguardada em outros dispositivos constitucionais, tais como o artigo 5º, incisos II (princípio da legalidade), XXXV (princípio da inafastabilidade da jurisdição) e LV (princípios do contraditório e da ampla defesa). Dessa forma, e aliado ao princípio da irretroatividade, conclui que o “conjunto harmônico de princípios é a fiel tradução do significado da segurança jurídica”.⁶³

Nesse sentido, preceitua Hugo de Brito Machado que a irretroatividade “é regra indispensável à realização da segurança jurídica, que, ao lado da justiça, integra a própria essência do Direito.”.⁶⁴ E no mesmo sentido arremata Baleeiro:

(...) o Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. A irretroatividade é, assim, do Direito e alcança, portanto, a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada.⁶⁵

Assim, importante reflexão trazida por Hugo de Brito Machado para quem o “sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.”.⁶⁶

No que tange à possibilidade de alteração da própria Constituição, dispõe Caio Mario que não haveria nenhum direito a ela oponível, não podendo uma reforma constitucional “sofrer restrições com o fundamento na ideia genérica do respeito ao direito adquirido”, mas que seria contraditório a própria Constituição

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 205.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493-0. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão de 25 jun. 1992. Publicação DJ de 4 set. 1992.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 465.

⁶³ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 182.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 103.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 998.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 123.

determinar a não retroatividade das leis para todo o ordenamento e, simultaneamente, atentar contra o mesmo princípio.

Nesse contexto, o melhor entendimento é no sentido de que o princípio é uma garantia fundamental do cidadão, consoante anteriormente explicitado. E ainda, trata-se de cláusula pétrea da Constituição. Dessa forma, não pode ser objeto de emenda que o queira abolir (art. 60, §4º, IV).⁶⁷

Por fim, arremata Geraldo Ataliba ao dispor que “o clima de segurança, certeza, previsibilidade e igualdade (...) só na legalidade, generalidade e irretroatividade da lei tem realização”⁶⁸, podendo a segurança jurídica ser resumida praticamente na “previsibilidade da ação estatal”⁶⁹. Daí a razão de ser do princípio da irretroatividade como garantidor da segurança jurídica do sistema, sendo eleito pelo constituinte originário para figurar em diversos dispositivos constitucionais.

2.3 A IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Igualmente baseado na ideia de segurança jurídica, o princípio da irretroatividade das leis tributárias permite que “os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus *direitos e deveres tributários*, que, por isto mesmo, só podem surgir da lei, igual para todos, irretroativa (...)”.⁷⁰

Em matéria tributária, é clara a Constituição Federal ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”). Nesse ponto, importante esclarecer que o princípio da irretroatividade não se confunde com o da anterioridade. Isso porque o primeiro “é um princípio fundamental do direito intertemporal, aplicável, portanto, a todos os ramos do Direito”, enquanto que o último “é próprio do Direito Tributário, consubstanciando uma garantia do cidadão contribuinte.”⁷¹ Ou seja, a anterioridade veda que sejam cobrados tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que o instituiu ou majorou foi publicada, tendo o condão de adiar sua eficácia⁷². A

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 178.

⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 183.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 469.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 202.

irretroatividade, por sua vez, veda que uma lei nova seja aplicada a um fato pretérito, anterior à sua entrada em vigência.

Entretanto, não obstante o princípio estudado não se confunda com os demais anteriormente explicados, tem-se que “um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento (...)”. Assim, verifica-se que “se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância.”.⁷³

Ao versar sobre o princípio, Luciano Amaro afirma que “O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação de lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.”.⁷⁴

Nesse contexto, é certo que “uma vez atendido o princípio da anterioridade estará também atendido o princípio da irretroatividade, posto que este é menos do que aquele.”.⁷⁵

Ao lecionar sobre a especificidade de tal princípio em matéria tributária, dispõe Manoel Cavalcanti de Lima Neto que “retrata um direito fundamental dos contribuintes que, em caráter de proteção, veda a cobrança de tributos quanto a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituir ou aumentar.”⁷⁶

Humberto Ávila constata que a irretroatividade das leis possui aspecto bidimensional: ora como regra, ora como princípio. Elucida o autor que os dispositivos que consagram a não retroatividade trazem seu aspecto normativo de regra, enquanto que sua dimensão principiológica “estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade*, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.”.⁷⁷

Importante enfatizar que, apesar de não haver disposição expressa, o referido princípio deve ser observado não apenas pelo Poder Legislativo em sua atividade típica de editar leis, mas pela totalidade das fontes do Direito, sejam decisões do Judiciário, sejam atos e decisões do Executivo⁷⁸. Isso porque esses

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 47.

⁷⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 141.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 95.

⁷⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcanti de. Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 177.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 200.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 981-982.

poderes devem cumprir “sua função constitucional, a de respeitar as leis, a de cumpri-las estritamente. E como as leis não retroagem, porque isso não é de sua natureza, não podem os Poderes Executivos, inclusive o Judiciário, retroagir.”.⁷⁹ Assim, o princípio que, a rigor, não diria respeito a tais poderes, a partir dessa interpretação passa a tocá-los.

Portanto, acertado concluir que “nosso sistema repugna a lei retroativa”⁸⁰, visto que não apenas as leis devem observar o princípio, mas todo o ordenamento jurídico vigente.

Tal afirmativa também pode ser extraída do artigo 146 do Código Tributário Nacional ao enunciar que “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.”. Verifica-se, assim, a consagração do magno princípio constitucional da segurança jurídica.⁸¹

Conclui-se, portanto, que “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.”.⁸² Vai mais além a interpretação de que o princípio não se restringe às leis, “mas a todo e qualquer ato jurídico normativo, vale dizer, ato jurídico de previsão de conduta com efeito *erga omnes*.”.⁸³

Nesse sentido, analisa Carrazza:

(...) conquanto a evolução da jurisprudência seja, no mundo do Direito, um episódio corriqueiro, a decisão que muda, alterando radicalmente posição sedimentada do próprio tribunal, deve, dependendo do caso, ser dotada de eficácia apenas futura, sob pena de se comprometer a segurança jurídica, destruindo-se a confiança dos jurisdicionados no Poder Judiciário⁸⁴

Ao explicitar a razão de ser do princípio estudado, Sacha Coêlho a atribui à necessidade de segurança e certeza dos indivíduos quanto a seus atos passados

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 984.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 186.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.380.

⁸² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 142.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 97.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.383.

em face de uma nova lei.⁸⁵ Assim, enquanto “garantia constitucional, pode ser invocado contra o ato de aplicação de uma lei a fatos consumados antes de sua publicação, e pode ser invocado desde logo contra a própria lei, se nesta é expressa ou implicitamente prevista sua aplicação a fatos do passado.”.⁸⁶

Nesse cenário, tem-se que “o próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, com o advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o *status* jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, §1º) e sua inclusão no rol das *cláusulas pétreas* (art. 60, §4º, IV).”⁸⁷

Para Baleeiro, o princípio está intimamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária. Explica o autor que não há como dissociar o fato jurídico de seus efeitos, até porque são estes que o qualificam como jurídico. Aduz que tal pretensão “ofende à lógica e se assenta na falsa premissa de que os fatos, independentemente de seus efeitos, são bastantes em si, em sua facticidade pura.”.⁸⁸ Dessa forma, quando uma lei nova modifica os efeitos de um fato, ela modifica o próprio fato gerador. Portanto, o princípio da irretroatividade teria eleito, além de seus efeitos jurídicos, o próprio fato gerador como objeto de sua proteção.

Nesse contexto, diverge Humberto Ávila da proteção dada ao fato gerador para ampliar a aceção do princípio e atribuir sua proteção às “consequências jurídicas de comportamentos que tenham sido praticados pelos contribuintes em razão da finalidade ou da eficácia de hipótese de incidência vigente no momento de sua prática e que não teriam sido presumidamente praticados caso eles tivessem conhecimento da medida da modificação futura no momento da sua adoção.”⁸⁹

Feita a ressalva da importante divergência doutrinária, em termos legais dispõe o Código Tributário Nacional no artigo 105 que a legislação tributária é aplicável aos fatos futuros e pendentes, entendidos estes últimos como aqueles “cuja ocorrência já tenha tido início mas não esteja completa”⁹⁰, tendo em vista a “inexistência de todas as circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 173.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 96.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.449-450.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.196-197.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p.440-441.

⁹⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 225.

produção de seus efeitos ou desde que se não tenha constituído a situação jurídica em que ele se assenta.”⁹¹.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, assim preceitua:

Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem despertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os *fatos geradores futuros*.⁹²

Aqui, cumpre uma ressalva feita por Hugo de Brito Machado que entende que o dispositivo retro citado não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista tratar-se de hipótese de retroatividade em relação aos elementos de fato já consumados.⁹³ Aliomar Baleeiro também leciona que é equivocada a interpretação de que o Código Tributário, ao dispor sobre fatos pendentes, estaria autorizando a aplicação de lei nova a tais fatos.⁹⁴

Já Caio Mario traz o seguinte entendimento:

(...) a lei nova pode, ao entrar em vigor, enfrentar situações jurídicas em curso de constituição, já tendo ocorrido um fato que é elemento dela, mas por si só inábil a seu pleno estabelecimento. A lei nova pode, sem retroatividade, atingir aquelas situações em curso, criar condições novas, modificar ou anular, para o futuro, os efeitos ainda não produzidos pelos elementos anteriores, mas deverá respeitar o valor jurídico de tais elementos.⁹⁵

Desprende-se, assim, que “as normas jurídicas se voltam para a frente, para o porvir, para o futuro”⁹⁶. De outro modo, haveria a “instalação do império da incerteza nas relações entre o Fisco e o contribuinte, o que contrariaria o regime de direito público e o próprio princípio republicano.”⁹⁷ Nesse contexto, dispõe Carrazza:

(...) a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isso explica – pelo menos em parte – a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público.⁹⁸

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1010.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.102.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.100.

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 193.

⁹⁵ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 133.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.103.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 378.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.419.

No mesmo sentido, e de maneira conclusiva, dispõe Eduardo Sabbag ao lecionar que os atos anteriores à edição de norma tributária devem ser submetidos à lei vigente ao tempo em que foram realizados, já que *tempus regit actum*⁹⁹.

Aprofundando o tema, Sacha Coêlho entende que “o que não pode retroagir, a rigor, não é apenas a lei geral (...) *mas o próprio direito que venha a ser revelado* pela lei nova, o ato administrativo e a decisão judicial posteriores a certos fatos ou atos já integralmente realizados”.¹⁰⁰ Assim, a adoção de “novos critérios jurídicos de apuração de matéria tributável não pode abarcar fatos pretéritos.”.¹⁰¹

Acirrada discussão surge entre os autores ao tratar da lei aplicável ao Imposto de Renda. Isso se dá porque o fato gerador do referido tributo é conceituado como periódico, ou seja, é composto por uma soma de fatos isolados, se aperfeiçoando somente quando da ocorrência do último daqueles fatos.¹⁰²

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal exarou seu entendimento por meio da súmula nº 584, que tem a seguinte redação: “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”. Através de tal excerto tem-se que, os fatos geradores da obrigação tributária, a despeito de serem periódicos, se encerram no dia 31 de dezembro de um ano, porém se lhes aplica a lei vigente no ano seguinte, ano da declaração.

O mesmo parecer foi externado pelo Supremo em 2001 ao decidir que não há ofensa à irretroatividade “a aplicação, no ano-base de 1988, do Decreto-Lei 2.462, de 30.8.88, que institui adicional de 5% sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, por entender que o fato gerador é aquele apurado no balanço que se encerra em 31 de dezembro.”¹⁰³

Sobre as manifestações do Supremo, Humberto Ávila assim afirma:

O Supremo Tribunal Federal simplesmente nega a existência de retroatividade sempre que o ato ou fato não puder ser considerado consumado de acordo com a legislação vigente no momento da prática ou da sua ocorrência. A jurisprudência do Tribunal é rígida e draconiana: há retroatividade se há fato ou ato consumado; não há, se não há fato ou ato

⁹⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 193.

¹⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 228.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p.382.

¹⁰² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 142.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.352-PR. Relator originário Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão Ministro Nelson Jobim, j. 6.2.2001, Informativo do STF 216. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo216.htm>>. Acesso em 03/08/2016.

consumado. Não há exceções. A jurisprudência é elogiável pela previsibilidade, mas questionável pela inflexibilidade.¹⁰⁴

Entretanto, para que seja respeitada a regra da irretroatividade das leis é necessário que estas sejam anteriores a “todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo”.¹⁰⁵ Desta feita, acertado o entendimento do Baleeiro ao dispor que, ainda que “se aceitasse como correta a majoração do imposto sobre a renda, por lei publicada no final do ano-base, mesmo assim, a lei não haveria de ser aplicada, pois, estando seus efeitos necessariamente procrastinados para o exercício financeiro seguinte, somente a lei velha e anterior estaria a reger os fatos ao encerramento do período”.¹⁰⁶

Nesse cenário, o melhor entendimento, e mais apto a preservar a segurança jurídica, é aquele pelo qual a lei aplicável é a vigente quando do início dos fatos que compõem o fato gerador.¹⁰⁷ Sendo assim, arremata Coêlho ao enunciar que o art. 150, III, “rechaça a prevalência da Súmula nº 584 do STF, sem qualquer sombra de dúvidas”.¹⁰⁸

Ademais, imperioso que a irretroatividade em matéria tributária opere “tendo em vista a conexão substancial que deve ser coerentemente intensificada entre o comportamento a ser adotado pelo Poder Públicos (não tributando fatos já ocorridos integralmente no passado) e os fins de determinabilidade e confiabilidade inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica numa concepção moderna de Estado de Direito.”.¹⁰⁹

Por fim, necessária uma ressalva feita por Humberto Ávila no sentido de que a segurança jurídica garantida pela irretroatividade das leis destina-se a proteger o contribuinte, “na medida em que as normas constitucionais têm como objetivo, de um lado, permitir a antecipação da atuação estatal, (...) de outro, têm como finalidade permitir o conhecimento das consequências atribuíveis aos atos praticados pelo contribuinte”¹¹⁰, não podendo ser invocado o referido princípio em proteção aos cofres públicos. No mesmo sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que editou a Súmula nº 654 com a seguinte redação “A garantia da

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 450.

¹⁰⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 142.

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 193.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 98.

¹⁰⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 224.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.201.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 272.

irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.”.

3 SITUAÇÕES DE RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Primeiramente, importante trazer uma justificativa ao título empregado no presente capítulo. Optou-se por não atribuir o termo “exceções à irretroatividade” em virtude do posicionamento apontado por Aliomar Baleeiro no sentido de que a Constituição, ao trazer a expressão “vigência”, no artigo 150, III, a, não trouxe exceções à irretroatividade, tratando-se de regra rígida. Trata-se, em verdade, da questão da aplicabilidade ou não da norma, cuja inibição é desencadeada pela anterioridade. Assim, conclui o autor que “inteligência diferente, limitativa da expressão vigência, seria incompatível com a harmonia dos princípios constitucionais (...)” pois, “estando uma lei vigente, ela pode ter ou não eficácia”.¹¹¹ Daí a justificativa para o autor considerar o princípio da irretroatividade como de caráter absoluto.

A mesma ideia é defendida por Sabbag, e sobre isso dispõe que “com maior prudência e rigor técnico recomendáveis é mais adequado asseverar que, na seara tributária, não há incompatibilidade entre o princípio da irretroatividade e a existência de leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos do que afirmar, categoricamente, que subsistem ‘exceções’ ao princípio”.¹¹²

Enfrentada tal justificativa, tem-se que, de modo diverso do anteriormente abordado, a retroatividade ocorre quando a lei volta sua aplicabilidade para fatos passados, ou seja, a “lei atinge os efeitos dos atos jurídicos praticados ou as situações jurídicas constituídas, ou os direitos subjetivos adquiridos sob o império da lei caduca”¹¹³, tendo seus limites delineados pelo constituinte originário, conforme já abordado. Saliente-se, ainda, que o efeito retroativo da lei pode ser assinalado pela expressão latina *ex tunc*, cuja definição dada pelo dicionário como “desde então; com efeito retroativo.”¹¹⁴

Sobre tal efeito, Hugo de Brito Machado traz a seguinte explicação:

Quando se diz que a lei retroage, o que se quer dizer é que a lei pode ser utilizada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início de sua vigência. Em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na

¹¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 194.

¹¹² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 196.

¹¹³ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 119.

¹¹⁴ ETNOLOGIA. In: SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi e Gláucia Carvalho. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2004. p. 569.

época de sua ocorrência. Essa é a regra geral do denominado *direito intertemporal*. (...) Excepcionalmente, porém, uma lei pode elidir os efeitos da incidência de lei anterior.¹¹⁵

Importante destacar um esclarecimento trazido por Luciano Amaro, que salienta a impossibilidade de aplicação retroativa sem previsão legal expressa. Esclarece o autor que, ainda que o legislador possa editar leis de caráter retroativo, o aplicador estará condicionado à expressa disposição legal¹¹⁶. Excetua-se algumas hipóteses que em outro tópico serão mais bem estudadas. Do mesmo modo leciona Limongi França, para quem a retroatividade “nunca existe, a não ser quando expressa”.¹¹⁷

No Direito alemão, em que não há previsão constitucional do princípio da irretroatividade, há uma distinção entre o que se poderia chamar de retroatividade própria e imprópria. Num conceito trazido por Baleeiro, a primeira espécie, também chamada de retroatividade autêntica, “apresenta-se quando a lei alcança fatos e relações jurídicas e consequências, inteiramente ocorridos no passado, ou seja, anteriormente à sua vigência. Ela está vedada porque a segurança jurídica e a confiança na lei são limitações para o legislador alemão, decorrentes do Estado de Direito”. Já a segunda, à qual também se pode atribuir o título de retrospectiva, “se dá quando a lei atua sobre relações jurídicas e situações de fato ainda não concluídas(...)”.¹¹⁸ Nesse contexto, essa última hipótese assemelhar-se-ia ao que o ordenamento vigente concebe como fatos pendentes, previstos pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Outra espécie de retroatividade é levantada por Venosa, nomeada como *restitutória*, e conceituada como aquela em que “a lei especifique que atingirá todos os atos e situações ocorridas sob as vestes da antiga lei.”.¹¹⁹ Para o mesmo autor, entretanto, tal forma de retroação não é admitida pelo ordenamento brasileiro, vez que representa flagrante violação aos direitos e garantias individuais e a dignidade do ser humano.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.100.

¹¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 226.

¹¹⁷ FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do “Direito intertemporal brasileiro”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 226.

¹¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1024.

¹¹⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 121.

No entanto, o Código Tributário Nacional prevê situações em que a lei pode surtir efeitos retroativos. Nesse sentido versa o art. 106 do referido *códex*¹²⁰:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cumprir dizer que tais situações se apresentam de maneira excepcional, uma vez que se tornam imprevisíveis os efeitos atribuíveis à prática de determinado fato tributável com o advento de nova lei. De modo a justificar tal afirmativa, Humberto Ávila assim leciona:

(...) o fenômeno da retroatividade causa tanto uma frustração da confiança normativa com relação ao passado quanto o nascimento de uma desconfiança jurídica com relação ao futuro. Retroatividade, enfim, é um problema que toca tanto à exigência de confiabilidade quanto à de calculabilidade do ordenamento jurídico. Ela atinge, em suma, a segurança jurídica na sua dupla dimensão.¹²¹

Por fim, saliente-se que “*nunca* as leis que agravam a situação dos contribuintes poderão retroagir”, o que, de modo contrário, seria inconstitucional.”¹²² E ainda, imperioso concluir que “a retrospectividade só é legítima se necessária e moderada”.¹²³

3.1 AS LEIS INTERPRETATIVAS

Nesse contexto, destaca-se a primeira hipótese de retroatividade prevista pelo Código Tributário (art. 106, I), cabendo, preliminarmente conceituar as chamadas leis interpretativas.

Ao discorrer sobre o assunto, leciona Paulo de Barros Carvalho que “As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus

¹²⁰ BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. D.O.U. de 77.10.1966.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p.425.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 374.

¹²³ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p.456.

objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada.”.¹²⁴ Assim, trata-se de leis que não inovam no ordenamento jurídico, mas tão somente esclarecem dúvidas surgidas em relação a um dispositivo anterior.¹²⁵

Parte da doutrina, entretanto, entende não existir tal espécie de leis, sendo a função interpretativa originariamente atribuída ao Poder Judiciário.¹²⁶ Isso também é o que ensina Velloso, para quem é impossível falar-se em leis interpretativas. O autor justifica tal entendimento porque a regra da irretroatividade está posta na própria Constituição, e não apenas em lei ordinária, não sendo possível, portanto, permitir ao legislador elaborar normas retroativas sob o pretexto da interpretação autêntica da lei.¹²⁷

Luciano Amaro, por sua vez, enuncia que “a dita ‘lei interpretativa’ não consegue escapar do dilema: ou ela *inova* o direito anterior (e, por isso, é *retroativa*, com as consequências daí decorrentes), ou ela se limita a *repetir* o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria nem para a retroação da lei nem, em rigor, para sua edição).”.¹²⁸ Assim, arremata tal pensamento referindo-se a essas leis como uma forma de atribuir ao legislador a tarefa de dizer o direito aplicável aos casos concretos, usurpando a função jurisdicional.

Caio Mario, entretanto, entende que tais leis, sendo “a forma autêntica pela qual o legislador fixa o seu pensamento e esclarece o seu comando” são contemporâneas à própria lei interpretada, porém, “as situações jurídicas, ou os direitos subjetivos constituídos em função da interpretação dada à lei, antes do dispositivo interpretativo, não podem mais ser alterados ou atingidos, ainda que a hermenêutica autêntica venha infirmar o entendimento dado à lei interpretada.”¹²⁹

Nessa esteira, tem-se que a lei interpretativa não poderá criar tributos, penas ou ônus aos contribuintes que não se pudessem expressa ou implicitamente prever da lei interpretada, situação em que haverá flagrante inconstitucionalidade.¹³⁰

Assim, imperioso ressaltar que a lei só opera efeitos retroativos caso haja benefício ao contribuinte, jamais ao Estado. E ainda, da interpretação dada por uma

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.103.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.101.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 376-377.

¹²⁷ VELLOSO, Caio Mário da Silva. A irretroatividade da lei tributária – irretroatividade e anterioridade – imposto de renda e empréstimo compulsório. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº45, jun/set. 1988, p. 85.

¹²⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 228.

¹²⁹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 138.

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1033.

lei a outra, exclui-se a aplicação de penalidade imposta às infrações perpetradas diante da dúvida interpretativa.¹³¹ Isso porque não seria razoável penalizar aquele que se comportou corretamente em relação a uma das possíveis interpretações de um dispositivo. O mesmo não se poderia dizer quanto àquele que o descumpriu por completo, não lhe cabendo alegar dúvida interpretativa.¹³²

De maneira a melhor esclarecer o assunto, Sacha Coêlho traz a seguinte explicação:

(...) mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco e, portanto, confirma a infração praticada pelo contribuinte ao dispositivo da lei interpretada, ainda assim a penalidade é excluída. Alfim, se o próprio órgão legislativo viu-se obrigado a esclarecer seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o fator da norma demonstrou não ter?¹³³

Nesse ponto, interpreta Luciano Amaro que “A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época) (...)”.¹³⁴ E finaliza ao concluir que se trata de “tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade”¹³⁵.

Nessa esteira, Hugo de Brito Machado assevera que a interpretação das leis é papel do Poder Judiciário. E, em havendo interpretação fixada por esse poder, não caberia ao Legislativo editar lei de caráter interpretativo. Poderia, entretanto, legislar de maneira diversa à interpretação fixada, caso em que estaria inovando no ordenamento jurídico, e não criando uma lei simplesmente interpretativa. Por conseguinte, “a lei nova não poderá ser aplicada a fatos consumados antes do início de sua vigência.”¹³⁶

Assim, “seja pelo princípio da irretroatividade (...) seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* – art. 1º, CF/88) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º), não há como dar aplicação retroativa a texto de

¹³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 569.

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.101.

¹³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 569.

¹³⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 227.

¹³⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 227.

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.101.

lei interpretativa já interpretada pelo Poder Judiciário”¹³⁷, sob pena de o Legislativo usurpar a competência jurisdicional.

O dispositivo em questão também estabelece que a lei poderá retroagir, em qualquer caso, quando *expressamente* interpretativa. Daí a crítica de Hugo de Brito Machado que afirma ser “flagrantemente inconstitucional se interpretado como autorização para o legislador ordinário produzir leis tributárias retroativas, bastando que as rotule como interpretativas”, reafirmando o perigo para a segurança jurídica.¹³⁸ Também o mesmo autor leciona que não haveria de se interpretar a expressão *expressamente interpretativa* no sentido de impor ao legislador que utilizasse ambas as palavras no texto da lei, bastando que seu conteúdo fizesse menção aos dispositivos interpretados, definindo o seu sentido.¹³⁹

Nesse íterim, Sabbag assevera que a norma fiscal interpretativa “deve operar em prol da segurança jurídica, integrando-se de modo inafastavelmente sistêmico, com a ordem jurídica vigente, sendo-lhe vedada a aplicação isolada”. Deve também “se limitar à sua função específica, procurando esclarecer e suprir o que foi legislado, sem arrogar-se a *ius novum* trazendo a reboque uma possível e maior onerosidade ao contribuinte”.¹⁴⁰

Por fim, o entendimento externado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido da compatibilidade da referida espécie de lei com o ordenamento jurídico. Tal afirmativa é corroborada pela seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISORIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSAO POR MEDIDA PROVISORIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...)

1. *É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*

2. *As leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*

3. *Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional - a questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo presidente da república.*

¹³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 571.

¹³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 102.

¹³⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1024.

¹⁴⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 199.

4. O princípio da irretroatividade "somente" condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas pela constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao "status libertatis" da pessoa (cf, art. 5. XI), (b) ao "status subjectionais" do contribuinte em matéria tributária (cf, art. 150, iii, a) e (c) a "segurança" jurídica no domínio das relações sociais (cf, art. 5., xxxvi).
5. Na medida em que a retroprojeção normativa da lei "não" gere e "nem" produza os gravames referidos, *nada impede que o estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*
6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, "ordinariamente", dispor para o futuro. *O sistema jurídico- constitucional brasileiro, contudo, "não" assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.*
7. A questão da retroatividade das leis interpretativas.¹⁴¹ (Grifos nossos)

Dessa forma, a despeito de toda divergência doutrinária, verifica-se que as leis interpretativas são aceitas pelo Direito brasileiro e se destinam tão somente a atribuir a determinada lei o sentido original que o legislador da lei interpretada quis que lhe fosse dado. Não cabe a ela, por conseguinte, inovar na ordem jurídica, operando efeitos desde que editada a respectiva lei à qual atribui significado semântico novo ou diverso. Entretanto, ficam excluídos os casos em que a interpretação atribui penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

3.2 O ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO E AS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS BENÉFICAS

Já na hipótese do ato não definitivamente julgado (art. 106, II, "a" e "b"), cuida-se de situação de retroação pelo advento de lei mais benéfica, desde que o ato não esteja acobertado pelo manto do julgamento.

Aqui, Hugo de Brito Machado entende que "A aplicação 'retroativa' da lei tributária atende aos mesmos princípios prevalentes no direito penal.". Entretanto, afirma aplicar-se tão somente às penalidades, não tornando inexigível o tributo em face de lei nova.¹⁴²

No que tange a essas condições à retroatividade, diverge a doutrina quanto à natureza do julgamento, se administrativa ou apenas judicial. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro entende que o dispositivo se refere tanto aos casos de julgamento administrativo quanto judicial¹⁴³. Já Zelmo Denari preceitua que "ato não

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão de 23 out. 1991. Disponível em < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751532/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-605-df>>. Acesso em: 11/08/2016.

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.102.

¹⁴³ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1037.

definitivamente julgado é aquele que não possui decisão final prolatada pelo Poder Judiciário”.¹⁴⁴

Há que se ponderar ser este último o melhor entendimento, em termos de interpretação constitucional. Isso por que a Constituição Federal é clara ao estabelecer o princípio da inafastabilidade da jurisdição, pelo qual a lei não poderá impedir a apreciação judicial de lesão ou ameaça a direito – Art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

No mais, a alínea “a” trata da lei nova que deixa de tratar determinada conduta como infração, enquanto que a alínea “b” especifica que a retroatividade pode operar quando o ato que deixou de ser tratado como contrário a qualquer exigência não tenha sido fraudulento ou não tenha possibilitado a ausência de pagamento de tributo. Nesse caso, a retroatividade benigna somente deve ocorrer se o descumprimento da obrigação tributária for inocente.¹⁴⁵ Assim, verifica-se que se tratam de hipóteses complementares entre si.

Imperioso também analisar os casos de superveniência de lei que trate de maneira mais branda o infrator da norma tributária, para os quais há previsão de retroação dos seus efeitos em benefício do contribuinte (art. 106, II, c, CTN). Para Sabbag, trata-se do Princípio da Benignidade.¹⁴⁶

Primeiramente, ressalte-se que as sanções em matéria tributária não se confundem com o tributo, nem estão abrangidas por seu conceito. Em verdade, são mecanismos de penalização, sobretudo pecuniária, daquele que descumpre o dever tributário, seja pelo não pagamento do tributo, seja pela não cumprimento de uma obrigação acessória. Assim, é possível conceituar a sanção tributária como “a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”.¹⁴⁷

Lyrio Pimenta as conceitua como “a consequência jurídica imposta pelo Fisco, no exercício de função administrativa, a determinado sujeito (pessoa física ou jurídica), pelo descumprimento da norma jurídica tributária impositiva, ou instrumental”.¹⁴⁸ Em suma, são a consequência de uma não prestação.

¹⁴⁴ COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3ª ed, São Paulo, Saraiva: 1998, p.52.

¹⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 229.

¹⁴⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 208.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 487.

¹⁴⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p.176.

Sob o ponto de vista da retroatividade, o mesmo autor traz a seguinte explanação quanto a essa possibilidade trazida pelo Código Tributário:

Permite-se, contudo, a retroação benigna, isto é, a retroatividade da norma infracional, ou sancionadora, desde que seja para beneficiar o administrado. Em tal situação, tem-se a presença de duas normas jurídicas. A primeira norma é a que vigia no momento da ocorrência da infração, estabelecendo uma sanção mais grave. A segunda é a norma produzida posteriormente, prescrevendo para idêntico ilícito uma sanção menos grave, ou deixando de considerar o fato como infração. A retroação benigna, desse modo, integra o princípio da irretroatividade (...) ¹⁴⁹

No mesmo sentido, e de maneira complementar, é o que dispõe artigo 112 supracitado código ao determinar que a interpretação relativa às infrações e penalidades devem ser feitas de maneira mais favorável ao acusado. ¹⁵⁰

Nesse sentido, dispõe Luciano Amaro que “se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado). ¹⁵¹

De maneira mais aprofundada, Lyrio Pimenta chega a afirmar que, em sendo declarada inconstitucional a lei impositiva de sanção e já tendo o contribuinte adimplido com sua obrigação perante o fisco, dever-se-á aplicar a retroação benigna prevista pelo art. 106, II do CTN por analogia. E assim, em caso de sanção de natureza pecuniária, seria “induidoso o direito do particular à repetição da quantia indevidamente paga”. ¹⁵² Porém, tal entendimento não está assentado uniformemente na doutrina, pelo que se poderia afirmar que “a norma tributária mais benigna retroagirá, desde que a penalidade não tenha sido recolhida”, partindo-se da mesma lógica de que “não seria possível retroagir, se o recolhimento já fora realizado, assim como não se poderia retroceder, se a pena já tiver sido cumprida”. ¹⁵³

Dessa forma, é possível relacionar tal previsão com o consolidado Princípio da Retroatividade da Lei Penal mais benéfica ao réu – Art 5º, XL, CF. A despeito de posições contrárias à interpretação extensiva às questões tributárias, entende-se pela perfeita aplicabilidade, vez que o Direito Tributário comina penas ao

¹⁴⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.178.

¹⁵⁰ Art. 112, Código Tributário Nacional.

¹⁵¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 229.

¹⁵² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.181.

¹⁵³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 209.

descumprimento de sua legislação, cuidando-se o princípio de importante garantia constitucional. Entretanto, “o *aplicador da lei* não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior”.¹⁵⁴ Trata-se, conforme anteriormente explicitado, de aplicação retroativa benéfica relativa tão somente às penalidades.

3.3 REMISSÃO E ANISTIA

Primeiramente, importante diferenciar os institutos, vez que cada qual tem suas particularidades e sua aplicabilidade. Assim, em simples e breves palavras, a remissão tributária¹⁵⁵ “é o perdão da dívida pelo credor”¹⁵⁶, aqui representado pelo Fisco, implicando na extinção do crédito tributário decorrente de penalidade ou do próprio tributo.¹⁵⁷ Trata-se, ainda, de um perdão que deve ser instituído por meio de lei editada necessariamente pela pessoa jurídica tributante.¹⁵⁸

De maneira mais aprofundada, dispõe Abrão que:

(...) pode ser entendida como instituto jurídico atrelado à metodologia de extinção do crédito tributário, mediante o perdão da autoridade administrativa, implicando a desoneração do devedor e demais co-obrigados, de maneira global, ou parcialmente, sucedendo um leque que contorna o ato vinculado, para efeito de concessão, com respaldo na legislação disciplinando especificamente aquela situação.¹⁵⁹

Já a anistia¹⁶⁰ “é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal”.¹⁶¹ Por assim ser, implica na “exclusão do crédito tributário referente à multa aplicável pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu.”¹⁶²

¹⁵⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 141.

¹⁵⁵ Art. 156, IV, Código Tributário Nacional.

¹⁵⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 947.

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 339.

¹⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 990.

¹⁵⁹ ABRÃO, Carlos Henrique. Remissão tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 45,, jun. 1999, p. 18.

¹⁶⁰ Art. 180 e seguintes do Código Tributário Nacional.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.458.

¹⁶² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Remissão e anistia em matéria tributária: determinação do conteúdo e alcance dos institutos à luz do direito positivo brasileiro. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 20, vol. 104, 2012, p.137-159. p.150.

Para Luciano Amaro, é o perdão de infrações, de modo que não elimina a antijuridicidade do ato, mas se altera a consequência jurídica do ilícito.¹⁶³

No que tange a sua natureza jurídica, Hugo de Brito Machado, e também o Código Tributário, entende ser causa de exclusão do crédito relativo às penalidades, devendo ser concedida antes de ser constituído.¹⁶⁴ De modo contrário, Amaro dispõe tratar-se de extinção da punibilidade.¹⁶⁵

A despeito de tais divergências relativas à natureza jurídica dos institutos, é certo que somente são passíveis de incidência se concedidos por meio de lei específica editada pela pessoa política tributante, em razão de sua competência constitucionalmente atribuída.¹⁶⁶

De modo a melhor esclarecer os institutos e diferenciá-los, leciona Hugo de Brito Machado que:

O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se já está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia. Esta diz respeito exclusivamente a penalidade e há de ser concedida antes da constituição do crédito.¹⁶⁷

Embora não se diga expressamente, verifica-se que tais institutos operam de maneira retroativa. Isso porque os fatos geradores do tributo ou da penalidade tributária são atingidos por ato administrativo ou lei posterior que deixam de ser exigidos pelo Fisco, seja pela exclusão ou extinção do crédito. Confirmando tal afirmativa, no que tange à anistia, Luciano Amaro assim dispõe:

A anistia, por sua própria natureza, volta-se para o passado (o que, aliás, o art. 180 deixa expresso), pois o perdão supõe, primeiro, que determinada conduta, abstratamente considerada, seja contrária a uma prescrição prévia da lei; segundo, que essa conduta tenha sido efetivamente adotada por alguém. Advindo a anistia, modifica-se a consequência do ato e deixa de ter lugar a sanção, por força do perdão.¹⁶⁸

O dispositivo legal a que se refere o autor estabelece que o benefício da anistia se aplica somente às infrações anteriores à vigência da lei que a instituiu,

¹⁶³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 481.

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 339.

¹⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 482.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 992.

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.239.

¹⁶⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 484.

excetuando-se as hipóteses qualificadas como crimes, quando a infração se der com dolo, fraude, simulação ou conluio entre pessoas.¹⁶⁹

Correto é também o entendimento de que, em ambas as hipóteses há efeitos retroativos, porém com índoles diversas: “a remissão, em vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório”.¹⁷⁰ Para Amaro, quanto à anistia, é permitido ao Legislador versar sobre fatos pretéritos, “porque isso decorre da própria natureza do preceito”.¹⁷¹

Dessa forma, tendo em vista que ambos os institutos operam efeitos sobre fatos anteriores à edição das leis que os instituiu, verifica-se a ocorrência de uma situação de retroatividade da lei tributária. Tal hipótese justifica-se, mais uma vez, por se tratar de situação benéfica ao contribuinte.

3.4 A RETROATIVIDADE E A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro prevê duas formas de garantia da compatibilidade das leis com o ordenamento jurídico posto pela Constituição Federal, quais sejam, o controle difuso e o controle concentrado. Na primeira hipótese, há a possibilidade de que qualquer juiz ou tribunal declare a inconstitucionalidade da lei diante de um caso concreto, mediante decisão com efeitos *inter partes*, no que concerne à sua eficácia subjetiva. Já a segunda, exige que sejam manejadas uma das ações pertinentes perante o Supremo Tribunal Federal, de modo que uma eventual decisão que declare a inconstitucionalidade da lei surtirá efeitos *erga omnes* (Art. 102, §2º, CF).¹⁷²

No contexto do princípio da irretroatividade, a questão ganha relevância ao tratar dos efeitos da decisão no tempo, evidentemente quando tem efeito vinculativo *erga omnes*, de modo que será retroativa, ou seja, *ex tunc*.¹⁷³

Em regra, as decisões que declaram a inconstitucionalidade de uma lei, seja no controle difuso ou concentrado, têm efeitos retroativos. A esse respeito, explica Lyrio Pimenta:

¹⁶⁹ Art. 180, Código Tributário Nacional.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.458.

¹⁷¹ AMARO, Luciano. As chamadas leis interpretativas. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº45, jun/set. 1988, p. 231.

¹⁷² Cf. MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.718-780

¹⁷³ Cf. MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.736.

Uma vez que esta decisão certifica a invalidade da norma, situação antecedente ao provimento, a eficácia deste alcança todos os efeitos produzidos pela norma inconstitucional desde o início da sua vigência. Com isso, busca-se a reconstituição integral das situações jurídicas existentes antes da vigência da norma inválida. Assim, a doutrina majoritária e a jurisprudência pacífica do STF têm afirmado reiteradamente a nulidade *ex tunc* da norma inconstitucional.¹⁷⁴

Baleeiro entende que, tanto no controle difuso quanto no concentrado, a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal contrária aos entendimentos anteriores exarados por juízes e tribunais e já acobertados pelo manto da coisa julgada não sofrerão efeitos retroativos da nova decisão, pois o “prestígio da coisa julgada serve de anteparo ao direito da parte que venceu a demanda e já recebeu a prestação jurisdicional”.¹⁷⁵

A justificativa para a incidência de efeitos retroativos seria a intenção de apagar todos os efeitos jurídicos decorrentes da norma incompatível com o ordenamento jurídico-constitucional. Entretanto, observa-se que “a decisão de inconstitucionalidade atua no plano da eficácia legal, não da eficácia jurídica. Ou seja, atinge o plano da norma, não o dos fatos jurídicos.”¹⁷⁶

Atento a essa peculiaridade, o Legislador possibilitou, por meio da modulação de efeitos, que as decisões em controle concentrado de constitucionalidade, aqui enfatizadas por serem vinculantes *erga omnes*, tenham também efeitos *ex nunc*¹⁷⁷, ou seja, permite-se a irretroatividade da declaração de inconstitucionalidade da lei, pela qual seus efeitos continuam a incidir sobre as relações fáticas que regula mesmo após ser considerada incompatível com o a Constituição Federal, com vistas à garantia da segurança jurídica.

Nesse contexto, tratando-se de efeitos voltados para o futuro (irretroativos) ou para o passado (retroativos), Humberto Ávila aponta para o problema da garantia da segurança jurídica. Isso porque, ao invalidar uma lei com efeitos meramente para o futuro, garante-se a segurança jurídica em relação aos atos praticados no passado, estabilizando-se as relações já consolidadas. Entretanto, com referência ao presente, cria-se, em verdade, uma insegurança quanto “à eficácia geral das decisões judiciais, quer porque os cidadãos não terão

¹⁷⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.93.

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 209.

¹⁷⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.93.

¹⁷⁷ BRASIL. Lei n. 9868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. D.O.U. de 11.11.1999. art. 27.

clareza relativamente a quais normas devem obedecer, tendo em vista que as leis inconstitucionais podem estar produzindo efeitos, quer porque as autoridades administrativas não conhecerão precisamente os limites da sua competência”. Já em relação ao futuro, igual insegurança é instaurada, na medida em que são desconhecidos “os efeitos a serem atribuídos futuramente pelo ordenamento jurídico aos atos praticados fora do âmbito constitucional de competência”.¹⁷⁸

A esse respeito, dispõe Baleeiro que o modo de proceder no controle de constitucionalidade das leis no Brasil “é peculiar, misto, próprio, que nele a eventual contradição entre decisões jurisprudenciais é aceita, pressuposta e absorvida pela Constituição. O cerne em que se assenta é a coisa julgada, garantia da certeza, da estabilidade e da previsibilidade das relações jurídicas, princípios tão caros ao Direito Tributário.”.¹⁷⁹

Humberto Ávila tem o mesmo entendimento no que tange à proteção à coisa julgada, pois para ele se um contribuinte tiver decisão transitada em julgado declarando a constitucionalidade de um tributo e, posteriormente, sobrevier decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, ainda assim ficaria mantida a decisão judicial individual.¹⁸⁰ Porém, contrasta com Baleeiro por entender que “a manutenção dos efeitos de leis tributárias inconstitucionais, a pretexto de promover a segurança jurídica”, aqui concebida no contexto da irretroatividade, em relação à coisa julgada, da declaração de inconstitucionalidade exarada pelo Supremo Tribunal Federal, “pode causar, na verdade, e em maior medida, sua restrição”,¹⁸¹ não sendo as contradições entre decisões judiciais plenamente aceitas.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende que o efeito retroativo da declaração de inconstitucionalidade, que é a regra ao se expurgar a lei do ordenamento jurídico, deve ser expresso pela Corte Maior. E nesse contexto destaca que boa parte da doutrina sustenta que tais efeitos devem operar *ex tunc*, sem, no entanto, fazer a distinção entre as decisões que beneficiam o cidadão, que são a maioria, e as que o prejudicam em benefício do próprio Estado. Assim, traz à tona a reflexão de que “o Direito deve ser considerado um instrumento da realização dos grandes valores da humanidade e que, entre estes, se destaca como um dos

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 176-177.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 209-210.

¹⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 367.

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 179.

mais importantes a segurança jurídica.”¹⁸² Nesse caso, pode-se inferir uma propensão do autor a que fossem atribuídos efeitos não retroativos de maneira benéfica ao contribuinte nos casos em que o efeito contrário pudesse prejudica-lo.

Para Humberto Ávila, a restrição à segurança jurídica, através do efeito retroativo, não pode ser considerada de maneira pontual, mas deve sofrer uma análise “segundo uma avaliação global e simultaneamente momentânea (presente), retrospectiva (passado) e prospectiva (futuro).”¹⁸³

Ainda nesse contexto, Lyrio Pimenta enuncia parecer mais acertada a compreensão de que os efeitos produzidos por uma norma declarada inconstitucional podem estar protegidos por outros princípios constitucionais, tais como o da segurança jurídica ou da moralidade e da boa-fé. Assim, tem-se a necessidade de uma ponderação concreta, ocorrendo a limitação da eficácia retroativa da declaração se for concluído que a eficácia *ex tunc* “não será proporcional ao sacrifício que imporá”.¹⁸⁴

Sobretudo no campo tributário, a questão reveste-se de grande importância, pois “as leis tributárias, na sua eficácia geral preponderante, promovem efeitos restritivos dos direitos de liberdade e de propriedade (...) e, por conseguinte, “quanto mais alta a carga tributária e, portanto, maior a arrecadação, maior é a restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes.”¹⁸⁵ Ademais, inconstitucionalidade surte efeitos sobre o princípio da segurança jurídica e do equilíbrio orçamentário.¹⁸⁶

Uma das consequências seria a de que, declarada a inconstitucionalidade da lei, o Fisco não mais poderia efetuar o lançamento do tributo. E, caso já tenha praticado o ato, deverá revê-lo.¹⁸⁷

Para Coêlho, a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo vai além e somente aproveita ao contribuinte, caso em que poderia, inclusive, propor ação rescisória em face da Fazenda Pública. De maneira diversa, o Fisco não poderia fazê-lo “somente porque *a posteriori* a lei foi entendida em favor de sua tese (...) para reverter todas as decisões que, transitadas em julgado, foram prolatadas a

¹⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 99.

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 559.

¹⁸⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.94.

¹⁸⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 572.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 559.

¹⁸⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p.105.

favor do contribuinte”.¹⁸⁸ Nesse ínterim, a Fazenda invoca o princípio da igualdade, mas, para o mesmo autor, o reconhecimento de tal possibilidade resultaria em insegurança jurídica.

Entendimento semelhante o de Humberto Ávila ao assim dispor:

(...) a Constituição protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e coisa julgada em favor do cidadão, não havendo no ordenamento constitucional qualquer tipo de regra em favor do Estado; de outro, que ela afasta a surpresa também em benefício do contribuinte por meio de “limitações ao poder e tributar”, igualmente não havendo similar para proteger os interesses do Estado. Em suma, a segurança jurídica tem regrada a sua aplicação reflexiva relativamente à *proteção de expectativas* em favor do cidadão, e não do Estado.¹⁸⁹

Desta feita, conclui-se que a declaração direta de inconstitucionalidade exarada pelo Supremo pode ter efeitos retroativos (como regra) ou irretroativos (derivados da modulação de efeitos). Em ambos os casos há problemas a serem enfrentados, quais sejam, a questão da certeza e da segurança jurídica, na primeira hipótese, ou a perpetuação de efeitos de uma norma incompatível com o ordenamento constitucional, o que promove uma restrição nos direitos fundamentais, na segunda.

¹⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 758.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 560.

4 CONCLUSÃO

Longe da pretensão de esgotar o tema, que durante a pesquisa apresentou surpreendente abrangência e riqueza de visões doutrinárias, o presente trabalho demonstrou a importância do princípio abordado, posto que corolário da segurança jurídica, seja no Direito Tributário, seja em qualquer outro ramo do Direito Brasileiro.

Nesse contexto, foi possível verificar a incidência da irretroatividade em todo o ordenamento, estando consagrada tal regra no texto constitucional, embora não expresso, e consolidada no ordenamento infraconstitucional por meio de vários dispositivos, a depender do ramo jurídico estudado.

No campo tributário, alvo do recorte material da pesquisa, o tema se mostrou ainda mais relevante, vez que a matéria toca os direitos fundamentais (liberdade, propriedade, segurança jurídica, previsibilidade das consequências jurídicas) como limites ao poder de tributação do Estado.

No que tange à lei instituidora de tributo propriamente dita, inegáveis os efeitos diversos que uma ou outra interpretação podem ocasionar na esfera jurídica do particular, especificamente por seus aspectos patrimoniais. Sobretudo, no que diz respeito às situações em que se pode vislumbrar efeito retroativo de novas leis. Nesse ponto, evidentes e intrigantes as diversas opiniões doutrinárias no que concerne às leis interpretativas, concebidas como válidas por alguns, inconstitucionais por outros.

A respeito da retroatividade em caso de mudança legislativa incidente sobre o ato não definitivamente julgado e na aplicação de penalidades mais benéficas aos contribuintes, menor foi o embate doutrinário encontrado, cingindo-se a controvérsia no que se refere à natureza do ato a ser considerado como “definitivamente julgado”.

Em relação à remissão e anistia, constatou-se a escassa bibliografia que relacionasse os institutos com o tema da retroatividade da lei. Nesse contexto, em grande parte o ponto de encontro dos temas se deu a partir da inferência pela natureza dos próprios institutos.

Ainda sob esse aspecto, igualmente importantes as considerações a respeito das leis declaradas inconstitucionais, bem como sobre a modulação dos

efeitos de tal pronunciamento pelo Supremo Tribunal Federal, ora *ex tunc*, ora *ex nunc*. Isso porque, na melhor concepção, há que se resguardar a estabilidade das relações jurídicas consolidadas sem, no entanto, desprezar-se a injustiça que pode operar diante da perpetuação dos efeitos de uma norma tida por incompatível com o ordenamento constitucional. De toda sorte, mais uma vez o princípio da irretroatividade salta aos olhos dos estudiosos do Direito com sua primordial importância e diversidade de aplicabilidade aos diversos institutos e situações concretas.

Assim, relevante o estudo de seus contornos a fim de verificar os variados posicionamentos e a relativização dos conceitos com reflexos na segurança jurídica dos particulares em sua relação com o Fisco.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Remissão tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 45,, jun. 1999. p. 18-22.

AMARAL, Francisco. Direito civil: introdução. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19ª ed . São Paulo: Saraiva, 2013.

AMARO, Luciano. As chamadas leis interpretativas. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº45, jun/set. 1988, p. 229-232.

ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira.44ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Decreto-Lei 4657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. D.O.U. de 9.9.1942.

BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Triutário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. D.O.U. de 27.10.1966.

BRASIL. Lei n. 9868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. D.O.U. de 11.11.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493-0. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão de 25 jun. 1992. Publicação DJ de 4 set. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão de 23 out. 1991. Disponível em < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751532/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-605-df>>. Acesso em: 11/08/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.352-PR. Relator originário Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão Ministro Nelson Jobim, j.

6.2.2001, Informativo do STF 216. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo216.htm>>. Acesso em 03/08/2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA Junior, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 3ªed, São Paulo, Saraiva: 1998.

DINIZ, Maria Helena. Código civil anotado. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRANÇA, R. Limongi. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. 4ª ed. rev. atual, do "Direito intertemporal brasileiro". São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 208.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, v.1. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais tributários. São Paulo: Malheiros, 1996.

LIMA NETO, Manoel Cavalcanti de. Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro: parte geral, arts. 1º a 120. 12ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Remissão e anistia em matéria tributária: determinação do conteúdo e alcance dos institutos à luz do direito positivo brasileiro. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 20, vol. 104, 2012, p.137-159.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi e Gláucia Carvalho. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2004.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TARTUCE, Flávio. Manual de direito civil: volume único. Rio de Janeiro: Método, 2011.

VELLOSO. Caio Mário da Silva. A irretroatividade da lei tributária – irretroatividade e anterioridade – imposto de renda e empréstimo compulsório. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº45, jun/set. 1988, p. 81-96.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.