

TIAGO RIOS COSTER

RETROSPECTIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2019

TIAGO RIOS COSTER

RETROSPECTIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo-SP
2019

Catálogo da Publicação

Coster, Tiago Rios
Retrospectividade no direito tributário brasileiro / Tiago Rios Coster. -
São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2019.
179f.

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.
Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de
Pós-Graduação em Direito, área de concentração, Direito Econômico e
Financeiro, 2019.

1. Retrospectividade. 2. Retroatividade imprópria. 3. Proteção à
confiança. 4. Limitações ao poder de tributar. I. Schoueri, Luís Eduardo. II.
Título.

CDU

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome: COSTER, Tiago Rios

Título: Retrospectividade no Direito Tributário Brasileiro

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Aprovado em: ___/___/___

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

COSTER, Tiago Rios. *Retrospectividade no direito tributário brasileiro*. 179f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo tratar do tema da retrospectividade da legislação tributária no ordenamento brasileiro. Busca-se analisar se o ordenamento tributário brasileiro contempla uma vedação aos efeitos retrospectivos das normas tributárias, quais os fundamentos normativos que permitem chegar a essa vedação e de que forma se opera a proteção do contribuinte diante dos efeitos retrospectivos vertidos pela legislação tributária. Para tanto, o trabalho parte da conceituação do fenômeno da retrospectividade e da sua distinção frente a fenômenos semelhantes, mas não idênticos, como a retroatividade. Nesse contexto, investigam-se as teorias que deram origem à teoria da irretroatividade das normas e em que medida elas contribuíram para o surgimento do fenômeno da retrospectividade. Assumindo que existe diferença entre retroatividade e retrospectividade, cujo critério de distinção é a consumação da situação jurídica prevista na hipótese legal, o trabalho parte para a análise dos fundamentos encontrados no ordenamento tributário brasileiro que vedam a eficácia retrospectiva da legislação tributária. Ao final, analisa-se a eficácia da proteção existente no ordenamento aplicável aos casos de retrospectividade, a qual opera, essencialmente, por meio da aplicação do princípio da proteção à confiança em conjunto com os direitos e garantias fundamentais de liberdade e propriedade.

Palavras-chave: Retrospectividade. Retroatividade imprópria. Proteção à confiança. Limitações ao poder de tributar.

COSTER, Tiago Rios. *Retrospectivity on brazilian tax law*. 179p. Dissertation (Master's Degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2019.

ABSTRACT

The purpose of this research is to deal with the subject of the retrospective effects of Brazilian tax law. It seeks to analyze whether the Brazilian Tax System encompass a prohibition on the retrospective effects of tax rules, what are the normative grounds for such prohibition and how does the protection of the taxpayer works in view of the retrospective effects of the tax legislation. The research starts by analyzing the definition of the retrospectivity phenomenon and its distinction from other phenomena such as retroactivity. In this context, it investigates the theories that gave rise to the non-retroactivity theory and to what extent they contributed to the emergency of the retrospectivity phenomenon. Assuming that there is a difference between retroactivity and retrospectivity, the work investigates the normative grounds found in the Brazilian Tax System that allows for the conclusion that the retrospective effects of the tax legislation are prohibited. Finally, it analyzes how the protection of the taxpayer works in cases involving retrospective effects of the tax legislation, which occurs essentially through the application of the legitimate expectation principle together with fundamental rights such as the rights of freedom and property.

Keywords: Retrospectivity. False retroactivity. Legitimate expectations. Limitations on the power to tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DE RETROSPECTIVIDADE	17
1.1. Considerações iniciais: retrospectividade como um problema de Direito Intertemporal	18
1.2. Definição de retroatividade e retrospectividade	22
1.2.1. Definição de retroatividade.....	22
1.2.2. Definição de retrospectividade	26
1.2.3. Obstáculos encontrados ao se buscar uma definição geral de retrospectividade.....	31
1.2.3.1. O problema referente aos termos utilizados.....	32
1.2.3.2. O problema da distinção entre os diferentes fenômenos	34
1.2.4. Graus de retroatividade e sua relação com a retrospectividade	36
1.3. A origem da teoria da irretroatividade das normas e os reflexos sobre a retrospectividade.....	40
1.3.1. Teorias subjetiva e objetiva	40
1.4. Críticas à distinção entre retroatividade e retrospectividade	44
1.5. A retrospectividade enquanto objeto de tratamento normativo	47
2. FUNDAMENTOS DA PROIBIÇÃO DE EFEITOS RETROSPECTIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	49
2.1. Considerações iniciais: o fato gerador ocorrido e a teoria da irretroatividade.....	50
2.2. Fundamentos para a proibição de efeitos retrospectivos.....	55
2.2.1. Primeira corrente: a CF/88 veda apenas os efeitos retroativos da legislação tributária.....	55
2.2.1.1. Conteúdo	55
2.2.1.2. Crítica	60
2.2.2. Segunda corrente: os efeitos retrospectivos da legislação tributária são vedados em razão de fundamentos indiretos do ordenamento	61
2.2.2.1. Conteúdo	61
2.2.2.1.1. O princípio do Estado de Direito.....	65
2.2.2.1.2. Os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança	69
2.2.2.1.3. Os direitos fundamentais de liberdade, dignidade da pessoa humana e propriedade.....	75
2.2.2.1.4. O princípio da isonomia.....	80
2.2.2.1.5. Os princípios da moralidade e da boa-fé	84
2.2.2.2. Crítica	86

2.2.3. Terceira corrente: a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 abarca também os casos de retrospectividade (conceito de “retroatividade material”)	87
2.2.3.1 Conteúdo	87
2.2.3.2. Crítica	91
2.3. Considerações finais	101
3. A EFICÁCIA DA PROTEÇÃO CONTRA A RETROSPECTIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	103
3.1. Considerações iniciais: a natureza principiológica da vedação de retrospectividade e suas implicações para a proteção dos contribuintes.....	104
3.2. A ponderação entre os ideais de estabilidade e desenvolvimento do ordenamento	111
3.3. Sobre as “razões de ordem pública” e a modificação do ordenamento	114
3.4. A ponderação entre o interesse público e o interesse particular nos casos de retrospectividade da legislação tributária	118
3.4.1. Sobre o modo de aplicação do princípio da proteção à confiança.....	121
3.4.1.1. Critérios de aplicação do princípio da proteção à confiança.....	122
3.4.1.2. O inter-relacionamento entre os critérios aplicativos e a efetiva proteção à confiança.....	143
3.5. O caso dos “tributos de período” e a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal	151
CONSIDERAÇÕES FINAIS	161
REFERÊNCIAS	173

INTRODUÇÃO

O presente trabalho volta-se para o tema da retrospectividade das leis, mais especificamente no âmbito do Direito Tributário. Para fins desta dissertação, uma lei é considerada retrospectiva quando, ainda que produzindo efeitos para o futuro, acaba por influir em situações que possuem alguma ligação com o passado.

Há dois grandes grupos de casos que se inserem nessa categoria. Há aquelas situações que, ao menos do ponto de vista estritamente fático, já tiveram seu início, mas ainda não se encontram finalizadas ou consumadas da perspectiva da norma aplicável. São as chamadas situações em curso de formação. Nesses casos, o cidadão inicia a sua conduta sob a égide de uma lei que lhe seria em princípio aplicável, mas, no momento da finalização ou consumação da conduta (que é o momento em que haverá a incidência normativa), a lei aplicável é outra, atribuindo consequência jurídica diversa daquela originariamente prevista à sua ação. Tome-se como exemplo o contribuinte que realiza um procedimento de importação de bens, mas que, durante o prazo de envio desses bens, vê a alíquota do Imposto de Importação ser majorada. Uma vez que a norma aplicável somente incidirá no momento em que ocorrer o desembaraço aduaneiro (fato gerador do Imposto de Importação), o contribuinte fica sujeito à mudança de alíquota, ainda que a importação, fática e economicamente falando, tenha se iniciado quando a alíquota era menor. Ou seja, o contribuinte inicia o procedimento de importação sob a égide de uma lei que prevê a aplicação de uma alíquota do Imposto de Importação, mas, quando da efetiva incidência normativa, a norma foi modificada, prevendo alíquota maior para a sua importação.

Há também aquelas situações que já se encontram consumadas do ponto de vista da norma aplicável, mas que continuam a produzir reflexos ou consequências no futuro. São as chamadas consequências futuras de atos passados. Nesse tipo de caso, a situação resta integralmente ocorrida no passado, mas ela continua produzindo reflexos no futuro, os quais se submetem à legislação posterior, vigente e eficaz no momento em que esses reflexos surgem no mundo jurídico. O exemplo é o caso do contribuinte que aloca os seus recursos em uma aplicação financeira, levando em conta que a alíquota aplicável do tributo incidente sobre os rendimentos será zero. No entanto, passado algum tempo, a alíquota sobre do tributo incidente sobre os rendimentos financeiros é modificada, de modo que os novos rendimentos, surgidos após a modificação legislativa, submetem-se à incidência do

tributo segundo a nova legislação. Ou seja, a situação que originou os rendimentos foi realizada inteiramente no passado, quando a alíquota do tributo incidente sobre os rendimentos era zero. Contudo, como esses rendimentos continuam sendo produzidos ao longo do tempo, a modificação da alíquota do tributo acaba por atingir os novos ganhos.

Portanto, nos casos citados, o contribuinte adota uma conduta, ou ao menos a inicia, quando a lei aplicável era uma, levando em consideração as consequências então previstas para a sua ação, mas acaba ficando sujeito às modificações perpetradas pela legislação posterior, a qual determina consequências jurídicas diversas e mais onerosas para a disposição realizada. O problema, portanto, está no fato de que o contribuinte age levando em consideração as consequências determinadas por uma norma, mas sua conduta acaba sendo juridicamente valorada por norma diversa, inexistente no momento inicial da ação.

Os exemplos anteriormente narrados não gerariam maiores discussões, caso fosse possível enquadrá-los no conceito de retroatividade normativa. Para esses casos, o ordenamento brasileiro já prevê no art. 5º, XXXVI, da CF/88 e, especialmente no âmbito tributário, no art. 150, III, “a”, da CF/88, a impossibilidade de a lei posterior retroagir para atingir situações classificadas como ato jurídico perfeito, direito adquirido, coisa julgada ou fato gerador ocorrido. Ocorre que todas essas categorias, empregadas pelo constituinte para afastar os casos de retroatividade, têm por pressuposto a finalização, a consumação ou a perfectibilização da previsão normativa aplicável. Assim, como será visto em maior profundidade, a proteção contra a retroatividade, expressamente prevista em nosso ordenamento, exige a consumação da previsão legal que determina a incidência do tributo antes da modificação legal. Essa consumação, no entanto, não se faz presente nos exemplos citados: a consumação da previsão legal que determina a incidência do Imposto de Importação somente ocorre com o desembaraço aduaneiro, o que somente se verificou após a modificação da alíquota; a consumação da previsão legal que determina a incidência do tributo sobre os rendimentos financeiros ocorre a cada novo rendimento obtido, o que somente se verificou após a modificação da alíquota.

Aqui, portanto, já se verifica um dos pressupostos que norteiam o presente trabalho: os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade, ainda que sejam bastante próximos, não se confundem. A retroatividade ocorre quando a lei posterior altera consequências jurídicas de situações já consumadas no passado. A retrospectividade, como visto, ocorre quando não há a consumação da previsão legal antes da modificação legislativa, de modo

que a lei nova passa a incidir imediatamente sobre a situação em curso de formação ou sobre os efeitos futuros de atos passados.

Como será visto ao longo do trabalho, o problema da retrospectividade surge, especialmente, em razão da aptidão da lei nova para produzir efeitos imediatos. Trata-se, inclusive, da previsão do art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 (“Lei de Introdução ao Código Civil”), segundo o qual “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Ao produzir efeitos imediatos, a lei nova acaba por encontrar diante de si diversas situações ainda não completamente consumadas sob a égide da legislação passada, sobre as quais deverá, então, ser aplicada. Trata-se, sobretudo, da imbricada relação entre o direito positivo e o tempo. Como refere TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR acerca do fenômeno da positivação, “o domínio da temporalidade torna-se um tema inerente ao próprio direito: no direito positivado, a percepção de que o direito começa e termina passa a permear a vivência mesma do que seja *jurídico* e do que seja *o jurídico*”, o que tem por consequência, nas palavras do autor, que fatos sejam devorados, direitos subjetivos sejam consumidos e leis sejam engolidas¹. Ou seja, a lei nova modifica o ordenamento e, nessa medida, com o perdão da expressão, acaba por atropelar fatos e situações jurídicas que ainda não se encontram consumados. Caso estivessem consumados, aplicar-se-ia a proibição de retroatividade, a qual imuniza o sentido de um evento passado da nova significação jurídica que lhe confere a lei posterior².

Ocorre que essa distinção entre retroatividade e retrospectividade tem tido efeitos draconianos do ponto de vista do nosso ordenamento. Isso porque a proteção dos contribuintes tem sido acolhida, especialmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quase que unicamente nos casos de retroatividade, deixando à margem de guarida os casos de retrospectividade da legislação tributária. Exemplo disso é a manifestação do Supremo Tribunal Federal no RE 226.602, em cujo julgamento o Ministro Carlos Velloso assentou que o art. 150, III, “a”, da CF/88 exige que “a lei que institua ou que majore o tributo seja anterior ao fato gerador”. O problema está, sobretudo, na “monopolização” da discussão do tema em torno exclusivamente do art. 150, III, “a”, da CF/88³, o qual, como defendido neste trabalho, aplica-se apenas aos casos em que há retroatividade da lei

¹FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *O Direito: entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 7-8.

²Id. *Ibid.*, p. 13.

³DENGO, Atilio. *Contributo para uma teoria da irretroatividade tributária*. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. p. 32-33.

tributária. Todavia, isso não significa que o ordenamento não proteja os contribuintes nos casos de retrospectividade, o que, aliás, tem sido ignorado.

É justamente a percepção da existência de um déficit de proteção dos contribuintes nos casos de retrospectividade da legislação o que justifica a realização deste trabalho. E tal justificativa encontra reforço tanto na atualidade quanto na urgência do enfrentamento do tema. A sua urgência é demonstrada pela existência de diversos casos submetidos a julgamento pelo STF nos quais não foi conferida proteção ao contribuinte, pela simples razão de se considerar que a alteração legislativa que o afetou era anterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Não apenas o caso emblemático do RE 225.602, que tratou do aumento do imposto de importação incidente sobre veículos importados após o embarque dos mesmos, mas antes do desembaraço aduaneiro (fato gerador), mas também os casos em que há aplicação da malfadada Súmula nº 584 do STF, demonstram a necessidade de revisão do entendimento atualmente corrente na Corte Suprema. Já a atualidade da discussão dessa temática resta demonstrada pela própria existência de posicionamento no STF indicando para a necessidade de revisitar o tema da proteção do contribuinte nos casos de transição normativa. Inclusive, em casos mais recentes, o próprio Supremo Tribunal Federal já acenou para a necessidade de revisão do entendimento veiculado por meio da Súmula nº 584, o que demonstra haver preocupação da própria Corte com a insuficiência da proteção atualmente conferida pelos contribuintes nos casos de retrospectividade da legislação tributária.

Além disso, verifica-se que o Direito Tributário é uma das searas jurídicas mais afetadas pelos efeitos retrospectivos da legislação. Isso porque os eventos que desencadeiam a tributação são, sobretudo, empreendimentos econômicos realizados pelo contribuinte (ex: a importação de um bem ou a venda de uma mercadoria) ou decorrência desses eventos (ex: o auferimento de receita ou de lucro). Ocorre que o fato econômico em si dificilmente é singular e episódico, isto é, ele não se constitui em um único ato e não ocorre em um momento específico temporal. Antes o contrário, trata-se, no mais das vezes, de um processo mais ou menos complexo e que se protraí por certo lapso temporal. A incidência do tributo, no entanto, ocorre em um momento específico no tempo, momento, esse, que não necessariamente se compatibiliza com a realização do negócio em si. A importação de um bem, por exemplo, percorre um caminho desde a oportunidade de realizar o negócio, passando pela encomenda e pagamento dos bens adquiridos, a embarcação desses bens no meio de transporte adequado, até a sua chegada no recinto

alfandegado para se submeter ao despacho aduaneiro. Somente nesse último momento é que haverá a incidência do Imposto de Importação, muito depois de o contribuinte ter optado por seguir adiante e levar a cabo a operação de importação.

Outra peculiaridade existente no âmbito tributário está na própria consideração do ônus tributário enquanto razão de agir ou, ao menos, enquanto um elemento relevante para a tomada de uma decisão. Um determinado empreendimento econômico pode ser viável se considerada uma carga tributária específica sobre ele incidente. Se o contribuinte pudesse antever, desde o início, o aumento da carga tributária, poderia concluir pela inviabilidade do negócio segundo as condições em que projetado. O tributo, portanto, não é apenas uma consequência da realização do empreendimento, mas parte integrante do plano de negócios, assim como os diversos custos e despesas registrados e avaliados de antemão. Nesse sentido, cogite-se de que o contribuinte que realizou a importação de bens considerou que o negócio era viável se incidente o Imposto de Importação à alíquota de 4%, existindo a perspectiva de lucros até o limite de uma alíquota de 6%. Ultrapassado esse patamar o negócio não mais se mostra rentável, razão pela qual a majoração do tributo depois de já tomada a decisão de realizar a operação acaba por desconsiderar por completo a planificação realizada pelo contribuinte.

A esses exemplos podem ser acrescentados diversos outros, a fim de demonstrar como o Direito Tributário é especialmente impactado pelos efeitos retrospectivos decorrentes das alterações legislativas. Por ora, o que deve ficar registrado é que esses efeitos são deletérios à atividade do contribuinte, seja porque não há um alinhamento entre o substrato econômico que desencadeará a obrigação de pagar tributos e a incidência da norma tributária, seja porque, em muitos casos, a retrospectividade acaba por minar o planejamento realizado pelo contribuinte, do qual o tributo é elemento integrante e, muitas vezes, decisivo.

Nesta senda, o presente trabalho busca responder às seguintes perguntas: o ordenamento brasileiro contempla uma vedação à eficácia retrospectiva da legislação tributária? Em caso positivo, quais são os fundamentos dessa vedação e qual a sua eficácia?

Como será visto, defende-se que a regra específica do art. 150, III, “a”, da CF/88, assim como a garantia geral do art. 5º, XXXVI, da CF/88, não esgotam o tratamento normativo referente à proteção dos cidadãos e contribuintes nos casos de transição normativa. Tratam-se de regras que servem de proteção objetiva diante dos casos de

retroatividade. De forma diversa, mas complementar, nos casos de retrospectividade, a proteção encontra fundamentos indiretos no ordenamento. Há uma série de normas que, quando interpretadas em conjunto, levam à conclusão de que não é possível a modificação das consequências jurídicas de uma determinada base normativa sobre a qual o contribuinte se amparou para realizar um ato de disposição econômica, impondo-se tutelar a confiança que o contribuinte depositou no ordenamento quando adotou o curso de ação, esperando que aquelas seriam as consequências jurídicas a serem verificadas no seu caso. Tais fundamentos são encontrados, em especial, nos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da proteção à confiança, assim como nos direitos e garantias individuais assegurados aos cidadãos e contribuintes, especialmente os direitos de liberdade e propriedade.

Em conjunto, essas normas exigem, de um lado, que o Direito respeite as expectativas dos contribuintes e que seja apto a guiar condutas individuais, o que exige que, ao menos em determinadas situações, afastem-se os efeitos retrospectivos da legislação tributária. De outro lado, há a necessidade de assegurar a eficácia dos direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes, os quais restam afetados pela legislação que, ao promover uma alteração do tratamento legal no curso da conduta individual, não oferece uma alternativa de ação para que o contribuinte não se submeta a um ônus tributário mais gravoso e que não havia sido originariamente previsto.

Nesse contexto, o presente trabalho adota a seguinte linha de evolução: primeiro busca-se entender o que é o fenômeno da retrospectividade; em seguida, são expostos os fundamentos indiretos existentes no ordenamento que levam à conclusão de que os efeitos retrospectivos da legislação tributária são vedados, ao menos em determinadas circunstâncias; por fim, expõe-se de que forma opera essa proteção concedida pelo ordenamento aos contribuintes.

O trabalho, portanto, encontra-se dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, o escopo é a definição do fenômeno da retrospectividade. Inicia-se por contextualizar a problemática dos efeitos retrospectivos no âmbito do Direito Intertemporal, uma vez que engendra um problema de sucessão de normas no tempo. Em seguida, empreende-se na definição do que vem a ser a retrospectividade normativa. Para tanto, faz-se necessário, antes, distinguir o fenômeno da retrospectividade em relação à retroatividade, já que, ainda que muito próximos, para fins deste trabalho entende-se haver razões para que os fenômenos sejam tratados de forma diversa. Assim, define-se o que é retroatividade

(efeitos da norma posterior sobre situações já consumadas) para, só então, buscar a definição do que vem a ser a retrospectividade (efeitos da norma posterior sobre situações ainda não consumadas e sobre reflexos atuais de situações passadas). Ainda nesse contexto, são expostas as dificuldades encontradas para a definição do que vem a ser a retrospectividade normativa, notadamente os diversos termos utilizados para denotar o mesmo fenômeno (retrospectividade, retroatividade imprópria, retroatividade falsa e tantos outros), assim como o uso intercambiável entre os termos retroatividade e retrospectividade, especialmente quando se entende que entre eles não há qualquer distinção. Ainda a título definitivo, explora-se brevemente a origem e a evolução da teoria da irretroatividade, a fim de investigar de que forma o fenômeno da retroatividade veio a ser compreendido na esfera jurídica como a englobando apenas a eficácia jurídica de normas posteriores sobre situações já consumadas e de como isso repercutiu no surgimento do fenômeno da retrospectividade. Nessa altura, tem especial importância a investigação das teorias subjetiva e objetiva da irretroatividade, por meio das quais se demonstra por qual razão há essa distinção entre efeitos retroativos e efeitos retrospectivos. Por fim, o capítulo trata do entendimento crítico que advoga a inexistência de distinção entre os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade normativa, unificando o seu tratamento sob um único conceito, o qual comportaria diversas graduações.

De posse dos elementos definitórios necessários, o segundo capítulo dedica-se a explorar quais são os fundamentos normativos que permitem extrair do nosso ordenamento a conclusão de que os efeitos retrospectivos da legislação tributária são vedados, ao menos em determinadas condições. Aqui são expostas três correntes de entendimento que podem ser encontradas na doutrina e jurisprudência. A primeira delas, mais alinhada à doutrina tradicional do Direito Tributário, é aquela que identifica a proteção do contribuinte exclusivamente à previsão do art. 150, III, “a”, da CF/88 – e também ao art. 5º, XXXVI, da CF/88. Para essa corrente, portanto, nos casos de transição normativa, a tutela do contribuinte restringir-se-ia às hipóteses em que verificados efeitos retroativos da legislação tributária, especialmente a partir da figura do “fato gerador ocorrido”. Não há maiores preocupações com os efeitos retrospectivos, que se encontram fora do campo de proteção fornecido pela regra de irretroatividade. A segunda corrente, a seu turno, não descarta que a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 aplica-se exclusivamente aos casos de retroatividade normativa, mas não defende que é apenas nesses casos que o contribuinte encontra proteção constitucional. Diversamente, entende que há fundamentos indiretos no

ordenamento que permitem concluir pela existência de uma proibição de efeitos retrospectivos, ao menos em determinadas situações. Esses fundamentos são encontrados, essencialmente, em princípios e direitos fundamentais expressamente encartados na Constituição Federal de 1988. Essa é a corrente que, no entendimento perfilado nesse trabalho, melhor traduz a proteção existente em nosso ordenamento contra os efeitos retrospectivos da legislação tributária. Finalmente, a terceira corrente de entendimento é aquela que reinterpreta a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, entendendo que ela se aplica tanto a casos de retroatividade quanto às hipóteses de retrospectividade da legislação tributária. E faz isso reinterpretando o que vem a ser a figura do “fato gerador ocorrido”, defendendo que ela não significa que deverá haver a consumação da previsão da legal para que haja proteção do contribuinte.

Por fim, expostas as correntes de entendimento e eleita a segunda corrente como aquela que melhor se adequa ao nosso ordenamento, o terceiro capítulo dedica-se, então, a análise de como se dá a proteção do contribuinte nos casos de efeitos retrospectivos da legislação tributária. Como será visto nessa parte do trabalho, trata-se de uma proteção conferida por meio de princípios e direitos fundamentais, o que significa que a sua eficácia é substancialmente diversa da eficácia da proteção fornecida pela CF/88 aos casos de retroatividade, já que essa última encontra-se encartada por meio de uma regra. Há, essencialmente, dois pontos de substancial importância neste capítulo. O primeiro dele diz respeito ao fato de que a proteção contra a retrospectividade, ao contrário da proteção contra a retroatividade, não é absoluta. Isso porque o interesse do contribuinte na manutenção de uma determinada situação normativa pode ser contraposta pelo interesse público em promover a mudança no ordenamento tributário. Portanto, é possível que as razões pertinentes à modificação normativa sejam mais relevantes que a necessidade de garantir a tutela das expectativas do contribuinte. O segundo ponto de relevância diz respeito ao fato de que a proteção do contribuinte, nas hipóteses de efeitos retrospectivos, ocorre por meio da aplicação do princípio da proteção à confiança. Assim, o trabalho volta-se para a investigação de como ocorre a aplicação de princípio. Ainda neste terceiro capítulo, tem lugar o enfrentamento da questão da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, especialmente à luz dos fundamentos desenvolvidos ao longo da pesquisa.

Vale registrar, desde logo, que uma das notas distintiva da presente dissertação decorre do entendimento de que existe uma distinção entre retroatividade e retrospectividade, e que essa distinção é relevante para fins normativos, já que o tipo de proteção conferido pelo

ordenamento para cada um desses fenômenos é diverso. A partir dessa distinção é que se desenvolverá o trabalho que o leitor encontrará nas próximas páginas.

Por derradeiro, a título de esclarecimento, destaca-se que este trabalho centra-se nos efeitos retrospectivos de normas de direito material emanadas do Poder Legislativo e do Poder Executivo. Não será tratado acerca da temática de eventual eficácia retrospectiva de normas emanadas do Poder Judiciário. Isso porque as normas constituídas a partir de decisões judiciais possuem a peculiaridade de que buscam resolver uma situação ocorrida no passado, de modo que, inexoravelmente, a sua eficácia acaba voltando-se para o passado, sendo-lhe inerente o aspecto retroativo ou retrospectivo. Assim, interessa-nos essencialmente as normas que promovem alterações no ordenamento positivo, legal ou infralegal.

1. DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DE RETROSPECTIVIDADE

Este capítulo inaugural, de finalidade eminentemente propedêutica, busca definir o fenômeno da retrospectividade, a fim de permitir uma clara compreensão daquilo que será objeto do presente trabalho: a proibição normativa de efeitos retrospectivos. Além da tarefa de defini-lo, também será verificada a necessidade de distinguir o fenômeno de outros que lhe sejam assemelhados, especialmente em razão da dualidade existente entre retrospectividade e retroatividade.

O capítulo inicia pela contextualização do problema da retrospectividade. Como será visto no item 1.1, o problema da retroatividade e da retrospectividade das normas é, sobretudo, um problema de Direito Intertemporal. Quando duas normas acabam por deitar seus efeitos sobre uma mesma situação, é necessário saber qual norma tem prevalência, o que, em termos temporais, pode levar a que se respeite os efeitos determinados pela norma anterior ou a que se admita que a norma posterior prevaleça sobre o regramento antigo. É diante de possíveis conflitos normativos desse tipo que surge a temática do presente trabalho.

Em seguida, passa-se à necessária definição do que vem a ser retrospectividade normativa, tema esse a que se dedica o item 1.2. Para essa definição, no entanto, é imprescindível que se compreenda, antes, o que se entende por retroatividade, a fim de que se possa distinguir esse fenômeno da retrospectividade. Isso porque, ainda que sejam bastante semelhantes, cada uma dessas categorias normativas apresenta contornos próprios. Como será visto, o critério que diferencia a retroatividade da retrospectividade é o da consumação ou perfectibilização da situação sobre a qual incide a norma. Se a norma posterior incide sobre situações já consumadas no passado, é considerada retroativa; ao passo que a retrospectividade ocorre nas situações que juridicamente não são consideradas como consumadas ou perfectibilizadas. Também nesse ponto são expostos os diversos obstáculos encontrados na busca pela definição do que vem a ser a retrospectividade tratada neste trabalho. Em especial, dois problemas dificultam o entendimento da questão: o uso de diversos termos para designar os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade, sem que se tenha uma noção clara acerca do que eles fazem referência; e o uso de um único termo para designar em conjunto ambos os fenômenos, o que ocorre especialmente nos casos em que se entende pela inexistência de uma distinção conceitual aplicável.

Na sequência, no item 1.3, explora-se a origem da teoria da irretroatividade das leis, a fim de aclarar a razão da existência do critério da consumação para fins de definir se uma norma é retroativa ou não. E, mais importante que isso, busca-se demonstrar que é justamente da teoria da irretroatividade que surge o problema da retrospectividade. Nessa seção são expostas as teorias subjetiva e objetiva, as quais definiram, cada uma a seu modo, o que consideravam como sendo uma lei retroativa. E, justamente no seio da teoria objetiva, claramente adotada em nosso ordenamento, é exsurge o fenômeno da retrospectividade, decorrente da distinção feita entre efeitos imediatos da lei nova e efeitos retroativos.

Prossegue-se, finalmente, com o item 1.4, o qual trata de tema que recentemente vem ganhando voz: as críticas à distinção entre efeitos retroativos e efeitos retrospectivos, haja vista que ambos os fenômenos normativos seriam bastante assemelhados, sendo apartados por um critério de diferenciação muitas vezes considerado como “formal”. Nessa altura são expostos os entendimentos jurídicos que pugnam pelo tratamento unificado da questão. No entanto, mostrar-se-á que a diferenciação entre irretroatividade e retrospectividade pode ser justificada se em um determinado ordenamento houver tratamento jurídico diverso para cada um desses efeitos normativos.

1.1. Considerações iniciais: retrospectividade como um problema de Direito Intertemporal

O problema suscitado pelos fenômenos da irretroatividade e da retrospectividade situa-se no âmbito do que se chama de Direito Intertemporal (por vezes denominado de Direito Transitório, Teoria do Direito Adquirido e Teoria da Irretroatividade das Leis⁴⁻⁵), tratando-se de questão afeita à sucessão de normas no tempo.

De acordo com CARLOS MAXIMILIANO, “O Direito Intertemporal fixa o alcance do império de duas normas que seguem reciprocamente. Em suma: tem por objeto determinar

⁴DELGADO, Mário Luiz. *Novo direito intertemporal brasileiro: da irretroatividade das leis civis*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 44.

⁵O termo “Direito Transitório”, por vezes, é reservado aos casos em que há um regime de transição estabelecido para disciplinar a passagem da disciplina jurídica revogada para a disciplina jurídica nova – ou um “terceiro direito”, situado entre o antigo e novo –, excluindo os casos de irretroatividade, porquanto nesses não há efetivamente um direito de transição (Cf. BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito intertemporal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 46).

os limites do domínio de cada uma dentre duas disposições sobre o mesmo assunto”⁶. WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA fala em concorrência de leis para reger relações e situações como sendo o problema central do conflito de leis no tempo⁷. A seu turno, em obra clássica sobre o tema, RUBENS LIMONGI FRANÇA faz referência ao conflito de leis no tempo e aos problemas relacionados à “eficácia da lei nova e da lei antiga, uma à face da outra”⁸. E, ainda, segundo MARIA HELENA DINIZ, por meio do Direito Intertemporal buscase solucionar o conflito de leis no tempo, “disciplinando fatos em transição, passando da égide de uma lei a outra, ou que se desenvolvem entre normas temporalmente diversas”⁹.

Com efeito, todo sistema jurídico é dotado de movimento, o que enseja a sucessão de normas no tempo. Frente a esse fenômeno de movimentação do sistema jurídico, ao que se chama de “intertemporalidade”, surge o conjunto de proposições normativas e doutrinárias tendentes a enfrentar os problemas decorrentes da mudança e substituição de normas jurídicas¹⁰.

A condição para que haja um problema de direito transitório é a de que determinada hipótese fática, ato, relação ou situação jurídica se prolongue no tempo durante a eficácia de uma ou mais normas¹¹. Com efeito, a sucessão de normas no tempo pode dar lugar a uma situação de conflito normativo, especialmente porque a cessação de efeitos de uma determinada norma em razão da sua superação por outra que trate do mesmo conteúdo não necessariamente condiz com o término das situações jurídicas por ela regradas. A sucessão temporal das leis não necessariamente guarda correspondência com as situações disciplinadas, de modo que a “morte” de uma lei em razão de sua revogação não ocorre concomitantemente com o término das situações por ela regradas¹².

Para fins ilustrativos, é possível dividir quatro situações que podem se apresentar frente à entrada em vigor de uma lei nova, segundo sintetizado por WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA: (i) situações jurídicas pretéritas, que são aquelas iniciadas e findas antes da vigência da nova lei, ou, como diz o autor, “fossilizadas”; (ii) situações jurídicas

⁶MAXIMILIANO, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946. p. 7.

⁷BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 48.

⁸FRANÇA, Rubens Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 2.

⁹DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 180.

¹⁰DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 35-36.

¹¹SUÁREZ COLLÍA, José Manuel. *La retroactividad: normas jurídicas retroactivas e irretroactivas*. Madrid: Ramón Aceres, 2005. p. 12.

¹²DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 46.

pendentes, tratando-se daquelas iniciadas antes da vigência da nova lei, mas cujos reflexos ou consequências perduram após essa data, tendo como exemplo a árvore que produz frutos; (iii) situações jurídicas em curso de formação ou extinção, que são aquelas que se constituem ou extinguem pela confluência de vários elementos cuja verificação ocorre em momentos diversos, alguns anteriores e outros posteriores à eficácia da lei nova; e (iv) situações jurídicas futuras, iniciadas após a eficácia da nova lei¹³.

A solução do conflito de leis no tempo pode se dar, essencialmente, de duas formas: (i) mediante o estabelecimento de disposições transitórias; ou, na ausência dessas últimas, (ii) mediante a definição de regras que solucionem o conflito normativo, estabelecendo em quais hipóteses admite-se que a lei mais recente trate de situações verificadas sob o império da lei revogada (hipótese em que será retroativa), e em quais hipóteses não se admite a retroatividade¹⁴. Existente um regime transitório, conforme tratado por WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, trata-se então de uma intertemporalidade “não-conflitual”¹⁵. Esses casos diferem daqueles em que há pretensão de regulação concorrente de leis anteriores e preceitos subsequentes, nos quais exsurge o problema da retroatividade das leis e que se situam, como aduz o autor, no âmbito do Direito Intertemporal “conflitual”¹⁶.

Vale observar que, ao menos no âmbito da experiência verificada no ordenamento tributário brasileiro, não se encontram amiúde regimes de transição. No entanto, em outros países é mais comum o emprego de disposições transitórias, a fim de resguardar as situações anteriores, especialmente aquelas ainda em curso de formação ou que estejam produzindo consequências, dos efeitos imediatos da lei nova, o que leva o nome de “*grandfathering*”. Na Hungria, por exemplo, alterações na legislação tributária são normalmente acompanhadas de regras de transição¹⁷. Na Alemanha, apesar de não haver um padrão no estabelecimento de regras transitórias para resguardar situações anteriores, a tendência mais recente seria a de adotar políticas de transição mais generosas¹⁸. No Brasil, no entanto, é possível citar o art. 146 do CTN como impondo uma regra de transição quando a autoridade administrativa decide alterar os critérios jurídicos empregados para o exercício do lançamento em face de um contribuinte. Havendo uma tal alteração, somente os

¹³BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 48.

¹⁴DINIZ, Maria Helena. op. cit., p. 181-182.

¹⁵BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 18.

¹⁶Id. Ibid., p. 47.

¹⁷DEAK, Daniel. National report – Hungary. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 244-291.

¹⁸HEY, Johanna. National report – Germany. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 244-245.

fatos geradores ocorridos posteriormente à alteração do critério é que podem ser atingidos, e não fatos geradores anteriores, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento.

Assim, verifica-se que o problema da retroatividade e, em especial, da retrospectividade, enquanto um problema verificado no âmbito do Direito Intertemporal, decorre da possibilidade de que, ausentes disposições transitórias para tratar da passagem da regulação jurídica de uma lei mais antiga para uma lei mais nova, uma determinada situação fática possa vir a ser objeto de regramento diverso por mais de uma norma em diferentes momentos temporais.

Trata-se de questão inerente à própria natureza dos acontecimentos e do Direito, já que, de um lado, os fatos da vida nem sempre são episódicos, em especial aqueles atrelados a objetivos mais relevantes, os quais demoram anos para serem atingidos e produzirem suas consequências; e, de outro, o Direito raramente atribui consequências legais a um evento isolado, senão a uma combinação de eventos necessários a desencadear os efeitos normativos¹⁹.

É importante observar que, quando se fala em retroatividade e em retrospectividade, está-se falando, especificamente, dos efeitos das normas jurídicas que se sucedem no tempo.

Quando MÁRIO LUIZ DELGADO afirma que o Direito Intertemporal surge como conjunto de proposições tendentes a resolver o conflito de normas sucessivas no tempo, afirma que o principal problema a ser resolvido consiste “em saber quais os limites da *eficácia temporal* das normas jurídicas que se sucedem nesse andar cronológico [...]”²⁰. Do mesmo modo, RUBENS LIMONGI FRANÇA, em obra acerca dos temas da irretroatividade e do direito adquirido, inicia por contextualizar a matéria a partir da perspectiva da edição de uma nova lei e das dimensões a partir das quais essa se projeta: as dimensões espacial e temporal. Segundo o autor, a dimensão temporal diz respeito ao termo inicial e ao termo final da vida lei, referindo a esse lapso temporal como “*eficácia da lei no tempo*”²¹. Também MARIA HELENA DINIZ, ao conceituar a retroatividade normativa, refere-se à extensão da *eficácia* da norma ao passado²². E, de forma mais específica, RICCARDO GUASTINI aduz que o fenômeno da retroatividade legislativa situa-se naquilo que chama de

¹⁹SAMPFORD, Charles. *Retrospectivity and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 2009. p. 23-24.

²⁰DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 36.

²¹FRANÇA, Rubens Limongi. op. cit., p. 1.

²²DINIZ, Maria Helena. op. cit., p. 182.

dimensão temporal da *eficácia* normativa, o que não se confunde com as demais dimensões temporais apresentadas pelo autor, as quais dizem respeito aos tempos de existência, vigência, validade e aplicação da norma²³.

A partir dessas lições, conclui-se que a referência aos fenômenos da retroatividade e da retrospectividade diz, precisamente, com os efeitos de normas que se sucedem no tempo, sendo esses efeitos que podem ensejar o conflito objeto de regramento pelo Direito Intertemporal. Daí porque se fala em *eficácia retroativa* ou *efeitos retroativos*, e não em existência, vigência ou validade.

É interessante notar que o termo alemão “*Rückwirkung*”, utilizado pelo Tribunal Constitucional Alemão para designar tanto o fenômeno da retroatividade quanto o fenômeno da retrospectividade, capta com precisão a sua natureza. Isso porque o substantivo “*Wirkung*” pode ser traduzido como “efeito”, ao passo que o vocábulo “*Rück*” indica o sentido desses efeitos, ou seja, para trás ou, temporalmente falando, para o passado.

1.2. Definição de retroatividade e retrospectividade

É necessário advertir, de antemão, que é impossível definir o fenômeno da retrospectividade sem que, concomitante, faça-se o mesmo em relação ao fenômeno da retroatividade, inclusive de modo a distingui-los. Daí porque, antes de estabelecer o conceito do que vem a ser a eficácia retrospectiva das normas, busca-se conceituar a eficácia retroativa, de modo a melhor aclarar os respectivos conceitos.

1.2.1. Definição de retroatividade

Do ponto de vista semântico, retroagir significa agir para trás ou, mais especificamente, ter efeitos sobre o passado²⁴. Do ponto de vista normativo, trata-se de remontar os efeitos da norma a período anterior à sua vigência²⁵.

²³GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto*. Milano: Giuffrè, 2010. p. 279-288.

²⁴DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 124.

²⁵BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 55.

Ocorre que os limites dessa definição não são suficientes para distinguir entre fenômenos que, ao menos do ponto de vista jurídico, podem ser objeto de uma conceituação mais específica, o que, inclusive, pode ter efeitos práticos bastante diversos. De fato, constata-se que a retroatividade conhece, ao menos, duas conceituações diversas, fundadas na qualificação do passado sobre o qual a lei nova verte seus efeitos.

Uma concepção ampla de retroatividade envolve toda lei que afeta um direito ou uma obrigação pré-existente²⁶. Ou seja, sempre que uma situação jurídica pré-existente seja atingida por uma modificação legislativa, têm-se presente efeitos retroativos da legislação. Esse conceito amplo de retroatividade funda-se no momento em que se originou a realidade jurídica atingida pela ação da lei nova²⁷. A partir dessa conceituação, nas palavras de JOSÉ EDUARDO MARTINS CARDOZO, “uma lei seria retroativa sempre que viesse a agir sobre realidades jurídicas geradas sob o império da lei antiga”²⁸.

Ocorre que, nessa perspectiva, toda e qualquer norma seria, em alguma medida, retroativa, já que é a própria razão de ser da inovação legislativa que novos direitos e obrigações sejam criados ou que os já existentes sejam modificados²⁹. Além disso, ter-se-ia que o efeito retroativo não seria, necessariamente, uma ação da lei nova sobre o passado, mas sua ação no passado, presente ou futuro sobre realidades jurídicas conectadas ao passado em razão do seu marco temporal originário³⁰.

Daí que surge a necessidade de restringir o alcance do conceito de retroação normativa, a fim de efetivamente capturar o que se busca designar pelo fenômeno. Isso nos leva à segunda conceituação, a qual, inobstante a diversidade de definições, parece indicar para elementos comuns, no sentido de que retroativa é a lei que altera as consequências jurídicas ocorridas no passado de atos ou fatos também verificados no passado.

Veja-se que CARLOS MAXIMILIANO qualifica como retroativa a lei que “atrai ao seu domínio as consequências de atos ou fatos jurídicos anteriores e influi sobre as mesmas”³¹. Em sentido semelhante, CHARLES SAMPFORD considera incluir nessa categoria leis que “atribuem novas consequências a ações ou eventos que já ocorreram”³². E, na mesma linha, MÁRIO LUIZ DELGADO considera como retroativa a lei que “vai atribuir novas decorrências

²⁶SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 17.

²⁷CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da irretroatividade da lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 253.

²⁸Id. Ibid., p. 254.

²⁹SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 18.

³⁰CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 254.

³¹MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 29.

³²SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 23.

jurídicas a fatos realizados no passado”³³. Ainda, para NEIL DUXBURY, retroativa é a lei que “altera o *status* de ações passadas de modo a atribuir-lhes, desde o ponto de sua realização, uma consequência legal que não existia e, portanto, não podia ser conhecida naquele momento”³⁴.

Nessa linha, não é qualquer modificação legislativa que efetivamente terá efeitos retroativos, senão aquelas que modificam as consequências jurídicas de atos ou fatos ocorridos no passado. É como se a lei existisse à época da realização dos atos ou fatos sobre os quais produz seus efeitos³⁵. Ou, melhor explicando, é como se a lei produzisse efeitos idôneos a criar uma realidade jurídica que existiria se os efeitos atribuídos a determinado evento se verificassem desde o momento pretérito³⁷.

O traço distintivo da retroatividade nesse segundo conceito está no fato de que o fenômeno somente resta configurado se atingir eventos já consumados no passado. O fator “consumação”, “completude” ou “perfectibilização” da situação sobre a qual a lei incide é o que distingue as leis retroativas das demais.

Veja-se que, segundo o art. 5º, XXXVI, da CF/88, bem como o art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42, a lei não pode retroagir para atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Todas essas categorias jurídicas têm em comum os elementos anteriores da consumação, completude ou perfectibilização da situação fática subjacente. O conceito de direito adquirido diz respeito, nos termos do §2º do art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 àqueles direitos que o titular possa exercer, o que implica a perfectibilização da situação jurídica sob a influência de determinada norma, bem como a sua incorporação concreta e definitiva ao patrimônio do seu titular³⁸. Portanto, está presente no conceito de direito adquirido a ideia de consumação ou completude da previsão que torna o direito exercível e integrante do patrimônio de determinado sujeito. Em sentido, o instituto do ato jurídico perfeito, cuja definição legal, fornecida pelo art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 4.657/42, consiste no ato “já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”, ilustra com maior clareza o critério da consumação da situação prevista em lei

³³DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 131.

³⁴DUXBURY, Neil. Ex post facto law. *The American Journal of Jurisprudence*, v. 58, n. 2, p. 137, 2013.

³⁵MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 21.

³⁶DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 126.

³⁷MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005. p. 41.

³⁸DINIZ, Maria Helena. op. cit., p. 189-190.

como elemento intrínseco do conceito de retroatividade – ao menos conforme adotado em nosso ordenamento.

Não por outra razão que algumas definições de retroatividade não apenas mencionam a interferência sobre o passado, mas a interferência sobre aquilo que juridicamente já se consumou no passado. A propósito, para ANNE-LAURE VALEMOIS, uma norma retroativa é aquela que “se conecta a situações que nasceram e se tornaram definitivas antes de sua entrada em vigor”³⁹. Ainda, RICCARDO GUASTINI conceitua como retroativa a norma que “reconecta consequências ou efeitos jurídicos a hipóteses fáticas realizadas em um momento antecedente à sua entrada em vigor”⁴⁰. E MARIO LUIZ DELGADO afirma que, nessa concepção mais restrita, a retroação da lei implica “a sua aplicação a fatos ou situações jurídicas que já estavam ultimados antes do seu tempo de vigência, com alteração das implicações que já haviam sido determinadas pela lei então em vigor”⁴¹.

Também a definição de retroatividade – ou mais especificamente, de retroatividade verdadeira (*echte Rückwirkung*) – adotada pelo Tribunal Constitucional Alemão toma como critério distintivo a completude da situação jurídica, uma vez que qualifica como retroativas as leis que intervêm de forma modificativa em hipóteses fáticas pertencentes ao passado – em contraposição às situações que não se encontram concluídas e que produzem efeitos para o futuro, relativamente às quais não há retroação⁴². Como anota a doutrina alemã, em especial BODO PIEROTH⁴³, o critério para definir se uma lei age para o passado – e, portanto, se é considerada retroativa –, é se ela interfere em hipóteses fáticas concluídas, conforme definido na decisão anteriormente mencionada. O mesmo Tribunal adota também a expressão “produção retroativa de consequências jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”) para designar os casos de retroatividade, os quais ocorrerem quando a lei introduz uma consequência jurídica relativamente a um período anterior à sua publicação⁴⁴.

Esse corte distintivo, que separa a retroatividade de outros tipos de efeitos da lei nova sobre o passado, é razoavelmente uniforme nas diversas searas do Direito, assim como entre sistemas jurídicos diversos. Por isso, na visão de JOSÉ EDUARDO MARTINS

³⁹VALEMOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*. Paris: L.G.D.J., 2005. p. 215.

⁴⁰GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 288.

⁴¹DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 128.

⁴²BverfGE, 11, 139.

⁴³PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht: verfassungsrechtliche Massstäbe für intertemporale Gesetzgebung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981. p. 30.

⁴⁴HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002. p. 207.

CARDOZO, trata-se de questão muito mais afeita à Teoria Geral do Direito do que a disciplinas ou campos normativos específicos, afirmando que “o problema da temporalidade do domínio da vigência de uma norma jurídica é comum a todo e qualquer ato normativo, independentemente da solução que cada campo do direito possa assumir para os diversos aspectos problemáticos que suscita”⁴⁵.

Em razão disso, tem-se que a definição de uma norma retroativa não varia entre o Direito Tributário e qualquer outro ramo do Direito, ainda que um ou outro campo seja mais afetado por tais efeitos. Essa uniformidade, no entanto, não tem qualquer relação com os limites impostos à retroatividade normativa, os quais, independentemente da solução geral conferida pelo ordenamento a esse fenômeno, podem variar de acordo com o tratamento que lhe é conferido por cada disciplina específica⁴⁶.

Assim, uma norma retroativa é aquela que produz efeitos sobre situações ocorridas no passado, ou seja, uma norma que prevê em seu antecedente normativo hipóteses fáticas e/ou consequências decorrentes dessas hipóteses fáticas inteiramente ocorridas em momento anterior à sua produção de efeitos. Sobre essas hipóteses, a norma retroativa conecta efeitos jurídicos antes inexistentes ou reconecta efeitos jurídicos diversos daqueles anteriormente previstos no consequente normativo da norma então eficaz.

1.2.2. Definição de retrospectividade

A conceituação anterior de retroatividade deixa transparecer os contornos do que vem a ser o fenômeno da retrospectividade de que cuida o presente trabalho.

Adiante-se que, por vezes, adota-se o termo retrospectividade para indicar um fenômeno mais amplo que inclui todos os diferentes tipos de efeitos intertemporais da lei posterior sobre o passado, sendo a retroatividade uma espécie mais extrema ou gravosa desse gênero de efeitos intertemporais⁴⁷. Assim, retrospectividade amoldar-se-ia, na verdade, à concepção ampla de retroatividade anteriormente referida, estando presente nos casos em que uma lei interfere sobre situações pré-existentes, independentemente de essas situações já terem se consumado ou não.

⁴⁵CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 252.

⁴⁶Id. Ibid., p. 252-253.

⁴⁷JURATOWITCH, Ben. *Retroactivity and the common law*. Oxford-Miss; Portland-OR: Hart Publishing, 2008. p. 10.

Esse não é, todavia, o uso que melhor identifica o fenômeno, sendo descartado no presente trabalho. Há um conceito mais específico de retrospectividade, que o diferencia de retroatividade e que melhor explica o seu emprego atualmente.

Como será visto adiante, o problema da retrospectividade surge em razão da diferenciação entre retroatividade e efeitos imediatos da lei. Essa distinção foi realizada por uma linha doutrinária que trata da teoria da irretroatividade das leis, chamada de “objetiva”, a qual, em linhas gerais, predicava que, no âmbito do Direito Intertemporal, a lei nova incidiria de forma imediata sobre as relações em curso e sobre os chamados fatos pendentes, o que, no entanto, não configuraria um efeito retroativo⁴⁸. Conforme assinala MELVIN PAUWELS, esse efeito imediato, sem que haja o resguardo das situações passadas (“*grandfathering*”), implica a incidência da nova lei sobre eventos que ocorrem após a data entrada em vigor, incluindo eventos que possuem sua origem em ações anteriores à alteração normativa⁴⁹. Em outras palavras: quando editada uma nova lei, ela passa a produzir efeitos imediatos, encontrando pela frente diversas situações que têm a sua origem no passado, mas que ainda não estão juridicamente consumadas, sobre elas fazendo incidir o novo regramento.

A doutrina pátria claramente se filia à teoria objetivista e, nessa linha, realiza a distinção entre retroatividade e efeitos imediatos da lei. JOSÉ EDUARDO MARTINS CARDOZO defende que não apenas os fatos pendentes e situações em curso podem ser atingidos pela lei posterior, mas, também, toda e qualquer situação nova cuja hipótese normativa ou cuja existência específica não remonte à lei velha⁵⁰. Por sua vez, MÁRIO LUIZ DELGADO afirma que a eficácia imediata da lei nova pode chegar ao ponto de suprimir direitos adquiridos sem que importe em retroatividade, desde que se limite a reger os seus efeitos ou consequências atuais⁵¹.

ELIVAL DA SILVA RAMOS nota com precisão que, quando a doutrina clássica trata de categorias como fatos pendentes, não faz alusão apenas a fatos propriamente ditos, mas

⁴⁸CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 278-279.

⁴⁹PAUWELS, Melvin R. T. Retroactive and retrospective tax legislation: a principle based approach; a theory about ‘priority principles of transition law’ and ‘the method of the catalogue of circumstances’. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 101.

⁵⁰CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 280.

⁵¹DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 128.

também a consequências jurídicas decorrentes desses fatos, as quais se projetam para o momento ulterior à vigência da nova legislação⁵².

Daí surgem, portanto, duas situações que podem denotar a problemática à qual se chamará de retrospectividade: a lei nova, ao produzir efeitos imediatos, tanto pode alcançar situações iniciadas no passado e que, no momento do início da sua vigência, encontrem-se em curso de formação; quanto pode alcançar as consequências decorrentes de situações jurídicas verificadas inteiramente no passado, consequências essas que se prolongam no tempo, inclusive após o período de vigência da lei nova.

Quanto ao primeiro caso – da situação em curso de formação –, alude-se normalmente aos chamados fatos de formação contínua (um único fato, cuja formação ocorre ao longo de um determinado período de tempo) e de formação complexa (situação composta pela combinação de mais de um fato jurídico), relativamente aos quais, segundo a doutrina clássica, pode-se considerar que há retroatividade se a lei nova alcança a parte pretérita da sua formação, mas não as partes presentes e futuras⁵³. Tome-se como exemplo o caso da concessão de um benefício fiscal que demande o preenchimento dos requisitos *x*, *y* e *z*. O contribuinte já atendeu aos dois primeiros requisitos, mas não ao terceiro, sendo certo que o direito à fruição do incentivo governamental somente surgirá quando estiverem atendidas todas as exigências legais. Ocorre que, enquanto o contribuinte busca preencher o requisito *z*, a legislação é modificada, alterando as condições para concessão do benefício fiscal. Cogite-se que o requisito *x* foi alterado, o que tem por consequência que agora o contribuinte precisa adequar-se novamente para atender a todas as condições estabelecidas. Nessa situação, é certo que o contribuinte foi afetado pela alteração legislativa, ainda que já tivesse agido no passado e, inclusive, atendido parcialmente aos requisitos então aplicáveis. Como o direito ao benefício somente surge quando preenchidas todas as exigências legais, a alteração normativa acaba alcançando o contribuinte.

Relativamente ao segundo caso – do alcance apenas das consequências pendentes de fatos passados –, alude-se às situações na qual a norma anterior incidiu no passado, mas cujos reflexos jurídicos ainda não foram inteiramente verificados, isto é, encontram-se em curso, de modo que sua ocorrência acaba penetrando no domínio da vigência da lei nova⁵⁴.

⁵²RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 26.

⁵³Id. *Ibid.*, p. 31-32.

⁵⁴Id. *Ibid.*, p. 37.

Pense-se, por exemplo, no caso hipotético em que um sujeito joga na loteria em um determinado ano, mas o prêmio somente é sorteado no ano seguinte. E, na transição de um ano para o outro, a alíquota de imposto de renda aplicável aos prêmios de loteria é majorada, incidindo de forma mais gravosa sobre o ganho obtido. A aposta, por certo, encontra-se perfectibilizada no passado; o ganho é que é uma consequência ou reflexo da aposta, e que surge apenas posteriormente à modificação legislativa.

Em ambos os exemplos anteriores, verifica-se que a lei nova produz efeitos apenas para o futuro: a concessão do benefício fiscal ocorrerá apenas após a modificação legislativa, assim como o prêmio de loteria somente foi obtido após a mudança na alíquota do imposto de renda. No entanto, essas situações estão ligadas ao passado, pois o incentivo fiscal é concedido à vista do preenchimento de requisitos verificados parcialmente no passado, quando a legislação era outra, assim como o ganho decorre de uma aposta feita quando a alíquota do imposto incidente sobre o prêmio era menor.

É importante notar é que os efeitos da norma retrospectiva, ainda que vertam sobre situação verificada ou originada no passado, não buscam revalorar o que já ocorreu (ainda que isso ocorra indiretamente). De acordo com ELIVAL DA SILVA RAMOS, duas são as características da retrospectividade: a primeira, que a aproxima da retroatividade, “consiste na circunstância de que os eventos focados pelo pressuposto da norma legal retrospectiva, veiculada pela lei nova, foram produzidos antes da sua entrada em vigor”; a segunda, que a afasta da retroatividade, “é que a incidência dessa norma legal não provoca uma reconfiguração dos efeitos jurídicos transcorridos sob o império da lei antiga”⁵⁵.

Com isso se verifica que no fenômeno da retrospectividade a eficácia da lei nova se projeta apenas para o presente e futuro, mas possui uma íntima ligação com o passado, seja porque atinge fatos que surgiram em momento pretérito, mas que não se consumaram na vigência da lei anterior, seja porque os fatos, em si, se consumaram, mas não os seus reflexos ou consequências. Ou, como bem descreve ELIVAL DA SILVA RAMOS, “no fenômeno da retrospectividade, há um fato passado, ao qual a legislação da época reconhece a produção de efeitos jurídicos, porém esses efeitos não se desenvolvem apenas ao longo do seu período de vigência, penetrando no presente, de modo a receber,

⁵⁵RAMOS, Elival da Silva. op. cit., p. 39.

tratamento normativo da legislação nova, que, entretanto, respeita a atuação passada desses efeitos, reconfigurando-os, apenas, no que toca a seus desdobramentos ulteriores”⁵⁶.

Essa compreensão parece orientar a conceituação de BEN JURATOWITCH, que define a lei retroativa como aquela que “age no futuro sobre eventos passados” – em contraposição ao agir no passado sobre fatos passados próprios da retroatividade⁵⁷. De modo semelhante, ANNE-LAURE VALEEMBOIS define como retrospectividade a “hipótese de normas jurídicas que aplicam aos efeitos futuros de situações nascidas sob o império da lei anterior”⁵⁸. E, ainda, OLIVIER DEBAT, reproduzindo o conceito adotado pelo antigo *Conseil des impôts* francês, estabelece como retrospectivas as leis “que não dispõe senão para o futuro, mas se aplicam a situações nascidas anteriormente à data de início de seus efeitos e em curso de realização”⁵⁹. Também J. J. GOMES CANOTILHO menciona a existência de retroatividade inautêntica quando “uma norma jurídica incide sobre situações ou relações jurídicas já existentes, embora a nova disciplina jurídica pretenda ter efeitos para o futuro”⁶⁰. Igualmente, é válido mencionar a definição conferida por CATHERINE S. BOBBETT, que reserva o termo “retrospectivo” para as normas que reconhecem as transações ocorridas no passado, mas alteram apenas as suas consequências no futuro, sem modificar as consequências jurídicas ocorridas no passado⁶¹.

A definição fornecida pelo Tribunal Constitucional Alemão, como já visto anteriormente, dá ênfase ao fato de a situação jurídica sobre a qual vertem os efeitos da nova norma já terem sido consumadas, entendendo que a retrospectividade ocorre relativamente a situações que se encontram ainda não concluídas (“*noch nicht abgeschlossen*”). Conforme a decisão já citada, aduziu-se que “onde há, como aqui, produção de efeitos para o futuro apenas sobre fatos e relações jurídicas presentes ainda não concluídas, não surge o problema da retroatividade (assim chamada retroatividade falsa, retrospectiva)”⁶². Conforme sintetizado por BODO PIEROTH, são elementos constitutivos dessa definição fornecida pelo Tribunal Constitucional Alemão, além da

⁵⁶RAMOS, Elival da Silva. op. cit., p. 42.

⁵⁷JURATOWITCH, Ben. op. cit., p. 6.

⁵⁸VALEEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 215.

⁵⁹DEBAT, Olivier. *La rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénois, 2006. p. 72.

⁶⁰CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 262.

⁶¹BOBBETT, Catherine S. Retroactive or retrospective? A note on terminology. *British Tax Review*, p. 18, 2006.

⁶²BverfGE, 11, 139.

mudança jurídica, a distinção entre hipóteses fáticas concluídas e não concluídas⁶³. Do mesmo que anteriormente destacado, o referido tribunal também adota para os casos de retrospectividade a expressão “conexão retroativa da hipótese de incidência” (“*tatbestandlicher Rückanknüpfung*”), a qual seria verificada nas hipóteses em que as consequências legais atuais da norma dependem de condições verificadas anteriormente à sua publicação, tratando-se de normas que possuem uma ligação factual com o passado em razão do seu âmbito material de incidência⁶⁴.

Do mesmo modo que em relação ao conceito de retroatividade, a doutrina alemã segue o conceito de retrospectividade dado pelo Tribunal Constitucional Alemão. KARL LARENZ afirma que o Tribunal “proíbe, em geral, a retroatividade de leis sobre hipóteses fáticas já concluídas” e que diferencia a retroatividade “verdadeira” da retroatividade “falsa”, na qual “a lei não se aplica a situações fáticas já concluídas, mas, no entanto, atua sobre aquelas já iniciadas”⁶⁵.

Desse modo, conclui-se que uma norma retrospectiva é aquela que, mesmo produzindo efeitos para o futuro, o faz em relação a situações jurídicas que possuem ligação com o passado, seja porque se encontram em curso de formação, seja porque trata-se de consequências decorrentes de situações jurídicas ocorridas no passado. O critério essencial à sua compreensão está na consumação da situação jurídica objeto de regulação.

1.2.3. Obstáculos encontrados ao se buscar uma definição geral de retrospectividade

Inobstante a distinção conceitual feita entre retroatividade e retrospectividade, é necessário observar que nem sempre é possível identificar com facilidade o sentido que se atribui a esses termos, seja na doutrina ou na jurisprudência. As dificuldades advêm, especialmente, de dois motivos principais: o intercâmbio de diversos termos para definir um mesmo fenômeno, assim como as dificuldades de distinguir o fenômeno de outros assemelhados.

Ambos os problemas estão essencialmente conectados, uma vez que não é possível definir o fenômeno sem, ao mesmo tempo, distingui-lo de outros que lhe sejam próximos.

⁶³PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 27.

⁶⁴HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 207.

⁶⁵LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 2. Ausg. Berlin: Springer, 1992. p. 312.

Daí porque buscar-se-á, a seguir, demonstrar os problemas inerentes à compreensão da retrospectividade, a fim de alertar o leitor acerca de usos diversos que se faz do termo.

1.2.3.1. O problema referente aos termos utilizados

Iniciando pela primeira razão que traz dificuldades à definição de retrospectividade, verifica-se que o próprio termo, em si, não é utilizado de forma ampla e unânime. Na verdade, encontra-se uma série de termos, ora utilizados de forma acriteriosa, ora com a finalidade de distingui-lo de outros fenômenos adjacentes.

Além dos termos mais comuns – retroatividade e retrospectividade –, são empregados na literatura jurídica uma série de outros. Retroatividade por vezes é referida como retroatividade nominal, retroatividade forte e média, retroatividade verdadeira, retroatividade formal, retroatividade primária, retroatividade em sentido estrito, retroatividade propriamente dita. Retrospectividade, a seu turno, também pode ser identificada como prospectividade nominal, retroatividade média ou fraca, retroatividade imprópria, retroatividade falsa, pseudo-retroatividade, retroatividade material, retroatividade secundária. Ainda há o termo retroatividade em sentido *lato*, que parece abranger ambos os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade. A utilização do termo retroatividade permanece em todos os casos, alterando-se apenas o adjetivo que lhe segue.

A miríade de termos para, aparentemente, designar os mesmos fenômenos não acarretaria maiores dificuldades, caso fosse possível compreender de forma inequívoca o seu significado. No entanto, tampouco há essa certeza, uma vez que se apresenta, conjuntamente, o problema enfrentado em decorrência do emprego inconsistente dos termos. Conforme crítica tecida por BEN JURATOWITCH, haveria casos em que um mesmo fenômeno seria descrito a partir de termos diferentes e que teriam sentidos diversos, como quando uma mesma situação acaba por ser descrita irrestritamente como retroatividade e retrospectividade; existiriam outros casos em que os sinais estariam trocados, definindo-se o que seria retrospectividade como retroatividade e vice-versa; ainda, haveria os casos em que um dos termos estaria sendo empregado em sentido mais amplo e o outro em sentido específico – uma relação de gênero e espécie, portanto –, como na hipótese de empregar o

termo retrospectividade como sendo mais abrangente, e retroatividade como um tipo específico, e mais gravoso, daquele fenômeno⁶⁶.

O problema do uso inconsistente dos termos advém da dificuldade de compreensão que acarreta, já que, por vezes, não se tem certeza de que determinado emprego do termo é consentâneo com a compreensão que se tem dele. Em consequência disso, a inconsistência semântica pode levar à impossibilidade ou à extrema complexidade de comparabilidade entre obras da literatura jurídica e decisões judiciais ou administrativas que se propõem a enfrentar o tema. Não seria possível, *a priori*, dizer que duas decisões divergiram entre si pelo mero fato de terem utilizado o mesmo termo, cabendo averiguar se, efetivamente, trataram do mesmo fenômeno.

Como se percebe da exposição anterior sobre os diversos termos empregados, todos acabaram sendo classificados em pares – ou em trio, no caso da retroatividade forte, média e fraca –, o que demonstra a tentativa de distinguir entre fenômenos que, ainda que assemelhados, não são idênticos, ao menos para fins classificatórios e a depender dos aspectos analisados.

Além dos muitos vocábulos citados anteriormente, há, ainda, o termo latino “*ex post facto*”, mais conhecido por ser empregado pela Constituição norte-americana e que, traduzido ao pé da letra, significa “após o fato”. A sua interpretação literal, no entanto, é de pouca ajuda para compreender o que a expressão pretende designar. De acordo com a crítica de NEIL DUXBURY, “muitos fatos ocorrem hoje e muitas leis serão passadas amanhã: todas as leis vêm depois de fatos”⁶⁷. De toda sorte, é curioso notar que nessa categoria o próprio autor inclui situações que classifica como retroativas e retrospectivas, o que leva a crer que o termo pode abranger ambos os fenômenos. Desse modo, verifica-se que o termo latino é amplo, não favorecendo a compreensão precisa da retrospectividade frente à retroatividade.

A utilização do termo “*ex post facto*” torna ainda mais tormentosa a sua definição quando não há maior rigor por parte de quem o emprega, o que vem a confirmar que também em relação a ele pode se verificar o uso de forma inconsistente. Veja-se, por exemplo, a afirmação de WILLIAM W. CROSSKEY ao referir, com ares de simplicidade, que “Literalmente, uma ‘lei *ex post facto*’ é simplesmente uma lei *retrospectiva*; quer dizer,

⁶⁶JURATOWITCH, Ben. op. cit., p. 10.

⁶⁷DUXBURY, Neil. op. cit., p. 135.

uma lei feita depois da ação à qual relacionada, *retroagindo* sobre ela”⁶⁸. Na definição estão contidas referências tanto à retroatividade quanto à retrospectividade, o que, por certo, não conduz a um entendimento muito claro sobre os fenômenos, caso se entenda que eles não significam a mesma coisa.

Justamente por essa razão é que BEN JURATOWITCH entende pela inadequação de se utilizar o termo “*ex post facto*”, já que apenas a partir de uma interpretação não muito rigorosa é que poderia ser entendido especificamente como retroatividade⁶⁹. Ocorre que o autor defende a necessidade de se distinguir entre retroatividade e retrospectividade, o que o leva a exigir uma maior precisão na escolha do termo empregado – especialmente porque, segundo sua argumentação, podem haver racionais normativos diversos em dado ordenamento para afastar um ou outro fenômeno⁷⁰. Aqui, novamente, verifica-se que a definição está intimamente atrelada à distinção dos fenômenos.

A partir dessa breve exposição, já se consegue perceber as dificuldades apresentadas por quem se depara com o tema. Um certo esforço é necessário para compreender se o uso que se faz dos termos tem um sentido específico ou não; se não há confusão entre o emprego de um termo com o significado de outro; se a referência a um termo em detrimento de outros está ligada à uma prévia distinção entre fenômenos diversos, e assim por diante.

1.2.3.2. O problema da distinção entre os diferentes fenômenos

Uma vez verificado que não é possível definir sem, ao mesmo tempo, distinguir, faz-se necessário, agora, passar para o problema relativo à distinção entre diferentes fenômenos que, por mais que assemelhados, não são idênticos. É o que se verifica em relação à retroatividade e à retrospectividade.

A própria necessidade de distinção, por sua vez, é discutível.

Conforme brevemente exposto no item anterior, em muitos casos verifica-se a utilização dos termos “retroatividade” e “retrospectividade” para designar coisas diversas,

⁶⁸CROSSKEY, William W. True meaning of the constitutional prohibition of Ex-Post-Facto laws. *University of Chicago Law Review*, v. 14, n. 14, p. 539, 1947.

⁶⁹JURATOWITCH, Ben. op. cit., p. 8.

⁷⁰Id. Ibid., p. 12.

o que pressupõe uma distinção entre eles. Outras vezes, no entanto, a utilização dos termos é intercambiável, o que não necessariamente decorre do mal emprego, mas do entendimento de que não há diferença entre eles.

Citem-se, como exemplo, os autores anteriormente referidos.

Para BEN JURATOWITCH⁷¹, a distinção faz-se necessária, uma vez que os efeitos temporais verificados entre ambos os fenômenos são significativamente diversos. Além disso, o autor afirma que pode haver fundamentos legais diversos para afastar um e outro.

Em sentido diametralmente oposto é a posição de CHARLES SAMPFORD, para quem a distinção entre retroatividade e retrospectividade carece de relevância prática e normativa, sem contar que os efeitos de ambos os fenômenos são fundamentalmente os mesmos⁷². É importante notar que a posição do autor, ao negar essa distinção, está baseada na percepção do problema da eficácia retroativa ou retrospectiva como uma questão de grau, dependendo da aferição da extensão e da natureza dos efeitos produzidos por leis que, de algum modo e em variadas medidas, vertem sobre fatos já ocorridos.

Em sentido semelhante a esse último é a posição de JILL E. FISCH, que afasta a distinção binária retroativo-retrospectivo, considerando que a construção de um conceito como um espectro ou escala provê uma descrição melhor da natureza e dos efeitos do fenômeno, ainda que não forneça uma análise completa⁷³.

E, adotando um ponto de vista especialmente pragmático, MICHAEL J. GRAETZ nota que as consequências verificadas em razão de ambos os fenômenos são semelhantes, especialmente no que diz respeito aos prejuízos econômicos verificados pelos contribuintes em razão de alterações legislativas gravosas. Segundo o autor, a redução no valor do patrimônio de um contribuinte em razão de uma lei retrospectiva é bastante semelhante àquela que se verificaria caso a lei tivesse efeitos retroativos: em ambos os casos a sua riqueza resta alterada em razão da modificação na legislação tributária⁷⁴.

A contraposição entre os posicionamentos anteriores, em essência, depende da abordagem adotada em relação ao problema. Uma abordagem que dê mais ênfase à existência de distinções legais entre os fenômenos acaba postulando o afastamento de ambos,

⁷¹JURATOWITCH, Ben. op. cit., p. 12.

⁷²SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 21-22.

⁷³FISCH, Jill E. Retroactivity and legal change: an equilibrium approach. *Harvard Law Review*, v. 110, n. 5, p. 1070, 1997.

⁷⁴GRAETZ, Michael J. Legal transitions: the case of retroactivity in income tax revision. *University of Pennsylvania Law Review*, v. 126, n. 47, p. 49-52, 1977.

ao passo que uma abordagem que esteja mais preocupada com os efeitos práticos tende a dissolver os limites estabelecidos entre eles, unificando os fenômenos sob o mesmo conceito.

Por essa altura já se percebe que também a distinção entre fenômenos próximos, mas não idênticos, pode ser tema de longo debate, dificultando ainda mais a tentativa de se definir e distinguir o tema objeto de pesquisa.

Justamente por essa razão é que se conclui pela necessidade de indicação dos motivos que levam à diferenciação entre os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade, de modo a deixar clara a relevância da distinção para o estudo. Para fins do presente trabalho, entende-se que a distinção entre retroatividade e retrospectividade é necessária, na medida em que o ordenamento confere tratamento diverso a cada um desses fenômenos, especialmente na seara tributária. Como será visto adiante, a proteção dos contribuintes nos casos de retroatividade difere sensivelmente da tutela dos seus interesses nos casos de retrospectividade. Por isso a distinção entre ambos os fenômenos é necessária.

1.2.4. Graus de retroatividade e sua relação com a retrospectividade

Diversas vezes os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade são abordados de forma conjunta, mas não sob o pálio da retrospectividade em sentido amplo, senão como retroatividade. Para diferenciar as nuances existentes, agregam-se qualificativos que denotam gradações do fenômeno, daí decorrendo o uso de expressões como retroatividade em grau forte, médio e fraco.

Alguns autores limitam-se a dividir o fenômeno em retroatividade forte e fraca, como é o caso de RICCARDO GUASTINI. O jurista italiano menciona a existência de dois tipos de normas retroativas, as quais correspondem a dois graus de retroatividade: normas retroativas em sentido fraco, quando determinam a solução de controvérsias nascidas anteriormente à sua entrada em vigor, mas ainda não decididas em sede jurisdicional; e em sentido forte (ou hiperretroatividade), quando determinam a solução de controvérsias nascidas anteriormente à sua entrada em vigor e já decididas, e que, portanto, violam a coisa julgada⁷⁵. Ainda que as definições trazidas pelo autor remetam à existência ou não de decisão judicial sobre os fatos sobre os quais a norma posterior pretende incidir, verifica-se

⁷⁵GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 288.

presente o elemento da completude anteriormente referido e que distingue entre retroatividade e retrospectividade. Assim, é lícito afirmar que a retroatividade em sentido forte se alinha ao que anteriormente foi designado como retroatividade, enquanto que por retroatividade em sentido fraco entende-se o fenômeno da retrospectividade.

Na doutrina nacional, verifica-se, na obra de JOSÉ EDUARDO MARTINS CARDOZO, a distinção entre graus de retroatividade “conforme se defina como maior ou menor a potencialidade de sua ação pretérita”⁷⁶. A abordagem feita pelo autor fundamenta-se na análise da estrutura lógica normativa, isto é, da estrutura deontológica que liga a hipótese normativa ao seu preceito, afirmando haver retroatividade máxima (ou de segundo grau) quando tanto a hipótese quanto o preceito da norma posterior voltarem-se a uma ação retroativa, enquanto que a retroatividade mínima (ou de primeiro grau) ocorreria quando apenas a hipótese ou apenas o preceito da norma posterior determinassem a projeção de efeitos pretéritos⁷⁷.

A par da classificação bipartida anteriormente referida, verifica-se, igualmente, a existência de divisão tríplice do fenômeno da retroatividade. Segundo JOSÉ MANUEL SOÁREZ COLLÍA, há retroatividade em grau máximo ou absoluta quando a norma se aplica a uma relação jurídica nascida e executada sob o amparo da lei anterior, incidindo a lei nova sobre os efeitos jurídicos já produzidos; retroatividade em grau médio, na hipótese de a lei nova aplicar-se a uma relação ou situação jurídica originada sob o império da lei anterior, mas cuja finalidade é regular as consequências jurídicas que, ainda que já nascidas, devam ser executadas depois da entrada em vigor da nova lei; e, ainda, retroatividade em grau mínimo ou atenuada, a qual ocorre nas situações em que a lei nova se aplica às situações jurídicas nascidas sob o amparo da lei anterior, regulando, no entanto, apenas as consequências jurídicas nascidas a partir do momento da sua entrada em vigor⁷⁸.

Seguindo essa linha, MARIO LUIZ DELGADO menciona que “O conceito de retroatividade não se compadece de uma visão unitária, havendo necessidade, ainda, de se distinguir, por graus de intensidade, de que maneira a lei posterior interfere no passado”⁷⁹. O autor, então, refere a existência da retroatividade em grau máximo, “quando a lei nova vem desfazer a coisa julgada e os fatos consumados, restituindo as partes ao *status quo*

⁷⁶CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 276.

⁷⁷Id. Ibid., p. 276-277.

⁷⁸SUÁREZ COLLÍA, José Manuel. op. cit., p. 122-127.

⁷⁹DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 137.

ante”, acrescentando que, nesse caso, a lei nova alcança a própria relação pretérita sem qualquer consideração pelos efeitos eventualmente já exauridos; retroatividade em grau médio, quando a lei nova aplicar-se unicamente aos efeitos pendentes decorrentes de atos jurídicos ocorridos antes da sua vigência; e, por fim, a retroatividade em grau mínimo, a qual ocorre nas hipóteses em que a lei posterior se aplica apenas em relação aos efeitos futuros dos atos jurídicos passados⁸⁰.

No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como anota ANDREI PITTEN VELLOSO, já se adotou a classificação tripartida referente aos graus máximo, médio e mínimo de retroatividade, conforme julgamento ocorrido na ADI 493 (Rel. Min. Moreira Alves, DJ 04/09/1992). Nele afirmou-se configurar retroatividade: em grau máximo, o alcance da norma posterior à coisa julgada ou aos fatos jurídicos consumados; em grau médio, o seu alcance em relação a efeitos pendentes de ato jurídico verificado em momento pretérito; e, em grau mínimo, o seu alcance em relação aos efeitos atuais decorrentes de fatos anteriormente verificados⁸¹.

A subdivisão da retroatividade em graus, ainda que possa servir a critérios classificatórios, não parece efetivamente servir a alguma justificativa relevante.

Desde que a subdivisão limite-se à retroatividade máxima, de um lado, e média e mínima, de outro, e desde que essa distinção corresponda ao que aqui se classificou como retroatividade e retrospectividade, tem-se que a classificação não passa de uma nomenclatura diversa para os mesmos fenômenos já conhecidos.

Por outro lado, quanto à divisão tripartite da retroatividade, pode ela tornar-se problemática, uma vez que vem a causar mais confusão do que esclarecimentos sobre a questão da retroatividade e do tratamento normativo que lhe é conferido.

É interessante observar, por exemplo, que MÁRIO LUIZ DELGADO reserva o termo retroatividade autêntica para aquela identificada como de grau máximo, e retroatividade inautêntica para aquela de grau médio. Segundo ele, nesses dois casos, “é fácil constatar que a lei nova agiu para trás, interferindo sobre um passado que já estava definido”⁸².

⁸⁰DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 137-141.

⁸¹VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2012. p. 254.

⁸²DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 141.

Diversamente, refere que a retroação em grau mínimo (lei que alcança efeitos presentes e futuros de atos passados) é chamada de retrospectividade⁸³.

Veja-se que, nesse contexto, a divisão tripartida não apenas não contribui para diferenciar a retroatividade de grau médio da retroatividade de grau fraco, pois ambas podem ser referidas como retroatividade inautêntica; como também deixa margem para que a retrospectividade seja considerada como algo diverso da própria retroatividade inautêntica, havendo, então, a retroatividade autêntica, a retroatividade inautêntica e, ainda, a retrospectividade. Ocorre que, conforme se colhe das lições doutrinárias anteriores, retroatividade inautêntica e retrospectividade são sinônimos (e não coisas diversas), não havendo razão para a sua diferenciação a partir dos graus médio e fraco de retroação.

Não parece haver dúvidas de que o que se considera como retroatividade forte ou em grau máximo corresponde ao que anteriormente se conceituou como retroatividade propriamente dita, ou seja, quando a nova lei atinge situações jurídicas inteiramente consumadas no passado. Já a retroatividade em grau médio e a retroatividade fraca ou em grau mínimo possuem em comum o fato de que a lei nova não atinge uma situação jurídica inteiramente consumada no passado, ficando ao alcance do novo regramento as consequências jurídicas porventura já iniciadas sob o império da lei anterior, mas ainda não concluídas, ou as consequências jurídicas ainda por nascer, mas igualmente vinculadas à situação anterior. Nesses dois últimos casos, é possível agrupar a classificação sob o pálio da retrospectividade se considerarmos que o critério determinante é a consumação da situação jurídica objeto de regulação jurídica.

Portanto, entende-se que o mais adequado é adotar os termos retroatividade e retrospectividade, deixando claro que o primeiro abarca o que se chama de retroatividade em grau máximo ou forte, e que o segundo alcança o que se chama de retroatividade em grau médio e em grau mínimo ou fraco.

⁸³DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 140-141.

1.3. A origem da teoria da irretroatividade das normas e os reflexos sobre a retrospectividade

A fim de melhor compreender a distinção entre irretroatividade e retrospectividade, a incursão nas teorias que originaram a teoria da irretroatividade das normas pode ser útil. Especialmente a partir da teoria objetiva, é possível identificar o marco legal cuja consequência faz aflorar o problema da retrospectividade: a distinção entre os efeitos imediatos da lei e efeitos irretroativos.

1.3.1. Teorias subjetiva e objetiva

Inobstante ser possível encontrar manifestações sobre a irretroatividade das leis ao longo de toda a história ocidental – cuja análise seria objeto de uma abordagem histórica do fenômeno, a qual está fora do empreendimento ora levado adiante –, cumpre, no presente trabalho, apresentar brevemente as teorias que levaram à compreensão atual do fenômeno. São elas as teorias *subjetiva*, ancorada na ideia de direito adquirido, e *objetiva*, baseada nas situações jurídicas definitivamente constituídas⁸⁴.

Inicialmente, prevaleceu a teoria subjetiva, a qual, em síntese, pregava o respeito aos direitos adquiridos, tomando como referência o momento do surgimento desse direito⁸⁵. Para os defensores dessa vertente, portanto, a lei posterior não poderia retroagir para alcançar um direito adquirido⁸⁶, considerando irretroativa a norma que alcançasse os efeitos decorrentes de situações jurídicas anteriores à sua vigência⁸⁷. Ou seja, uma vez que preenchidas as condições para o surgimento em concreto do direito de determinado sujeito, todos os efeitos daí decorrentes estariam protegidos em relação à nova legislação, inclusive aqueles efeitos produzidos posteriormente à modificação legislativa. Diz-se subjetiva a teoria, pois o que define a irretroatividade da lei é a constatação de essa alcançar uma posição subjetiva do sujeito, consubstanciada na figura do direito adquirido.

⁸⁴MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 9.

⁸⁵MASTROIACOVO, Valeria. op. cit., p. 63.

⁸⁶DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 77.

⁸⁷MASTROIACOVO, Valeria. op. cit., p. 63.

Posteriormente, veio a teoria objetiva, que buscava reformular a definição anterior de retroatividade, especialmente porque muito atrelada à ideia personalista de que a proibição de retroatividade coincidiria com a proteção dos direitos adquiridos, assumindo como critério de referência a completude fática⁸⁸. A preocupação centrava-se nas leis que atingiam fatos jurídicos perfeitos ou consumados, tendo as discussões posteriores levado à sua melhor formulação como abrangendo “relações jurídicas” e, mais adiante, “situações jurídicas” já consumadas⁸⁹. Na definição de CARLOS MAXIMILIANO, o preceito fundamental da teoria objetiva seria o de que os “fatos pretéritos [...] regulam-se, tanto quanto às condições de forma como às de substância, em conformidade com a lei sob cujo império surgiram e se completaram definitivamente, e de acordo com a mesma, produzem consequências jurídicas até mesmo sob o domínio da lei nova”⁹⁰. Nesse caso, deriva-se a definição da retroatividade, por analogia, do postulado *tempus regit actum*⁹¹. Chama-se objetiva essa corrente, pois centra-se na análise da interação entre o ordenamento e os fatos (relações ou situações) jurídicos ocorridos⁹².

Ainda que cada uma das teorias tenha uma definição específica do que considera uma lei retroativa, o que se verifica é que ambas produzem os mesmos efeitos, pois a lei não pode retroagir para atingir direitos subjetivos já adquiridos ou situações jurídicas concretas já consumadas⁹³. Com efeito, analisando-se a regra constitucional que veda a retroatividade, constante do art. 5º, XXXVI, da CF/88, cujo enunciado diz que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, conclui-se que em nosso ordenamento ambas as teorias foram acolhidas sob o mesmo manto da proibição de efeitos retroativos. Também em relação ao art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 (antiga Lei de Introdução ao Código Civil, atualmente denominada Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), que determina os efeitos imediatos da lei, resguardando, no entanto, o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, verifica-se que a solução normativa misturou as soluções da doutrina subjetiva e da doutrina objetiva⁹⁴.

Ainda que a distinção entre as teorias subjetiva e objetiva pareça não surtir maiores efeitos práticos em nosso ordenamento, uma vez que ambas foram contempladas, verifica-

⁸⁸MASTROIACOVO, Valeria. op. cit., p. 63-64.

⁸⁹MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 10-11.

⁹⁰Id. Ibid., p. 10.

⁹¹AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milano: Giuffrè, 2005, p. 11.

⁹²DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 77.

⁹³Id. Ibid., p. 78.

⁹⁴BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 81.

se que é a partir da formulação da teoria objetiva que se pode perceber a colocação do problema referente aos efeitos retrospectivos da lei. Isso porque essa teoria distingue entre retroatividade e efeitos imediatos da lei, excluindo do campo da retroação normativa os casos em que os efeitos da nova lei vertem sobre consequências presentes de situações jurídicas anteriormente constituídas.

A distinção entre retroatividade e efeitos imediatos da lei, como bem esclarece WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA⁹⁵, advém da doutrina de PAUL ROUBIER, para quem “a lei nova aplica-se, desde a sua promulgação, a todos os efeitos que se verificarem no futuro, das relações jurídicas já nascidas ou ainda a nascer”. Do mesmo modo, MÁRIO LUIZ DELGADO menciona a origem da distinção como sendo o tratamento dado pelo jurista francês aos chamados “fatos pendentes”, o qual “[...] separa as partes anteriores e as partes posteriores à data de mudança da lei. E conclui afirmando que, em se aplicando a estas últimas, a lei nova não terá jamais efeito retroativo. É somente no que respeita às partes anteriores que ela não pode agir sem retroatividade”⁹⁶. Com efeito, para o jurista francês, seria evidente não se aplicar o princípio de irretroatividade aos casos de efeitos imediatos da lei, uma vez que a retroatividade somente ocorreria se a lei nova invadissem a competência da lei pretérita para regradar os fatos anteriores (*facta preterita*)⁹⁷.

Segundo o ensinamento de CARLOS MAXIMILIANO, “O efeito imediato da lei constitui a *regra*; a norma positiva aplica-se às situações em curso, a partir do dia da sua entrada em vigor; não atinge as fases anteriores da situação em que entrou em funcionamento”⁹⁸. Tal efeito verifica-se, especialmente, em relação às situações jurídicas permanentes, cujos efeitos, na visão do autor, devem ser regulados pela lei do dia em que se produzem, e não pela lei da época em que constituída a situação jurídica⁹⁹. De forma semelhante, FERNANDO NORONHA afirma que a eficácia imediata é a regra geral de qualquer ordenamento, e que a lei deve atuar sobre os pressupostos que ocorrerem

⁹⁵BATALHA, Wilson de Souza Campos. op. cit., p. 55.

⁹⁶DELGADO, Mário Luiz. op. cit., p. 97.

⁹⁷ROUBIER, Paul. *Le droit transitoire (conflits des lois dans le temps)*. 2. ed. Paris: Dalloz et Syrei, 1960. p. 292-293.

⁹⁸MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 20.

⁹⁹Id. Ibid., p. 31.

enquanto ela estiver em vigor, ainda que decorram de situações jurídicas constituídas ao tempo de leis anteriores¹⁰⁰.

No ordenamento brasileiro, verifica-se a adoção dessa orientação normativa, na medida em que o art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 enuncia que “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Com efeito, segundo MARIA HELENA DINIZ, o Decreto-lei nº 4.657/42 adotou o critério do jurista francês “ao prescrever que a lei em vigor terá efeito imediato geral atingindo os fatos futuros (*facta futura*), não abrangendo os fatos pretéritos (*facta praeterita*). Em relação aos *facta pendentia*, nas partes anteriores à data da mudança da lei não haveria retroatividade; nas posteriores a lei nova, terá efeito imediato”¹⁰¹.

Portanto, a lei em vigor produz efeitos imediatos, salvo em relação às situações jurídicas que se configurem como ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, as quais vedam a retroação de efeitos da lei nova. Via de consequência, ausente um desses institutos jurídicos, tem-se que não há retroatividade da lei.

No entanto, como já visto anteriormente, a produção de efeitos imediatos, por estar relacionada com situações jurídicas verificadas no passado, pode apresentar efeitos retrospectivos. Daí porque se afirma que essa distinção entre retroatividade e efeitos imediatos da lei traz à tona a questão referente à retrospectividade da legislação. Inclusive, ELIVAL DA SILVA RAMOS afirma que a retrospectividade é uma modalidade especial dos efeitos imediatos e prospectivos da lei¹⁰².

Não por outra razão que é possível encontrar definições de retrospectividade que fazem referência direta à produção imediata de efeitos da lei nova. Veja-se, por exemplo, que HANS GRIBNAU e MELWIN PAUWELS consideram que o termo “retrospectividade” deve ser aplicado aos casos em que a lei possui efeito imediato sem resguardar (“*grandfathering*”) situações anteriores, do que resulta que a modificação normativa acaba por alterar ou afetar, com efeitos para o futuro, o resultado de um evento passado¹⁰³.

¹⁰⁰NORONHA, Fernando. Retroatividade, eficácia imediata e pós-atividades das leis: sua caracterização correta, como indispensável para solução dos problemas de Direito intertemporal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, ano 6, n. 23, p. 100, 1998.

¹⁰¹DINIZ, Maria Helena. op. cit., p. 188.

¹⁰²RAMOS, Elival da Silva. op. cit., p. 39.

¹⁰³GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. National reports. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 163.

1.4. Críticas à distinção entre retroatividade e retrospectividade

Como se percebe, a distinção anteriormente referida está calcada na constatação de que a retroatividade ocorre quando a alteração promovida pela norma volta-se para o passado já consumado, ao passo que a retrospectividade ocorre quando a alteração perpetrada direciona-se a situações nascidas no passado, mas ainda em curso de formação, ou a efeitos pendentes de situações já ocorridas. Claro está que a divisão entre passado e futuro se encontra no marco temporal referente à edição da lei – ou outro momento temporal, a depender do ordenamento – que veicula a norma considerada retroativa ou retrospectiva.

Portanto, retroativa é a norma que atinge consequências legais verificadas antes de sua vigência, enquanto que retrospectiva é a norma que atinge consequências legais verificadas após a sua vigência ou situações ainda em curso de formação. O que importa é saber o momento em que a lei passa a vigor e, assim, definir o que é passado (antes desse momento) e o que é futuro (após esse momento).

Essa abordagem, baseada na data de vigência da nova lei, assim como na perfectibilização de atos ou fatos jurídicos, é considerada eminentemente formal, pois leva em consideração apenas a constatação objetiva de elementos como a ocorrência de determinados fatos antes ou depois de determinada data. No entanto, não leva em conta, como já referido anteriormente, o fato de que as situações regidas pelo Direito não são necessariamente episódicas, mas, diversamente, estendem-se através do tempo, do mesmo modo que ignora o fato de que raramente o Direito atribui consequências legais a um fato isolado, fazendo-o, no entanto, a uma combinação de eventos¹⁰⁴. Exemplo disso é a afirmação de JOSÉ EDUARDO MARTINS CARDOZO, quando aduz que a classificação por ele adotada acerca da retroatividade “[...] em momento algum se busca levar em conta as realidades jurídicas afetadas pela ação pretérita da norma legislativa”¹⁰⁵.

É justamente a partir da insatisfação com a conceituação dita formal de retroatividade que a noção de retroatividade material surge. A abordagem centra-se especialmente na aproximação dos fenômenos da retroatividade e da retrospectividade,

¹⁰⁴SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 23-24.

¹⁰⁵CARDOZO, José Eduardo Martins. op. cit., p. 277.

unificando-os em razão de dividirem as mesmas características, produzirem os mesmos efeitos e estarem amparados nos mesmos fundamentos.

Em especial, CHARLES SAMPFORD busca demonstrar que não há efetiva diferença conceitual entre ambas as figuras. Desse modo, unifica a sua abordagem a partir de um único fenômeno, que se verifica em diferentes graus: retroatividade (ou retrospectividade, o nome já não importa) não é uma questão meramente temporal, mas uma questão de como as ações ou eventos ocorridos antes da modificação legislativa se relacionam com aqueles ocorridos após essa alteração¹⁰⁶. De acordo com MELVIN PAUWELS, as mesmas implicações normativas decorrentes da retroatividade se verificam em relação à retrospectividade: primeiro, a questão referente à cognoscibilidade e à previsibilidade do Direito, que em ambos os casos resta prejudicada, pois a conduta praticada pelo contribuinte é efetivamente regulada por uma lei diversa daquela vigente no momento em que a ação é levada a efeito; e, segundo, pois a nova lei, em ambos os casos, atinge expectativas formadas pelo contribuinte a partir da base normativa anterior relativamente aos efeitos tributários de suas condutas. Assim, conclui, com apoio na doutrina anteriormente citada, que a distinção entre retroatividade e retrospectividade é meramente de grau¹⁰⁷.

Sem adentrar no tema referente à proibição de retroatividade e retrospectividade, tratado no Capítulo 2, adianta-se que essa perspectiva é reforçada pela aplicação da proibição de retroatividade a partir do binômio retroativo *versus* não-retroativo, em que apenas os casos de retroatividade são tutelados pelo Direito, enquanto que os demais, nomeadamente de retrospectividade, são deixados à margem de proteção legal, ao menos de proteção legal expressa. Ocorre que, enquanto a retroatividade formal adota uma abordagem objetiva a partir da fixação de um marco temporal, a retroatividade material adota uma abordagem preocupada com a proteção do indivíduo a partir de uma perspectiva subjetiva e de proteção às suas expectativas, averiguando se há fundamentos para a intangibilidade de determinada situação por razões de respeito aos direitos de liberdade e propriedade. Como sintetiza CASSIANO MENKE, “A proposta é, portanto, de passar da intangibilidade de situações individuais por razões apenas formais e objetivas para um

¹⁰⁶SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 19-20, 29-30.

¹⁰⁷PAUWELS, Melvin R. T. Retroactive and retrospective tax legislation: a principle based approach; a theory about ‘priority principles of transition law’ and ‘the method of the catalogue of circumstances’, cit., p. 101-102.

modelo de intangibilidade das situações individuais por razões fundamentalmente materiais e subjetivas”¹⁰⁸.

A partir dessa abordagem, o que se busca saber não é se uma lei é retroativa (no sentido específico), devendo ser rechaçada, ou se não é retroativa (ainda que retrospectiva), sendo aceita no ordenamento. Diversamente, e admitindo-se que as leis podem, em diferentes graus de medida, voltar-se sobre situações passadas, a tônica é estabelecer em que medida uma norma pode atingir, direta ou indiretamente, situações já verificadas no passado, adotando como critério para tal aferição as implicações e o modo com que os efeitos de uma tal norma se relacionam com a liberdade que o indivíduo exerceu à época da sua ação, e com a disposição que fez de seu patrimônio à luz das expectativas então vigentes.

Inobstante a procedência da crítica quanto à distinção entre retroatividade e retrospectividade estar baseada em um critério formal, enquanto ambos os fenômenos possuem pontos de semelhança bastante expressivos e que poderiam levar a uma abordagem unificada, temos que a distinção deve ser feita se houver uma razão relevante para tanto. Uma das razões para diferenciação entre os fenômenos pode estar no tratamento jurídico conferido por determinado ordenamento em relação à retroatividade e à retrospectividade. Se for dispensado tratamento jurídico diverso para cada um dos fenômenos, mesmo que implicitamente – como de fato há em nosso ordenamento, conforme adiante abordado –, entende-se que a distinção entre retroatividade e retrospectividade mostra-se necessária, a fim de bem identificar o tratamento normativo pertinente a cada um deles.

Portanto, sem deixar de levar em consideração o conceito material de retroatividade que recentemente vem sendo construído pela doutrina, adota-se no presente trabalho a distinção entre retroatividade e retrospectividade, cuja diferenciação opera-se a partir do critério temporal de início de vigência da nova legislação e da verificação da consumação das situações *sub judice*.

Isso, contudo, não quer dizer que os casos de retrospectividade não mereçam proteção. Mas, apenas, que a proteção pode não ser a mesma conferida aos casos de retroatividade normativa.

¹⁰⁸MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros Ed., 2015. p. 80.

1.5. A retrospectividade enquanto objeto de tratamento normativo

Até o presente momento analisou-se o fenômeno da retrospectividade a partir de seus contornos definitórios, buscando-se contextualizar o tema sobre o qual versará em maior profundidade os capítulos seguintes. Agora, para finalizar este capítulo, impõe-se destacar que o problema da retrospectividade, enquanto objeto de tratamento normativo e enquanto um problema de Direito Intertemporal, é abordado especificamente sob o viés da sua proibição em nosso ordenamento.

Com efeito, quando se fala em efeitos retrospectivos das normas, quer-se, na verdade, averiguar os limites de tal eficácia, estabelecendo em quais situações e por quais fundamentos o ordenamento admite tais efeitos, bem como, por consequência, as hipóteses em que os afasta.

Na medida em que, como visto, a produção de efeitos imediatos das normas é a regra, e se é justamente essa situação que acaba por ensejar a eficácia retrospectiva, pode-se dizer que, a princípio, a retrospectividade é aceita no ordenamento. O esforço, então, é para estabelecer as situações em que a regra dos efeitos imediatos deve ser afastada, justamente para evitar que determinadas situações sejam alcançadas pela eficácia retrospectiva da legislação – em especial, da legislação tributária, já que esse ramo do Direito é particularmente atingido pela produção de efeitos retrospectivos das normas.

Assim, no capítulo que se segue, buscar-se-á analisar os fundamentos que amparam o afastamento da eficácia retrospectiva da legislação tributária, a fim de verificar se há, mesmo que implicitamente em nosso ordenamento, uma proibição de retrospectividade normativa, como ocorre expressamente em relação à retroatividade. Em sendo afirmativa a resposta a essa pergunta, seguir-se-á a análise do conteúdo normativo da proibição de efeitos retrospectivos e, finalmente, da eficácia normativa em relação às normas tributárias.

2. FUNDAMENTOS DA PROIBIÇÃO DE EFEITOS RETROSPECTIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O presente capítulo trata dos fundamentos encontrados no ordenamento que levam à conclusão de que a produção de efeitos retrospectivos pela legislação tributária é vedada, ao menos sob determinadas condições.

No item 2.1, é feita a exposição acerca do art. 105 do CTN, o qual prevê a possibilidade de a lei nova produzir efeitos imediatos sobre fatos geradores ainda não ocorridos, isto é, aos fatos geradores pendentes e futuros. Como será visto, essa previsão está perfeitamente alinhada às teorias da irretroatividade, em especial à teoria objetiva, na medida em que a retroatividade da lei é aferida a partir da consumação da previsão legal. Com isso se buscará demonstrar que o CTN, ao tratar da ocorrência do fato gerador e da possibilidade de a lei nova produzir efeitos imediatos sobre os fatos geradores ainda não ocorridos, adotou expressamente o conceito de retroatividade em sentido próprio.

A seguir, no item 2.2, são expostas as linhas de entendimento encontradas na doutrina brasileiro do Direito Tributário, as quais propõem interpretações diversas acerca da irretroatividade tributária. De modo geral, pode-se dividir o tratamento dessa questão em três linhas de entendimento.

A primeira delas é aquela que parte da distinção conceitual entre retroatividade e retrospectividade, entendendo que, em nosso ordenamento, não haveria fundamento para proteger o contribuinte contra efeitos retrospectivos. Para essa corrente, o art. 150, III, “a”, além do art. 5º, XXXVI, da CF/88, encerraria toda a proteção constitucional conferida aos cidadãos e aos contribuintes nos casos de transição normativa. Assim, haveria proteção contra a retroatividade, aferida através das categorias do fato gerador ocorrido, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

A segunda linha de entendimento também parte da distinção entre retroatividade e retrospectividade, mas, diversamente, concebe a existência de proteção do contribuinte frente a efeitos retrospectivos. No entanto, entende que tal proteção não se opera por meio da aplicação da regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, o qual é reservado, de fato, aos casos de retroatividade verificada a partir do fato gerador ocorrido. Para essa corrente, a proteção frente aos efeitos retrospectivos se dá por meio da eficácia do princípio do Estado de Direito,

do qual derivam, igualmente, os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança. Especificamente no âmbito tributário, os direitos e garantias fundamentais constituem, nessa linha, fundamentos adicionais no que diz respeito à proibição da retroatividade. E, também, o princípio da moralidade, balizador da conduta administrativa, estabelece um padrão de comportamento público que, em determinadas situações, será incompatível com a produção de efeitos retrospectivos pela legislação tributária.

A terceira linha, mais recente, fundamenta a vedação aos efeitos retrospectivos diretamente na regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, fazendo isso a partir de uma reinterpretação do que vem a ser considerado como “fato gerador ocorrido”. Essa vertente, ainda que não de forma expressa, por vezes dilui a distinção conceitual entre retroatividade e retroatividade, englobando o fenômeno sob um único rótulo, chamado de “retroatividade material”, priorizando os fundamentos materiais conferidos pelo ordenamento para proteger o contribuinte nos casos de transição normativa, ao invés de empregar conceitos tidos por formais e alheios aos direitos e garantias individuais.

Assim, o objetivo do item 2.2 é o de expor essas três correntes de pensamento, analisando-se em que medida elas se compatibilizam com o ordenamento tributário brasileiro.

No item 2.3, por fim, são feitas as considerações acerca de qual das correntes, em nossa opinião, é a mais adequada para tratar do problema da proteção dos contribuintes nos casos em que a lei tributária produz efeitos retrospectivos.

2.1. Considerações iniciais: o fato gerador ocorrido e a teoria da irretroatividade

A CF/88 proíbe a retroação dos efeitos da legislação em três disposições distintas: (1) no art. 5º, XXXVI, o qual assegura, enquanto garantia geral dos cidadãos, que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”; (2) no art. 5º, XL, que assegura, especificamente no âmbito penal, a irretroatividade das leis, salvo quando vier a beneficiar o réu; e (3) no art. 150, III, “a”, o qual, especificamente no âmbito tributário, veda a cobrança de tributos pelos entes públicos relativamente a “fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Especificamente quanto à previsão do art. 150, III, “a”, da CF/88, HUMBERTO ÁVILA afirma que ela possui dimensão normativa tanto de *regra* quanto de *princípio*. Enquanto uma regra, a qual, aliás, é a sua dimensão preponderante, tem-se um comando dirigido ao Poder Legislativo vedando a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos já consolidados no passado. Por outro lado, em seu sentido indireto de princípio, deve ser interpretada à luz do sobreprincípio da segurança jurídica, buscando-se promover os ideais de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade do Poder Público no exercício das suas competências normativas¹⁰⁹.

Ainda que, como será visto adiante, a proibição de retroatividade tenha íntima ligação com o princípio da segurança jurídica, LUÍS EDUARDO SCHOUERI assevera, relativamente à proibição expressa de retroatividade da lei tributária prevista na CF/88, que não há necessidade de se recorrer ao princípio da segurança jurídica para que a referida regra seja aplicada¹¹⁰. Isso porque, conforme afirma HUMBERTO ÁVILA, no caso da regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 (assim como do art. 5º, XXXVI), há proteção objetiva conferida pelo texto constitucional às situações já consolidadas. Segundo o autor, nesses casos, a proibição de efeitos retroativos decorre da incidência da própria regra constitucional, o que afasta a ponderação frente a outras razões ou interesses jurídicos tendentes a afastar a intangibilidade dessas situações¹¹¹. Especificamente quanto à proteção conferida às situações que configuram um fato gerador já ocorrido, menciona que “A intangibilidade opera por força exclusiva da regra de irretroatividade, aplicável quando o fato gerador já tiver ocorrido. Nesse âmbito estrito a regra é soberana, e afasta qualquer ponderação horizontal”¹¹².

No que ora importa destacar, verifica-se que as referidas previsões constitucionais, ao menos a partir de uma leitura preliminar, somente protegem o cidadão e o contribuinte frente a efeitos retroativos da legislação, o que implica a necessidade de se estar diante de verdadeiro fenômeno da retroatividade (retroatividade verdadeira, própria ou autêntica) para que haja incidência das regras constitucionais de irretroatividade¹¹³.

¹⁰⁹ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Saraiva, São Paulo, 2012. p. 200-201.

¹¹⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 340.

¹¹¹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2012. p. 355.

¹¹²Id. *Ibid.*, p. 362.

¹¹³SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 341.

No âmbito do Direito Tributário, conforme se observa da própria previsão do art. 150, III, “a”, da CF/88, a situação consumada exigida para que se afastem efeitos retroativos corresponde ao “fato gerador ocorrido”. Tal correspondência, diga-se, é anterior à própria previsão constitucional, já que desde a edição do CTN, em 1966, previu-se em seu art. 105 que a lei tributária produz efeitos imediatos sobre “fatos geradores futuros ou pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Não obstante a própria previsão já ter mencionado a “completude” do fato gerador, remete ela, ainda, à disposição do art. 116 do CTN, o qual trata das condições segundo as quais “considera-se ocorrido o fato gerador [da obrigação tributária] e existentes os seus efeitos”. Ou seja, a ideia de “fato gerador ocorrido” é anterior à própria previsão constitucional que proíbe os efeitos retroativos da legislação tributária.

Veja-se que a proteção contra a retroatividade a partir da ideia de fato gerador ocorrido é condizente com a própria definição de efeitos retroativos anteriormente referida no Capítulo 1. Isso porque fato gerador ocorrido é aquele já concretizado ou completo, relativamente ao qual já se consumaram todos os seus elementos fáticos e normativos¹¹⁴. Portanto, o critério da completude ou da consumação que é exigido para que haja irretroatividade, como visto, encontra-se presente no fato gerador ocorrido, o que confirma que a previsão do art. 150, inciso III, “a”, da CF/88 veda a retroação da legislação em sentido próprio.

Registre-se, também nesse sentido, a ideia exposta por RICARDO LOBO TORRES, para quem as expressões “ato jurídico perfeito”, utilizada pela CF/88 no art. 5º, XXXVI, e “fato gerador ocorrido”, empregada no art. 150, III, “a”, são equivalentes utilizados para demarcar a extensão da proibição de retroatividade, observadas as devidas peculiaridades. Aduz, ainda, que a expressão “fato gerador ocorrido” seria mais completa do que o “ato jurídico perfeito” e se aproximaria do que os defensores da teoria objetiva da irretroatividade chamam de “situação jurídica consolidada”¹¹⁵. Portanto, é clara a identificação entre os conceitos empregados na irretroatividade tributária pela CF/88 e os conceitos provenientes da irretroatividade em âmbito geral.

¹¹⁴NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 92.

¹¹⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 529.

Ainda, a compreensão do que vem a ser o “fato gerador ocorrido” não é apenas essencial à inteligência do texto constitucional, mas também à inteligência da própria previsão do art. 105 do CTN, a qual, como já visto, estabelece a produção de efeitos imediatos da nova legislação tributária relativamente a fatos geradores futuros e aos pendentes. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, o fato gerador futuro é aquele que ainda não se verificou, mas que, quando acontecer, sofrerá a incidência da legislação tributária vigente; já o fato gerador pendente é aquele que ainda não se completou, mas que já teve seu ciclo iniciado, estando em curso de formação¹¹⁶. Assim, verifica-se o alinhamento da lei tributária ao próprio cânone dos efeitos imediatos da lei, positivado em nosso ordenamento no art. 6º do Decreto-lei nº 4.567/42 (“A Lei em vigor terá efeito imediato e geral...”). E, o que é mais relevante, o alinhamento do art. 105 do CTN à teoria objetiva da irretroatividade, a qual, como visto anteriormente, entende pela possibilidade de produção de efeitos da lei nova sobre os *facta pendentia*, situação na qual não se haveria de falar em retroatividade.

Que o art. 105 do CTN está alinhado à teoria objetiva da irretroatividade não é mera suposição. Depreende-se do Anteprojeto do Código Tributário Nacional que a proposta de redação do dispositivo equivalente ao atual art. 105 trazia disposição ainda mais específica sobre a produção de efeitos imediatos da lei, referindo que também os efeitos futuros de fatos geradores pretéritos colocar-se-iam ao alcance da nova legislação. O art. 118 do Anteprojeto dispunha que “a lei tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros ou pendentes, e aos efeitos futuros de fatos geradores pretéritos, mas não retroage quanto a êstes últimos, ou quanto aos seus efeitos anteriores ao seu termo inicial de vigência, exceto nos casos expressamente previstos neste Código, na própria lei tributária ou em outra anterior”¹¹⁷. Ou seja, a retroação estava vedada em relação aos fatos pretéritos e aos efeitos dos fatos pretéritos já ocorridos, mas não em relação aos fatos pendentes e futuros, bem como em relação aos efeitos futuros decorrentes de fatos geradores pretéritos. Em comentário, o próprio RUBENS GOMES DE SOUSA refere que esse é o conteúdo da norma constitucional da irretroatividade, ressaltando-se unicamente o fato gerador pretérito e seus efeitos pretéritos ao termo inicial de vigência da nova lei. Inclusive, faz expressa menção à doutrina de Paul Roubier para explicar a razão pela qual não se considera retroativa a lei que alcança o que chamou de tributos “lançados por períodos

¹¹⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 103.

¹¹⁷MINISTÉRIO DA FAZENDA. Anteprojeto. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 295.

certos de tempo”, os quais se considerariam ocorridos na data fixada por lei, produzindo a lei nova efeitos em todo o exercício¹¹⁸. A referida previsão do Anteprojeto foi aprovada pela Comissão como o art. 66 do Projeto posteriormente apresentado ao Congresso Nacional, com pequenas alterações redacionais¹¹⁹. No entanto, quando da sua passagem pelas casas legislativas, a redação final do art. 105 do CTN limitou-se a mencionar a produção de efeitos imediatos da lei nova em relação aos fatos geradores pendentes e futuros, sem mencionar em específico os efeitos futuros de fatos geradores pretéritos.

Portanto, também o CTN, enquanto lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar, parece ter adotado um conceito de retroatividade que se alinha àquele em sentido próprio, considerando retroativa a lei que alcança situações já consumadas anteriormente à vigência da lei nova, não abarcando as situações ainda não consumadas, mesmo que pendentes ou, melhor dizendo, em curso de formação.

É importante observar que a adoção do critério da ocorrência do fato gerador tem por consequência considerar retroativa a lei tributária que atinge obrigações tributárias já nascidas, mesmo que ainda não extintas (pelo pagamento, prescrição ou outra forma prevista no CTN), ou obrigações tributárias que sequer eram obrigações e, que, portanto, não poderiam ter surgido no passado¹²⁰. Isso significa que a completude ou consumação da situação jurídica no âmbito tributário determina o nascimento da obrigação, não se devendo confundir a consumação da previsão legal com a extinção da obrigação de pagar o tributo. Veja-se que o fato gerador, segundo a dicção dos arts. 113, § 1º, e 114 do CTN, é a situação definida em lei que dá surgimento à obrigação de pagar o tributo. Portanto, fato gerador ocorrido tem por consequência fazer nascer a obrigação, ficando a sua extinção condicionada às situações previstas em lei (como o pagamento, a decadência e a prescrição). Assim, para que se afastem os efeitos retroativos, requer-se a consumação das situações jurídicas que dão nascimento à obrigação tributária. Ou, como explica JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para que não haja retroatividade “a obrigação tributária deverá surgir em

¹¹⁸SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 175.

¹¹⁹MINISTÉRIO DA FAZENDA. Projeto de Código Tributário Nacional. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 38.

¹²⁰A doutrina refere acerca da impropriedade do chamado “fato gerador ocorrido” relativamente às situações em que a lei retroativa determina a criação de tributos sobre situação passada, já que tal situação não era, à época da sua ocorrência, geradora de qualquer obrigação tributária (Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 141). No entanto, trata-se de mera imprecisão semântica e que não prejudica o entendimento da previsão do art. 150, inciso III, “a”, da Constituição Federal de 1988.

período de tempo posterior ou, quando menos, contemporâneo ao termo inicial da vigência da norma obrigacional”¹²¹. Tal compreensão é importante, pois afasta eventual ideia de que a consumação deveria ser da própria obrigação, de modo que obrigações já surgidas, mas ainda não extintas, poderiam ser objeto de alteração pela legislação posterior.

Importa destacar, por oportuno, que a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 não esgota os casos em que o texto constitucional demanda proteção objetiva contra efeitos retroativos. Também a garantia do art. 5º, XXXVI, da CF/88 é passível de aplicação no âmbito tributário, abarcando situações que não envolvam a criação ou a majoração de tributo – nas quais não há a figura do fato gerador, portanto –, podendo ser aplicada nos casos que tratam de matérias diversas, como prescrição, decadência e processo administrativo tributário¹²².

2.2. Fundamentos para a proibição de efeitos retrospectivos

2.2.1. Primeira corrente: a CF/88 veda apenas os efeitos retroativos da legislação tributária

2.2.1.1. Conteúdo

A primeira corrente parte de uma interpretação mais estreita do ordenamento, nele identificando apenas os fundamentos diretos referente à vedação à retroatividade, em especial, o art. 150, III, “a”, da CF/88 aplicável ao âmbito tributário. Decorrência disso seria a inexistência de proteção a casos que não se configurem como de retroação em sentido próprio, como o são os casos de retrospectividade.

Como visto, o critério, em geral, da proibição de efeitos retroativos diz respeito às situações já consumadas, o que, no âmbito tributário, traduz-se na figura do fato gerador ocorrido. O fato gerador da obrigação tributária, diz o art. 114 do Código Tributário Nacional, é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Na

¹²¹BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2015. p. 189.

¹²²MENDONÇA, Maria Luíza Vianna de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 235.

sequência, o art. 116 especifica que essa situação definida em lei tanto pode ser uma *situação de fato*, hipótese em que se considera ocorrida ou consumada no momento em que “se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”; quanto pode ser uma *situação jurídica*, hipótese em que a sua ocorrência dá-se “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

Desse modo, constata-se que a aferição da ocorrência do fato gerador depende de se verificar a consumação da situação prevista em lei que determina o nascimento da obrigação tributária, seja ela uma situação fática ou jurídica.

Como já visto, da interpretação conjunta do art. 150, III, “a”, da CF/88 com o art. 105 do CTN, pode-se afirmar que a lei nova não pode atingir fatos gerador ocorridos, mas, diversamente, pode fazê-lo em relação aos fatos geradores futuros e pendentes. Assim, a proteção conferida aos casos de transição normativa em nosso ordenamento restringir-se-iam às situações configuradas como fato gerador ocorrido.

Aqui cabe uma breve digressão acerca da previsão do art. 105 do CTN, sobre a qual PAULO DE BARROS CARVALHO observa que o legislador levou em consideração a classificação entre fatos geradores de formação instantânea, continuada e complexiva, buscando atingir esses dois últimos quando fez referência ao fato gerador pendente¹²³. No mesmo sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma tratar-se de uma reafirmação da crença de que, no âmbito tributário, haveria fatos geradores ditos “complexivos”¹²⁴.

Com efeito, verifica-se na doutrina a classificação do fato gerador em três espécies, a saber: o fato gerador instantâneo, cuja realização dá-se em um momento específico do tempo e sendo configurado por um ato ou negócio singular (v.g., o imposto de importação, cujo fato gerador é a entrada da mercadoria em território nacional, o que ocorre com o registro da Declaração de Importação); o fato gerador complexivo, cuja realização ocorre ao longo de um determinado período de tempo e cuja configuração se dá pela realização de “n” atos ou fatos isolados nesse íterim (v.g., o imposto de renda, o qual leva em conta os diversos acréscimos e decréscimos patrimoniais verificados ao longo do exercício financeiro); e fatos geradores continuados, representativos de situações que se protraem no tempo e que, por isso, acabam sendo mensuradas a partir de cortes temporais (v.g., os

¹²³CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 103-104.

¹²⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 830.

impostos sobre a propriedade, os quais levam em consideração a situação jurídica ocorrida ao longo do exercício, mas toma como referência temporal a titularidade da propriedade em determinado dia do ano)¹²⁵.

Inobstante eventual serventia da classificação para fins didáticos, é certo que a ocorrência do fato gerador se dá em um determinado momento específico do tempo, não se podendo falar, antes disso, na sua existência. Ou melhor, todos os fatos geradores são necessariamente instantâneos, não havendo que se falar em fato gerador continuado ou “complexivo”¹²⁶. Mesmo nas hipóteses em que a situação que dá nascimento à obrigação tributária demanda a conjunção de diversos elementos fáticos ou jurídicos, nesses casos o fato gerador é tratado como único¹²⁷, vindo a considerar-se ocorrido no momento em que todo o conjunto de elementos estiver concretizado. Segundo a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “*fato gerador* é aquele que reúne as condições necessárias e suficientes para determinar os efeitos que lhe são próprios”, à mingua das quais não se pode falar nessa figura¹²⁸.

Nesse contexto, é possível afirmar que inexistente diferença entre fato gerador pendente e futuro, pois todo fato gerador que ainda não ocorreu é fato gerador futuro¹²⁹. E, via de consequência, não se pode falar na existência de fatos geradores pendentes, mas apenas de fatos geradores ocorridos ou fatos geradores ainda por ocorrer, isto é, fatos geradores futuros.

Com essa afirmação não se quer afastar a possibilidade de se entender que eventual conjunto fático não poderá ser considerado como estando em via de formação. Quer-se apenas demonstrar que no âmbito tributário não se concebe a figura do fato gerador pendente ou da situação jurídica em formação. Ou se está diante de fato gerador ocorrido ou se está diante de figura que não é considerada fato gerador, mas que poderá sê-lo no futuro.

De todo modo, alinhando-se a disposição do art. 150, III, “a”, da CF/88 com o art. 105 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que o ordenamento brasileiro teria contemplado a proteção do contribuinte apenas nas hipóteses de haver a situação jurídica já consumada, isto é, o fato gerador ocorrido. Nos demais casos, sejam eles considerados pendentes ou futuros, ou simplesmente futuros, não haveria guarida do contribuinte nos

¹²⁵AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 293-294.

¹²⁶CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 120.

¹²⁷SCHOULER, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 529.

¹²⁸CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 104.

¹²⁹Id. Ibid., p. 105.

casos de uma transição normativa vir a alcançar situação já iniciada que viria a dar surgimento à obrigação tributária, mas ainda não consumada de acordo com a lei de regência do tributo.

Em geral, essa parece ser a orientação da doutrina mais tradicional do Direito Tributário. Nela não se verifica uma preocupação específica com as situações fáticas não configuradas como fato gerador ocorrido. Nesse sentido, GERALDO ATALIBA, ao tratar do aspecto temporal da hipótese de incidência, menciona que a irretroatividade da lei tributária é um limite intransponível à discricção do legislador na fixação do aspecto temporal, não podendo ser anterior à consumação do fato (completo acontecimento)¹³⁰. PAULO DE BARROS CARVALHO, por sua vez, identifica o conteúdo do art. 150, III, “a”, da CF/88 com o do art. 5º, XXXVI, da CF/88, considerando-o mera repetição e asseverando que a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada seria suficiente para evitar que o legislador tributário alcançasse “fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações”¹³¹. Também é possível mencionar a doutrina de ROQUE CARRAZZA, afirmando haver retroatividade da lei tributária quando forem alcançados atos ou situações já consumadas antes da sua entrada em vigor ao efeito de fazer nascer tributos¹³².

Note-se que a referida doutrina, ainda que não mencione explicitamente que a proteção dos casos transitórios ocorre apenas nas situações em que se verifique verdadeira retroatividade da legislação tributária, deixa transparecer que o critério de proteção do contribuinte e, portanto, de limitação à atividade do legislador, encontra-se precisamente na figura do fato gerador ocorrido. Situações para além dessas não são consideradas, nem mesmo sob outra abordagem.

De forma mais explícita, MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA nota que, na medida em que o constituinte tomou a noção do fato gerador para estabelecer o critério para limitação da retroação dos efeitos da legislação tributária, a referida disposição constitucional deve ser entendida em função dessa figura – mais especificamente, em função da previsão legal específica que, para cada tributo, prevê o respectivo fato gerador. Como consequência, afirma a autora não interessar à aplicação da regra, por exemplo, que

¹³⁰ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2014. p. 95.

¹³¹CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 171.

¹³²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2015. p. 396.

atos jurídicos que componham a hipótese de incidência já tenham sido praticados e consumados de acordo com a legislação cível se ainda não se verificou a perfectibilização do próprio fato gerador, no momento temporal em que a legislação tributária o considera ocorrido¹³³.

Essa última afirmação resume bem a posição da primeira corrente de entendimento: há proteção contra a retroatividade, mas não em face de outras situações, como nos casos de efeitos retrospectivos. Isso é o mesmo que dizer que o art. 150, III, “a”, da CF/88 encerra toda a discussão sobre a proteção do contribuinte nos casos de transição normativa, tendo como único critério o do fato gerador ocorrido.

Ainda que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não apresente uma reflexão aprofundada sobre a questão, essa parece ser a orientação que transparece de suas decisões.

No RE 225.602, no qual o contribuinte alegava retroação dos efeitos do decreto que majorou o Imposto de Importação relativamente a operações de importação já realizadas, mas ainda não submetidas ao desembaraço aduaneiro, o Ministro Carlos Velloso assentou que o art. 150, III, “a”, da CF/88 exige que “a lei que institua ou que majore o tributo seja anterior ao fato gerador” e que, no caso, “o fato gerador do imposto de importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional [...] o fato gerador considera-se ocorrido na data do registro na repetição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador”¹³⁴.

Fazendo referência a esse julgado, na ADI 3.105, na qual a associação representante dos contribuintes alegava retroação dos efeitos da que lei instituiu a contribuição previdenciária relativamente a aposentados e pensionistas, o Ministro Cezar Peluso afirmou que o referencial para aplicação da regra de irretroatividade “é só o fato tido pela legislação como gerador, e não os fatos ou atos jurídicos a ele anteriores ou dele preparatórios”. Isso significava, no caso, a possibilidade de a contribuição previdenciária, antes inexistente, vir a incidir sobre fatos geradores ocorridos após a alteração legal (recebimento de proventos pelos aposentados ou pensionistas)¹³⁵.

¹³³MENDONÇA, Maria Luiza Vianna de. op. cit., p. 241-244.

¹³⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 225602, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06/04/2001.

¹³⁵SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. ADI 3105, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18/02/2005.

A partir de exemplos de julgados como os anteriores, CASSIANO MENKE sintetiza que o Supremo Tribunal Federal somente considera ocorrido o fato gerador do tributo se preenchidos todos os pressupostos previstos na regra de incidência, dentre eles os pressupostos temporais. A ocorrência de fatos e atos em momento anterior ao qual a legislação considera ocorrido o fato gerador não seria elemento relevante do ponto de vista da jurisprudência do Tribunal para fins de aplicação da regra de irretroatividade¹³⁶.

2.2.1.2. Crítica

O problema em aplicar o entendimento de que o ordenamento veda apenas os efeitos retroativos, e não os efeitos retrospectivos, está na constatação de que ele ignora que o art. 5º, XXXVI e o art. 150, III, “a”, da CF/88 não esgotam a proteção conferida pelo ordenamento aos casos de transição normativa.

É de suma importância notar que o fato de a interpretação do art. 150, III, “a”, da CF/88 levar à conclusão de que ali restou positivada uma regra contra casos de retroatividade, cujo critério adotado pelo constituinte foi o da ocorrência do fato gerador, não leva inexoravelmente à conclusão de que todos os demais casos estão à margem de qualquer proteção. Conforme aduz LUÍS EDUARDO SCHOUERI, nos demais casos, especialmente tratando-se de efeitos retrospectivos da legislação tributária, aplica-se o princípio da segurança jurídica para tutelar o contribuinte¹³⁷.

Também sobre essa questão, HUMBERTO ÁVILA afirma que a referida regra não exaure os casos em que, a partir da aplicação do princípio da segurança jurídica, demanda-se a intangibilidade de situações passadas, já que o referido princípio possui âmbito material de aplicação mais amplo. Além desse fundamento de ordem mais geral, o autor acrescenta que (1) a própria Constituição Federal, antes de enumerar as limitações constitucionais ao poder de tributar no art. 150, dispõe que essas limitações são estatuídas “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, dentre elas os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança; (2) não faria sentido entender que a proteção conferida pela regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 excluiria a aplicação de outras normas protetivas, uma vez que a positivação da regra, a pretexto de tutelar os interesses do

¹³⁶MENKE, Cassiano. op. cit., p. 148-149.

¹³⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 340.

contribuinte, acabaria por conferir-lhe menor guarida; e (3) a aplicação de outras normas com vistas à proteção do contribuinte não são contrárias à regra de retroatividade, mas, antes o contrário, vindo a reforçar a tutela dos interesses dos contribuintes frente a outras situações decorrentes de transições normativas¹³⁸.

Do mesmo modo, é oportuna a referência à posição de ATÍLIO DENGO quando critica a “monopolização” da discussão em torno do art. 150, III, “a”, da CF/88. Para o autor, a centralização da discussão da proibição de retroatividade em torno desse dispositivo acabou por prejudicar a discussão do seu conteúdo e eficácia, uma vez que, apesar de ser considerado uma expressão fundamental dos direitos dos contribuintes, acaba, na prática, sendo compreendido como uma versão tributária da regra do art. 5º, XXXVI, da CF/88¹³⁹.

2.2.2. Segunda corrente: os efeitos retrospectivos da legislação tributária são vedados em razão de fundamentos indiretos do ordenamento

2.2.2.1. Conteúdo

Da crítica à corrente anterior decorre o entendimento de que o art. 150, III, “a”, da CF/88 não esgota a tutela dos contribuintes nos casos de transição normativa. O que ele faz é garantir uma proteção objetiva aos casos em que se fazem presentes verdadeiros efeitos retroativos da legislação. Com efeito, verifica-se que o constituinte elegeu como critério para fixação da existência de efeitos retroativos a produção de efeitos da legislação posterior sobre situações já consumadas, representada na figura do fato gerador ocorrido. Assim, apenas essas situações é que se colocam sob a proteção objetiva conferida pela referida regra constitucional.

Isso, contudo, não elimina a possibilidade de o ordenamento proteger os contribuintes em outras situações, como aquelas em que presentes efeitos retrospectivos da legislação tributária.

¹³⁸ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 419-424.

¹³⁹DENGO, Atílio. op. cit., p. 32-33.

No entanto, verifica-se que a proibição contra efeitos retrospectivos da legislação não possui um fundamento direto em nosso ordenamento. Isso porque não se encontra nele uma proibição expressa de retroatividade, como ocorre com a proibição de retroatividade constante do art. 5º, XXVIII, e do art. 150, III, “a”, da CF/88. Inclusive, é possível concluir que o ordenamento aceita, *a priori*, que a legislação produza tais efeitos, já que a própria regra de irretroatividade não alcança essas situações, além de a legislação infraconstitucional ter acolhido a produção imediata de efeitos da nova legislação a partir da sua vigência, conforme dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42, e de o próprio CTN, em seu art. 105, ter admitido que a lei nova produza efeitos imediatos sobre fatos geradores ainda não ocorridos.

Todavia, é possível encontrar fundamentos implícitos que demandam a proteção dos contribuintes frente às manifestações retrospectivas da legislação tributária. Por isso, importa investigar em que medida outras normas do nosso ordenamento vedam que a legislação nova alcance situações jurídicas que lhe sejam anteriores, mas que ainda não estejam plenamente consumadas segundo a legislação antiga.

Como já referido anteriormente, LUÍS EDUARDO SCHOUERI menciona que, nos demais casos que não se configurem como fato gerador ocorrido, isto é, casos em que não se faz presente a retroatividade, a proteção se opera por meio do princípio da segurança jurídica¹⁴⁰. Também nesse contexto, HUMBERTO ÁVILA afirma que, ao lado da regra de retroatividade do art. 150, III, “a”, da CF/88, há um princípio de irretroatividade, o qual decorre, em essência, dos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança, e que tem por baliza a proteção dos direitos de liberdade e propriedade do contribuinte nos casos em que não se verifique a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária¹⁴¹. Em sentido semelhante, CASSIANO MENKE afirma que a proibição de retroatividade assume, além da dimensão de regra, a dimensão normativa de princípio, tratando-se de norma implícita na Constituição Federal, reconstruída indiretamente pelo intérprete pelos métodos dedutivo e indutivo¹⁴². E, ainda, ATÍLIO DENGGO menciona que tanto o art. 5º, XXXVI, quanto o art. 150, III, “a”, da CF/88, possuem dimensão de princípio e veiculam o conteúdo de segurança jurídica, devendo ser aplicados aos casos de retroatividade legislativa¹⁴³.

¹⁴⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 340.

¹⁴¹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 431.

¹⁴²MENKE, Cassiano. op. cit., p. 154.

¹⁴³DENGGO, Atílio. op. cit., p. 35-36 e 55.

Esse movimento que busca enquadrar a proteção dos casos de transição normativa na moldura mais ampla de princípios como a segurança jurídica e de direitos fundamentais, sejam eles casos de retroatividade ou retrospectividade, possui inegável influência germânica. Como já assinalado, e conforme destaca WOLFGANG SPINDLER, os limites à retroatividade na Alemanha foram inicialmente deduzidos do princípio da proteção à confiança, cujo fundamento constitucional, por sua vez, está nos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, protegendo a confiança do contribuinte contra possíveis interferências estatais. E, posteriormente, o próprio princípio da proteção à confiança foi derivado do catálogo de direitos de liberdade, especialmente a partir do direito de propriedade, da liberdade de profissão e do livre desenvolvimento da personalidade¹⁴⁴.

É curioso observar, no entanto, que, inobstante a ampla gama de princípios e direitos fundamentais que amparam a proteção ao contribuinte, prevalece na Alemanha a distinção originalmente feita pelo Tribunal Constituição Alemão entre retroatividade própria e imprópria. E, como visto, essa distinção tem por consequência considerar como proibidos apenas os efeitos retroativos da legislação, e não os efeitos retrospectivos. Portanto, ainda que na Alemanha a proteção conferida nos casos de transição normativa conte com razões decorrentes de diversos princípios e direitos fundamentais, ainda assim prevalece no Tribunal Constitucional um entendimento mais restrito acerca de quais são as situações merecedoras de proteção.

Essa distinção feita pelo Tribunal Constitucional Alemão e a consequente proteção apenas dos casos de retroatividade é objeto de constante crítica doutrinária, a qual busca derivar dos referidos princípios e direitos fundamentais uma proteção mais ampla, que abarque não apenas os casos de retroatividade, mas também os casos de retrospectividade da legislação.

BODO PIEROTH elenca uma série de discordâncias frente às decisões do Tribunal, tais como o formalismo da distinção entre retroatividade própria e imprópria, a qual teria sido realizada a partir de casos que teriam permitido uma clara diferenciação entre situações concluídas e não concluídas, deixando de considerar que a complexidade das situações jurídicas e as múltiplas formas de relação entre o passado e o presente nem sempre permitem a subsunção a uma ou outra categoria sem distorções ou contradições¹⁴⁵.

¹⁴⁴SPINDLER, Wolfgang. Rückwirkung von Steuergesetzen. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 72.

¹⁴⁵PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 83-84.

Refere, ainda, a crítica comum na doutrina relacionada à aplicação do princípio da proteção à confiança, especialmente porque esse princípio deveria ser aplicado independentemente de tratar-se de casos de retroatividade ou de retrospectividade¹⁴⁶.

JOHANNA HEY, ao citar as decisões Tribunal Constitucional Alemão, aduz que a distinção entre retroatividade própria e imprópria segue uma tipificação formal, sem levar em consideração o comportamento adotado pelo contribuinte, mas apenas a tipificação legal dos fatos¹⁴⁷. E, especialmente em relação aos chamados “impostos de período”, a censura recai, sobretudo, na ausência de correspondência entre o nascimento da obrigação tributária (critério legal de consumação) e a perfectibilização da situação fática subjacente¹⁴⁸. A distinção entre retroatividade própria e imprópria, na visão da autora, apesar de parecer conferir segurança ao contribuinte (pois ele sabe em quais casos o Tribunal considera inadmissíveis os efeitos retroativos), não serve a esse propósito, pois a única certeza que ele tem é de que não pode confiar em nada, certeza essa que teria pouco a ver com as exigências da segurança jurídica¹⁴⁹.

Em resposta a essas críticas, a literatura alemã mais recente propõe uma abordagem sob um único conceito (englobando efeitos retroativos e retrospectivos), com referência aos atos de disposições realizados pelo contribuinte que age confiando na aplicação de determinada consequência à sua conduta. Assim, uma lei violaria a norma geral de irretroatividade na medida em que alterasse as consequências legais de atos de disposição praticados pelos contribuintes cuja confiança deva ser protegida, disposições essas que devem ser consideradas como concluídas antes da promulgação da nova lei¹⁵⁰.

Em apertada síntese, a crítica doutrinária alemã busca demonstrar que os princípios e direitos fundamentais que na Alemanha serviram para permitir a proteção dos cidadãos e contribuintes nos casos de retroatividade são os mesmos fundamentos normativos que demandam a proteção nos casos de retrospectividade. Mais especificamente, busca-se demonstrar que uma proteção que tenha por referência a proteção da confiança dos cidadãos e o respeito ao exercício dos seus direitos fundamentais, em especial os direitos

¹⁴⁶PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 84.

¹⁴⁷HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 220.

¹⁴⁸Id. Aktualisierung. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 22. Ausg. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015. p. 129-130.

¹⁴⁹Id. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 221.

¹⁵⁰SPINDLER, Wolfgang. op. cit., p. 72.

de liberdade e propriedade, exige que os casos de retrospectividade legislativa sejam igualmente vedados.

Portanto, da mesma forma como na Alemanha buscou-se rediscutir a proteção do contribuinte nos casos de transição normativa, de modo a superar as limitações que tornam inadmissíveis apenas os casos de retroatividade (e não de retrospectividade), também busca-se fazer o mesmo em relação ao ordenamento brasileiro, com vistas a superar as limitações postas pela interpretação da regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Assim, passa-se agora a analisar quais são os fundamentos constitucionais que permitem construir o mandamento que veda os efeitos retrospectivos da legislação tributária, os quais, como visto, são fundamentos indiretos encontrados no ordenamento constitucional.

2.2.2.1.1. O princípio do Estado de Direito

O princípio do Estado de Direito é, possivelmente, o fundamento mais proeminente contra a retrospectividade da legislação¹⁵¹. Segundo J. J. GOMES CANOTILHO, trata-se de verdadeiro princípio constitutivo, o qual apresenta natureza material, procedimental e formal, e cuja finalidade é tratar do conteúdo, da extensão e do modo de proceder da atividade estatal¹⁵².

Sobre a definição do que vem a ser o Estado de Direito, trata-se, em linhas gerais, da submissão ao império da lei¹⁵³. Mais especificamente, é possível citar F. A. HAYEK, para quem a nota distintiva dos países livres está justamente no referido princípio, traduzido no ideal de que “o governo e todas as suas ações sejam guiadas pelas leis fixadas e anunciadas de antemão, leis essas que tornem possível antever com razoável certeza como a autoridade empregará seus poderes coercitivos em determinadas circunstâncias, permitindo aos indivíduos planejar seus negócios com base nesse conhecimento”¹⁵⁴. Acrescente-se que, numa acepção mais ampla, não apenas o governo encontra-se submetido à lei em um

¹⁵¹SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 39.

¹⁵²CANOTILHO, J. J. Gomes. op. cit., p. 243.

¹⁵³SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2000. p. 116.

¹⁵⁴HAYEK, F. A. *The road to serfdom*. London & New York: Routledge, 2001. p. 75-76.

Estado de Direito, incumbindo a todos os indivíduos obedecer a lei e ser por ela governados¹⁵⁵.

No entanto, conforme assinalado por JOSEPH RAZ, a concepção desse princípio como o governo das leis (e não dos homens) não exaure o seu significado normativo. Para o autor, o sentido de Estado de Direito envolve dois aspectos: o primeiro, já referido, segundo o qual as pessoas devem ser governadas pelo direito e obedecê-lo; o segundo, e que ora se destaca, de acordo com o qual o Direito deve possuir qualidades que permitam que as pessoas sejam por ele guiadas, isto é, o Direito deve ser capaz de ser obedecido¹⁵⁶. Com efeito, não basta afirmar que em um Estado de Direito exige-se obediência e submissão à lei. É necessário que o Direito seja capaz de guiar o comportamento dos seus destinatários. Isso tem por consequência a inadmissão de leis retroativas, já que elas não existiam ao tempo em que o indivíduo realizou a conduta¹⁵⁷.

Destaca-se, ainda, que, por vezes, o ideal de que o Direito deve guiar condutas não decorre da interpretação das exigências do princípio do Estado de Direito, mas da própria natureza do Direito. Como assinala BODO PIEROTH, é da essência da norma jurídica motivar o comportamento humano, o que não poderia ocorrer antes da sua promulgação, já que não seria possível exigir de alguém uma conduta diversa daquela realizada no passado. Daí porque se diz que as normas retroativas são contrárias à natureza ou à essência da norma jurídica¹⁵⁸.

É justamente a partir dessa constatação que surge, a partir do ideal do Estado de Direito, o fundamento que veda os efeitos retrospectivos da legislação. Da mesma forma que ocorre com a lei retroativa, a legislação retrospectiva não pode guiar a conduta dos indivíduos pelo simples motivo de que ela não podia ser conhecida ao tempo em que a ação foi praticada. Assim, tomando-se de empréstimo o que se advoga relativamente à proibição de retroatividade, se o objetivo do Direito é guiar condutas, uma lei retrospectiva não possui aptidão para fazê-lo¹⁵⁹.

No entanto, essa última afirmação deve ser encarada com ponderação. É certo que uma lei retroativa não tem aptidão para guiar condutas individuais, pois ela é posterior à ação do indivíduo e, também, à consequência legal determinada pela norma anterior. Ou

¹⁵⁵RAZ, Joseph. *The authority of law: essays on law and morality*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2009. p. 212.

¹⁵⁶Id. *Ibid.*, p. 213.

¹⁵⁷Id. *Ibid.*, p. 214.

¹⁵⁸PIEROTH, Bodo. *op. cit.*, p. 109-110.

¹⁵⁹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 416-417.

seja, o fato de ter havido a incidência normativa torna absolutamente irreversível a situação, pois a conduta foi adotada pelo indivíduo e já considerada pelo Direito então vigente. No entanto, o mesmo não ocorre necessariamente em relação à legislação retrospectiva, porquanto, ainda que a conduta do indivíduo já tenha sido adotada, ainda não houve a incidência da norma ou seus efeitos ainda não foram produzidos. Assim, é possível cogitar a possibilidade de o indivíduo buscar reverter a sua conduta ao tomar conhecimento da alteração legislativa com aptidão para modificar as consequências da ação empreendida.

Note-se que esse ponto, de certa forma, é um dos fundamentos adotados pelo Tribunal Constitucional Alemão quando considera como injustificados somente os efeitos retroativos, e não os retrospectivos. Para o Tribunal, se se está diante de situação na qual o indivíduo deva contar com a nova regulação jurídica no momento em que a consequência legal for verificada, então não se considera justificada eventual confiança na aplicação do regramento anterior¹⁶⁰. Isso porque o Tribunal assume que, nos casos de retrospectividade, o contribuinte ainda é deixado com uma margem de reação ou conformação diante das alterações legislativas¹⁶¹.

No entanto, a irreversibilidade de uma ação não está atrelada, necessariamente, ao critério legal de consumação da hipótese normativa, podendo dizer respeito à própria conduta do contribuinte. Isto é, uma conduta não se torna irreversível apenas porque a norma já incidiu, já que a irreversibilidade pode decorrer das características da ação realizada pelo indivíduo. Nesse sentido, JOHANNA HEY defende que o critério puramente normativo referente à consumação da previsão legal não corresponde à proteção das disposições realizadas pelo contribuinte, a qual deve considerar-se consumada quando, tendo agido com base na lei antiga, não mais houver possibilidade adaptar-se à nova situação legal¹⁶².

Seguindo essa lógica, para que se possa efetivamente considerar que a legislação retrospectiva não possui aptidão para guiar condutas dos sujeitos, é necessário não apenas que o sujeito já tenha agido, mas que se esteja diante de situação na qual se verifique a irreversibilidade da sua ação. Essa irreversibilidade pode se dar por diversos motivos: a situação pode ser irremediável; a retratação dependeria da aquiescência de terceiros, e não meramente da vontade individual do contribuinte; os gastos já incorridos e a possibilidade

¹⁶⁰PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 54-55.

¹⁶¹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 249.

¹⁶²Id. Ibid., p. 249.

de perda de valores investidos tornariam proibitiva a retratação, entre tantos outros motivos possíveis.

Se a conduta adotada puder ser facilmente revertida, os efeitos retrospectivos da legislação tributária não parecem produzir maiores consequências danosas ao contribuinte. Tome-se, por exemplo, o que ocorreu no ano de 2015, quando o Poder Executivo federal, por meio do Decreto nº 8.246/15, majorou as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras. Ainda que a alteração promovesse efeitos apenas para o futuro, pois abarcadas apenas as receitas auferidas a partir da competência de julho de 2015, tais receitas podiam ser decorrentes de uma situação passada, como um investimento financeiro realizado pelo contribuinte em momento anterior à alteração do tributo, quando as alíquotas das contribuições eram zero. Nesse caso, a reversibilidade da situação dependeria apenas de que o contribuinte liquidasse os investimentos antes de vigência das novas alíquotas, podendo destinar os recursos a outras aplicações eventualmente beneficiadas por alíquota zero ou a qualquer outra atividade que considerasse mais vantajosa do ponto de vista fiscal.

Por outro lado, se a conduta for irreversível por sua natureza, ou se a sua reversão mostrar-se dificultosa ou custosa para o contribuinte, então é caso de avaliar a situação mais de perto. Exemplo de situação naturalmente irreversível são aquelas nas quais é simplesmente impossível alterar o passado. É o caso da instituição da contribuição ao SAT prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, cujas alíquotas de 1%, 2% ou 3% são definidas para cada setor de atividade em razão de estatísticas de acidentes do trabalho apuradas em âmbito ministerial. A definição do grau de risco de cada setor de atividade veio com a edição do Decreto nº 3.048/99, determinando o recolhimento da contribuição ao SAT dali para a frente, isto é, com efeitos para o futuro. No entanto, é certo que o contribuinte foi tributado a partir de situação (grau de risco medido por estatísticas de acidentes do trabalho) verificada no passado, sem que pudesse tomar qualquer atitude para alterar a sua conduta relativamente à prevenção de acidentes. Quando do momento da ocorrência dos acidentes, o contribuinte sequer sabia que esse tipo de informação seria determinante para a tributação futura, nada podendo fazer, posteriormente, para modificar a situação já ocorrida.

Ainda, um exemplo de situação cuja reversão mostra-se custosa ou de extrema dificuldade é aquela verificada quando da edição do Decreto nº 1.343/94, o qual majorou a alíquota do imposto de importação incidente sobre diversos produtos. Como destaca LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a majoração foi repentina, além de contrariar a postura que o governo vinha adotando até então, inclusive divulgada publicamente, no sentido de reduzir

paulatinamente as alíquotas do tributo aduaneiro¹⁶³. Os contribuintes que já haviam realizado a importação de bens do exterior, mas que ainda não tinham iniciado o procedimento de desembaraço aduaneiro, momento da ocorrência do fato gerador do imposto, viram-se de súbito alcançados por aumento de tributo que, quando da realização do negócio, não podiam prever. Exigir, nesse caso, que desfizessem a importação poderia ser inviável do ponto de vista prático, seja porque os bens poderiam já estar embarcados e a caminho, seja porque dependeria da aquiescência do exportador no sentido de aceitar de volta as mercadorias. Além disso, os elevados custos incorridos no procedimento de importação, sem contar eventuais penalidades aplicáveis pelo desfazimento do negócio, poderiam muito bem tornar a situação irreversível do ponto de vista financeiro.

Uma vez que a questão referente a irreversibilidade da ação do contribuinte é fator essencial para o desenvolvimento do trabalho, sobre ela voltar-se-á no Capítulo 3. Por ora, o que precisa ser destacado é que, ainda que seja possível fundamentar a proibição de retrospectividade no princípio do Estado de Direito e, mais especificamente, na exigência de que o Direito tenha qualidades que o permitam ser obedecido pelos cidadãos, tem-se que, de forma geral, é necessário que se esteja diante de um caso em que a conduta do contribuinte seja irreversível para que se possa considerar como violados os referidos fundamentos.

2.2.2.1.2. Os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança

A influência do princípio do Estado de Direito na investigação sobre os fundamentos normativos da proibição de retrospectividade também pode ocorrer de forma oblíqua, por meio do princípio da segurança jurídica, além do princípio da proteção à confiança.

De acordo com ANNE-LAURE VALLEMBOS, a exigência de segurança jurídica está diretamente fundada no princípio do Estado de Direito, cuja estrutura formal, baseada na separação de poderes, na hierarquia das normas e no acesso à justiça, permite a realização dos ideais postos pela exigência de certeza do Direito, otimizando a confiança dos cidadãos nos órgãos estatais¹⁶⁴. Ainda, do ponto de vista da estrutura material do princípio do Estado de Direito, voltado ao reconhecimento e à garantia dos direitos e liberdades individuais,

¹⁶³SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 342.

¹⁶⁴VALEMBOS, Anne-Laure. op. cit., p. 28-44.

resta reafirmado o papel da segurança jurídica enquanto um direito-garantia, com vistas a permitir a realização de uma série de outros direitos e liberdades¹⁶⁵.

Segundo J. J. GOMES CANOTILHO, os referidos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança são elementos constitutivos do Estado de Direito, haja vista a necessidade de segurança para que os cidadãos conduzam, planifiquem e conformem de forma autônoma e responsável as suas vidas¹⁶⁶. Com efeito, o princípio da segurança jurídica demanda, nas palavras do jurista português, o direito do indivíduo de “poder confiar em que aos actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico”¹⁶⁷. Em outras palavras, o cidadão deve poder confiar que os efeitos esperados de determinada norma incidente sobre a sua conduta sejam efetivamente aplicados ao seu caso.

Ao aprofundar-se no conteúdo do princípio da segurança jurídica, HUMBERTO ÁVILA concebe a norma a partir de duas dimensões: a dimensão estática, que diz respeito ao problema da cognoscibilidade do Direito, ou seja, a possibilidade de o cidadão conhecer a norma aplicável; e a dimensão dinâmica, que diz respeito aos problemas da confiabilidade do Direito, isto é, da transição normativa do passado para o presente, e da calculabilidade do Direito, isto é, da transição normativa do presente para o futuro¹⁶⁸.

A partir dessa matriz normativa, é possível verificar que os efeitos retrospectivos da legislação podem afetar ambas as dimensões, estática e dinâmica, do princípio da segurança jurídica.

A iniciar pela dimensão estática e pelo ideal de cognoscibilidade do Direito, trata-se dos requisitos para que o Direito possa servir de instrumento de orientação¹⁶⁹. Tem-se, aqui, uma exigência de acessibilidade do Direito, a qual pode ser entendida tanto como a possibilidade de os cidadãos conhecerem as normas vigentes e aplicáveis, como a possibilidade de compreenderem essas mesmas normas¹⁷⁰. Requer-se assim a publicidade

¹⁶⁵VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 44-53.

¹⁶⁶CANOTILHO, J. J. Gomes. op. cit., p. 257.

¹⁶⁷Id. Ibid., p. 257.

¹⁶⁸ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 256-262.

¹⁶⁹Id. Ibid., p. 305.

¹⁷⁰VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 44-53.

das normas, assim como a clareza e a precisão dos enunciados normativos, além da própria coerência do ordenamento jurídico.

Ocorre que as normas retrospectivas falham, ao menos parcialmente, em atender a essas exigências. A razão é a mesma delineada anteriormente, quando se verificou a falha dessas normas em orientar as condutas individuais, porquanto são normas que, ao menos em um momento inicial, não podem ser conhecidas pelo contribuinte. Ou seja, essas normas não atendem integralmente à exigência de cognoscibilidade do Direito, porquanto não são acessíveis de antemão, pela simples razão de que sequer existiam quando o contribuinte praticou a conduta, ou ao menos quando a iniciou.

No entanto, e do mesmo modo que se destacou anteriormente, há de se reconhecer que, ainda que a norma não fosse acessível no momento em que o contribuinte iniciou a ação, ela certamente tornou-se ao longo do tempo, seja quando da finalização da conduta, seja quando da verificação das suas consequências. Situação diversa ocorre em relação às normas retroativas, porquanto nesse caso a norma incidiu antes da alteração legislativa, o que torna absolutamente impossível o acesso do cidadão ao seu conteúdo. Por isso se disse que as normas retrospectivas falham parcialmente em atender ao ideal de cognoscibilidade do Direito, diferentemente das normas retroativas, que, por definição, não podem atendê-lo.

Uma vez que as normas retrospectivas atendem apenas parcialmente o ideal de cognoscibilidade, a investigação acerca da sua conformação com a dimensão estática da segurança jurídica demanda uma análise sutilmente diversa, qual seja, verificar o momento em que o contribuinte deve poder prever as consequências de suas condutas. Trata-se de análise bastante semelhante à anterior, quando se investigou se uma norma retrospectiva efetivamente falhava em orientar as condutas individuais. Ainda que idealmente o contribuinte deva poder antecipar todas as consequências de seus atos, se ele devia contar com eventual mudança no ordenamento, o momento efetivo para que possa tomar conhecimento de tais consequências é o da incidência da norma. Ou seja, antes da incidência da norma, o contribuinte tinha apenas expectativa das consequências aplicáveis, somente vindo a poder ter certeza delas após esse momento.

Apenas em um ordenamento imutável é que se poderia exigir a possibilidade absoluta de antecipação das consequências de todos os atos individuais. Ocorre que não parece ser essa a exigência do princípio da segurança jurídica. Isso leva à conclusão de que, em qualquer ordenamento jurídico, alguma incerteza advinda das modificações legislativas deve ser tolerada. Por isso, ainda que as normas retrospectivas não se

conformem totalmente com o ideal de cognoscibilidade, não é possível dizer, de forma categórica, que elas ferem o princípio da segurança jurídica.

Esse aspecto leva à segunda investigação acerca da compatibilidade das normas que apresentam efeitos retrospectivos frente ao princípio da segurança jurídica, dessa vez em sua dimensão dinâmica, a qual exige confiabilidade do Direito nos casos de transição normativa do passado para o presente.

Não é porque o contribuinte não pode exigir a imutabilidade do Direito que se deixará de reconhecer que, em determinadas situações, a transição normativa pode afetá-lo na sua esfera individual. E é justamente em razão disso que o aspecto material do princípio do Estado de Direito tem essencial relevância na análise dos fundamentos da proibição de efeitos retrospectivos. Ao constituir-se em um direito-garantia que visa a assegurar outros direitos individuais dos cidadãos, o princípio da segurança jurídica assume uma dimensão subjetiva de proteção ao contribuinte. Essa dimensão material do princípio da segurança jurídica é realizada através do princípio da proteção da confiança¹⁷¹.

Nesse ponto, verifica-se que a alteração legislativa com efeitos retrospectivos pode não se compatibilizar com a dimensão dinâmica do princípio da segurança jurídica, especialmente no seu elemento parcial de confiabilidade, o qual diz respeito ao problema da realização do Direito, notadamente no que tange à sua ação no tempo e às transições normativas¹⁷². Nesse contexto, o princípio da proteção à confiança age como um estabilizador da alteração legislativa, promovendo, em última instância, a segurança jurídica. Mas isso opera-se de uma forma mais específica do que a aplicação do princípio da segurança jurídica em si.

É importante destacar que o princípio da segurança jurídica e o princípio da proteção à confiança não são sinônimos¹⁷³. Veja-se que, enquanto o princípio da segurança jurídica normalmente é associado a elementos objetivos do ordenamento, o princípio da proteção à confiança é considerado um subprincípio ou uma dimensão específica daquele primeiro, prendendo-se a aspectos subjetivos da segurança, como calculabilidade e previsibilidade dos efeitos jurídicos de atos concretos¹⁷⁴. Segundo SYLVIA CALMES, o princípio da proteção à confiança pode ser deduzido do princípio do Estado de Direito, mas

¹⁷¹VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 59.

¹⁷²ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 345.

¹⁷³HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 112.

¹⁷⁴CANOTILHO, J. J. Gomes. op. cit., p. 257.

apenas de forma muito generalizada (um fundamento longínquo, portanto), à vista da exigência deste princípio relativamente à previsibilidade do Direito¹⁷⁵. Mais diretamente, o princípio da proteção à confiança teria fundamento no princípio da segurança jurídica, mas com ele não se confundindo. O princípio da segurança jurídica seria objetivo, abstrato e indiferente à situação concreta, almejando garantir a confiança (fiabilidade) no ordenamento como um todo, sem consideração específica de algum interesse individual. Já o princípio da proteção à confiança visa à segurança das situações pessoais, ou seja, a confiança (fiabilidade) do Direito no que diz respeito aos interesses específicos de um indivíduo¹⁷⁶. Verifica-se, portanto, que o princípio da proteção à confiança é considerado como uma concretização subjetiva do princípio da segurança jurídica¹⁷⁷.

Ainda que o princípio da proteção à confiança tenha por finalidade limitar a possibilidade de modificação do Direito pelas autoridades estatais e, assim, favorecer a estabilidade jurídica, possui escopo mais amplo que a proibição de retroatividade e a proteção dos direitos adquiridos, já que pode ser suscitado nos casos em que essas garantias não se aplicam, ainda que haja consequências prejudiciais aos particulares. O princípio da proteção à confiança teria aplicação, por assim dizer, subsidiária em relação à proibição de retroatividade e à garantia do direito adquirido, esses últimos de caráter eminentemente objetivo¹⁷⁸.

Por ora não é o momento de esgotar a análise do princípio da proteção à confiança, o que será feito no capítulo seguinte. De todo modo, impõe-se deixar registrado que, enquanto fundamento para afastar os efeitos retrospectivos da legislação tributária, o princípio da proteção à confiança vem tratar do problema da conciliação entre o interesse na mudança do ordenamento e o interesse relativo à segurança jurídica dos cidadãos, aplicando-se a todas as situações nas quais haja a presença de uma alteração de ato estatal¹⁷⁹. Situa-se, portanto, num ponto de tensão entre estabilidade e flexibilidade, opondo os interesses do contribuinte de segurança e confiabilidade do sistema legal frente aos interesses do legislador na mudança da ordem jurídica como instrumento político¹⁸⁰.

¹⁷⁵CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001. p. 105-108.

¹⁷⁶Id. *Ibid.*, p. 166-169.

¹⁷⁷VALEMBOIS, Anne-Laure. *op. cit.*, p. 236-237.

¹⁷⁸Id. *Ibid.*, p. 231-231.

¹⁷⁹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 106-107.

¹⁸⁰MELLINGHOFF, Rudolf. *Vertrauen in das Steuergesetz*. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 27.

À vista dessas considerações, conclui-se que o princípio da proteção à confiança é especialmente aplicável aos casos em que se verifica a presença de efeitos retrospectivos da legislação tributária. Trata-se, como visto, de um instrumento subsidiário, aplicável aos casos nos quais a proteção decorrente da proibição de retroatividade não pode ser suscitada. Ainda que do ponto de vista objetivo e da dimensão estática da segurança jurídica se tolere algum grau de incerteza decorrente da possibilidade de modificação do tratamento jurídico das situações em curso, aspectos subjetivos podem levar à proteção dos interesses específicos do contribuinte frente à alteração legislativa perpetrada.

Essa solução é adotada, por exemplo, em diversas cortes europeias, admitindo-se como regra os efeitos retrospectivos da legislação, mas excepcionando-se determinados casos, especialmente por motivos de segurança jurídica, normalmente apreciados de forma subjetiva por meio do princípio da proteção à confiança¹⁸¹. Especificamente no âmbito do Direito Tributário, o recurso ao princípio da proteção à confiança pode ser encontrado em países como Áustria¹⁸², Dinamarca¹⁸³, Finlândia¹⁸⁴, Alemanha¹⁸⁵, Itália¹⁸⁶ e Portugal¹⁸⁷.

Interessante é notar o caso da Polônia, onde há um postulado normativo mais específico para os casos de retrospectividade, chamado de “princípio dos negócios em progresso”, demandando que o legislador, quando promova alterações legais, leve em consideração o fato de que muitas ações realizadas pelos contribuintes acabam por se prolongar ao longo do tempo, de modo a evitar que se frustrem as expectativas de aplicação de determinada legislação durante a execução do empreendimento, tornando-o mais oneroso¹⁸⁸.

Dada a importância da aplicação do princípio da proteção à confiança nos casos de retrospectividade da legislação tributária, voltar-se-á a tratar do assunto no capítulo seguinte.

¹⁸¹VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 227.

¹⁸²EHRKE-RAB, Tina. National report – Austria. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 173-174.

¹⁸³MICHELSSEN, Aage; NIELSEN, Jacob Graff. National report – Denmark. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 217.

¹⁸⁴MÄHÖNEN, Jukka. National report – Finland. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 224.

¹⁸⁵HEY, Johanna. National report – Germany, cit., p. 244.

¹⁸⁶AMATUCCI, Fabrizio. National report – Italy. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 312.

¹⁸⁷TEIXEIRA, Glória. National report – Portugal. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 349.

¹⁸⁸KARWAT, Piotr. National report – Poland. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 339.

2.2.2.1.3. Os direitos fundamentais de liberdade, dignidade da pessoa humana e propriedade

Em ordenamentos nos quais a proteção contra a retroatividade das leis não é expressa, não raramente tal vedação é formulada a partir da proteção demandada pelos direitos fundamentais dos contribuintes. NEIL DUXBURY, ao tratar do ordenamento americano, no qual a vedação às leis *ex post facto* não é absoluta, afirma que mesmo nesses casos é possível afastar tais efeitos se a norma ofender outras disposições constitucionais – entre elas a garantia do devido processo legal, aplicável aos direitos à vida, de liberdade e de propriedade¹⁸⁹¹⁹⁰.

Inclusive, deve ser mencionado que o próprio princípio da proteção à confiança, anteriormente referido, pode ser visto como um meio de proteção a esses mesmos direitos. É o que evidencia SYLVIA CALMES quando afirma haver uma relação de complementaridade entre o princípio da proteção à confiança e os direitos fundamentais, na medida em que aquele se constitui na última forma de proteção desses últimos, no caso de lacunas verificadas nas demais garantias existentes no sistema¹⁹¹. Também RUDOLF MELLINGHOFF destaca que, ainda que o princípio da proteção à confiança tenha sido inicialmente derivado do princípio da segurança jurídica, sua fundamentação em direitos fundamentais vem sendo crescentemente afirmada¹⁹².

Nessa perspectiva, deve-se reconhecer que, ainda que os efeitos retrospectivos da legislação tributária não sejam afastados pela regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, é certo que, na medida em que tais efeitos violem direitos e garantias individuais dos cidadãos, são passíveis de sofrer restrição. É o que afirma HUMBERTO ÁVILA quando destaca que as limitações ao poder de tributar inseridas no rol do art. 150 da CF/88 não excluem a aplicação de outras garantias asseguradas ao contribuinte, dentre elas aquelas decorrentes dos direitos fundamentais¹⁹³.

¹⁸⁹DUXBURY, Neil. op. cit., p. 138.

¹⁹⁰De acordo com o texto da 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos: “... nor [shall any person] be deprived of life, liberty, or property, without due process of law”.

¹⁹¹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 219.

¹⁹²MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 27.

¹⁹³ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 421.

Feitos esses registros, é importante sublinhar que os efeitos retrospectivos da legislação tributária podem afetar, em especial, os direitos fundamentais de liberdade, dignidade da pessoa humana e propriedade.

A iniciar pelo direito fundamental de liberdade, é necessário destacar, conforme sustenta JOHANNA HEY, que as alterações nas ações do Estado são uma intervenção nos direitos de liberdade, razão pela qual, quando afetem condutas anteriores e já estabelecidas, devem ser justificadas. Assim, a atenção do ordenamento resta direcionada para o exercício das liberdades fundamentais com base em uma situação jurídica específica¹⁹⁴. Daí porque o legislador deve observar a proteção da liberdade de escolha, já que a inovação legal acaba, de certa, forma, por interferir no exercício anterior da liberdade¹⁹⁵.

Com efeito, segundo CASSIANO MENKE, a retroatividade – entendida de forma ampla, abarcando também o que aqui se entende por retrospectividade – implica, sobretudo, o problema do exercício da liberdade. O autor defende que a liberdade jurídica demanda a possibilidade de o cidadão escolher entre alternativas de ação oferecidas pelo Direito, pressupondo a autonomia individual para a autodeterminação do indivíduo nas mais diversas searas da sua vida. Ou seja, somente é livre aquele que pode escolher o curso da sua ação. Por conseguinte, o problema decorrente da alteração legislativa que acaba por modificar o passado reside no fato de que ao cidadão, nas palavras do autor, “é aplicada consequência diversa daquela que previra inicialmente, sem que lhe tenha sido assegurada a liberdade de evitá-la por meio da escolha de um curso alternativo de comportamento”¹⁹⁶. Esse caráter restritivo da liberdade também é mencionado por NEIL DUXBURY, seja porque a norma retroativa não permite que o indivíduo escape da sua incidência, deixando-o incapacitado de evitar que as consequências legais diversas daquelas originalmente previstas sejam aplicadas, seja porque o impede de se prevenir contra essas novas e diversas consequências¹⁹⁷. Na mesma linha, CHARLES SAMPFORD reconhece que o desrespeito à autonomia do indivíduo é o ponto onde se verifica, efetivamente, a violação aos direitos individuais. Isso porque a autonomia demanda a capacidade de o cidadão planejar a sua própria vida, sendo que as leis retrospectivas prejudicam essa capacidade de planejamento, pois introduzem consequências inesperadas ou alteram as consequências já esperadas de eventos passados, rompendo com as expectativas formadas com base nas

¹⁹⁴HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 133.

¹⁹⁵MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 29.

¹⁹⁶MENKE, Cassiano. op. cit., p. 58-60.

¹⁹⁷DUXBURY, Neil. op. cit., p. 147.

normas existentes, as quais, em princípio, determinariam as consequências legais aplicáveis ao curso de ação tomado¹⁹⁸. O respeito à liberdade também é fundamental na exposição feita por MARTIN STÖTZEL, especialmente quando afirma que um planejamento por parte do cidadão somente é possível se ele puder certificar-se antecipadamente acerca das intervenções e ônus estatais esperados relativamente à seus atos de disposição. Para o autor, um planejamento de vida autorresponsável e disposições de caráter econômico exigem, no mínimo, um enquadramento legal constante¹⁹⁹.

Não parece haver dúvidas de que o direito de liberdade pode, sim, ser violado por efeitos retrospectivos da legislação tributária. Daí decorre a exigência, por parte do Estado, de que haja uma justificação para a intervenção estatal²⁰⁰.

No entanto, essa violação está intrinsecamente ligada ao aspecto anteriormente delineado, a respeito da irreversibilidade da conduta que desencadeará consequências legais. Se a liberdade é entendida como autonomia e como a capacidade de o cidadão orientar a sua conduta por meio da antecipação das consequências legais que serão aplicáveis, tem-se que uma alteração legislativa com efeitos retrospectivos somente terá o condão de violar o direito de liberdade se já não houver mais possibilidade de o contribuinte alterar o seu curso de ação. Não sendo possível adotar conduta diversa, é certo que o contribuinte estará, por assim dizer, aprisionado à escolha feita no passado e que está sendo revalorada para fins tributários no presente e futuro. Diversamente, se a conduta apresentar-se de algum modo modificável ou reversível, então é razoável entender que a liberdade do indivíduo, ainda que não tenha sido inteiramente respeitada, foi substancialmente garantida por meio da oportunidade de adequação às novas determinações legais.

Também do ponto de vista do direito à liberdade, não apenas a irreversibilidade da situação pode ser considerada, mas, também, a possibilidade de adotar conduta diversa e, o que é mais importante, menos onerosa. Para JOHANNA HEY, a irreversibilidade como critério de consumação da conduta nem sempre é suficiente, especialmente nos impostos de período, em que a tributação recai sobre situações que perduram ao longo do tempo ou que são formadas por diversos atos. Nesse caso, a consumação da conduta do contribuinte

¹⁹⁸SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 76.

¹⁹⁹STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung: Grundtypen abgestufter Vertrauensschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002. p. 51.

²⁰⁰HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 134.

deve ser aferida pela possibilidade de adotar cursos de ação alternativos, pelos quais possa deixar de incorrer em conduta que levará a uma maior tributação. Essa concepção é importante no Direito Tributário já que, do ponto de vista do contribuinte, a tributação é orientada pelos resultados esperados de sua conduta²⁰¹.

Portanto, no que diz respeito ao direito de liberdade, os efeitos retrospectivos da legislação tributária podem ser problemáticos quando haja indevida restrição no curso de ação tomado pelo contribuinte com base na norma que veio a ser modificada, seja porque a sua conduta apresenta-se como irreversível, seja porque não lhe é dada margem para adotar uma conduta que lhe seja menos onerosa.

Ao direito de liberdade liga-se estreitamente o princípio da dignidade da pessoa humana. Isso porque o respeito à dignidade da pessoa humana, da mesma forma como ocorre com a liberdade individual, implica necessariamente que se respeite a autonomia dos indivíduos. Como afirma HANS GRIBNAU, autonomia traz a conotação de consciência e de capacidade de fazer escolhas mediante reflexão, sendo as escolhas e ações individuais uma expressão das aspirações e preferências de cada indivíduo²⁰².

Na medida em que os efeitos retrospectivos da legislação acabam por alterar as consequências jurídicas de ações tomadas, é possível que venham a desrespeitar as escolhas já realizadas e que deveriam ser observadas pelo Estado. Daí porque a alteração legislativa que muda posteriormente as consequências de ações já praticadas, nas palavras de CASSIANO MENKE, faz com que o “cidadão seja tratado não como um ‘fim’ digno de respeito e proteção. O cidadão é tratado como um ‘meio’, vale dizer, como um objeto de arbitrariedade e injustiça”²⁰³.

Assim, o princípio da dignidade da pessoa humana reforça a proteção contra os efeitos retrospectivos da legislação. No entanto, aqui valem as mesmas considerações feitas a respeito do direito de liberdade, no sentido de que somente tem lugar a proteção do indivíduo quando efetivamente se verificar um desrespeito à sua autonomia. Ou seja, apenas nos casos em que a conduta adotada já não mais puder ser modificada é que haverá efetivo desrespeito à capacidade de o contribuinte designar-se autonomamente.

²⁰¹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 267-268.

²⁰²GRIBNAU, Hans. Legal certainty: a matter of principle. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 74.

²⁰³MENKE, Cassiano. op. cit., p. 104.

Finalmente, o direito de propriedade também desempenha papel relevante na proteção dos contribuintes frente a efeitos retrospectivos da legislação tributária. Segundo reconhece MICHAEL J. GRAETZ, as leis retroativas e retrospectivas, ao imporem uma modificação na legislação tributária, acabam por afetar a riqueza ou o patrimônio do contribuinte, especialmente no caso de rendimentos passados ainda não submetidos à tributação²⁰⁴. Assim, o aumento da carga tributária com efeitos sobre o passado pode violar seu direito de propriedade se não permitir que o contribuinte possa organizar-se de modo adequado a suportá-la ou tomar a decisão de não incorrer em determinada hipótese tributária para deixar arcar com o tributo.

Dois exemplos demonstram com bastante clareza o potencial de as leis retrospectivas restringirem o direito de propriedade ao imporem tributo mais gravoso sobre situação passada que contava com uma tributação originariamente menos onerosa.

O primeiro exemplo é aquele descrito por LUÍS EDUARDO SCHOUERI ao citar a previsão do art. 409 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), segundo o qual a tributação do Imposto de Renda relativamente às vendas realizadas a entidades governamentais pode se dar pelo “regime de caixa”, isto é, à medida do recebimento do preço, inobstante o faturamento do valor total na data da contratação. Segundo afirma, “Se no período compreendido entre a contração da venda e o recebimento das parcelas houver aumento da alíquota do Imposto de Renda, o contribuinte estará sujeito à nova alíquota, não obstante tenha a operação que deu origem à renda sido concretizada em momento anterior”²⁰⁵. Fica bastante claro que, nesse caso, tendo o contribuinte adotado o “regime de caixa” para tributação dessas vendas, acabou sofrendo uma diminuição patrimonial em razão do aumento do tributo, o que não teria ocorrido caso a tributação tivesse se dado pelo “regime de competência”, muito embora ainda não ter recebido o preço da venda.

O segundo exemplo é o citado por PHILIP BAKER relativamente a casos levados à Corte Europeia de Direitos Humanos sob alegação de violação à disposição do art. 1º do Protocolo Adicional à Convenção Europeia de Direitos Humanos (Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais). Segundo esse dispositivo, “Qualquer pessoa singular ou coletiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional”. Em dos

²⁰⁴GRAETZ, Michael J. op. cit., p. 50-52.

²⁰⁵SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 341.

casos julgados pela Corte (*'A, B, C and D vs. the United Kingdom'*), discutia-se a violação à proteção à propriedade em razão da modificação legislativa que retirou a possibilidade de os contribuintes deduzirem perdas em operações de cobertura realizadas com contratos futuros, deduções essas que, no momento em que realizaram o negócio objeto de *hedge* bem como as próprias operações de cobertura, eram plenamente asseguradas pela legislação tributária²⁰⁶. Inobstante a decisão a que chegou o Tribunal, afirmando a compatibilidade da legislação retrospectiva com a referida Convenção, o fato é que os contribuintes em questão verificaram efetiva perda patrimonial, representada pela impossibilidade de deduzirem perdas que, originariamente, no momento em que realizada a transação, eram aceitas pela legislação tributária.

Em essência, o que deve ser levado em consideração quanto ao direito de propriedade, de acordo com as acertadas observações de CASSIANO MENKE, é que os atos de disposição do contribuinte que afetam o seu patrimônio são contínuos e perduram ao longo do tempo. Assim, o indivíduo deve poder calcular de forma antecipada as situações nas quais haverá diminuição do conteúdo econômico da sua propriedade, como ocorre com a incidência de tributos, bem como deve lhe ser assegurado tomar cursos de ações alternativas que lhe permitam preservar o seu patrimônio²⁰⁷. Se a alteração legislativa retira do contribuinte essa possibilidade, gravando o seu patrimônio de forma mais onerosa do que anteriormente previsto e sem lhe conferir uma alternativa, seja de redução do tributo ou mesmo de eliminação do encargo tributário, acabará, invariavelmente, por restringir o seu direito de propriedade.

2.2.2.1.4. O princípio da isonomia

De modo geral, assumindo-se que toda modificação legislativa, a partir da sua produção de efeitos, acaba por gerar uma desigualdade jurídica resultante do novo tratamento conferido às situações jurídicas regradadas, pode, então, o princípio da igualdade

²⁰⁶BAKER, Philip. Retrospective tax legislation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*, 2005. Disponível em: <<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2005-1-1-9-Retrospective-tax-legislation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf>>.

²⁰⁷MENKE, Cassiano. op. cit., p. 108.

ser um fundamento para corrigir ou equilibrar a “ruptura” realizada no ordenamento decorrente da alteração introduzida²⁰⁸.

Mais especificamente, o princípio da igualdade pode ser suscitado nos casos de efeitos retrospectivos da legislação, uma vez que contribuintes que praticaram a mesma conduta, no mesmo momento, acabam por se sujeitar um tratamento normativo diverso, puramente por questões cronológicas. Assim, a mudança decorrente do ato estatal acaba por dar tratamento desigual a circunstâncias idênticas, diferentes apenas em termos temporais²⁰⁹. Exemplo disso é aquele oferecido por CASSIANO MENKE ao tratar do caso de dois indivíduos que importaram automóveis na mesma data, sob a mesma base normativa, mas cujas operações de importação acabaram levando intervalos de tempo diversos para chegar ao Brasil e, assim, submeter-se ao despacho aduaneiro (fato gerador do imposto de importação). Se nessa diferença temporal ocorrer uma modificação na alíquota do imposto (de 4% para 40%), esses contribuintes serão submetidos a consequências legais diversas, inobstante terem praticado a mesma conduta²¹⁰. Para fins desse exemplo, considere que a importação realizada contribuinte “A” levou mais tempo para chegar ao país, razão pela qual submeteu-se à alíquota de 40%; enquanto que a importação realizada pelo contribuinte “B” foi mais célere, permitindo que ele submetesse à alíquota original de 4%.

O exemplo demonstra que alterações legislativas podem acabar implicando tratamentos legais diversos para contribuintes que, num primeiro momento, encontravam-se em situação, senão idêntica, ao menos equivalente. Isso violaria o princípio da isonomia, o qual, em matéria tributária, nos termos do art. 150, II, da CF/88, veda que se dê tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência.

No entanto, é importante notar que o princípio da igualdade não se mostra como um fundamento geral contra a retroatividade ou retrospectividade da legislação, senão em casos específicos²¹¹. Se considerarmos isoladamente o fato de que após a alteração do ordenamento o tratamento jurídico conferido a determinada situação é outro, diferente do anterior, não se pode considerar que há uma violação à isonomia²¹². Para JOHANNA HEY,

²⁰⁸PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 145.

²⁰⁹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 174.

²¹⁰MENKE, Cassiano. op. cit., p. 109.

²¹¹PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 146.

²¹²HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 174.

uma tal violação somente ocorreria se duas situações essencialmente diversas fossem tratadas de forma idêntica, o que evidenciaria a existência de uma arbitrariedade²¹³.

Nessa perspectiva, portanto, somente se poderia afastar os efeitos retrospectivos da legislação na presença de uma situação que denote um tratamento arbitrário, e não simplesmente em razão da modificação introduzida no ordenamento.

Ademais, a isonomia não oferece, *a priori*, um argumento necessariamente favorável a que se dispense o mesmo tratamento no caso do exemplo acima. Veja-se que é necessário estabelecer o que caracteriza a situação de equivalência entre contribuintes, ou melhor, estabelecer em que momento a equivalência deve ser aferida: no momento em que a conduta é adotada ou no momento em que a norma incide. Isso porque o princípio da isonomia, ao menos nesses casos de transição normativa, pode mostrar-se ambíguo²¹⁴. Para demonstrar isso, o exemplo acima pode ser enriquecido com a adição de um terceiro contribuinte (contribuinte “C”), o qual realizou a importação do automóvel já sob a égide da alteração de alíquota, sendo que o seu veículo chegou ao país no mesmo momento do contribuinte “A”. Se ao contribuinte “A” fosse aplicada a alíquota de 4%, em respeito às suas expectativas, e ao contribuinte “C” a alíquota de 40%, poder-se-ia argumentar que haveria, aqui, violação à isonomia, pois a norma incidiu no mesmo momento, mas com consequências diversas para cada um dos contribuintes. Por outro lado, poder-se-ia dizer que esses contribuintes praticaram condutas diversas, pois um importou prevendo a aplicação da alíquota de 4%, e o outro importou considerando a aplicação da nova alíquota de 40%, de modo que conferir-lhes o mesmo tratamento é que seria uma violação à isonomia, como advoga CASSIANO MENKE ao cogitar situação semelhante à apresentada²¹⁵.

Portanto, sem que se estabeleça o momento em que a equivalência das situações deve ser aferida, não há como propor uma solução efetiva para o caso à luz do princípio da isonomia. Se o que deve ser preservado é o tratamento igualitário ou equivalente das expectativas depositadas na lei em razão do exercício passado da liberdade, então a solução é uma; outra será a solução se o entendimento for no sentido de que a igualdade deve ser verificada no momento da incidência normativa.

²¹³HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 175-176.

²¹⁴PAUWELS, Melvin R. T. Retrospective and retroactive tax legislation: a principle based approach; a theory about ‘priority principles of transition law’ and ‘the method of the catalogue of circumstances’, cit., p. 102.

²¹⁵MENKE, Cassiano. op. cit., p. 110.

De antemão, é preciso afastar a alegação de que aplicar a norma vigente no momento da ocorrência do fato gerador seria, por si só, anti-isonômico. Se, como ensina, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a isonomia demanda um critério de comparação constitucionalmente justificado²¹⁶, não parece haver maiores dúvidas de que a existência de uma alteração legislativa no ordenamento justifique o tratamento diferenciado para contribuintes que se submeteram à incidência normativa em momentos diversos, ainda que inicialmente estivessem em situação equivalente. Esse entendimento confere maior peso ao momento da incidência normativa na aferição do tratamento igualitário entre contribuintes. Como reconhece RICARDO LOBO TORRES, nesse tipo de situação há sempre uma distinção, a qual, contudo, não ofende a isonomia, desde que não seja desarrazoada²¹⁷.

No entanto, é preciso registrar, também, que a isonomia demanda consistência ou coerência no tratamento de determinada situação ao longo do tempo, impedindo-se que o legislador promova uma ruptura sistêmica no ordenamento²¹⁸. Há uma violação da igualdade, e também da segurança jurídica, quando o desenvolvimento posterior do ordenamento ocorre de forma inconsequente, incoerente e contraditória com o paradigma normativo anterior²¹⁹. O que se evidencia aqui, a partir do princípio da isonomia e em consonância com o quanto exposto anteriormente, é que a modificação legislativa não pode ser arbitrária, de modo que, ainda que o cidadão não possa saber com exatidão a mudança à qual está sujeito, deverá poder confiar que a modificação não será brusca nem injustificada²²⁰.

Os elementos que tornam uma mudança arbitrária e, pois, anti-isonômica, demandam uma análise casuística da situação. Por exemplo, há tratamento arbitrário se dois contribuintes foram igualmente estimulados pelo Poder Público, por meio de normas indutoras, a incorrer em determinada conduta em momento semelhante, mas acabam sendo tratados de forma diversa em razão de inesperada modificação legislativa. O mesmo aconteceria se houvesse indicativos concretos de que o governo manteria determinado tratamento tributário para certo tipo de operação, mas finda por alterá-lo, tornando inesperada a modificação legislativa perpetrada e atingindo de forma diversa contribuintes

²¹⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 346.

²¹⁷TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 468.

²¹⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 346.

²¹⁹ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2009. p. 122-123.

²²⁰Id. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 632.

que confiaram no Poder Público da mesma forma, mas que se submeteram à incidência normativa em momentos distintos.

Portanto, é possível afirmar que, ainda que haja uma justificativa para manter-se o tratamento isonômico no momento da incidência da norma tributária, razões decorrentes da aplicação da isonomia tributária no que diz respeito à coerência e consistência do ordenamento ao longo do tempo, em especial quanto à proibição de arbitrariedade, podem demandar que a exigência de tratamento igualitário desloque-se para o momento anterior ao da incidência normativa. Garante-se, assim, a isonomia entre contribuintes desde o momento em que incorreram na conduta, independentemente de quando a legislação tributária determina a ocorrência do fato gerador do tributo.

De todo modo, o que torna a situação digna de proteção são os elementos que requerem o respeito à confiança depositada nos atos públicos, de modo que o argumento da isonomia é mais um reforço da proteção à confiança do que, efetivamente, um argumento autônomo capaz de afastar os efeitos retrospectivos da legislação. Por isso, o fundamento da isonomia é melhor compreendido como proibição de arbitrariedade, e não simplesmente como tratamento isonômico de contribuintes que praticaram a mesma a mesma conduta no mesmo momento temporal.

2.2.2.1.5. Os princípios da moralidade e da boa-fé

Dentre os princípios que norteiam a ação da administração pública está o princípio da moralidade, conforme previsão do art. 37, *caput*, da CF/88. Também o art. 2º da Lei nº 9.784/99 demanda que a administração pública, no seu agir, deverá observar o princípio da moralidade, e que nos processos administrativos será observado, entre outros, o critério da atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Relativamente à boa-fé, resume-se ela, nas palavras de ROQUE CARRAZZA, na exigência de que “cada um guarde fidelidade à palavra dada e não frustre nem abuse da confiança do outro”. Aduz, ainda, que o Estado deve agir de boa-fé, a fim de gerar confiança dos cidadãos, estando, assim, obrigado a honrar as expectativas razoáveis que neles criou²²¹. Conectado à boa-fé está o princípio da moralidade, o qual, segundo o autor,

²²¹CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 501-502.

“ao mesmo tempo em que impede que o Estado adote comportamentos desleais em relação às pessoas (físicas ou jurídicas), confere a estas últimas a certeza e a confiança de que não terão, de nenhum modo, frustradas suas jurídicas expectativas”²²².

Como se vê, os referidos princípios impõem à administração pública que adote um padrão de comportamento baseado na lealdade e no respeito à confiança gerada nos cidadãos pelos seus atos, não podendo frustrar as suas expectativas, desde que, evidentemente, sejam razoáveis.

Nesse ponto, no entanto, é necessário fazer o registro de que, especialmente nos casos envolvendo a relação entre cidadão e Estado, considera-se que não há necessidade de aplicação adicional do princípio da boa-fé, já que o princípio da proteção à confiança seria suficiente para dar conta da proteção das expectativas²²³.

De todo modo, no que diz respeito aos efeitos retrospectivos da legislação tributária, é preciso destacar que, na medida em que decorrem da modificação legislativa que produz efeitos para o futuro, o que é aceito como regra pelo ordenamento, então a mudança, em si mesma, não pode ser tida como um comportamento desleal. Ademais, a frustração de expectativas deve ser reconhecida como inerente a qualquer modificação, o que, contudo, não significa que o agir público, simplesmente por esse motivo, viola os princípios da moralidade e da boa-fé quando altera a legislação.

O que efetivamente configura violação aos referidos princípios quando está em discussão uma alteração normativa com efeitos retrospectivos é o modo como isso é feito. Em especial, o comportamento desleal pode configurar-se quando a alteração legislativa é contraditória com manifestações anteriores do próprio Poder Público. Se havia uma manifestação anterior concreta da administração indicando que adotaria determinada posição (por exemplo, a manutenção ou mesmo a redução de determinado tributo), mas o que efetivamente vem a ser realizado é, contrariamente, o aumento da exação, então é possível afirmar que houve uma conduta contraditória e, portanto, desleal frente aos contribuintes. Do mesmo modo ocorre com a alteração de uma norma com função indutora durante o curso de ação adotado pelo contribuinte, já que tal conduta foi estimulada pelo

²²²CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 507.

²²³HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 117-118.

próprio Estado, não podendo a alteração posterior revelar-se em sentido contrário à política econômica por ele firmada²²⁴.

Portanto, os princípios da moralidade e da boa-fé entram em jogo não simplesmente em razão da frustração da confiança, mas em função do modo como a confiança é frustrada. O objeto central, aqui, é a análise da conduta do Estado quando promove a mudança legislativa, a qual, ainda que não seja vedada, deve operar-se de forma leal e condizente com as manifestações anteriores do próprio poder público.

2.2.2.2. Crítica

Como se percebe dos fundamentos indiretos existentes no ordenamento que levam à vedação dos efeitos retrospectivos da legislação tributária, demanda-se uma análise específica da situação concreta e dos elementos subjetivos que a compõem. É necessário observar aspectos da conduta individual, como a possibilidade de reversão da ação já tomada, bem como de aspectos inerentes à esfera jurídica do indivíduo, como a necessidade de proteção da confiança depositada na lei e a eventual restrição a direitos fundamentais.

Por essa razão é que a solução adotada por essa corrente de entendimento pode ser considerada excessivamente subjetiva. Trata-se de crítica semelhante àquela que é feita à aplicação em geral do princípio da proteção à confiança. Conforme aduz SYLVIA CALMES, trata-se de um mecanismo de proteção triplamente subjetivo, pois exige a análise da conduta do indivíduo que suscita proteção à confiança, do estado de espírito desse indivíduo que confiou na lei, e, ainda, depende de um juízo de valor a ser realizado pelo julgador, que deverá apreciar, caso a caso, os elementos necessários para que se conceda a proteção individual²²⁵.

Portanto, na medida em que essa corrente de entendimento baseia-se, em grande parte, na aplicação do princípio da proteção à confiança, bem como em outros elementos normativos que demandam idêntica análise da situação individual, a crítica à sua adoção recai, justamente, na natureza eminentemente subjetiva da proteção conferida ao contribuinte. A dependência da proteção relativamente à configuração de elementos concretos e subjetivos pode sugerir um casuísmo e, em alguns casos, até mesmo, certa

²²⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 346.

²²⁵CALMES, Sylvia. op. cit., p. 296-297.

arbitrariedade na avaliação e valoração dos critérios relevantes para que se tutele determinada situação particular.

No entanto, a fim de afastar esse problema, é possível estruturar o processo de aplicação da proteção do contribuinte a partir do princípio da proteção à confiança, estabelecendo critérios gerais a serem avaliados nos casos concretos. Esse é o tema a ser desenvolvido no Capítulo 3.

2.2.3. Terceira corrente: a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 abarca também os casos de retrospectividade (conceito de “retroatividade material”)

2.2.3.1. Conteúdo

Recapitulando as correntes anteriores, verifica-se que, enquanto a primeira esgota a proteção do contribuinte nos casos de transição normativa à aplicação do art. 150, III, “a”, da CF/88, alcançando apenas os casos de retroatividade baseada no critério do fato gerador ocorrido, a segunda corrente vai além e amplia a proteção também aos casos de retrospectividade, o que faz a partir de fundamentos indiretos verificados no ordenamento, como os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança, e os direitos fundamentais. De qualquer modo, nota-se que ambas as correntes entendem que a aplicação do art. 150, III, “a”, da CF/88 limita-se aos casos de retroatividade da legislação tributária, conferindo uma proteção objetiva ao contribuinte quando a nova lei cria ou aumenta tributo sobre situação já consumada segundo o critério do fato gerador ocorrido.

A terceira corrente, diferentemente das duas primeiras, questiona a premissa de que a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 somente tem aplicação nos casos em que presentes verdadeiros efeitos retroativos, o que exclui sua aplicação aos casos que não se configuram como sendo de retroatividade – em especial, os casos de retrospectividade da legislação tributária. E faz isso através da reinterpretação do conceito de “fato gerador ocorrido”, especialmente à luz dos fundamentos constitucionais subjacentes à regra de irretroatividade do art. 150, III, “a”, da CF/88 – os quais, diga-se desde já, são os mesmos princípios e direitos fundamentais referidos anteriormente como fundamentos indiretos para a proteção contra a retrospectividade.

Destaca-se de antemão que a proposta de reinterpretação dos critérios adotados para definição do conteúdo da regra de retroatividade não ocorre somente em relação ao ordenamento brasileiro. Fazendo referência novamente à literatura alemã, verifica-se que lá se propõe, igualmente, uma releitura do critério da consumação da previsão legal adotado pelo Tribunal Constitucional Alemão, o qual, como já visto, considera constitucionalmente inadmissíveis apenas os casos de retroatividade verdadeira ou própria. Partindo de um paradigma que privilegia a conduta do indivíduo e o respeito à sua liberdade, JOHANNA HEY defende que o critério da consumação da hipótese prevista em lei deve ser redefinido, não podendo depender da existência de todos os elementos objetivos previstos na hipótese de incidência, mas apenas da conduta do contribuinte que preenche esses elementos. Assim, do ponto de vista do contribuinte que planeja o seu curso de ação, a situação legal deve considerar-se consumada tão logo ele tenha feito tudo ao seu alcance para que as consequências legais sejam produzidas. E acrescenta que apenas os elementos sobre as quais o contribuinte exerça influência é que podem ser considerados nesse critério, excluindo-se aqueles sobre as quais ele não detém ingerência²²⁶.

Em relação ao ordenamento brasileiro, HUMBERTO ÁVILA defende a possibilidade de interpretar-se a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 de duas formas: ou a regra vedaria que a lei posterior alcançasse situações necessárias ao surgimento da obrigação tributária já consumadas antes da sua vigência, conforme defende a teoria da irretroatividade como originalmente concebida; ou vedaria que a lei posterior alcançasse eventos ocorridos no passado e que seriam passíveis de dar origem à obrigação tributária, ainda que não tenham sido consumados²²⁷.

Essa última interpretação encontra amparo também na doutrina de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, para quem a previsão do art. 150, III, “a”, da CF/88 “alcança mais do que atos jurídicos perfeitos e acabados”, de modo que a lei nova que institui ou aumenta tributos “não incidirá sobre eventos pretéritos que ela tipifique como geradores, independentemente de constituírem atos jurídicos perfeitos e acabados”²²⁸. Com efeito, segundo defendido, “pela irretroatividade, é *cada* fato-evento sucessivo que está protegido

²²⁶HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 265-266.

²²⁷ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 432.

²²⁸FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65, p. 127-128, fev. 2001.

contra a lei a eles posterior”, impedindo-se que sejam por ela atingidos, “ainda que componentes do fato-gerador tipo, assim definido pela nova lei”²²⁹.

Da obra de MISABEL ABREU MACHADO DERZI extrai-se posicionamento semelhante. Para a autora, descabe cogitar-se, em nosso ordenamento, da distinção entre retroatividade própria e imprópria (distinção entre retroatividade e retrospectividade), já que a proibição de retroatividade tem estatura constitucional rígida, ao contrário de outros ordenamentos. Ademais, a autora insiste na impossibilidade de separação do fato jurídico e seus efeitos: “Não se pode, com propriedade técnica, distinguir entre fatos jurídicos e seus decorrentes efeitos/consequências, pois fatos jurídicos ocorridos (existentes) são aptos a desencadear somente aqueles efeitos, que a lei incidente à época de sua realização, lhes tenha atribuído, e isso basta”. Ou seja, as consequências ainda não desencadeadas de fatos passados devem ser colocadas à salvo dos efeitos da nova legislação²³⁰.

Essa também parece ser a posição de LEANDRO PAULSEN, para quem a legislação tributária deve ser, necessariamente, prospectiva. Segundo afirma, “não há que se falar em retroatividade, tampouco na sua variante conhecida por retrospectividade, mas apenas em prospectividade da lei tributária impositiva mais onerosa”²³¹. A visão do autor está amparada na interpretação do conceito de fato gerador, mencionado no art. 150, III, “a”, da CF/88, como sendo equivalente ao critério material da hipótese de incidência, afastando o entendimento de que estaria se referindo ao momento temporal em que a lei o considera efetivamente ocorrido – especialmente em relação aos tributos cujo aspecto temporal teria sido atribuído pelo legislador por meio de uma ficção²³². Nesse sentido, acrescenta que “A consideração do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária como critério para a análise da irretroatividade e da anterioridade implica não apenas a aplicação equivocada da Constituição, como enseja que o legislador ordinário, através de uma ficção, acabe por burlar a garantia constitucional do contribuinte”²³³.

Mencione-se, também, a tese defendida por CASSIANO MENKE, para quem o conceito de “fato gerador ocorrido” deve ser reinterpretado de acordo com os princípios

²²⁹FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário, cit., p. 131.

²³⁰DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 447-449.

²³¹PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2006. p. 124.

²³²Id. Ibid., p. 126-127.

²³³Id. Ibid., p. 129.

que fundamentam a proteção contra a retroatividade. Segundo sustenta, “Deve-se passar de um critério de consumação não do fato gerador, mas do comportamento do contribuinte”, aduzindo que a proteção contra a retroatividade amparada na regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 deve levar em consideração “se o contribuinte fez tudo o que necessitava fazer para que o fato gerador ocorresse”²³⁴. O que suportaria essa reinterpretação do conceito de “fato gerador ocorrido” seria a existência de uma regra argumentativa que demandaria que, dentre as possíveis alternativas de sentido para a regra em comento, se optasse por aquela que conferisse maior relevância aos direitos fundamentais por ela tutelados. Assim, a partir de uma interpretação sistemática, em especial a partir dos princípios da liberdade, da propriedade e a proteção à confiança, deveria ser ressignificada a expressão “fato gerador ocorrido”, conferindo-lhe sentido que promovesse em maior medida as finalidades desses princípios, finalidade essa subjacente à própria regra de irretroatividade do art. 150, III, “a”, da CF/88, qual seja, proteger o exercício passado da liberdade²³⁵.

A partir dessa reinterpretação do conceito geral de consumação da previsão legal, assim como do conceito mais específico fato gerador ocorrido, propõe-se a adoção uma concepção de retroatividade *material*. A concepção material contrapõe-se àquela considerada *formal*, a qual, segundo JOHANNA HEY, reduz o problema da retroatividade a uma mera descrição técnico-legal que faz referência à produção de efeitos da nova lei a um período de tempo anterior à sua promulgação. Não considera, no entanto, o que há por trás do conceito de retroatividade, especialmente no que diz respeito à questão relativa à proteção daqueles que confiaram na norma alterada. A partir do conceito formal de retroatividade, considera-se a lei retroativa ou não-retroativa, e nunca mais ou menos retroativa – e, o que ora importa, fazendo com que os casos de retrospectividade sejam designados como de “não-retroatividade”²³⁶. No entanto, a partir de um conceito material, o que se torna determinante para a verificação da existência de efeitos retroativos são as ações do contribuinte que levarão à incidência do tributo. Assim, a consumação do fato gerador deve ser avaliada pela perspectiva do contribuinte e a partir dos fatos subjacentes à hipótese normativa – e não a partir da consumação da previsão legal. O que deve pautar o conceito material é a confiança atual do cidadão na sua ação, devendo poder ser capaz de confiar que as consequências legais esperadas se materializarão. Esse conceito de

²³⁴MENKE, Cassiano. op. cit., p. 149.

²³⁵Id. Ibid., p. 150-151.

²³⁶HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 234-235.

retroatividade tem por consequência a negação da distinção entre retroatividade e retrospectividade, já que a referência à ação do contribuinte não faz essa diferenciação²³⁷.

Nessa mesma linha, CASSIANO MENKE chama de critérios “formais” aqueles que privilegiam a proteção da retroatividade a partir da consumação da previsão legal, e de “materiais” aqueles critérios amparados na interpretação sistemática da proibição de retroatividade com outros princípios correlatos²³⁸. E, arrematando esse raciocínio, HUMBERTO ÁVILA destaca que o critério formal de consumação do fato gerador é insuficiente para dar conta da riqueza de situações passíveis de verificação no Direito Tributária, porquanto não mantém a correlação necessária com o exercício passado da liberdade juridicamente orientada, razão pela qual tornam-se imprescindíveis critérios materiais adicionais²³⁹.

2.2.3.2. Crítica

A argumentação empreendida por esta terceira corrente é, sem dúvida, bastante sonora. Pudessem ser reinterpretada a regra que proíbe a retroatividade da legislação tributária com base no comportamento do contribuinte, sem a necessária vinculação com a consumação da conduta segundo a estrutura legal do tributo prevista na norma de incidência, não haveria necessidade de tratar dos efeitos retrospectivos da legislação de forma apartada, como faz a segunda corrente de entendimento anteriormente exposta.

No entanto, a reinterpretação do art. 150, III, “a”, da CF/88, na sua dimensão de regra, precisa ser confrontada com outros argumentos, a fim de verificar a possibilidade de sua sustentação em nosso ordenamento.

Há duas espécies de análises a serem realizadas, uma de natureza prática e outra de natureza normativo-sistemática.

Iniciando pela análise de natureza prática, é preciso questionar se essa reinterpretação do que vem a ser “fato gerador ocorrido” e a proteção conferida ao contribuinte a partir daí é realmente diferente do que ocorre com a proteção advogada pela

²³⁷HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 236-237.

²³⁸MENKE, Cassiano. op. cit., p. 151.

²³⁹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 424.

segunda corrente. Veja-se que ambas as correntes amparam-se nos mesmos fundamentos normativos presentes no ordenamento, uma para advogar a existência de fundamentos indiretos para afastar os casos em que presentes efeitos retrospectivos da legislação tributária, e a outra para reinterpretar o que vem a ser “fato gerador ocorrido” previsto no art. 150, III, “a”, da CF/88 e, assim, ampliar o escopo da proteção dos casos de retroatividade a partir do conceito de retroatividade material. Nessa perspectiva, o que efetivamente viria a diferenciá-las seria o caráter da proteção conferida: enquanto na segunda corrente a proteção mostra-se eminentemente subjetiva, dependente de aspectos particulares presentes na situação analisada (tais como a frustração da confiança na aplicação da lei, a violação à liberdade etc.), na segunda corrente, para ser algo diverso, a proteção tem de assumir um caráter objetivo. É dizer, demonstrando-se o contribuinte fez tudo que estava ao seu alcance para que se implementasse a incidência normativa, a aplicação do art. 150, III, “a”, da CF/88 deve ter aplicação chapada, não se cogitando de analisar aspectos subjetivos da sua conduta e, assim, afastando qualquer espécie de ponderação frente a outros interesses concorrentes, reforçando-se a sua compreensão enquanto regra de irretroatividade.

Portanto, o conceito de retroatividade material, para fornecer um resultado normativo distinto daquele obtido na segunda corrente, deve ser capaz de operar de forma autônoma. Todavia, se a sua aplicação depender da análise de aspectos subjetivos da situação incorrida pelo contribuinte, tem-se que o conceito e a eficácia dele decorrente em nada se diferenciam da solução adotada pela segunda corrente de interpretação, não havendo razão para ser adotado.

Passando, agora, à análise relativa aos aspectos normativo-sistemáticos da compatibilidade da terceira corrente com o ordenamento, há uma série de indagações que podem ser feitas.

Em primeiro lugar, conforme já tratado anteriormente, é possível afirmar que o conceito de “fato gerador ocorrido” não foi escolhido aleatoriamente pelo constituinte quando positivou a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Trata-se de figura não apenas tratada no CTN, mas igualmente consistente com as teorias sobre a retroatividade das leis, claramente adotadas em nosso ordenamento, ainda que possam ser consideradas como teorias “formais”. Nesse sentido, é razoável admitir que o texto constitucional pressupõe na referida regra o conceito de fato gerador ocorrido que era prévio à sua positivação e já conhecido do constituinte, já que presente no CTN desde a sua edição em 1966. Portanto,

proibir a retroatividade a partir do fato gerador ocorrido é um critério plenamente compatível com o que se entende por retroatividade.

Como já destacado anteriormente, LEANDRO PAULSEN entende que, quando o art. 150, III, “a”, da CF/88 menciona o fato gerador, está, na verdade, falando do aspecto material da hipótese de incidência, isto é, a ação do contribuinte que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária²⁴⁰. Daí porque o contribuinte que praticou a ação já gozaria da proteção conferida pela regra constitucional, ainda que a lei tributária não tenha considerado como ocorrido temporalmente o fato gerador. Ocorre que, se nos termos do art. 114 do CTN o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, entende-se que devem estar alinhados no mundo fático todos os elementos considerados pela legislação, o que envolve não apenas as circunstâncias materiais da hipótese de incidência, mas igualmente as circunstâncias temporais. Ademais, a leitura conjunta dos arts. 105 e 116 do CTN revela que o Código, ao tratar da ocorrência do fato gerador, levou em consideração as coordenadas temporais dos acontecimentos.

É possível considerar, portanto, que ao interpretar o que vem a ser o “fato gerador ocorrido” mencionado no art. 150, III, “a”, da CF/88 é imprescindível levar em consideração o momento temporal que determina a incidência da norma tributária.

Em segundo lugar, observa-se que o critério do “fato gerador ocorrido” previsto na regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 não apenas é compatível com o CTN, mas, inclusive, é figura passível de ser regrada pelo diploma normativo tributário. Isso porque, nos termos do art. 146, II, da CF/88, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ora, a proibição de retroatividade, inserida no art. 150 da CF/88, é, sem sombra de dúvidas, uma limitação constitucional ao poder de tributar, razão pela qual pode ser regulamentada pelo CTN. Ademais, também à lei complementar é dado estabelecer normas gerais sobre o fato gerador dos tributos e sobre a obrigação tributária, conforme previsão do art. 146, III, “a” e “b”, da CF/88, o que permite que o CTN estipule os requisitos para que se considere ocorrido o fato gerador, como de fato faz no art. 116 do CTN.

Acaso se entenda que a CF/88 não é clara quando trata do “fato gerador ocorrido” para fins de aplicação da regra de irretroatividade, verifica-se, então, que os arts. 114 e 116 do CTN trataram de estabelecer o que se entende por tal figura. E, por fim, o art. 105 do

²⁴⁰PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 126-127.

CTN tratou de determinar a produção de efeitos da lei nova em relação àquilo que não se entende por fato gerador ocorrido.

Não se descuida da existência de posicionamento no sentido de que o art. 105 do CTN não teria sido recepcionado pela CF/88. É o que afirma HUGO DE BRITO MACHADO quando assevera que “a norma do art. 105, que admite a aplicação da lei ao fato gerador pendente, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, porque configura evidente hipótese de retroatividade no que diz respeito aos elementos de fato já consumados”²⁴¹. Ocorre que, entendendo-se que inexistente a figura do fato gerador pendente, como anteriormente defendido, então cai por terra a alegada incompatibilidade da previsão do CTN frente à CF/88.

Portanto, não apenas a CF/88 teria pressuposto o conceito de “fato gerador ocorrido” estabelecido pelo CTN, mas também teria conferido ao mesmo diploma a tarefa de regular a referida limitação constitucional e o que se entende por essa figura empregada no art. 150, III, “a”, da CF/88. É quase como dizer que as previsões da CF/88 e do CTN são indissociáveis nesse ponto.

É certo que poderia o CTN ter estabelecido o momento da ocorrência do fato gerador de modo diverso. Poderia, por exemplo, ter eleito o momento em que o contribuinte finaliza a conduta que levará à incidência do tributo, ainda que, segundo a norma tributária, a incidência somente ocorra em momento posterior. Não foi essa, no entanto, a opção legislativa, devendo-se reconhecer que, desde que compatível com os ditames constitucionais – o que, de fato, ora se defende –, o regramento estabelecido pelo CTN é válido em nosso ordenamento.

Assim, diferentemente do que ocorre em outros ordenamentos, como na Alemanha, em que a doutrina critica o critério da “situação concluída” em razão da falta de clareza do seu significado²⁴², é possível verificar que no Brasil há um critério legal suficientemente claro sobre o que se deve considerar por “fato gerador ocorrido”. Inclusive, mesmo lá na Alemanha fixou-se com algum grau de certeza o que se entende por casos de retroatividade e que não se considera como retroativo. Nesse ponto, é certo, a doutrina estrangeira critica a suposta segurança conferida por essa diferenciação, já que, nas palavras de JOHANNA

²⁴¹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2004. p. 106.

²⁴²PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 79-80.

HEY, a única certeza que o cidadão tem é a de que não pode confiar em nada, o que não se amoldaria às exigências da segurança jurídica²⁴³.

Em terceiro lugar, é necessário reconhecer que a opção do constituinte de estabelecer como critério para proibição de retroatividade a figura do “fato gerador ocorrido” não pode ser desconsiderada pura e simplesmente porque se entende que ela não é suficientemente ampla para dar conta de todas as situações nas quais se demanda proteção dos contribuintes em casos de transição normativa.

Isso porque, tratando-se de uma regra, ela opera através de generalizações das categorias descritas no antecedente normativo, sendo o “fato gerador ocorrido” a categoria eleita pela regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Ocorre que, conforme destaca FREDERICK SCHAUER, o recurso à generalização a partir de determinada categoria é uma escolha feita dentre tantas outras elegíveis²⁴⁴. O que determina quais são essas possíveis categorias é a justificação da regra²⁴⁵, o que no caso do art. 150, III, “a”, da CF/88 é justamente a proibição da retroatividade na instituição ou aumento de tributos. Logo, desde que a categoria “fato gerador ocorrido” seja compatível com essa justificação, isto é, desde que a vedação de efeitos da nova lei sobre situações caracterizadas como fatos geradores consumados promova a irretroatividade, deve ser considerada como possível e adequada.

É certo que é possível ir além e entender que a proibição de retroatividade não se justifica em si mesma, sendo ela, por sua vez, justificada pela garantia da liberdade dos contribuintes. Nessa linha, o que deveria ser protegido não seriam apenas as situações nas quais encontra-se presente a figura do “fato gerador ocorrido”, mas toda e qualquer situação em que o contribuinte tenha exercido a sua liberdade de ação esperando a aplicação de determinada consequência, independentemente de tal ação ser considerada como consumada segundo a legislação tributária. É o que defende CASSIANO MENKE, advogando que a proteção do exercício passado da liberdade é a finalidade subjacente da regra constitucional de retroatividade, e, por isso, entendendo que o critério da consumação dos requisitos legais previstos pela norma de incidência desprezaria justamente a circunstância que seria decisiva à aplicação da regra: a proteção da liberdade²⁴⁶. Em resumo, nessa perspectiva, a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 seria justificada pela

²⁴³HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 221.

²⁴⁴SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002. p. 25.

²⁴⁵Id. *Ibid.*, p. 26.

²⁴⁶MENKE, Cassiano. *op. cit.*, p. 151.

proibição de retroatividade, a qual seria justificada pela garantia de liberdade. Contudo, a proteção a partir do “fato gerador ocorrido” não seria suficiente à proteção da liberdade, já que diversos outros casos em que a liberdade do contribuinte é restringida (como os casos de retrospectividade) não são por ele cobertas, o que tornaria a categoria eleita pela regra inadequada para a promoção da sua finalidade.

Não se descarta que as regras possuem níveis de justificação diversos. Segundo FREDERICK SCHAUER, a justificação imediata é justificada por razões de nível mais abstrato, as quais, por sua vez, são justificadas por outras razões de níveis ainda mais abstrato e assim por diante²⁴⁷. E, justamente porque existem justificações em diversos níveis, é possível dizer que as regras podem existir potencialmente em diversos níveis²⁴⁸. Trazendo o ensinamento para o caso sob análise, poder-se-ia, então, aferir a compatibilidade da categoria operativa eleita pela regra de irretroatividade (“fato gerador ocorrido”) com as justificações mais abstratas, como a garantia da liberdade e o princípio do Estado de Direito.

Ocorre que tampouco essa verificação de compatibilidade seria suficiente para tornar o critério escolhido pela regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 incompatível com as justificações de nível superior. A explicação para isso está na correta compreensão da dimensão normativa dessas justificações mais abstratas, em especial da garantia de liberdade e da cláusula do Estado de Direito, as quais foram positivadas em nosso ordenamento como princípios. Tratando-se de princípios, tem-se que uma das características normativas que lhes é inerente é justamente o fato de serem normas que estabelecem um fim a ser atingindo, sem que, no entanto, estabeleçam diretamente a conduta necessária à promoção desse fim. É o que ensina HUMBERTO ÁVILA quando distingue as regras dos princípios com base no comportamento prescrito pela norma: enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, ou seja, que descrevem a conduta a ser adotada pelo seu destinatário, os princípios são normas imediatamente finalísticas, determinando um fim ou estado ideal de coisas a ser alcançado. Isso, contudo, não significa que as regras não façam referências a fins, nem que os princípios não façam referências a condutas pelos destinatários, pois as regras se relacionam mediatamente com as finalidades que lhe são subjacentes, assim como os princípios se relacionam mediatamente com as condutas que sejam necessárias à promoção da respectiva

²⁴⁷SCHAUER, Frederick. op. cit., p. 73.

²⁴⁸Id. Ibid., p. 76.

finalidade²⁴⁹. De todo modo, o que deve ficar evidenciado é que os princípios estabelecem a necessidade de adotar um comportamento que promova a finalidade, sem que, diferentemente das regras, descrevam qual é esse comportamento.

Transportando essa lição para o caso concreto, tem-se que os princípios da liberdade e do Estado de Direito, ainda que demandem condutas necessárias à promoção das respectivas finalidades, não prescrevem quais são essas condutas. Assim, mesmo que esses princípios sirvam de fundamento ou justificação para a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, não determinam como a proteção contra a retroatividade deve ser feita. Isso deixa margem a que diferentes condutas sejam escolhidas, o que, no caso da referida regra constitucional, operou-se por meio da proteção das situações consumadas segundo a regra de incidência tributária, traduzida na categoria do “fato gerador ocorrido”. Assim, se a proibição de retroação da lei tributária relativamente a situações que se configurem como “fato gerador ocorrido” promove a finalidade encartada pelos princípios da liberdade e do Estado de Direito, não há como negar a adequação da categoria eleita pela regra relativamente às justificações de nível mais abstrato.

Nessa altura, é necessário pontuar que a figura do fato gerador ocorrido não é, como afirma CASSIANO MENKE, uma categoria exclusivamente voltada à constituição do crédito tributário (uma condição para que o crédito exista em favor do Fisco), razão pela qual não poderia ser adotada para fins de conferir proteção ao contribuinte relativamente à sua liberdade²⁵⁰. Ainda que se possa fazer uma análise mais detida acerca da diferença entre obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato gerador, e crédito tributário, que surge com o lançamento e que, esse sim, dá nascimento à exigibilidade do montante do tributo em favor da Administração Tributária²⁵¹, é importante destacar que a figura do fato gerador, melhor compreendida a partir da teoria da regra matriz de incidência tributária, ressalta a amplitude do princípio da legalidade. Sobre essa questão, LUÍS EDUARDO SCHOUERI assinala que o esquema da regra matriz tem o mérito de esclarecer o alcance do princípio da legalidade, lembrando, também, que o art. 97, III, do CTN demanda lei para “a definição do fato gerador da obrigação tributária”²⁵². Também RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA ressalta que aguardar-se a ocorrência do fato gerador é reflexo do princípio da

²⁴⁹ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2013. p. 78-79.

²⁵⁰MENKE, Cassiano. op. cit., p. 151.

²⁵¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 631-633.

²⁵²Id. Ibid., p. 512.

legalidade, já que sem a sua ocorrência não há obrigação tributária: “refletindo fielmente o princípio da legalidade, e no mesmo teor das explicações aqui dadas anteriormente, mas fazendo-o na fórmula sintética de três palavras, o art. 114 declara que a situação é necessária porque sem ela não há fato gerador nem obrigação tributária [...]”²⁵³. Ora, nessa perspectiva, não há como encarar o fato gerador, enquanto a situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, como um expediente em favor do Fisco. Isto é, não é porque a figura do “fato gerador ocorrido” dá nascimento à obrigação tributária que ela está voltada aos interesses do Fisco. Diversamente, se o tributo somente é passível de exigência quando a situação prevista em lei necessária e suficiente à sua ocorrência estiver devidamente concretizada, material e temporalmente, tem-se nela mecanismo de proteção do contribuinte, que não poderá ver exigido contra si tributo sem que tal situação tenha se consumado em sua integralidade e de acordo com a previsão legal pertinente. Portanto, a figura do “fato gerador ocorrido” pode ser vista como buscando conferir proteção ao contribuinte, o que torna sua eleição pelo constituinte adequada à garantia da liberdade, e não contrária a ela.

Ademais, se é verdade que a promoção dos fins visados pelos princípios é gradual, isto é, pode ser realizada em maior ou menor medida, deve-se reconhecer que a proteção da liberdade dos contribuinte frente a leis retroativas ou retrospectivas a partir da categoria do fato gerador ocorrido também pode ser gradual. Portanto, não é possível afirmar que a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, quando interpretada a partir da consideração da consumação da situação prevista em lei, não confere proteção aos contribuintes relativamente ao exercício da sua liberdade. A proteção é, sim, conferida, ainda que possa ser considerada insuficiente (aquém do ideal) em determinados casos.

Exemplo de que a proteção do contribuinte por vezes é gradual pode ser encontrada na interpretação feita pelo Tribunal Constitucional Alemão acerca da proteção contra a retroatividade. Na ausência de uma norma expressa acerca da proibição de efeitos retroativos da legislação, aquele Tribunal construiu a norma a partir da conexão de diversas disposições presentes na Constituição Alemã, especialmente a partir do princípio do Estado de Direito, ou simplesmente sem referir qualquer fundamento normativo constitucional, mas apenas invocando o “direito constitucional”. Ainda nesse contexto, o Tribunal derivou os limites da retroatividade a partir da segurança jurídica e da proteção à confiança,

²⁵³OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista de Direito Tributário Atual – RDTA*, São Paulo, v. 39, p. 462, 2018.

considerando a sua relação elementar com o princípio do Estado de Direito²⁵⁴. Ou seja, os limites impostos à retroatividade na Alemanha decorrem diretamente de princípios constitucionais, e não de regras, como no Brasil. Ocorre que, como já visto, aquele Tribunal reputa incompatível com a Constituição Alemã apenas a retroatividade verdadeira (própria), e faz isso por considerar que o princípio da proteção à confiança não pode ser suscitado quando a própria confiança em determinada posição jurídica não for justificável, especialmente nos casos em que: (1) o cidadão teve de contar com a nova regulação jurídica de determinada situação no momento em que a consequência legal foi verificada; (2) quando o Direito não estiver claro ou for confuso, oportunizando-se que o legislador o esclareça de forma retroativa; (3) quando a lei for inválida, podendo o legislador substituí-la retroativamente por uma lei em conformidade com o ordenamento; e, ainda, (4) quando razões de interesse público superarem a exigência de segurança jurídica. Nessas situações, entende o Tribunal Constitucional Alemão que a confiança e o planejamento dos cidadãos não são dignos de proteção contra efeitos retroativos da legislação²⁵⁵.

A partir desse exemplo se busca demonstrar que a argumentação por meio de princípios não necessariamente levará a que haja maior proteção contra a retroatividade. Ainda que os diversos princípios invocados para limitar os efeitos retroativos – princípios do Estado de Direito e suas derivações a partir dos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança – demandem proteção do contribuinte, eles não determinam que nunca poderá haver retroação. Como assinala o Tribunal Constitucional Alemão, há uma “proibição fundamental” de retroatividade (*grundsätzliche Verbot*)²⁵⁶, o que, no entanto, não significa que há uma proibição absoluta. Ou seja, proteção existe, mas ela não se faz presente em todo e qualquer caso.

Assim, deve-se reconhecer que mesmo que se interprete o art. 150, III, “a”, da CF/88 à luz de outros princípios, não é possível dizer que os ideais por eles determinados não estão sendo promovidos, nem que não há proteção do contribuinte de forma adequada nos casos de transição normativa.

Em quarto e último lugar, é de extrema relevância notar que a proposta de reinterpretação do que vem a ser o “fato gerador ocorrido”, ainda que sirva a propósitos nobres, é ambígua do ponto de vista da proteção do contribuinte. Isso ocorre porque

²⁵⁴PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 50-51.

²⁵⁵Id. Ibid., p. 54-55.

²⁵⁶Id. Ibid., p. 54.

admitir a reconfiguração do referido conceito, conforme proposto por CASSIANO MENKE, como sendo os “eventos por meio dos quais os contribuintes completaram o comportamento necessário à realização do fato gerador previsto pela norma de incidência”²⁵⁷ pode levar a que se aceite que a própria cobrança de tributos tenha por base essa configuração meramente fática. Assim, bastando que o contribuinte tenha realizado toda a ação que lhe cabia para dar surgimento à obrigação tributária, ainda que, temporalmente, a lei não tenha determinado a incidência, o fisco já poderia proceder à cobrança do tributo.

Poder-se-ia argumentar, contrariamente a essa constatação, que, tratando-se a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 de uma limitação constitucional ao poder de tributar, a sua interpretação deveria aproveitar apenas ao contribuinte, não devendo beneficiar o fisco. Assim, a reconfiguração do conceito de “fato gerador ocorrido” serviria apenas para conferir maior proteção ao contribuinte, e nunca ao efeito de exigir-lhe o tributo. Todavia, não é impossível que se busque interpretar a referida regra a partir de razões de interesse público, de modo a flexibilizar a sua rigidez e ampliar o seu alcance também em favor do Estado. Se o interesse público puder ser interpretado como o interesse a uma maior arrecadação, então a flexibilização do conceito de “fato gerador ocorrido” poderia facilmente levar ao seu emprego para o fim de antecipar a exigência do tributo.

Esse simples raciocínio argumentativo, ademais, tem o mérito de reforçar que o respeito à regra matriz de incidência, inclusive quanto ao seu critério temporal, não é mero tecnicismo jurídico ou expediente em favor da arrecadação. É, diversamente, instrumento de proteção do contribuinte, que não pode ver exigido contra si o tributo antes do surgimento da obrigação tributária, ainda que já tenha praticado todos os atos que lhe cabiam para tanto.

Por fim, a proposta de reinterpretação do conceito de “fato gerador ocorrido” resolveria apenas parte do problema que pretende solucionar, já que há tributos para os quais o decurso de determinado lapso temporal é essencial à própria configuração da materialidade tributável. É o que ocorre com os tributos incidentes sobre a renda ou lucro, os quais demandam o fim do ano-calendário para que se verifique o efetivo acréscimo patrimonial que será submetido à tributação. Salvo, por exemplo, no caso do encerramento das atividades de uma empresa, não seria possível que o contribuinte afirmasse com

²⁵⁷MENKE, Cassiano. op. cit., p. 154.

certeza absoluta, no meio do ano-calendário, que não haveria outras materialidades passíveis de ocorrência no futuro e que poderiam vir a influir na apuração dos respectivos tributos. Nesses casos, aguardar até 31 de dezembro não é mera questão referente à concretização do critério temporal da norma de incidência, mas do próprio critério material. Daí porque, nessas situações, a própria doutrina alemã advoga que o importante não seria antecipar o momento de consumação do fato gerador para quando o contribuinte finaliza a sua conduta, sendo o caso de verificar se ao contribuinte foi dada a oportunidade de, frente à alteração legislativa no meio do exercício, adotar conduta diversa para evitar a incidência do tributo ou, no mínimo, torná-lo menos oneroso²⁵⁸.

Com as afirmações anteriores não se quer desconsiderar o mérito da ideia de retroatividade material levantada por esta terceira corrente, a qual traz a reboque todas as considerações sobre o respeito à liberdade e à confiança do contribuinte. Trata-se apenas de verificar se e em que medida ela realmente se compatibiliza com o nosso ordenamento, o que, como visto, não é incontestado de dúvidas.

2.3. Considerações finais

Feita a exposição acerca das três correntes que tratam da proteção do contribuinte frente aos casos de efeitos retrospectivos da legislação tributária, entende-se que a mais adequada para tratar do problema é a segunda corrente, a qual busca fundamentos normativos indiretos para afastar os casos de retroatividade. Isso porque, enquanto a primeira corrente peca por restringir a eficácia da proteção conferida pelo ordenamento aos casos de retroatividade, a terceira corrente, ao ampliar o escopo da proteção a partir da reinterpretção do “fato gerador ocorrido” presente no art. 150, III, “a”, da CF/88, pode acabar por não se compatibilizar sistematicamente com as demais normas do ordenamento.

A segunda corrente, por sua vez, tem o mérito de ampliar a proteção nos casos de transição normativa, abarcando as situações de retroatividade, mas fazendo-o a partir da consideração de aspectos subjetivos inerentes à conduta do contribuinte. Essa eficácia melhor se amolda ao problema da retroatividade, o qual, como será visto adiante, coloca-

²⁵⁸HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 267.

se no ponto de tensão entre a legitimidade de o legislador modificar o ordenamento e a necessidade de se conferir proteção aos cidadãos que confiaram na continuidade normativa.

Como já parcialmente adiantado, a proteção a partir desses fundamentos indiretos é eminentemente subjetiva. Isto é, depende de aspectos particulares verificados em cada caso concreto, os quais dizem respeito à confiança depositada na aplicação da lei, ao respeito aos direitos fundamentais e, ainda, a aspectos decorrentes da exigência de moralidade da conduta do Poder Público. Como esses aspectos necessitam ser avaliados caso a caso, a conclusão é no sentido de que a proteção advogada pela segunda corrente parece ajustar-se com maior propriedade à tarefa que necessita ser empreendida para avaliar se determinada situação na qual o contribuinte incorreu e que foi atingida por efeitos retrospectivos é passível de proteção.

3. A EFICÁCIA DA PROTEÇÃO CONTRA A RETROSPECTIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Este terceiro e último capítulo é dedicado ao tema da eficácia das normas que vedam os efeitos retrospectivos da legislação tributária. Conforme visto no Capítulo 2, a proteção contra a retrospectividade ocorre por meio da aplicação dos princípios e garantias fundamentais, especialmente o princípio da proteção à confiança em conexão com os direitos fundamentais de liberdade e propriedade. Nota distintiva da proteção operada por meio dessas normas é que, diversamente do que ocorre com a proibição de retroatividade constante do art. 150, III, “a”, da CF/88, a qual se dá por meio da aplicação de uma regra, a proibição de retrospectividade possui matriz eminentemente principiológica. As consequências dessa espécie de proteção serão abordadas no item 3.1.

O caráter principiológico das normas que fundamentam a proteção do contribuinte em face dos efeitos retrospectivos da legislação tributária implica a possibilidade de existência de um conflito com outras normas do ordenamento. Esse conflito ocorre, notadamente, em face das normas que advogam em favor do interesse do poder público de promover modificações no ordenamento, inclusive com efeitos imediatos a partir da vigência da alteração normativa. Ou seja, é possível que haja outras razões, especialmente aquelas ditas “de ordem pública”, “de interesse público”, “de interesse geral” ou “imperativas”, que contrariem os interesses individuais relativos à estabilidade e continuidade do ordenamento e demandem que sejam suportados os efeitos retrospectivos da legislação. Sobre essa questão tratar-se-á nos itens 3.2 e 3.3.

O item 3.4, por sua vez, centra-se na análise de como se dá a aplicação do princípio da proteção à confiança, princípio esse que, repita-se, consiste no mecanismo principal empregado para tutelar os interesses individuais dos contribuintes frente ao interesse público na modificação do ordenamento. A aplicação do princípio da proteção à confiança demanda a aferição da existência dos seus elementos constitutivos, a saber, a existência de uma base de confiança, de confiança, do exercício da confiança e da frustração da confiança. Impõe-se, assim, analisar no que consiste cada um desses elementos normativos e de que como eles interagem entre si para configurar uma situação em que a confiança do contribuinte exige a manutenção da estabilidade do ordenamento frente à transição normativa promovida pelo Poder Público. Ainda, é nesse contexto que se analisa o efetivo

conflito entre o interesse público e o interesse privado, estabelecendo premissas gerais que permitam identificar quais interesses devem prevalecer e em quais hipóteses.

Finalmente, o item 3.5 é dedicado à análise específica dos efeitos retrospectivos nos casos dos tributos de período, como o IRPJ e a CSLL. Esses tributos apresentam uma problemática específica, uma vez que o fato gerador só se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano, mas a materialidade tributável é constituída de elementos que ocorrem ao longo de todo o período. A modificação desses tributos antes de ocorrido o fato gerador, mas após já verificadas diversas situações que compõem a sua base de incidência, gera efeitos retrospectivos, os quais, ao menos mediante a aplicação da ainda existente Súmula nº 584 do STF, são aceitos pela jurisprudência. Daí porque importa analisar a compatibilidade do enunciado sumular com o ordenamento pátrio e de como solucionar os casos em que presentes tais efeitos retrospectivos.

3.1. Considerações iniciais: a natureza principiológica da vedação de retrospectividade e suas implicações para a proteção dos contribuintes

Como se pôde perceber quando se investigaram os fundamentos existentes no ordenamento que levam ao afastamento dos efeitos retrospectivos da legislação tributária, especialmente à luz do conteúdo da segunda corrente de entendimento, constatou-se que eles são essencialmente principiológicos. Daí decorre que a proteção do contribuinte nos casos de efeitos retrospectivos da legislação está essencialmente atrelada à eficácia dessas normas. Por se tratarem de princípios, apresentam eles características normativas específicas, as quais são determinantes para o tipo de proteção conferida aos contribuintes. Essas características serão analisadas na sequência.

Em primeiro lugar, os princípios, do ponto de vista da natureza do comportamento prescrito, são normas imediatamente finalísticas, uma vez que estabelecem um estado de coisas a ser alcançado, mais especificamente, um fim juridicamente relevante, para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Tais comportamentos, no entanto, não estão previamente descritos na norma, o que, no entanto, não significa que os princípios não façam referência a condutas. Ainda que não haja a determinação de um comportamento específico no enunciado normativo, resta instituído um dever de adoção da

conduta necessária à promoção ou realização do estado de coisas que se constitui como o fim almejado pelo princípio²⁵⁹.

Nesse contexto, tanto o princípio do Estado de Direito, quanto os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança demandam a promoção de um estado de coisas que diz respeito à aptidão do Direito para guiar condutas individuais e gerar confiança nos cidadãos. Os direitos e garantias fundamentais, em especial os direitos de liberdade e propriedade, bem como o princípio da dignidade da pessoa humana, estabelecem um ideal de respeito à autonomia do cidadão, principalmente quando exerce atos de disposição patrimonial em conformidade com as normas vigentes, confiando na manutenção do *status quo* normativo no momento da aplicação das consequências tributárias ao seu caso. Por sua vez, o princípio da isonomia busca manter o tratamento igualitário entre os contribuintes e, mais importante, constrange o legislador para que não se desvie arbitrariamente dos padrões anteriormente estabelecidos na legislação. Por fim, os princípios da moralidade e da boa-fé estabelecem um padrão de conduta leal do poder público, buscando afastar comportamentos contraditórios.

Em nenhum desses casos há um comando específico para o legislador, na sua competência de legislar, ou para o administrador, na sua competência regulamentar, no sentido de que não possam editar atos que alcancem situações ainda não acabadas ou consequências atuais de situações passadas. Ao contrário, o ordenamento permite, de modo geral, a produção imediata de efeitos da legislação vigente, excepcionando o seu alcance apenas em relação ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, conforme previsão do art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42. E, no âmbito tributário, o próprio CTN admitiu que a nova legislação que institua ou aumente tributos alcance qualquer situação ainda não consumada do ponto de vista da incidência da norma tributária, excepcionando unicamente o fato gerador ocorrido, nos termos do que dispõe o seu art. 105.

Mesmo que tais princípios não estabeleçam um comando específico para o legislador ou para o administrador público quando promovem alterações normativas no ordenamento, não significa que não haja determinadas espécies de condutas a serem exigidas. Em casos de transição normativa, devem eles adotar condutas que sejam compatíveis com os fins promovidos pelos princípios em questão, de modo a atingirem finalidades como a previsibilidade do Direito, a proteção de expectativas de contribuintes

²⁵⁹ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 78-79.

que agiram contando com a aplicação de determinada consequência jurídica ao seu caso, o respeito à liberdade e à autonomia dos indivíduos que dispuseram do seu patrimônio em determinado empreendimento considerando a carga tributária então vigente, entre outros.

Diferentemente ocorre com a vedação à retroatividade, já que a norma do art. 150, III, “a”, da CF/88 foi vertida na dimensão preponderante de regra, estabelecendo um comando expresso para o legislador no sentido de proibi-lo de criar ou aumentar tributo sobre fatos passados²⁶⁰. As regras são normas imediatamente descritivas, fixando uma conduta a ser adotada por seu destinatário e determinando o dever de adotar o comportamento prescrito. Portanto, são normas cujo conteúdo diz respeito direto às ações que devem ser tomadas²⁶¹. E, ainda que as regras façam referência a fins, assim como os princípios²⁶², tal referência é apenas mediata, sendo que o que é determinante é justamente o dever estabelecido ao seu destinatário no tocante à adoção do comportamento prescrito. Assim, no caso do art. 150, III, “a”, da CF/88, mesmo que haja referência mediata a fins mais amplos como a segurança jurídica, a previsibilidade do Direito e o respeito às ações passadas do contribuinte, a sua característica principal é que a conduta a ser adotada já está pré-estabelecida, não havendo maiores dúvidas quanto ao que se exige do legislador ou do administrador público quando promovem a instituição ou o aumento de tributos.

Em segundo lugar, a partir do critério da natureza da justificação exigida pela norma, verifica-se que os princípios são normas que, na sua interpretação e aplicação, exigem uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos da conduta a ser adotada para tanto. Como não há um comportamento pré-estabelecido, impõe-se analisar o problema específico para saber se os efeitos de determinada conduta promovem a finalidade posta pelo princípio²⁶³.

Assim, nos casos de retrospectividade, é necessário verificar se a conduta do legislador, ao alterar a lei com efeitos imediatos, mas interferindo em situações jurídicas em curso ou sobre consequências atuais de situações passadas, correlaciona-se com os fins decorrentes dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da proteção à confiança, no tocante à previsibilidade do Direito e à sua aptidão para guiar condutas. Também é necessário verificar em que medida a conduta correlaciona-se com o ideal de

²⁶⁰ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 200-201.

²⁶¹Id. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 78-79.

²⁶²Id. *Ibid.*, p. 79.

²⁶³Id. *Ibid.*, p. 80-81.

proteção e respeito ao contribuinte exigidos pelos direitos e garantias fundamentais, assim como pelos princípios da moralidade e da boa-fé. Alternativamente, deve-se analisar se, ao menos, a conduta mostra-se correlativamente neutra, nem promovendo as finalidades estabelecidas, nem as prejudicando.

No entanto, impõe-se observar que tal correlação somente pode ser aferida à luz do caso concreto. Relembre-se, por exemplo, o que se disse no capítulo anterior quanto aos ideais de previsibilidade do direito e de respeito à liberdade individual. Esses ideais somente restam prejudicados se a conduta já praticada pelo contribuinte, e que foi objeto de modificação normativa, for irreversível, ou se não for oportunizado ao contribuinte um curso alternativo de ação para que não se submeta a uma tributação mais onerosa decorrente da alteração no ordenamento. A reversibilidade da situação que desencadeará a tributação não é passível de ser analisada de forma geral e abstrata, sendo dependente dos aspectos individuais do caso concreto. Ademais, nos casos em que está em discussão a proteção à confiança, não há como ignorar que a confiança e o exercício da confiança são categorias subjetivas, o que, igualmente, demanda uma análise orientada para a situação específica que reclama proteção.

De modo diverso ocorre com a interpretação e aplicação das regras, relativamente às quais o critério da natureza da justificação exigida pela norma diz respeito, essencialmente, à correspondência dos fatos à previsão normativa, especialmente porque elas já especificam o comportamento exigido²⁶⁴. À luz desse critério, verifica-se que o que é relevante para a interpretação da regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 é analisar se houve instituição ou aumento de tributo sobre situação conceitualmente subsumida à categoria de fato gerador ocorrido. Se assim se verificar, tem-se que a conduta é terminantemente proibida, o que independe de considerações quanto à finalidade da regra ou a aspectos específicos dos casos concretos atingidos.

Em terceiro lugar, pelo ângulo do critério da medida de contribuição da norma para a decisão, tem-se que os princípios são normas primariamente complementares e preliminarmente parciais. A característica da parcialidade deve-se ao fato de que os princípios abrangem apenas parte dos aspectos decisivos para a tomada de decisão, enquanto que a característica referente à complementaridade diz respeito à pretensão da

²⁶⁴ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 80.

norma de contribuir ao lado de outras razões para a solução do caso, sem determinar uma resposta específica²⁶⁵.

Disso decorre que os princípios que fundamentam a proibição de retrospectividade não são aptos a fornecer respostas específicas e taxativas para casos de transição normativa prejudiciais aos contribuintes que já realizaram uma ação passada, a qual, no entanto, não se configura como fato gerador ocorrido. O que esses princípios fazem é contribuir com razões para a solução do caso concreto, razões essas que, no entanto, não aspiram abarcar a totalidade dos aspectos que são determinantes à resolução de determinada situação problemática. Exemplo disso é que, nos casos de retrospectividade, há de se proceder, necessariamente, à ponderação entre o interesse privado do indivíduo na manutenção da ordem jurídica e o interesse público na modificação do ordenamento. Tal ponderação demonstra que, ainda que os princípios anteriormente referidos forneçam razões para que se proteja o contribuinte, essas razões podem não ser suficientes, especialmente quando colocadas frente a razões opostas ditadas pelo interesse geral. Portanto, mesmo se que se demande a proteção das expectativas de um contribuinte ou que se exija o respeito à sua liberdade e autonomia em casos de transição normativa, não é possível afirmar que essas razões prevalecem em toda e qualquer situação, pois elas não são as únicas razões a serem consideradas, nem fornecem respostas para todos os problemas envolvidos em determinado caso.

Já nos casos de retroatividade, em que se faz presente a aplicação da regra do art. 150, III, “a”, da CF/88, as circunstâncias são outras. A tanto se deve porque as regras são normas preliminarmente decisivas e abarcantes, isto é, elas possuem a pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão e aspiram gerar uma solução específica para um determinado conflito entre razões concorrentes²⁶⁶. Ou seja, se se está diante de um caso em que houve a instituição ou majoração de tributo sobre fato gerador ocorrido, a aplicação do art. 150, III, “a”, da CF/88 é o que basta, não havendo razões concorrentes a se considerar, nem soluções diversas daquela pré-estabelecida. Daí porque a proteção do contribuinte nos casos em que a lei posterior pretende instituir tributo sobre situação já consumada se dá de forma objetiva, dispensando-se que seja invocada a segurança jurídica para tutelar o caso e afastando-se eventual ponderação dos bens jurídicos em questão²⁶⁷.

²⁶⁵ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 83-84.

²⁶⁶Id. *Ibid.*, p. 83.

²⁶⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 340.

Essa distinção entre a vedação de retroatividade e a vedação de retrospectividade a partir da natureza de regra ou princípio das normas que as amparam é importante na medida em que a argumentação jurídica é diversa para cada uma delas. Com efeito, argumentar a partir de regras é diferente de argumentar a partir de princípios. Enquanto a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 descreve a conduta vedada ao legislador ou ao administrador público e determina a solução favorável ao contribuinte nos casos de retroatividade, no caso da aplicação dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da proteção à confiança, da isonomia, da moralidade e da boa-fé, assim como os direitos fundamentais de liberdade, dignidade da pessoa humana e de propriedade, fornecem razões a serem consideradas e orquestradas para a obtenção de uma solução específica em um determinado caso, no qual, ademais, razões contrárias e concorrentes podem reclamar que se deixe de conferir proteção ao indivíduo.

Em reforço a isso, verifica-se que o ônus argumentativo no caso do afastamento de efeitos retrospectivos pode ser consideravelmente maior, uma vez que os diferentes princípios envolvidos podem apontar para direções conflitantes. Conforme aduz KARL LARENZ, o princípio da confiança legítima pode entrar em conflito com outros princípios, que podem ser priorizados, de modo geral ou em casos individuais²⁶⁸. Ademais, ainda que o princípio da proteção à confiança seja entendido como uma manifestação mais específica do princípio da segurança jurídica, ambas as normas podem determinar soluções diversas para o mesmo caso, segundo reconhece SYLVIA CALMES²⁶⁹. Basta verificar que uma solução individualizada para o caso concreto de determinado contribuinte conferida pelo princípio da proteção à confiança pode ser contrária à estabilidade mais geral e objetiva determinada pelo princípio da segurança jurídica. Não fosse isso suficiente, verifica-se que um mesmo princípio pode trazer mais de uma solução para o caso concreto, as quais podem ser conflitantes entre si. Tome-se como exemplo o princípio da isonomia. Como visto anteriormente, é possível identificar dois momentos em que a isonomia pode ser avaliada: quando o contribuinte pratica a ação que vai levar à incidência do tributo; ou quando a norma efetivamente incide, segundo a regra matriz de incidência. Se se entender pela necessidade da manutenção da isonomia desde a situação originária, haverá prejuízo à isonomia no momento da incidência, e vice-versa.

²⁶⁸LARENZ, Karl. op. cit., p. 312.

²⁶⁹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 181-182.

Essa situação de possível conflito com as soluções determinadas por outros princípios inexistente no caso das regras, pois, como referido, a solução determinada por essa espécie normativa pré-exclui a consideração de outros elementos alheios àqueles descritos no próprio enunciado normativo. É por isso que, repisa-se, no que diz respeito à regra de irretroatividade do art. 150, III, “a”, da CF/88, não se cogita da consideração de elementos específicos do caso concreto para fins de determinar se a situação é digna de proteção, afastando-se qualquer ponderação horizontal com outras normas constitucionais²⁷⁰.

A importância da determinação da espécie normativa que oferece proteção pode ser demonstrada de forma mais específica através da análise de outros ordenamentos. Veja-se que, mesmo em relação à proibição de retroatividade, nos ordenamentos onde tal vedação é deduzida de outras normas mais abrangentes – como os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da proteção à confiança –, reconhece-se, no mais das vezes, a possibilidade de o legislador recorrer a normas com efeitos retroativos, desde que tenha razões suficientes para tanto, normalmente referidas como razões de interesse público²⁷¹. Digno de menção é o caso da Turquia, onde buscou-se introduzir no ordenamento norma específica vedando a retroatividade da legislação tributária, o que foi negado pela assembleia constituinte, uma vez que o governo poderia necessitar recorrer a normas retroativas para enfrentar condições financeiras extraordinárias²⁷².

A partir dessas considerações, conclui-se que a proteção dos contribuintes contra efeitos retrospectivos da legislação tributária, uma vez que está calcada eminentemente em princípios constitucionais, não apresenta caráter absoluto. Pode haver razões que demandem a manutenção da eficácia retrospectiva, ainda que os contribuintes sejam prejudicados pela nova legislação. Ainda, os elementos que permitem que se advogue pela vedação de efeitos retrospectivos devem ser analisados a partir de casos concretos, de modo que a maior ou menor proteção dependerá da conjunção de determinados fatores, como a existência de confiança depositada nos atos normativos, a irreversibilidade das condutas já praticadas, o impacto financeiro a ser suportado, entre tantos outros, adiante analisados.

²⁷⁰ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 362.

²⁷¹GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. General report. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 66.

²⁷²YALTI, Billur. National report – Turkey. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 378.

3.2. A ponderação entre os ideais de estabilidade e desenvolvimento do ordenamento

Anteriormente viu-se que os princípios são normas que fornecem razões complementares para a solução de casos problemáticos e que não buscam esgotar os aspectos a serem considerados nesse processo. Dessas características normativas decorre que os princípios são interdependentes entre si, o que, por sua vez, enfatiza um traço fundamental que normalmente é atribuído a essa espécie normativa, qual seja, o imbricamento frente às razões fornecidas por outros princípios – ainda que não necessariamente sejam razões antagônicas entre si²⁷³.

Nesse contexto, a avaliação das consequências jurídicas derivadas dos efeitos retrospectivos da legislação são dependentes da ponderação entre os interesses individuais e o interesse público²⁷⁴. Com efeito, o problema coloca-se na área de conflito formada por dois polos antagônicos: de um lado, a necessidade de continuidade, preservação e confiança no ordenamento; de outro, a exigência de sua mudança, adaptação e flexibilidade. Ou, mais especificamente, o antagonismo entre os interesses dos indivíduos na continuidade do ordenamento e o interesse público do Estado na evolução e mudança do Direito²⁷⁵.

De modo geral, deve-se reconhecer, de acordo com MISABEL ABREU MACHADO DERZI, que o Direito apresenta caráter evolutivo, o que repele as cristalizações e as estagnações, havendo contínua tensão entre os movimentos de continuidade e de evolução²⁷⁶. Em outros ordenamentos, como no francês, há o reconhecimento do princípio da mutabilidade legislativa, afirmando-se, mais precisamente, que o legislador não necessita vincular-se às leis passadas, e que uma lei pode, sempre e incondicionalmente, modificar uma norma anterior²⁷⁷. A possibilidade de alterar o ordenamento é uma prerrogativa do Poder Legislativo que decorre do princípio democrático, tanto no que diz respeito aos objetivos políticos perseguidos, quanto à sua forma de implementação. Nesse sentido, a liberdade de configuração do legislador abarca não apenas o conteúdo da legislação, mas também o seu âmbito temporal²⁷⁸.

²⁷³ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 84.

²⁷⁴PIEROTH, Bodo. op. cit., p. 86.

²⁷⁵STÖTZEL, Martin. op. cit., p. 57.

²⁷⁶DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit., p. 284.

²⁷⁷VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 298.

²⁷⁸HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 330.

Conforme aponta MARTIN STÖTZEL, do ponto de vista do Estado, o interesse na modificação e no desenvolvimento do Direito decorre da necessidade de se promover e preservar o bem comum. Ocorre que o legislador só pode cumprir essa tarefa se for capaz de responder a novos desenvolvimentos e mudanças nas estruturas econômicas, sociais e tecnológicas, para absorver novos conhecimentos e corrigir erros antigos, e, assim, manter o Estado e o ordenamento abertos para um desenvolvimento dinâmico. Se a legislação não quiser perder a sua relação com a realidade e se não quiser perder-se da sua função de instrumento para a promoção do bem comum, não pode o legislador ficar impedido de promover mudanças jurídicas²⁷⁹. O argumento em favor do Estado pode ser reforçado pelo entendimento que a lei nova é sempre “melhor” do que a anterior, representando um avanço em termos de promoção dos valores protegidos pelo ordenamento²⁸⁰. Desse modo, a fim de ampliar os benefícios trazidos pela nova legislação, ela deve ser aplicada ao maior número de casos possíveis, especialmente quando for o caso de corrigir alguma situação anterior percebida como um erro²⁸¹. Por vezes, também, é enfatizado que o legislador tem interesse em garantir que a norma seja eficaz imediatamente, de modo que não é razoável que um regime transitório adie a implementação dos objetivos legislativos²⁸².

Já por parte dos contribuintes, a exigência de continuidade decorre da própria tutela da confiança. De acordo com DIETER BIRK, confiança é a crença na continuidade, originada no passado, mas voltada para o futuro, com o objetivo de preservação da situação já existente e de desenvolvimento posterior daquilo que já foi alcançado²⁸³. Ainda, a estabilidade e a continuidade do ordenamento podem ser fundamentadas no direito de liberdade. Para MARTIN STÖTZEL, a garantia e a realização da liberdade individual dependem da capacidade de o cidadão certificar-se de que os efeitos das suas ações serão não apenas hoje, mas também no futuro, reconhecidos pelo Direito, e que não serão posteriormente modificados ou, mesmo, completamente anulados. Em razão disso, cabe ao legislador respeitar o interesse do cidadão na estabilidade e continuidade do sistema jurídico e não frustrar a confiança depositada na lei²⁸⁴. Somente a confiança na

²⁷⁹STÖTZEL, Martin. op. cit., p. 59.

²⁸⁰SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 232-233.

²⁸¹FISCH, Jill E. op. cit., p. 1088.

²⁸²HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 209.

²⁸³BIRK, Dieter. *Kontinuitätsgewahr und Vertrauensschutz*. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 10.

²⁸⁴STÖTZEL, Martin. op. cit., p. 57-58.

continuidade das instituições e das normas cria a base para o desdobramento da liberdade humana²⁸⁵.

Em resumo, e de acordo com a observação de HUMBERTO ÁVILA, a confiança do particular nas manifestações do Poder Público envolve uma tensão com diversos outros princípios, tais como o princípio democrático, que confere ao legislador a prerrogativa de instituir novas normas e adaptá-las à realidade; o princípio da separação dos Poderes, o qual atribui a cada um dos Poderes a prerrogativa de concretizar o interesse público dentro das respectivas competências; e outros princípios que autorizam o Estado a introduzir novas regras e a modificar aquelas já existentes. Em todos esses casos há possibilidade de interrupção da situação jurídica anterior e, pois, da continuidade do Direito²⁸⁶.

Ocorre que não há possibilidade de se confiar que a legislação, especialmente a legislação tributária, permaneça sempre a mesma, razão pela qual a proteção à confiança não se mostra absoluta²⁸⁷. Inclusive, segundo ANNA LEISNER, enquanto os efeitos retroativos são inadmissíveis do ponto de vista da continuidade do ordenamento, os efeitos retrospectivos são fundamentalmente permitidos. Isso porque, diferentemente do que ocorre nos casos de retroatividade, nas hipóteses de efeitos retrospectivos não há uma substituição do regramento jurídico anterior, mas a sucessão regular de uma situação jurídica por outra que lhe dá sequência²⁸⁸.

No entanto, a legitimidade do legislador para alterar o ordenamento, bem como a inexistência de uma incompatibilidade total dos efeitos retrospectivos com a exigência de continuidade do Direito, não levam, necessariamente, a que se aceite de forma incontestada a eficácia retrospectiva da legislação. Isso porque há uma diferença entre a faculdade de modificar o ordenamento *per se* e a faculdade de modificar o ordenamento interferindo em condutas ou disposições realizadas anteriormente à mudança²⁸⁹.

Sob o ponto de vista do direito de liberdade, ainda que a eficácia da nova lei seja vertida para o futuro, o fato de abarcar situações passadas pode não conferir ao contribuinte a possibilidade de limitar os efeitos da sua ação ou mesmo de adequar-se às

²⁸⁵BIRK, Dieter. op. cit., p. 11.

²⁸⁶ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 366-367.

²⁸⁷BIRK, Dieter. op. cit., p. 13.

²⁸⁸LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip: unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002. p. 503.

²⁸⁹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 331.

novas disposições²⁹⁰. É o que foi tratado anteriormente quanto à irreversibilidade da conduta ou à inexistência de uma alternativa de curso de ação como critérios que tornam inaceitáveis a existência de efeitos retrospectivos.

Ademais, nos casos em que a alteração do ordenamento ocorre de forma intensa, isto é, abrupta e profundamente, não apenas a exigência de continuidade poderá ser afetada de forma genérica, como, igualmente, a confiança do cidadão, de forma individualizada, poderá ser frustrada, o que demonstra a complementaridade do princípio da continuidade e do princípio da proteção à confiança²⁹¹.

Considerando esses dois polos da discussão, resta evidente que uma proteção absoluta da continuidade da situação jurídica anterior pode mostrar-se incompatível com a tarefa do legislador de promover o desenvolvimento e a adaptação do ordenamento. Se todos os cidadãos favorecidos por uma norma pudessem advogar a proteção absoluta, a democracia de hoje estaria presa em razão da atuação dos indivíduos com base das leis passadas. Por outro lado, mesmo que não se reconheça um direito do cidadão à manutenção inalterada da lei, tampouco é dado ao legislador poder irrestrito para modificar o Direito, salvo no que diz respeito às situações futuras²⁹² – e por situações futuras entenda-se aqueles que não possuem qualquer ligação com o passado. Impõe-se alcançar um equilíbrio entre a necessidade de respeitar-se a confiança dos contribuintes e as preocupações e objetivos públicos que ensejaram a mudança da legislação²⁹³.

3.3. Sobre as “razões de ordem pública” e a modificação do ordenamento

Na doutrina sobre a retroatividade encontra-se, por vezes, menção à possibilidade de o legislador editar leis com efeitos retroativos em razão de fundamentos de “ordem pública”. Trata-se, segundo HUMBERTO ÁVILA, de situação comum em ordenamentos que, diferentemente do brasileiro, não possuem proteção expressa contra a retroatividade, de modo que os tribunais realizam uma ponderação entre o interesse do contribuinte e o interesse público – muitas vezes chamado de “interesse geral”, “interesse público superior”, “urgência”, “motivo grave”, “razão imperiosa” ou “interesse peremptório,

²⁹⁰STÖTZEL, Martin. op. cit., p. 58.

²⁹¹LEISNER, Anna. op. cit., p. 504-505.

²⁹²STÖTZEL, Martin. op. cit., p. 59-60.

²⁹³LEISNER, Anna. op. cit., p. 503.

imperativo ou dominante”. Presente uma situação caracterizada como de interesse público, abre-se espaço para a realização da ponderação frente aos interesses do contribuinte e, eventualmente, para a admissão de uma norma retroativa²⁹⁴. Em diversos ordenamentos, portanto, as limitações erigidas contra as leis retroativas possuem uma força *prima facie*, devendo ser ponderadas frente a razões fundadas no interesse geral²⁹⁵.

O que é uma razão ou fundamento de “ordem pública”, a seu turno, pode variar em extensão. Na Áustria, há proteção contra a retroatividade tributária quando o contribuinte é frustrado em suas expectativas, mas reconhece-se a legitimidade dos efeitos retroativos frente a uma “justificação substantiva”, o que é avaliado caso a caso²⁹⁶. Na Bélgica, há proteção semelhante derivada do princípio da segurança jurídica, mas a Corte Constitucional considera justificável a retroatividade sob certas circunstâncias, notadamente quando os efeitos retroativos sejam indispensáveis para alcançar a finalidade determinada pelo interesse público, como o bom funcionamento e a continuidade de serviços públicos. Motivações relativas a impactos financeiros não são normalmente aceitas pelo Tribunal²⁹⁷. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional estabeleceu que o interesse do legislador em alterar retroativamente uma situação legal deve prevalecer se o prejuízo ou desvantagem trazido ao contribuinte é insignificante ou se houver fundamentos de interesse público baseados na urgência ou relevância. Argumentos baseados em interesses na arrecadação pública não são suficientes para justificar a retroação da lei, razão pela qual esse argumento nunca foi acolhido de forma isolada para admitir os efeitos retroativos, apenas quando combinado com outras razões²⁹⁸. Na Itália, admite-se a retroatividade da legislação tributária quando justificada em razão da proteção de interesses coletivos superiores, como, por exemplo, restringir a evasão fiscal ou o abuso do Direito²⁹⁹. A Suprema Corte da Holanda, a seu turno, refere que as medidas legislativas devem operar, em regra, apenas para o futuro, em observância ao princípio da segurança jurídica, mas que o legislador pode desviar-se desse entendimento sob circunstâncias especiais. Não há, contudo, certeza sobre o que pode se qualificar como essas

²⁹⁴ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 426-427.

²⁹⁵GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. General report, cit., p. 53.

²⁹⁶EHRKE-RAB, Tina. op. cit., p. 174.

²⁹⁷PEETERS, Bruno; PUNCHER, Ethel. National report – Belgium. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 188.

²⁹⁸HEY, Johanna. National report – Germany, cit., p. 44.

²⁹⁹AMATUCCI, Fabrizio. National report – Italy, cit., p. 314.

circunstâncias³⁰⁰. Na Espanha, a proibição de retroatividade pode ser superada com base em “sérias razões” de interesse geral³⁰¹. Na Suécia, circunstâncias como guerra, ameaça de guerra ou grave crise econômica são fundamentos que excepcionam a proibição de retroatividade³⁰². Na Turquia, a Corte Constitucional entende pela necessidade de aplicação da legislação para situações posteriores à sua edição, mas aceita a retroatividade quando necessária para fins de interesse ou ordem pública, para a proteção de direitos adquiridos e para a “melhoria” de direitos financeiros³⁰³.

Nesse mesmo sentido, é possível mencionar a forma como a Corte Europeia de Direitos Humanos trata da questão referente à justificação das medidas tributárias retroativas com base em razões de ordem pública. Destaca-se que Artigo 1 do Protocolo Adicional à Convenção de Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais assegura a proteção da propriedade dos indivíduos, salvo por questões de utilidade pública e dentro dos limites previstos em lei, e, ainda, sem prejuízo da prerrogativa dos Estados Membros de assegurar o pagamento de tributos. Desde que a proteção da propriedade possa ser invocada por algum indivíduo, inicia-se um teste para verificar a compatibilidade da legislação frente ao Direito Comunitário, exigindo-se, entre outros requerimentos, que a interferência do Estado na propriedade sirva ao atingimento de algum interesse público legítimo. Ocorre que, segundo destaca MELWIN PAUWELS, as autoridades nacionais possuem certa margem de determinação do que vem a ser o interesse público a ser promovido, margem essa que é ainda mais ampla no âmbito tributário. Daí porque o requerimento de que a medida tributária retroativa seja justificada é normalmente considerado como tendo sido preenchido, especialmente porque a própria redação do Artigo 1º do Protocolo Adicional excepciona a proteção nos casos de aplicação da legislação tributária³⁰⁴. Todavia, destaca-se que, no caso *Joubert*, no qual discutida a lei francesa que retroativamente convalidou a autuação fiscal realizada por autoridade originariamente incompetente, a Corte Europeia de Direitos Humanos entendeu que questões financeiras, em princípio, não se qualificariam como um interesse público apto a

³⁰⁰GRIBNAU, Hans; PAUWELS, M. R. T. National report – Netherlands In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 332.

³⁰¹HERRERA, Pedro M.; MACHO, Ana Belén. National report –Spain. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 354.

³⁰²FAST, Katarina; MELZ, Peter; HULTQVIST, Anders. National report – Sweden. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 362.

³⁰³YALTI, Billur. op. cit., p. 381.

³⁰⁴PAUWELS, Melwin. Retroactive tax legislation in view of article 1 first protocol ECHR. *EC Tax Review*, v. 22, n. 6, p. 272 e 276, 2013.

justificar a intervenção retroativa de uma lei tributária³⁰⁵. O autor registra, contudo, que o interesse financeiro dos Estados não seria um fundamento vedado como justificativa para a legislação retroativa, uma vez que a Corte mencionou que apenas em princípio é que essa razão não seria aceita, deixando espaço para sua invocação, por exemplo, no caso de estar em jogo um impacto financeiro significativo, sem deixar de considerar que justificações de ordem financeira poderiam somar-se a razões diversas para legitimar uma medida tributária retroativa³⁰⁶.

Para MISABEL ABREU MACHADO DERZI, questões de ordem pública, por si sós, não seriam suficientes para excepcionar a regra que veda a retroatividade. Apenas em casos extremos, de grande risco e perigo público (como uma guerra ou uma calamidade pública), é que haveria fundamento para que essas razões de ordem pública autorizassem a invasão da lei nova sobre situação passada³⁰⁷. Nesses casos, segundo CHARLES SAMPFORD, a legislação retroativa seria como um “mal necessário”, porquanto, em circunstâncias excepcionais, o recurso à edição de uma lei com efeitos retroativos seria uma das alternativas (ou a única alternativa) para evitar um mal maior causado pela própria situação com a qual se busca lidar³⁰⁸. Portanto, o que excepcionaria a regra de irretroatividade não seriam razões de ordem pública em si, mas a intensidade dessas razões.

No caso do ordenamento brasileiro, essa preocupação com circunstâncias excepcionais aptas a justificar a retroação dos efeitos da legislação tributária parece não existir. Isso se dá, especialmente, porque estando a proibição de retroatividade veiculada como uma regra positivada no art. 150, III, “a”, da CF/88, opera-se a pré-exclusão de qualquer espécie de ponderação entre os interesses ou a necessidade do Estado de editar uma legislação com efeitos retroativos e a necessidade de garantir-se a segurança jurídica do ordenamento e tutelar a confiança dos contribuintes³⁰⁹.

Deve-se notar, contudo, que a justificação a partir razões de interesse público normalmente está associada a casos próprios de retroatividade, uma vez que se busca legitimar uma medida de caráter mais extremo. Nos casos de retrospectividade, como visto, a modificação da legislação opera-se para o futuro, de modo que é possível afirmar

³⁰⁵PAUWELS, Melwin. op. cit., p. 279-280.

³⁰⁶Id. Ibid., p. 280.

³⁰⁷DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit., p. 427.

³⁰⁸SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 229-230.

³⁰⁹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 362.

que não há a necessidade de que o legislador justifique a modificação promovida pela edição da nova lei. A modificação está legitimada *a priori* pela liberdade de configuração inerente ao exercício da competência que lhe é outorgada.

Contudo, ainda que o legislador não se submeta a maiores constringências para modificar o ordenamento com efeitos para o futuro – ao contrário da atuação da administração pública, que submete-se ao comando do chamado “princípio da motivação” –, certo é que, como visto, poderá haver casos em que a modificação venha a restringir os interesses particulares de um indivíduo, ocasião em que a liberdade de configuração inerente à atividade legislativa acabará por conflitar com a confiança depositada pelo contribuinte na continuidade da situação jurídica. Em casos assim, a justificativa para a modificação legal torna-se importante, pois será essa justificativa que será utilizada para legitimar a mudança realizada em prejuízo da liberdade e do patrimônio do particular.

Daí porque, mesmo que se afirme que o legislador não precise, ao menos de antemão, justificar a modificação perpetrada no ordenamento, certo é que uma justificativa deverá existir. Inclusive porque, posteriormente, ela poderá ser confrontada com razões contrárias tendentes a aferir a legitimidade da alteração legislativa com efeitos retrospectivos em prejuízo de interesses insertos na esfera particular de indivíduos que vieram a ser prejudicados pela inovação legal.

No tópico a seguir, especialmente no item 3.4.1.2, elencam-se as razões de ordem pública ou de interesse público normalmente associadas à modificação legislativa em âmbito tributário, confrontando-as com as razões dos contribuintes que demandam a manutenção da situação jurídica anterior à alteração legal.

3.4. A ponderação entre o interesse público e o interesse particular nos casos de retrospectividade da legislação tributária

No Capítulo 2 do presente trabalho, viu-se que um dos fundamentos encontrados em nosso ordenamento aptos a afastar os efeitos retrospectivos da legislação tributária é o princípio da proteção à confiança. Esse princípio, isoladamente considerado, visa à proteção dos cidadãos que agem amparados em atos emanados pelo Poder Público,

esperando que esses atos sejam mantidos e respeitados³¹⁰. Além disso, o referido princípio, como assinalado anteriormente, também pode ser instrumento de concretização de direitos e garantias fundamentais, uma vez que proteger as expectativas depositadas pelo contribuinte na continuidade de uma determinada situação jurídica implica o respeito a seus direitos de liberdade, propriedade e à sua autonomia. Ademais, em reforço a esse ponto, na visão de SYLVIA CALMES, a consideração isolada do princípio da proteção à confiança revela uma imagem errada, uma vez que o resultado da sua aplicação resulta sempre do entrelaçamento com as demais normas³¹¹.

Assim, o que se verifica é que é possível analisar a eficácia da proteção contra a retrospectividade da legislação por meio da aplicação do princípio da proteção à confiança, mas sempre levando em consideração as exigências de proteção ditadas por outros direitos e garantias. Aqui entra em jogo a ponderação entre o interesse público na modificação e evolução do ordenamento, de um lado, e o interesse privado na manutenção e continuidade de uma situação jurídica específica, de outro.

Observa-se que essa ponderação entre o interesse público e interesse privado por vezes é feita por meio do chamado “princípio da proporcionalidade”, também considerado um postulado normativo aplicativo do Direito³¹². Veja-se que na Corte Europeia de Direitos Humanos a maioria dos casos em que discutida violação ao artigo 1º do Protocolo Adicional é decidida por meio do teste de proporcionalidade, tendo a Corte levado em consideração se a aplicação retroativa ou retrospectiva da legislação possui algum fundamento ou justificação, bem como os impactos produzidos na esfera individual do cidadão³¹³. Sendo mais específico, analisar se a legislação retroativa ou retrospectiva possui alguma justificativa equivale a analisar a adequação e a necessidade da medida, ao passo que analisar os reflexos negativos trazidos para o indivíduo equivale ao teste de proporcionalidade em sentido estrito.

Com efeito, há uma ligação bastante próxima entre o princípio da proteção à confiança e o postulado da proporcionalidade. De acordo com SYLVIA CALMES, o controle exercido no que diz respeito à proteção à confiança parece corresponder ao controle de proporcionalidade, mais precisamente à sua terceira etapa, referente à proporcionalidade

³¹⁰DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 87-88.

³¹¹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 272.

³¹²ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 184.

³¹³PAUWELS, Melwin. *Retroactive tax legislation in view of article 1 first protocol ECHR*, cit., p. 276-277.

em sentido estrito. Pela proteção à confiança, seria realizado um corretivo das ações desproporcionais que implicam em abuso da confiança do cidadão³¹⁴. Nesse sentido, o teste de proporcionalidade estaria incluído no âmbito do mecanismo da proteção à confiança, especialmente porque esse último exige um balanceamento entre o interesse privado e os interesses concorrentes, visando à solução de um conflito concreto entre normas de mesmo nível³¹⁵.

É importante observar que o postulado da proporcionalidade não consiste em um mero balanceamento ou ponderação de interesses concorrentes. Ele serve, na verdade, ao exame de uma medida concreta destinada a realizar uma determinada finalidade, razão pela qual a existência de uma relação meio/fim é necessária para que tenha lugar a sua aplicação³¹⁶. Essa observação é importante, pois a solução dos casos em que presentes efeitos retrospectivos não dependem pura e simplesmente de uma ponderação entre interesses concorrentes do legislador e dos contribuintes. Diferentemente, o postulado da proporcionalidade demanda uma ponderação que tem como parâmetro medidas adotadas tendentes à realização de um fim específico, razão pela qual é necessário que se tenha em conta a finalidade da alteração normativa promovida. Daí porque se afirmou, anteriormente, acerca da importância de aferir as razões de interesse público que levam à edição de uma norma específica, pois essas razões é que revelam a finalidade da modificação do ordenamento, permitindo que, ao cabo, sejam confrontados os interesses concorrentes em um caso específico. Se a finalidade pública cuja modificação legislativa busca alcançar for relevante, tem-se que a ponderação realizada pelo teste de proporcionalidade levará à constatação de que há menos razões para se privilegiar a confiança do contribuinte e a proteção aos seus direitos que acabaram sendo restringidos pela alteração normativa. O contrário também é verdadeiro, pois a ausência de uma justificativa para a medida restritiva implicará a prevalência do interesse individual. Esse teste de proporcionalidade, portanto, pode ser considerado como inserido no mecanismo da proteção à confiança.

Seja como for, o que deve ser destacado é que a solução dos casos nos quais a legislação apresenta efeitos retrospectivos em detrimento dos interesses individuais do contribuinte demanda que sejam confrontados, de um lado, o interesse público na modificação do ordenamento, avaliado especialmente em razão da finalidade que levou à

³¹⁴CALMES, Sylvia. op. cit., p. 260.

³¹⁵Id. Ibid., p. 263-264.

³¹⁶ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, cit., p. 184-185.

alteração legislativa, e, de outro, o interesse privado na manutenção e continuidade da situação jurídica anterior, avaliado, sobretudo, com base nas restrições a direitos fundamentais causadas pela mutação legal. É a partir desse conflito que opera o princípio da proteção à confiança.

3.4.1. Sobre o modo de aplicação do princípio da proteção à confiança

É importante ressaltar que, conforme destacado por ANNE-LAURE VALEMBOIS, qualquer modificação jurídica acaba por, em alguma medida, ferir a confiança depositada pelos indivíduos no Direito e na sua estabilidade. No entanto, o princípio da proteção à confiança não serve como uma norma geral estabilizadora das situações jurídicas. Isto é, ele não se aplica em todo e qualquer caso em que haja uma modificação jurídica, mas somente sob certas condições³¹⁷.

Segundo nota JOHANNA HEY, essas condições, independentemente da multiplicidade de modelos propostos para sua aplicação, acabaram sendo padronizadas e estruturadas em uma hipótese fática, o que contribuiu significativamente para tornar operável o princípio da proteção à confiança. Segundo a autora, os seguintes elementos normativos compõem a hipótese fática de aplicação do princípio: a existência de uma base de confiança; a confiança e o exercício da confiança³¹⁸.

SYLVIA CALMES também menciona a existência de um mecanismo ou processo próprio, relativamente invariável em suas linhas gerais. Esse procedimento demanda para aplicação do princípio da proteção à confiança que exista uma confiança propriamente dita, que essa confiança seja qualificável como legítima e, assim, digna de proteção, e, finalmente, a verificação de condições para que ela possa ser efetivamente protegida³¹⁹.

Por sua vez, ANNA LEISNER menciona as seguintes condições para aplicação do princípio da proteção à confiança: um estado de confiança criado pelo Estado ou, ao menos, por ele aprovado, também chamado de base de confiança; a confiança do cidadão com base nessa situação; o exercício da confiança mediante sua colocação em prática; a

³¹⁷VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 240.

³¹⁸HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 126.

³¹⁹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 297.

frustração do indivíduo em razão do desvio do Estado em relação à sua ação anterior; e, finalmente, a legitimidade da confiança a ser protegida³²⁰.

Nessa mesma esteira, a doutrina mais atual do Direito Tributário Brasileiro, como HUMBERTO ÁVILA, afirma que os critérios para aplicação do princípio da proteção à confiança em nosso ordenamento são: a base de confiança, a confiança, o exercício da confiança e a frustração à confiança³²¹.

Em síntese, portanto, para que haja aplicação do princípio da proteção à confiança, conforme aduz RUDOLF MELLINGHOFF, o ponto de partida normativo é a existência de uma base de confiança. Sobre essa base deve recair a confiança do contribuinte. Esse último, por sua vez, deve colocar em prática a sua confiança, isto é, agir com base na confiança³²². E, acrescente-se, deve haver, igualmente, a frustração da confiança com base na qual houve exercício de atos de disposição pelo contribuinte.

Portanto, os elementos anteriormente delineados são aqueles que serão analisados na sequência, a fim de estabelecer parâmetros para a aplicação do princípio da proteção à confiança aos casos em que presentes efeitos retrospectivos da legislação tributária.

3.4.1.1. Critérios de aplicação do princípio da proteção à confiança

a) Base de confiança

A base de confiança é o ponto de partida da aplicação do princípio da proteção à confiança e, possivelmente, o seu elemento normativo mais importante. Trata-se do marco de referência sobre o qual se desenrola a relação de confiança de um sujeito para com o outro³²³.

Ela é, sempre, decorrente de um ato público, já que são exclusivamente as autoridades públicas – e não os particulares – que são aptos suscitar a existência de uma base de confiança³²⁴. Consiste em uma dimensão garantidora emanada de uma pessoa pública que faz nascer esperanças ou expectativas por parte dos cidadãos. Daí haver a

³²⁰LEISNER, Anna. op. cit., p. 462.

³²¹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 373-408.

³²²MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 34.

³²³CALMES, Sylvia. op. cit., p. 301.

³²⁴Id. Ibid., p. 302.

necessidade de que a pessoa pública adote um comportamento apto a constituir essa base³²⁵.

No âmbito do Direito Tributário, é sintomático que os atos públicos desencadeiem bases de confiança, uma vez que se trata de um ramo jurídico particularmente submetido à legalidade. Os tributos somente podem ser cobrados com amparo em lei, assim como toda e qualquer questão correlata ao recolhimento de tributos, como o lançamento e fiscalizações. Como bem anota LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “ao editar ato normativo, são estabelecidas diretrizes a serem seguidas e critérios a serem observados, o que, inevitavelmente, cria a legítima expectativa no destinatário (contribuinte) de que, agindo conforme essas determinações, não será surpreendido”³²⁶.

A base de confiança traduz-se nas normas que servem de fundamento para o comportamento do contribuinte, a qual pode consistir em uma norma geral e abstrata, como uma lei, bem como em uma norma individual e concreta, como um ato administrativo³²⁷. Assim, no caso das normas com efeitos retrospectivos, a base de confiança tanto pode ser criada pelo Poder Legislativo, no tocante à sua competência tributária para editar leis, assim como pelo Poder Executivo, relativamente à sua competência para modificar a alíquota de determinados tributos (conforme art. 153, §1º, CF/88), bem como em relação à sua competência para editar atos regulamentares infralegais ou mesmo outros atos direcionados especificamente a um contribuinte.

Como visto anteriormente, o problema de retrospectividade surge diante de uma modificação operada no ordenamento, que estabelece um novo regramento, para o futuro, a uma determinada situação jurídica, mas que acaba por alcançar situação com alguma ligação com o passado – a situação fática pode ter se iniciado no passado, mas ainda não estar concluída, ou pode tratar-se de consequências atuais decorrentes de situação já consumada no passado. Assim, o que consiste na base de confiança é, notadamente, o regramento anterior à modificação legislativa. A mera existência de normas anteriores, aplicáveis à situação específica do contribuinte, é que se traduz em uma base de confiança. Aqui, portanto, não há necessidade de um ato público direcionado especificamente a um contribuinte, bastando a existência de normas tributárias de caráter geral e abstrato.

³²⁵VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 241.

³²⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 341.

³²⁷ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 373.

Inclusive porque, segundo RUDOLF MELLINGHOFF, é a própria norma tributária que fornece orientação ao contribuinte sobre como proceder relativamente à incidência de tributos sobre as suas atividades. Enquanto ela estiver em vigor, o contribuinte deve poder confiar na situação legal que lhe é contemporânea, o que justifica as suas expectativas de que essa é a base jurídica que ampara os seus atos de disposição³²⁸.

Esse ponto leva à necessária distinção entre bases de confiança positivas e negativas. Uma base positiva é aquela que decorre de um comportamento voluntário e ativo da pessoa pública, como a expedição de um ato ou até mesmo a realização de uma promessa ou a reiteração de uma prática³²⁹. Diversamente, uma base negativa é aquela que resulta da inércia do comportamento da autoridade pública, como uma omissão ou a tolerância a algum ato do contribuinte, ou mesmo do caráter contraditório da conduta pública³³⁰.

Os casos em que há tolerância da autoridade pública ante a realização de uma determinada conduta por parte dos contribuintes, sem sombra de dúvida, são aptos para a criação de uma base de confiança, uma vez que o silêncio frente a uma situação específica acaba por evidenciar uma aceitação ou concordância tácita.

Veja-se o exemplo de contribuintes tributados pelo lucro presumido e que desenvolvem atividade imobiliária. Por ocasião da alienação de um bem imóvel que estava contabilizado em seu Ativo Não Circulante, reclassifica-se o bem para o Ativo Circulante, tributando o produto da venda a partir das bases presumidas de 8% para IRPJ e 12% para CSLL – em vez de tributar a operação como ganho de capital. Há posições no sentido de que somente poderiam ser reclassificados para o Ativo Circulante aqueles bens que originariamente tivessem sido adquiridos pela pessoa jurídica com a intenção de venda³³¹. Essa posição seria confirmada pela leitura do art. 30 da Lei nº 8.981/95 e do art. 15, §4º, da Lei nº 9.249/95, os quais mencionam que a inclusão na receita bruta e a aplicação da margem presumida do IRPJ devem se dar em relação às “receitas de venda de imóveis construídos ou *adquiridos para revenda*”. Ocorre que, mesmo que se admita como correto esse entendimento, certo é que a Receita Federal do Brasil, até o ano de 2017, nunca havia se manifestado em sentido contrário às reclassificações de imóveis do Ativo Não

³²⁸MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 34-35.

³²⁹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 305-330.

³³⁰Id. Ibid., p. 330-332.

³³¹GUZMAN, Antonio Carlos Marchetti; PARO, Giacomo. PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 47-48, 2015.

Circulante para o Ativo Circulante quando não haviam sido adquiridos para revenda. Na verdade, a situação era justamente a oposta, já que chegou a haver manifestações no sentido de que a reclassificação de bens entre as contas do Ativo, assim como a tributação pela margem presumida de IRPJ e CSLL, seriam possíveis, desde que fossem observadas as normas contábeis pertinentes e desde que o contribuinte exercesse efetiva atividade imobiliária³³². Isso, certamente, criou uma base de confiança, uma vez que a posição das autoridades fiscais não contemplava essa restrição relacionada à intenção do contribuinte quando da aquisição do bem (imóveis construídos ou adquiridos para revenda). Com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, a situação restou sensivelmente modificada, tendo sido determinado nos arts. 39, §3º, e 215, §14 da referida Instrução Normativa que, nos casos de reclassificação de bens do Ativo Não Circulante para o Ativo Circulante com a intenção de venda, o resultado deveria ser tributado como ganho de capital. Essa alteração causou surpresa a diversos contribuintes, produzindo um efeito retrospectivo em relação àquelas empresas que, por exemplo, reclassificaram bens do Ativo Não Circulante para o Ativo Circulante por ocasião do levantamento do balanço de 2016, já que possuíam a intenção de vendê-los em 2017, mas acabaram não podendo aplicar a margem presumida de tributação em razão da modificação introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1.700/17. Portanto, mesmo que se admita como correto o entendimento de que somente poderiam ser tributadas pela base presumida de IRPJ e CSLL as vendas de imóveis originariamente adquiridos para revenda, não há dúvidas de que a posição da Receita Federal do Brasil antes de 2017 era no sentido de, se não aceitar expressamente, ao menos tolerar esse tipo de conduta por parte dos contribuintes, o que certamente era passível de criar uma base de confiança.

Por outro lado, os casos de omissão – e não apenas de tolerância – da autoridade pública podem ser mais complexos, já que deles não se pode dizer, categoricamente, que há um posicionamento tácito, apto a constituir uma base de confiança.

Pense-se, por exemplo, no caso do imposto sobre grandes fortunas cuja competência foi atribuída à União no art. 153, VII, da CF/88. O imposto, até a presente data, não foi instituído pelo Poder Legislativo federal, o que poderia ser considerado como uma omissão relativamente ao exercício da sua competência tributária. Cogite-se, agora,

³³²Ver, em especial, os seguintes atos administrativos: Parecer Normativo CST nº 347, de 08/10/1970; Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 139, de 29 de agosto de 2006; Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 1, de 08/03/2013; e Solução de Consulta COSIT nº 254, de 26 de maio de 2017.

que o imposto fosse instituído hoje, passando a incidir no ano de 2020, tributando as grandes fortunas, conforme definido em lei complementar, titularizadas por residentes brasileiros em 31 de dezembro de cada ano. Os contribuintes detentores de grandes fortunas conforme definido em lei poderiam alegar o seu caráter retrospectivo, já que, ainda que produzindo efeitos para o futuro, estaria incidindo sobre o patrimônio acumulado no passado. Para não ser retrospectiva, a lei deveria alcançar grandes fortunas acumuladas somente a partir de sua edição. Diante desse exemplo, questiona-se: a omissão do legislador em instituir o imposto sobre grandes fortunas pode ser constituir-se em uma base de confiança, de modo a submeter à incidência do hipotético novo imposto apenas as fortunas acumuladas a partir da sua vigência?

Não há dúvida de que a omissão do legislador nesse ponto possa criar alguma expectativa do contribuinte. No entanto, parece pouco razoável defender que essa omissão seja apta a criar uma base de confiança, já que ela corresponderia, efetivamente, à expectativa do contribuinte acerca da imutabilidade da ordem jurídica, isto é, à expectativa de que a competência nunca seria exercida e de que o imposto nunca seria instituído. Veja-se que, como assinala SYLVIA CALMES, as leis, inclusive pelo seu caráter geral, não admitem um compromisso de imutabilidade para o futuro, permitindo-se, no máximo, a partir do princípio da proteção à confiança, que se confira um período de transição adequada aos interessados, uma solução intermediária entre a garantia dos direitos individuais e a possibilidade de modificação do ordenamento³³³.

Esse exemplo, portanto, bem demonstra a concorrência entre interesse particulares na manutenção e continuidade do ordenamento (a expectativa de que o novo imposto não seria criado) e interesses públicos tendentes a modificar a ordem jurídica (criar o novo imposto, por razões políticas, econômicas ou sociais).

Além disso, esse exemplo parece confirmar a afirmação de JOHANNA HEY, segundo a qual é certo que toda e qualquer manifestação de um órgão público desencadeia certas expectativas no indivíduo. No entanto, nem toda ação estatal é aceita como base de confiança, mas apenas quando dela se possam inferir certas qualidades jurídicas³³⁴. Com efeito, se, como referido acima, a mera existência – ou a ausência – de um determinado regramento jurídico constitui-se em uma base de confiança frente às modificações legislativas que impliquem efeitos retrospectivos, deve haver algum qualificativo que

³³³CALMES, Sylvia. op. cit., p. 317.

³³⁴HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 127.

permita aferir, com maior detalhamento, o que efetivamente torna o regramento existente apto a ser eleito como uma base de confiança pelo contribuinte.

Nessa linha, HUMBERTO ÁVILA propõe que não se deve levar em consideração critérios objetivos referentes à própria base e ao ato normativo que a constitui, os quais levam a uma classificação estanque entre bases que geram confiança e bases que não geram confiança – por exemplo, considerar que se a base de confiança é constituída por um ato ilegal, jamais poderá gerar confiança no contribuinte. Para o autor, o que deve ser levado em consideração são os efeitos que a base de confiança produz em relação aos direitos de liberdade e de propriedade do contribuinte³³⁵.

Assim, estabelece os seguintes critérios orientadores: (a) *grau de vinculação da base*: diferentes normas possuem diferentes forças vinculantes, tanto do ponto de vista formal quanto material, de modo que, quanto maior for o grau de vinculação da base normativa, maior será sua aptidão para gerar confiança nos contribuintes – uma base formada por uma lei tem maior aptidão para gerar confiança do que uma instrução normativa, por exemplo; (b) *grau de aparência de legitimidade da base*: a presunção de validade dos atos estatais tem por consequência a necessidade de proteção dos cidadãos que nele confiaram, ainda que o ato esteja eivado de algum vício não identificado previamente pelo contribuinte, ou, ainda que o tenha identificado, desde que outros elementos militem em favor da manutenção do ato ilegal (como o transcurso de longo período de tempo desde a sua prática); (c) *grau de modificabilidade da base*: há bases com maior pretensão de permanência e outras com menor pretensão de permanência, sendo que a confiança depositada em bases que devem ser mais duradouras demanda maior proteção no caso de sua modificação – por exemplo, o contribuinte que confia que o imposto de importação não será modificado em um determinado lapso temporal o faz por conta e risco, já que se trata de um tributo com baixa pretensão de permanência, uma vez que pode ter a sua alíquota modificada a qualquer tempo pelo Poder Executivo; (d) *grau de eficácia no tempo da base*: aqui diferencia-se entre bases com eficácia mais duradoura e com eficácia mais curta, tutelando-se com maior vigor aquelas situações jurídicas que perduram mais longamente no tempo e sobre as quais o contribuinte desenvolveu suas atividades, reforçando-se a confiança na base ao longo do tempo; (e) *grau de realização das finalidades da base*: a diferença entre bases efetivas e bases não-efetivas tem por escopo

³³⁵ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., p. 373-380.

proteger o contribuinte nos casos em que a realização de algum ato, ainda que inquinado de ilegalidade, tenha atingido o seu objetivo, devendo-se proteger a confiança depositada pelo contribuinte no ato que cumpriu com a sua finalidade; (f) *grau de indução da base*: há casos em que a tributação busca, essencialmente, arrecadar recursos aos cofres públicos, e há casos em que a tributação apresenta função indutora, hipótese em que o contribuinte é estimulado a adotar determinada conduta, sendo que, nesse último caso, a confiança depositada na lei que o induziu a praticar determinada conduta é maior do que nas demais situações; (g) *grau de individualidade da base*: a confiança do contribuinte é reforçada nos casos em que o ato que constitui a base de confiança constitui-se em um ato individual e concreto, a ele direcionado especificamente, sendo menor a confiança se o ato normativo é geral e abstrato; e (h) *grau de onerosidade da base*: nos casos em que o ato normativo que constitui a base de confiança impõe uma obrigação ao contribuinte, e, especialmente, se o contribuinte atende o compromisso que lhe foi imposto, a sua confiança assume caráter reforçado na permanência do ato, à vista do cumprimento das exigências colocadas pelo Poder Público – como são os casos, por exemplo, da exigência do atendimento a determinadas condições para a fruição de um benefício fiscal³³⁶.

Acrescente-se que, na medida em que a situação concreta apresente esses critérios em diferentes graus, o resultado final que determinará se ela se qualifica, e em qual grau se qualifica, como uma base de confiança depende da configuração de todo o conjunto. Nesse contexto, a ausência de um dos elementos anteriores pode ser compensada pela presença de outros em maior intensidade³³⁷.

Tome-se como exemplo o caso citado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI ocorrido por ocasião da edição do Decreto nº 1.343/94, que promoveu o aumento da alíquota do imposto de importação. Segundo o autor, havia ampla divulgação, à época, de um plano de redução paulatina das alíquotas do imposto aduaneiro, sendo que, ao contrário do prometido pelo Poder Público, as alíquotas acabaram sendo aumentadas, de forma brusca e inesperada, para refrear as importações e solucionar o déficit na balança fiscal³³⁸. Nesse caso, tem-se presente com clareza uma base normativa com (1) baixa pretensão de permanência, à vista da possibilidade de modificação do imposto de importação pelo Poder Executivo, inclusive para fins de atendimento a razões de política fiscal, somada (2) ao

³³⁶ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., p. 380-399.

³³⁷Id. *Ibid.*, p. 399-400.

³³⁸SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 342.

caráter indutor da medida e, ainda, (3) acrescida de um grau de vinculatividade considerável, já que havia manifestações do Poder Público no sentido de que as alíquotas seriam reduzidas. Ou seja, é certo que o contribuinte arriscou-se ao realizar a operação de importação confiando na manutenção da alíquota de um tributo que pode ser facilmente modificado, inclusive para fins de atendimento a questões de política fiscal (por exemplo, o déficit na balança comercial), o que pode se dar de forma inesperada. Mas também é certo que ele possuía motivos para confiar que, ainda que a alíquota não fosse reduzida, ela tampouco seria majorada.

A conjunção dos elementos anteriores demonstra que a conclusão sobre se havia uma base de confiança naquele caso passa pela interação dos diversos critérios que orientam a formação da base. Daí porque afirmou-se, inicialmente, que o elemento normativo correspondente à base de confiança é, possivelmente, o mais importante dentre aqueles que constituem a hipótese de aplicação do princípio da proteção à confiança.

Relativamente aos critérios mencionados, alguns deles apresentam maior importância que outros na configuração da base de confiança.

O critério do grau de eficácia no tempo é destacado por HUMBERTO ÁVILA como sendo o mais relevante, o que teria por consequência que, diante de uma base normativa que apresente um longo transcurso de tempo, menores serão as exigências relativamente aos demais critérios³³⁹. A ideia parece alinhar-se àquela defendida por JILL E. FISCH, que propõe a adoção de uma “teoria do equilíbrio”, defendendo que um determinado contexto legal apresenta um “equilíbrio estável” na medida em que, entre outras características, tenha perdurado ou persistido ao longo do tempo e tenha sido aplicado a uma ampla gama de casos. Presente a estabilidade normativa, resta então justificada a proteção de interesses amparados nas expectativas depositadas na lei³⁴⁰. Com efeito, uma norma duradoura no tempo suscita maior confiança, na medida em que deixa os cidadãos mais confortáveis para empreender em negócios particulares e assumir compromissos de longo prazo, uma vez que julgam conhecer os encargos tributários incidentes sobre as suas atividades.

Também o critério do grau de indução é de grande importância para a constituição de uma base de confiança. De acordo com LUÍS EDUARDO SCHOUERI, nos casos em que presente efeitos indutores da tributação, esse fato deve ser levado em consideração, uma

³³⁹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 399-400.

³⁴⁰FISCH, Jill E. op. cit., p. 1070.

vez que, na medida em que a norma tem por função modificar comportamentos do contribuinte, ela não pode atingir situações sobre as quais o contribuinte já não tem mais controle. Além disso, o autor pontua a necessidade de se aferir se a intervenção estatal encontra-se em consonância com a política econômica firmada, devendo ser verificado, de um lado, se o Poder Público deixou sinais de que poderia modificar a direção de sua atuação, e, de outro, em que medida o contribuinte foi induzido a assumir custos no interesse público³⁴¹. A função indutora das normas tributária é tão relevante que, inclusive, conforme destaca RUDOLF MELLINGHOFF, chegou-se a defender que apenas nos casos em que há um estímulo para que o contribuinte adote um comportamento específico é que a norma tributária seria apta a criar uma base de confiança³⁴². Ademais, HUMBERTO ÁVILA bem observa que o diferencial da tributação indutora está em que a alteração do ordenamento não provoca uma mera surpresa no contribuinte, tratando-se de um verdadeiro engano, uma conduta desleal das autoridades públicas, que incentivaram a conduta, mas, após a sua prática pelo contribuinte, a desconsideram³⁴³.

Destaca-se que o Supremo Tribunal Federal já levou em consideração em suas decisões o fato de o caso levado ao Poder Judiciário envolver hipótese de tributação indutora. No RE 188.130, discutiu-se a constitucionalidade da disposição da Lei nº 7.988/89, editada em 28/12/1989, a qual determinou que, relativamente às operações de exportação incentivadas realizadas naquele mesmo ano-calendário de 1989, a alíquota aplicável de IRPJ seria de 18%, e não mais de 6%. Na sua decisão, o Ministro Relator Teori Zavascky, seguindo o voto anterior do Ministro Nelson Jobim, entendeu que, justamente por tratar-se de tributação extrafiscal, conferindo tratamento fiscal destacado e mais favorável a fim de incentivar o contribuinte a realizar as exportações, seria inadmissível a majoração do tributo no curso do mesmo ano, sendo que, nessa hipótese específica, o fato gerador do tributo ocorreria, excepcionalmente, no momento da realização da exportação, afastando a aplicação da Súmula nº 584 do STF³⁴⁴. Apesar de o referido julgado ter adotado solução no sentido de entender ocorrido o fato gerador da obrigação tributária em momento diverso, e não no sentido de aplicar o princípio da proteção à confiança, o que deve ser destacado é que o elemento indutor foi levado em

³⁴¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 342-343.

³⁴²MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 37.

³⁴³ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 393.

³⁴⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 183130, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, DJ 17/11/2014.

consideração, demonstrando a sua relevância para a construção do caso concreto. Não por outra razão que o voto do Ministro Nelson Jobim expressamente mencionava o seu entendimento acerca da inexistência de violação à regra de irretroatividade pela Súmula nº 584 do STF, mas que, no caso concreto do recurso submetido a julgamento, havia um diferencial, que era justamente a “função extrafiscal” do tributo. De acordo com o seu voto, a referida súmula teria sido erigida em casos normais de tributação pelo Imposto de Renda, isto é, em sua função fiscal. Ocorre que, naquele caso, estar-se-ia diante de tributo cuja finalidade não era arrecadatória, buscando-se, diversamente, encorajar a conduta do contribuinte mediante a promessa de redução do imposto incidente sobre a operação comercial. Daí menciona que “a redução do tributo guarda íntima conexão com o comportamento desejado”, afirmando ainda que “Uma vez alcançado o objetivo, não é possível alterar as regras de incentivo que resultaram no comportamento desejado”. Por fim, arremata que “Há uma relação de causalidade entre a redução da alíquota e o comportamento econômico dos particulares”, e que “Por isso, após a ocorrência do efeito extrafiscal, não há como o Poder Público alterar a promessa que fez em forma de incentivo fiscal”.

Registre-se, novamente que, ainda que a conclusão a que chegou o Ministro Nelson Jobim tenha sido no sentido de que nas operações incentivadas o fato gerador do IRPJ ocorreria no momento da realização da própria operação, não se tratando de aplicação do princípio da proteção à confiança, o que fica destacado é que a natureza indutora da tributação foi o elemento determinante para que se chegasse a uma conclusão diversa, afastando-se a aplicação da malfadada Súmula nº 584 do STF. Isso demonstra que a base normativa constituída por norma que veicula tributo na sua função indutora revela um diferencial que não pode ser desconsiderado quando analisados os casos de retrospectividade da legislação tributária.

Como visto, portanto, o elemento referente à base de confiança é verdadeiramente complexo, demandando a conjunção de diversos elementos que, em conjunto, dão forma a uma situação jurídica sobre a qual o contribuinte poderá reclamar a proteção da confiança nela depositada.

b) Confiança

O segundo elemento normativo que compõe a hipótese de aplicação do princípio da proteção à confiança é a confiança do cidadão na situação que se constitui na base de confiança. Trata-se da resposta do indivíduo frente à conduta da autoridade pública, acreditando na continuidade, na manutenção e no respeito ao ato público³⁴⁵. Para que haja confiança, segundo SYLVIA CALMES, deve haver o conhecimento da base de confiança, estabelecendo-se uma ligação entre o compromisso assumido pela autoridade pública, de um lado, e a confiança do indivíduo, de outro³⁴⁶.

As questões a serem debatidas quanto a esse requisito centram-se, sobretudo, em definir se é presumido que o contribuinte tem conhecimento da base de confiança, ou se ele deve fazer prova disso. Em outras palavras, impõe-se saber se o que se protege é a confiança em abstrato, presumida, do contribuinte em relação à legislação vigente à época da ação, ou a efetiva confiança que este depositou na manutenção estável da base normativa e nos respectivos efeitos legais.

Essa discussão é especialmente importante nos casos de bases de confiança de caráter geral e abstrato, constituídas pela própria existência de uma determinada disciplina jurídica sobre uma questão específica. Com efeito, em relação às bases de confiança individuais, normalmente constituídas por um ato administrativo veiculado diretamente em face do cidadão, não há maiores dúvidas quanto a ele ter tomado conhecimento da situação que configura a base de confiança, na medida em que existe um contato direto entre o Poder Público e o cidadão. No entanto, em relação a atos gerais e abstratos, os quais não são endereçados a um destinatário específico, não há como ter certeza de que o indivíduo tomou efetivo conhecimento da situação jurídica que era aplicável anteriormente à mudança no ordenamento³⁴⁷.

Para solucionar essa questão, defende-se, sobretudo, que se deve presumir o conhecimento do cidadão quanto ao ato normativo que constitui a base de confiança, desde que, efetivamente, tenha sido levado a conhecimento geral pela sua publicação. É o que assevera RUDOLF MELLINGHOFF quando afirma que o conhecimento da base de confiança é provável em vista da própria exigência de publicação das leis³⁴⁸. Com efeito, se é

³⁴⁵VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 242.

³⁴⁶CALMES, Sylvia. op. cit., p. 359.

³⁴⁷Id. Ibid., p. 359-360.

³⁴⁸MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 38.

presumível que os cidadãos conhecem a lei, não cabendo a quem quer que seja se escusar do seu cumprimento alegando ignorância, conforme art. 3º do Decreto-lei nº 4.657/42, tal presunção deve, por coerência, militar em favor do contribuinte no que diz respeito ao conhecimento do tratamento legal vigente à época de sua ação, independentemente de qualquer comprovação. Nesse sentido, SYLVIA CALMES defende que, relativamente às bases de confiança de caráter geral, deve-se aplicar uma presunção simples de que o particular conhecia o regramento jurídico que lhe era aplicável³⁴⁹.

Ao tratar de casos de retroatividade, BEN JURATOWITCH aponta que, ainda que os efeitos retroativos sejam mais injustos em relação aos indivíduos que efetivamente confiaram na lei, a exigência de confiança efetiva não se constitui em uma razão autônoma para admitir a interferência da lei posterior sobre situações passadas. Admitir essa diferenciação, assevera o autor, levaria à proteção de alguns indivíduos, que efetivamente confiaram na lei, e a aceitação de efeitos retroativos em relação a outros, que não confiaram porque não a conheciam, o que, ao cabo, contraria a generalidade das leis, exigência do princípio do Estado de Direito. Assim, propõe o afastamento da retroatividade diante da mera habilidade de confiar na lei, independentemente da efetiva confiança. A generalidade do Direito demanda que todas as potenciais situações envolvendo efeitos retroativos sejam tuteladas³⁵⁰. Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado aos casos de retrospectividade, já que, em sua maioria, tratam-se de uma base de confiança geral e abstrata que restou modificada pelo legislador ou pela autoridade fiscal, alcançando um número indeterminado de contribuintes, não havendo razão para proteger apenas aqueles que comprovem ter confiado no ato normativo.

Sobre esse ponto, é importante destacar que somente proteger os casos em que houve confiança concretamente comprovada pode restringir indevidamente a aplicação do princípio da proteção à confiança. Isso porque, dado o caráter particular das situações envolvidas, caberia ao contribuinte demonstrar que efetivamente confiou na estabilidade normativa e na manutenção de determinados efeitos legais. Essa prova, no entanto, pode ser problemática, especialmente porque se resume, muitas vezes, à esfera psíquica do sujeito, não podendo ser documentalmente comprovada.

No entanto, é preciso advertir que, do mesmo modo não é qualquer ato público que é apto a criar uma base de confiança, também não é possível alegar a existência de

³⁴⁹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 359-360.

³⁵⁰JURATOWITCH, Ben. op. cit., p. 44-48.

confiança em qualquer espécie de manifestação legislativa ou administrativa. Segundo afirma HUMBERTO ÁVILA, meros projetos de lei ou manifestações administrativas ainda não oficializadas não geram confiança³⁵¹.

Outra questão importante é saber se a confiança pode ser elidida por anúncios da autoridade pública informando que modificará o ordenamento. Trata-se do que é conhecido por “*legislation by press release*”, algo como legislar por meio de divulgações ou anúncios na imprensa. A partir desse expediente, segundo CHARLES SAMPFORD, o Poder Executivo anuncia publicamente que a legislação será modificada mediante proposta a ser apresentada ao Poder Legislativo, podendo a alteração ser aplicada retroativamente desde a data do anúncio. Segundo o autor, esse mecanismo é bastante utilizado em casos de elisão fiscal, especialmente com a atribuição de efeitos retroativos desde a data do anúncio, buscando-se evitar que os contribuintes continuem a explorar e a tirar vantagem de uma lacuna no ordenamento³⁵².

Mesmo que a aplicação da nova lei não retroaja para a data do comunicado, ela pode impactar os casos de retrospectividade, na medida em que o contribuinte não mais poderá confiar na manutenção e continuidade da situação jurídica objeto da modificação anunciada pelo Poder Executivo. Inclusive, o período entre o anúncio e a efetiva modificação da legislação pode ser considerado como uma espécie de período de transição, já que o contribuinte estaria ciente do novo regramento aplicável, tendo tempo para adequar-se a ele. Essa questão é percebida por JOHANNA HEY quando menciona que, adotando-se a distinção entre legislação retroativa e retrospectiva, o expediente de legislar por meio de anúncios teria o condão de reduzir a confiança do contribuinte, especialmente em razão de lhe ser conferida a possibilidade de adaptar-se, ao menos parcialmente, à nova situação legal³⁵³.

Todavia, uma série de objeções podem ser levantadas contra o mecanismo de “*legislation by press release*” e os seus efeitos em relação à confiança do contribuinte nos casos de legislação retrospectiva.

³⁵¹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 403.

³⁵²SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 156-157.

³⁵³HEY, Johanna. Legislation ‘by’ press release: the role of announcements in the debate about retroactive tax legislation. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*, cit., p. 130.

Em primeiro lugar, é possível considerar que esse expediente acaba por usurpar a competência do Poder Legislativo. A tanto se deve porque, uma vez que o anúncio de modificação da legislação tenha sido feito pelo Poder Executivo, ficaria o Poder Legislativo na delicada posição de aprovar a lei tal qual proposta, quase que apenas ratificando o seu conteúdo sem maiores interferências, ou de assumir a inglória tarefa de desconsiderar a proposta de modificação do ordenamento e, assim, correr o risco de frustrar aqueles que já contavam com a alteração anteriormente anunciada³⁵⁴. Gize-se que, em razão do princípio da separação dos Poderes, um anúncio do Poder Executivo não tem o condão de se sobrepor à legislação tributária emanada da vontade do Poder Legislativo³⁵⁵. Ademais, esse modelo de “*legislation by press release*” é muito mais afeito a regimes parlamentaristas, nos quais a maior interligação entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo faz com que o governo já conte com a aprovação da proposta de modificação da legislação tal qual apresentada às casas legislativas. Essa situação não se verifica em nosso ordenamento, já que no modelo presidencialista há um considerável afastamento entre os referidos Poderes o que, no mais das vezes, leva a modificações consideráveis nas propostas apresentadas pelo Poder Executivo.

Em segundo lugar, há uma incerteza inerente à proposta de modificação que é anunciada pelo Poder Executivo. Isso porque, até que a lei seja efetivamente votada e publicada, não há garantia de que a alteração ocorrerá tal qual anunciada pelo Poder Público. Inclusive, a depender do procedimento legislativo, modificações na proposta que fora anteriormente anunciada podem ocorrer até o último momento do processo para edição da lei³⁵⁶. Pense-se, por exemplo, no caso de uma Medida Provisória editada pelo Poder Executivo para alterar o regramento de determinado tributo. Essa medida deve ser submetida, nos termos do art. 62 da CF/88, ao Congresso Nacional, e, a depender do tributo a ser modificado, ela deve ser aprovada até o final do exercício em que foi editada, para que passe a valer no próximo ano, nos termos do § 4º do mesmo dispositivo. A proposta do Poder Executivo só se manterá na hipótese de a Medida Provisória vir a ser aprovado pelo Congresso, o que, inclusive, não impede que haja modificações a serem implementadas na proposição. Por fim, não é impossível que a versão final venha a tornar-se objeto de veto pelo Presidente da República, modificando-se novamente o que havia

³⁵⁴SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 160.

³⁵⁵HEY, Johanna. Legislation ‘by’ press release: the role of announcements in the debate about retroactive tax legislation, cit., p. 131.

³⁵⁶Id. Ibid., p. 132.

sido estabelecido no projeto de alteração legislativa. Ademais, existe um problema temporal nesse procedimento, o que reforça a incerteza decorrente da modificação na legislação, já que, se o processo legislativo demorar para se concretizar, coloca-se em dúvida se a alteração do ordenamento efetivamente ocorrerá³⁵⁷.

Em terceiro lugar, considerar que a confiança do cidadão pode ser elidida por um anúncio de que a lei será modificada acaba por violar o próprio princípio do Estado de Direito, na medida em que se incentiva o cidadão a deixar de agir com base no Direito tal qual posto pelo legislador, como se a lei existente fosse irrelevante³⁵⁸. Como alerta HUMBERTO ÁVILA, se a confiança do cidadão na lei existente fosse eliminada pelo anúncio de uma possível modificação na legislação, o cidadão ficaria em dúvida relativamente a qual norma obedecer: à norma atual e vigente ou à norma que possivelmente venha tornar-se vigente³⁵⁹.

Esses apontamentos indicam no sentido de que a confiança deve ser aferida pela situação jurídica vigente. Ou, como afirma RUDOLF MELLINGHOFF, a confiança na situação pretérita não deixa de existir em razão de anúncios acerca de iniciativas legislativas sobre a preparação de uma nova regulamentação³⁶⁰.

Ainda a respeito do requisito da confiança, menciona-se a exigência de que ela seja justificada ou legítima. Segundo SYLVIA CALMES, isso significa que a confiança depositada na ação do Estado deve ser razoável, especialmente no sentido de que a confiança justifica-se se a modificação no ordenamento for imprevisível e repentina, vindo a surpreender o indivíduo³⁶¹. A seu turno, JOHANNA HEY menciona que a exigência de que a confiança seja justificada diz respeito à possibilidade de haver mudanças na base normativa. Somente é fundada a confiança se o cidadão não tiver de contar com a possibilidade de alteração do ordenamento. Não se trata de uma verificação em concreto, isto é, não se trata de saber se o cidadão confiou na base, mas se poderia ter confiado³⁶².

Essa exigência, contudo, parece confundir-se e contradizer-se com as considerações anteriores sobre a base de confiança. Como visto, um dos critérios orientadores relativos à base de confiança era o seu grau de modificabilidade, sendo que, quanto maior o grau de

³⁵⁷SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 161.

³⁵⁸Id. Ibid., p. 161.

³⁵⁹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 403.

³⁶⁰MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 38.

³⁶¹CALMES, Sylvia. op. cit., p. 371-375.

³⁶²HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 127.

modificabilidade, menor é a consistência da base. No entanto, mesmo que o contribuinte devesse ter contado com a possibilidade de modificações na situação normativa na qual confiou, isso, por si só, não torna ilegítima a sua confiança. Como visto, essa circunstância afetará a força da base da confiança, mas não exclui categoricamente a possibilidade de tutela da situação individual. Ademais, impõe-se levar em conta que outros elementos podem influenciar na configuração da base de confiança e compensar a sua fraqueza representada pelo alto grau de modificabilidade. Pense-se, por exemplo, em um caso em que o Poder Público prometeu aos cidadãos que a situação permaneceria a mesma por um determinado período de tempo, vindo a frustrar essa promessa. Essa situação, certamente, justifica que tenha havido a confiança do contribuinte, mesmo em uma base normativa volátil.

Talvez por isso mesmo é que SYLVIA CALMES considere que a exigência de que a confiança seja legítima ou justificada é uma fórmula vazia, e que, ademais, incorre em uma petição de princípio³⁶³. Com efeito, o que torna uma confiança legítima e digna de proteção é a coordenação do conjunto de elementos que compõem a hipótese de incidência do princípio da proteção à confiança, e não elementos binários que ou reclamam ou excluem a proteção do contribuinte.

c) Exercício da confiança

Presente uma base de confiança e existente a confiança do contribuinte na base, impõe-se verificar o requisito referente ao exercício da confiança. Há, portanto, uma exigência de que a confiança existente na base esteja traduzida em atos concretos por parte do indivíduo. Conforme destaca SYLVIA CALMES, requer-se do particular que tenha praticado atos de disposição concretos em razão de sua confiança na base normativa, e não por outros motivos. Seu comportamento deve ser uma reação direta orientada pela base de confiança, estabelecendo-se uma relação causal entre a ação individual e a base normativa estabelecida pela autoridade pública³⁶⁴. Também MISABEL ABREU MACHADO DERZI afirma que há proteção da disposição concreta ou do investimento, estabelecendo-se uma relação causal entre a confiança e a decisão tomada pelo cidadão em face de atos e omissões estatais³⁶⁵.

³⁶³CALMES, Sylvia. op. cit., p. 372-373.

³⁶⁴Id. Ibid., p. 402.

³⁶⁵DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit., p. 565.

A tanto se deve porque, de acordo com RUDOLF MELLINGHOFF, a proteção da confiança é, sobretudo, proteção da disposição, tutelando o contribuinte que agiu com base na situação jurídica. Ela coloca o comportamento do contribuinte no centro da consideração, protegendo aqueles que tomaram decisões econômicas, e não os que permaneceram inertes³⁶⁶.

JOHANNA HEY esclarece, no entanto, que a questão sobre a exigência de haver atos de disposição do contribuinte com base na confiança depende dos fundamentos empregados para justificar a proteção à confiança. Se a fonte da proteção reside nos direitos fundamentais, então requer-se a existência de uma atuação concreta. Diversamente, se a proteção é justificada a partir do princípio do Estado de Direito, entendendo-se que a confiança é, por si só, digna de proteção, não se exige que haja uma conduta individual, uma vez que a segurança jurídica deve ser garantida independentemente da ação concreta. Contudo, a própria autora destaca que há de se levar em conta a função do princípio da proteção à confiança, que é justamente a de permitir aos cidadãos que veiculem suas pretensões em face do Estado, não sendo possível conceber que se reclame por um prejuízo em abstrato³⁶⁷.

Em sentido semelhante, HUMBERTO ÁVILA afirma que é necessário diferenciar a exigência de estabilidade do ordenamento como um todo, o que decorre de uma exigência objetiva do princípio da segurança jurídica, da exigência de estabilidade enquanto condição para a proteção do exercício da liberdade de um indivíduo específico, proibindo-se a sua frustração ou engano frente a determinada manifestação do ordenamento, o que seria uma aplicação reflexa e limitada do princípio da segurança jurídica, em conexão com direitos fundamentais. Nessa linha, é certo que modificações constantes podem abalar a confiança dos cidadãos no ordenamento, o que, no entanto, diferencia-se dos casos em que se exige a proteção de um interesse individual, para o qual há necessidade de comprovar que a mudança normativa causou prejuízos ao contribuinte que exerceu sua liberdade no passado orientado pela norma alterada³⁶⁸.

Veja-se que, por meio do princípio da proteção à confiança, o que se protege são, na verdade, os interesses específicos do contribuinte em determinada situação legal que, no

³⁶⁶MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 38-39.

³⁶⁷HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 128-129.

³⁶⁸ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 405-407.

seu entendimento, teria uma continuidade. Esses interesses, no entanto, precisam ser comprovados por meio de uma ação concreta, já que, segundo JOHANNA HEY, não se protege a mera confiança na manutenção de uma dessa situação jurídica³⁶⁹. Daí porque há diferenças entre o princípio da continuidade e o princípio da proteção à confiança. De acordo com ANNA LEISNER, ainda que ambos se aproximem ao lidarem com expectativas de continuidade do ordenamento, no princípio da proteção à confiança exige-se o exercício da confiança, o que inexistente no princípio da continuidade, já que esse não possui uma aplicação subjetivada, oferecendo proteção também nos casos em que as disposições do contribuinte são inexistentes ou difíceis de demonstrar³⁷⁰.

Portanto, ainda que a confiança do contribuinte possa ser presumida, o seu exercício tem de ser concreto. Deve haver uma relação de causalidade entre o comportamento adotado pelo contribuinte e a confiança depositada na base normativa relativamente à qual havia a expectativa de que seria mantida pela autoridade pública.

É oportuno destacar que o exercício da confiança também pode ser colocado em prática por meio da inércia do contribuinte, conforme bem lembra CASSIANO MENKE ao mencionar a inação individual como atos de disposição de liberdade jurídica negativa. O exemplo é o do contribuinte que adquire um bem imóvel e permanece com ele por longo período, sem aliená-lo, em razão da existência de uma disposição normativa que isenta da incidência do imposto de renda os ganhos de capital auferidos em operações imobiliárias de bens que permaneceram por um determinado período de tempo no patrimônio do indivíduo. Antes do decurso do período previsto na lei, a isenção é revogada, vindo a afetar retrospectivamente o contribuinte. Nesse caso, segundo o autor, houve exercício da confiança por meio da abstenção de vender o imóvel, estando presente a disposição planejada de seus direitos, a reclamar a proteção à confiança³⁷¹.

Ainda no contexto do exercício da confiança pelo particular, é nesse ponto que há necessidade de verificar se a conduta adotada poderia ser revertida ou se uma alternativa de ação poderia ser empreendida. Como visto anteriormente, nos casos de retrospectividade, nos quais os efeitos da alteração no ordenamento vertem para o futuro, há, em tese, possibilidade de o contribuinte ajustar-se às novas disposições legais. Por essa razão é que se constatou que, apenas nos casos em que a ação do contribuinte for irrevogável ou de

³⁶⁹HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 128-129.

³⁷⁰LEISNER, Anna. op. cit., p. 465-466, 469-472.

³⁷¹MENKE, Cassiano. op. cit., p. 193-194.

difícil retratação, bem como nos casos em que não lhe for conferida uma via alternativa de conduta para evitar um ônus tributário mais gravoso, é que efetivamente haverá violação à sua liberdade e autonomia. A irreversibilidade da ação já adotada, como assinala CASSIANO MENKE, demonstra a dependência do particular na continuidade normativa, vindo a ser um indicador da intensidade da restrição aos seus direitos fundamentais³⁷².

Se, como visto, o princípio da proteção à confiança opera em íntima conexão com os direitos fundamentais, somente na hipótese de violação desses direitos é que se reputará necessária a tutela da confiança depositada no ato normativo estatal. Portanto, mesmo que exista uma base de confiança, confiança na base e exercício da confiança mediante atos de disposição concretos, se havia possibilidade de desfazimento dos atos praticados pelo contribuinte, a descontinuidade da situação legal anterior não terá o condão de implicar qualquer violação às suas expectativas individuais – salvo a violação quanto às expectativas de continuidade do ordenamento de forma genérica e abstrata, o que, no entanto, não é tutelado.

Veja-se que a exigência de que haja atos concretos de disposição pode ser entendida como uma prova da boa-fé do contribuinte que atua confiando na base normativa³⁷³. Ocorre que a sua atuação parece desarrazoada se, mesmo podendo ajustar-se aos ditames da nova base normativa sem que tenha que assumir um ônus excessivo, não o faz.

Por outro lado, a intensidade do exercício da confiança é outro elemento a ser considerado para fins de configuração da hipótese de aplicação do princípio da proteção à confiança. É possível falar em uma “confiança reforçada” na hipótese de o seu exercício ultrapassar a mera oportunidade do contribuinte, sendo caracterizada pela ocorrência de despesas e a realização de investimentos específicos em razão da base de confiança³⁷⁴. De todo modo, o que precisa ficar registrado é que o exercício da confiança pelo contribuinte pode ocorrer em diversos graus, sendo certo que, nos casos em que o indivíduo pratica atos de disposição patrimonial de forma mais intensa, maior deverá ser a tutela da confiança³⁷⁵.

³⁷²MENKE, Cassiano. op. cit., p. 199.

³⁷³CALMES, Sylvia. op. cit., p. 391.

³⁷⁴LEISNER, Anna. op. cit., p. 505.

³⁷⁵MENKE, Cassiano. op. cit., p. 193-194.

d) Frustração da confiança

Por fim, o último elemento constitutivo da hipótese de incidência do princípio da proteção à confiança é que haja a frustração da confiança do indivíduo. Conforme assinalado por HUMBERTO ÁVILA, a aplicação do referido princípio somente se justifica se a confiança depositada em um ato estatal é frustrada por uma manifestação posterior e contraditória com o *status quo* legal até então vigente³⁷⁶.

No caso da legislação tributária com efeitos retrospectivos, a frustração da confiança pode ocorrer pela mera descontinuidade do ordenamento, representada por uma alteração legal que modifique os critérios da regra matriz de um tributo. De todo modo, deve-se atentar para o fato de que a alteração tem de impactar o contribuinte negativamente e de forma substancial. A mera alteração, por si só, não pode ser vista como frustração da confiança, já que o contribuinte não possui direito à imutabilidade do ordenamento. Ainda, se a modificação lhe causar um impacto pouco significativo, não se há de reputar violados os seus direitos fundamentais³⁷⁷.

Finalmente, no requisito da frustração à confiança parece ser adequado analisar de que forma o Estado falha em corresponder às expectativas de continuidade do ordenamento. A qualidade da alteração jurídica é vital para a construção da situação que levará à aplicação do princípio da proteção à confiança. Em outras palavras, é preciso avaliar o grau de intensidade dos efeitos impostos pela mudança do ato estatal. Sobre esse ponto, CASSIANO MENKE refere que quanto mais bruscas e drásticas forem as modificações implementadas no ordenamento, maior deverá ser a proteção do contribuinte. Explica que uma mudança brusca é aquela inesperada ou imprevista, com a qual não se poderia contar; e drástica é a mudança intensa e radical, muito divergente da situação anterior³⁷⁸.

Veja-se que o Estado pode adotar uma conduta totalmente contraditória com a situação jurídica anterior. Por exemplo, pode prometer reduzir a alíquota de um tributo, mas acaba majorando-a. Aqui há inegável frustração da confiança do contribuinte, pois a mudança é brusca, uma vez que o cidadão não poderia antevê-la ante a promessa estatal de redução da carga tributária. Diversamente pode ocorrer se o Estado prometer zerar a alíquota de um tributo, mas acaba por reduzi-la em patamar aquém do esperado. Nessa

³⁷⁶ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, cit., p. 408.

³⁷⁷Id. Ibid., p. 408.

³⁷⁸MENKE, Cassiano. op. cit., p. 210.

hipótese, o Estado cumpriu parcialmente com o prometido, havendo frustração da confiança, mas de forma atenuada, não havendo nem uma mudança brusca nem drástica. Por outro lado, o Estado pode prometer reduzir a alíquota de um tributo, que atualmente é de 10%, mas acaba por adotar conduta contraditória, aumentado-a para 11%. Trata-se de uma mudança drástica, pois contraditória, mas não brusca, pois o aumento não foi tão expressivo. E, ainda, na mesma situação anterior, cogite-se que a alíquota pode ser aumentada para 20%, situação em que haverá mudança drástica, porquanto contraditória com os anúncios anteriores, e brusca, representada pela severidade do aumento do tributo.

A análise da forma como ocorre a frustração da confiança é essencial para avaliar o grau de restrição imposto aos direitos fundamentais do contribuinte. As alterações repentinas impedem o contribuinte de calcular os efeitos tributários que serão desencadeados por seus atos, sendo mais grave a situação quando o exercício dos atos de disposição for irreversível ou de difícil reversão. Já as alterações drásticas implicam maior prejuízo ao contribuinte³⁷⁹. Portanto, a forma como levada adiante a mudança estatal implicará maior ou menor restrição aos direitos de liberdade e propriedade, bem como à autonomia do particular. E, aqui, impõe-se reiterar mais uma vez: se o que justifica a aplicação do princípio da proteção à confiança é a restrição a direitos fundamentais, então é necessário aferir em que medida eles foram violados pela ação estatal, o que pode variar a depender da forma como o Estado leva a efeito as alterações no ordenamento que acabam por influir em condutas passadas e impactar negativamente os contribuintes que exerceram atos de disposição confiando na manutenção da legislação então vigente.

Também no ponto da frustração à confiança é necessário avaliar a exigência de moralidade imposta à administração pública pelo art. 37 da CF/88. Nos casos de alteração de norma indutora com efeitos retrospectivos, há um verdadeiro problema de lealdade. O contribuinte é estimulado pelo Poder Público a adotar certa conduta tendo em vista as consequências previstas, de modo que não é possível que, depois de adotado o comportamento esperado, modifiquem-se as consequências legais aplicáveis. Outra questão atinente à moralidade da administração diz respeito ao exemplo trazido por LUÍS EDUARDO SCHOUERI quanto ao regime de reconhecimento de receitas de vendas ao governo, para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Como já visto anteriormente, o contribuinte pode optar por tributar essas receitas quando do efetivo recebimento

³⁷⁹MENKE, Cassiano. op. cit., p. 210.

financeiro dos valores (regime de caixa)³⁸⁰. Cogite-se agora da situação em que o Poder Pública resta inadimplente, postergando o pagamento para momento futuro. Ocorre que, durante o período de inadimplência, opera-se aumento da alíquota do imposto e, quando do efetivo recebimento, aplica-se alíquota superior àquela que deveria ter sido empregada, caso o pagamento houvesse sido feito tempestivamente. Nessa situação, há verdadeira afronta à moralidade, já que o ente público beneficia-se indevidamente, já que a própria impontualidade no cumprimento de suas obrigações contratuais acaba permitindo a arrecadação de mais tributos.

3.4.1.2. O inter-relacionamento entre os critérios aplicativos e a efetiva proteção à confiança

Expostos os elementos que constituem a hipótese de incidência do princípio da proteção à confiança, importa destacar, mais uma vez, que a sua configuração concreta depende da conjunção e interação de todos eles. Nesse sentido, somente haverá proteção da confiança se todos se fizerem presentes no caso concreto³⁸¹. No entanto, impõe-se destacar que, conforme defendido por HUMBERTO ÁVILA, ainda que todos esses elementos devam estar presentes para que haja a proteção da confiança, é possível que alguns estejam caracterizados de forma mais intensa que outros. Nesse caso, a presença em maior intensidade de um elemento pode compensar a fragilidade de outro³⁸².

Tome-se como exemplo, novamente, os casos em que se faz presente a tributação indutora. Essa característica, como visto, torna a base de confiança robusta, de modo que, para que haja proteção à confiança, é possível dispensar por parte do contribuinte um exercício da confiança de forma mais vigorosa, pois havia um estímulo do Poder Público para que adotasse a conduta cujas consequências foram posteriormente modificadas. Veja-se que nessa hipótese seria possível cogitar de se dispensar que a conduta do contribuinte seja caracterizada como irreversível ou de difícil reversão, já que, como assinalado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, o particular poderia esperar que a Administração mantivesse coerência na realização da política pública que ensejou a intervenção no Domínio

³⁸⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 341.

³⁸¹ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 408.

³⁸²Id. *Ibid.*, p. 409.

Econômico³⁸³. Relembre-se, também, que, no caso de alteração de norma indutora, frustrando o contribuinte que agiu com base nos estímulos econômicos por ela conferidos, há, de acordo com HUMBERTO ÁVILA, um verdadeiro engano³⁸⁴. Portanto, é possível cogitar que, mesmo que o contribuinte tivesse condições de se adaptar às mudanças promovidas no ordenamento, o fato de ter sido estimulado pelo Poder Público em momento anterior é suficiente para que sua confiança seja respeitada.

Deve-se notar, todavia, que essa configuração caso a caso da proteção à confiança não fica imune a críticas. Segundo SYLVIA CALMES, a aplicação do princípio da proteção à confiança é essencialmente subjetiva, uma vez que demanda a análise da conduta individual do cidadão, a reconstituição da própria situação que despertou a confiança e, ainda, requer um julgamento de valor acerca da efetiva justificação para que haja a proteção dos interesses individuais no caso concreto³⁸⁵.

Ainda que a crítica não esteja despida de alguma razão, pois trata-se, evidentemente, de uma avaliação largamente subjetiva, é necessário frisar, mais uma vez, que a proteção à confiança não se presta a uma tutela abstrata e genérica de situações em que há uma descontinuidade de determinada base normativa. Como visto, ela é, por vezes, mencionada como proteção de disposições, o que exige, invariavelmente, uma análise da situação individual apresentada por cada contribuinte, segundo os critérios anteriormente delineados. Daí porque o estabelecimento dos elementos que compõe a hipótese de aplicação do princípio da proteção à confiança e dos respectivos critérios a serem considerados na sua avaliação é de suma importância, de modo a permitir alguma uniformidade nesse processo.

Na sequência – e esse possivelmente é um dos pontos cruciais da análise em tela –, impõe-se observar que, mesmo que presentes todos os elementos constituintes da hipótese de incidência do princípio da proteção à confiança, a conclusão sobre a efetiva proteção dos interesses individuais demanda a sua confrontação com as razões de ordem pública que determinaram a modificação do ordenamento.

De acordo com RUDOLF MELLINGHOFF, preenchida a hipótese de aplicação do princípio da proteção à confiança, há uma expectativa legítima do contribuinte, a qual, no

³⁸³SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 342-343.

³⁸⁴ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 393.

³⁸⁵CALMES, Sylvia. op. cit., p. 296-297.

entanto, só é digna de ser protegida se, no processo de ponderação, a posição do indivíduo prevalecer frente ao interesse do legislador. A efetiva proteção do interesse individual do contribuinte é o resultado da ponderação entre as suas expectativas e o interesse público³⁸⁶. Do mesmo modo, SYLVIA CALMES afirma que o princípio da proteção à confiança não permite que se protejam todas as violações à confiança, demandando-se aferir, ainda, as condições externas para que haja a proteção das expectativas do cidadão. Dentre essas condições externas, referidas como condições suplementares, aponta a necessidade de que não haja um interesse público contrário, o qual pode prevalecer sobre o interesse individual e impedir a sua proteção. Nessa linha, aduz que o cidadão deverá sacrificar a sua confiança diante da existência de um interesse geral mais importante³⁸⁷. ANNE-LAURE VALEMBOIS, a seu turno, refere que a proteção à confiança somente ocorre diante da ausência de interesse geral em sentido contrário. Assim, a proteção efetiva deve ocorrer somente na ausência de urgência, motivo grave ou de interesse público qualificado como imperioso, peremptório, imperativo ou predominante, o que legitima o comprometimento do interesse privado. Portanto, mesmo que exista uma base de confiança e que dela resulte uma situação qualificada como de confiança legítima, não haverá proteção se existir um interesse público considerável em oposição³⁸⁸. E, ainda, FABRIZIO AMATUCCI registra que a proteção à confiança não assegura sempre a proteção das expectativas, mas garante que elas sejam sacrificadas apenas quando for razoável a prevalência de outros interesses constitucionais conflitantes³⁸⁹.

De modo geral, destaca-se que a avaliação quanto à finalidade da modificação do ordenamento é, sem sombra de dúvida, de suma importância para a ponderação que deve ser feita entre o interesse público e o interesse privado. Para JOHANNA HEY, a interferência sobre situações passadas somente encontra justificativa se a alteração do ordenamento não puder alcançar seu objetivo de outra forma. Outra questão diz respeito à necessidade de urgência em promover os objetivos visados com a alteração, de modo que, embora se pudesse realizar uma modificação do ordenamento de forma mais moderada, a medida não se mostraria igualmente eficiente. Enfim, a finalidade perseguida pelo interesse público na modificação do ordenamento é que definirá o seu grau de intensidade³⁹⁰.

³⁸⁶MELLINGHOFF, Rudolf. op. cit., p. 40.

³⁸⁷CALMES, Sylvia. op. cit., p. 409 e 413.

³⁸⁸VALEMBOIS, Anne-Laure. op. cit., p. 246-247.

³⁸⁹AMATUCCI, Fabrizio. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, cit., p. 110.

³⁹⁰HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 332-333.

Ainda que as razões de interesse público que orientam a modificação do ordenamento sejam variadas e possam estar amparadas em diferentes objetivos, tem-se que no Direito Tributário elas podem ser agrupadas a partir das categorias a seguir arroladas

Primeiramente, destaca-se a existência de razões financeiras do Estado quanto à necessidade de arrecadação de receitas públicas. Para OLIVIER DEBAT, o interesse público ou geral não se confunde com o interesse do Estado, razão pela qual não se deve admitir disposições que afetem situações passadas justificadas exclusivamente em razões de cunho financeiro³⁹¹. Já para SYLVIA CALMES, o interesse financeiro do Estado não seria desprezível na ponderação frente aos interesses privados, referindo que, no entanto, a opinião doutrinária majoritária defende que o interesse fiscal seria uma causa injustificada para intervir sobre a garantia da propriedade³⁹². JOHANNA HEY também reconhece a importância do interesse fiscal do Estado, mas aduz que ele não se sobrepõe automaticamente ao interesse do indivíduo, especialmente porque o aumento de tributos pode ocorrer de formas alternativas, cabendo ao legislador adotar aquela que recaia sobre situação sobre a qual não há confiança depositada pelos contribuinte e sobre a qual não houve o exercício de atos concretos de disposição³⁹³. Ainda, trilhando o entendimento de que é necessário avaliar os objetivos da modificação perpetrada, HUMBERTO ÁVILA defende que, tendo a alteração do ordenamento cunho meramente fiscal, com vistas à obtenção de receitas para financiamento das despesas públicas, não se justifica a medida restritiva aos direitos de liberdade e propriedade do contribuinte exercidos em razão da confiança depositada no ato estatal anterior. Isso porque o objetivo arrecadatório poderá ser alcançado sem que seja necessário atingir situações passadas, apenas que o Estado auferirá menos receita ao deixar de exigir o tributo daqueles contribuintes cuja confiança deva ser tutelada³⁹⁴.

Das considerações anteriores, verifica-se que há considerável sonoridade nos argumentos contrários à justificação de medidas interventivas sobre o passado, entre elas medidas com efeitos retrospectivos, que se justifiquem por razões meramente financeiras. Curiosamente, no entanto, quando o Supremo Tribunal Federal decidiu o já citado RE 188.130, que tratou da aplicação da Súmula nº 584 do STF no caso de tributação pelo IRPJ

³⁹¹DEBAT, Olivier. op. cit., p. 337.

³⁹²CALMES, Sylvia. op. cit., p. 416.

³⁹³HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 337.

³⁹⁴ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 410.

relativamente a operações incentivadas, asseverou-se que a aplicação do enunciado sumular somente não teria lugar porque se tratava de tributação indutora. Ocorre que, *a contrario sensu*, o que implicitamente afirmou o Tribunal é que, em se tratando de tributação com função meramente arrecadatória, seria admissível a aplicação da referida Súmula. Em outras palavras, o Tribunal entendeu que, se o objetivo da norma tributária for o de arrecadar receitas, a restrição aos direitos fundamentais estaria autorizada. Nesse ponto, é de extremo acerto a crítica formulada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI e RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR quando demonstram que a função indutora do tributo não se mostra como o elemento adequado para definir a existência de proteção ou não do contribuinte nos casos de retrospectividade da legislação. Uma vez que não há tributo neutro, há de se reconhecer que também o contribuinte que realizou uma operação sem qualquer incentivo do Estado dispôs de sua liberdade de escolha orientado pela carga tributária a ser suportada, assim como confiou na estabilidade das normas que determinaram os tributos incidentes sobre sua atividade. A proteção do contribuinte deve ocorrer em qualquer caso, apenas que a norma indutora fornece um elemento a mais para a proteção do contribuinte se for verificado que ela não pode cumprir com o seu objetivo, isto é, se já não mais for possível influenciar a conduta individual³⁹⁵.

Ainda que o interesse fiscal, por si só, não justifique a prevalência sobre interesses individuais na continuidade do ordenamento, ele pode vir acompanhado do argumento de urgência na obtenção de recursos, o que poderia dar um novo colorido à ponderação dos interesses contrários. Nesse ponto, JOHANNA HEY admite que uma necessidade urgente para fazer frente a uma situação concreta poderia vir a justificar um aumento de impostos mediante a interferência em situações passadas. No entanto, ressalta que, se os recursos puderem ser obtidos por outros meios, sem uma intervenção nos direitos fundamentais dos contribuintes, a restrição imposta não se mostra necessária³⁹⁶.

O que vale observar é que o ordenamento brasileiro já municiou o legislador com a possibilidade de obtenção de recursos extraordinários em situações de urgência. O art. 148 da CF/88 conferiu competência à União para a instituição de empréstimos compulsórios em duas hipóteses: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade

³⁹⁵SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In: LOBATO, Valter de Sousa (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Orgs.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 163-164.

³⁹⁶HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 339-341.

pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Relativamente à primeira situação, em que presente uma necessidade financeira para fazer frente a despesas com calamidade pública ou guerra externa, o constituinte não fez qualquer restrição ao exercício da competência federal. Nesse caso, é possível entender que já houve a consideração sobre quais razões de urgência servem para justificar um aumento ou a instituição de tributo. Já em relação ao caso de investimento público urgente e de relevante interesse nacional, houve por bem o constituinte garantir o decurso do prazo da anterioridade de exercício, o que indica para o afastamento de qualquer argumento no sentido de que a realização de determinado investimento seja urgente, a ponto de permitir a instituição ou aumento de tributos de forma imediata, inclusive em prejuízo aos contribuintes.

Por certo que, diante de uma das situações estritamente previstas, não há como o contribuinte justificar a proteção da sua confiança, pois a própria Constituição Federal autorizou o legislador federal a exercer a competência para instituição de tributo em situações extraordinárias. Por outro lado, essas hipóteses são as únicas de que dispõe o legislador para implementar o aumento de arrecadação, ou seja, ele somente pode justificar urgência na instituição de tributo nas situações ali previstas e, no caso de investimento público, desde que observado o intervalo temporal referente à anterioridade de exercício. Para além dessas previsões, não parece se justificar qualquer interesse público baseado na urgência que possa prevalecer sobre os interesses individuais.

Eventualmente, é possível arguir razões de ordem pública para alterar tributos como meio de promoção de políticas pública, notadamente de caráter econômico. Ocorre que essas razões já foram ponderadas pelo constituinte, tendo sido estabelecida a possibilidade de o legislador federal alterar alíquotas de tributos como o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, ao IPI e ao IOF, sem que para isso necessite aguardar o prazo de anterioridade de exercício e, à exceção do IPI, o prazo da anterioridade nonagesimal, conforme previsão do art. 150, § 1º, e do art. 153, § 1º, da CF/88. Ou seja, já está contemplada a hipótese de emprego do tributo como meio de promoção de políticas econômicas e as condições para tanto, de modo que, para além dessas hipóteses, não se justifica nem a urgência nem a oportunidade da modificação em detrimento das expectativas dos contribuintes.

No que diz respeito às normas tributárias indutoras, aplica-se o mesmo raciocínio acerca da sua aptidão para atingir os objetivos propostos. De pronto, é necessário observar que a tributação indutora é totalmente inadequada para influenciar condutas já ocorridas, conforme bem lembra JOHANNA HEY³⁹⁷. Portanto, a conduta do contribuinte ainda deve ser passível de ser influenciada para que a norma indutora seja admitida. Ademais, segundo destaca HUMBERTO ÁVILA, impõe-se avaliar se a interferência sobre situações passadas é essencial ou não para o atingimento do objeto proposto pela norma indutora. Se não for essencial, então a restrição imposta à liberdade do contribuinte não se justifica, devendo ser protegida a confiança depositada na base normativa anterior³⁹⁸. A mesma questão é aprofundada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI quando assevera que, tratando-se de atuação do Poder Público no Domínio Econômico, é de se esperar que a administração mantenha coerência na implementação das medidas interventivas, e que atue dentro dos limites por ela mesmo impostos³⁹⁹.

Outro fundamento que, ao menos em outros ordenamentos, é suscitado como justificativa para manter os efeitos retrospectivos da legislação tributária pode ser encontrado nos casos em que o objetivo da modificação no ordenamento visa a preencher uma lacuna legal ou a alterar alguma disposição que, na visão do Poder Público, tem permitido a elisão fiscal pelos contribuintes. Sobre essa questão, CHARLES SAMPFORD cita uma série de situações ocorridas nos Estados Unidos, no Reino Unido e na Austrália nas quais houve a edição de leis tributárias com efeitos retroativos justamente para atingir essa finalidade. Nessas situações, o autor aduz que os argumentos contrários à retroatividade ou à retrospectividade não seriam aplicáveis, havendo, por outro lado, fortes argumentos em favor desse tipo de medida, como evitar a perda de arrecadação pelo Estado, manter a integridade do sistema tributário e garantir uma tributação justa e equânime a todos⁴⁰⁰.

O problema desse argumento está no fato de que ele não encontra um fundamento em nosso ordenamento. Na verdade, quando bem analisado, ele soa muito mais como um argumento moral do que com um argumento jurídico, apelando para o repúdio às práticas de elisão fiscal com vistas a autorizar uma interferência da nova legislação sobre o passado, quase que como uma punição.

³⁹⁷HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 351.

³⁹⁸ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, cit., p. 410.

³⁹⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 343.

⁴⁰⁰SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 151.

Contudo, ao se admitir efeitos retrospectivos nessa hipótese, ignoram-se alguns aspectos importantes referentes à proteção à confiança. Como visto anteriormente, as omissões ou tolerâncias por parte das autoridades públicas podem vir a configurar bases de confiança, sobre as quais os contribuintes podem se apoiar para exercer as suas atividades. Assim, o argumento de que a legislação que visa preencher uma lacuna legal explorada pelos contribuintes deve ter efeito imediato, ainda que também atingindo situações passadas, somente tem lugar se a conduta da autoridade pública demonstrar oposição sistemática frente às práticas elisivas. Ocorre que, em havendo uma tal oposição das autoridades públicas, torna-se mais difícil cogitar a formação de uma base de confiança, de modo que, possivelmente, não estará em discussão o resguardo dos interesses privados frente ao interesse público. Se há discussão quanto à proteção à confiança, trata-se de um indicativo de que a conduta da Administração Tributária permitiu que se formasse uma base de confiança, a qual não pode ser desprezada.

Além disso, nos casos de elisão tributária, isto é, de práticas legais tendentes à economia tributária, há o pleno exercício da liberdade do contribuinte de conduzir suas atividades da forma mais vantajosa, inclusive em termos de economia tributária. Se a legislação não proíbe uma tal prática, é permitido ao contribuinte exercer amplamente a sua liberdade, de modo que a legislação que altera as consequências legais aplicáveis à conduta adotada tem um impacto direto em um de seus direitos fundamentais de maior importância.

Por fim, há de se destacar que, conforme assinalado por CHARLES SAMPFORD, a legislação tributária que busca evitar práticas elisivas acaba por atingir contribuintes que sequer possuíam a intenção de se aproveitar de uma determinada disposição legal para obter uma economia tributária⁴⁰¹. Quanto a esses contribuintes, caso sejam atingidos por efeitos retrospectivos da alteração normativa, não há como negar a existência de uma confiança a ser protegida, caso preenchidos os requisitos para tanto.

Esses argumentos anteriores demonstram que a justificativa que se ampara na necessidade de colmatar lacunas legais e evitar práticas elisivas não apenas não encontra fundamento em nosso ordenamento, como, também, é contrária ao direito fundamental de liberdade dos contribuintes, sem contar que acaba por atingir situações legítimas (acaso se entenda que os casos de elisão não seriam legítimos) que sequer estavam no escopo da alteração legislativa.

⁴⁰¹SAMPFORD, Charles. op. cit., p. 153.

Considerando o quanto exposto, parece bastante claro que não é qualquer razão de ordem pública que permitirá a prevalência do interesse público frente ao interesse privado no caso de normas tributárias retrospectivas. Tratando-se de norma com função essencialmente arrecadatória, e desde que presente a urgência na obtenção de recursos, a CF/88 já estabeleceu o tipo de tributo que pode ser instituído e em quais situações sua instituição pode ocorrer – notadamente, guerra externa e calamidade pública, além de investimento de interesses nacional. Diversamente, tratando-se de tributação indutora, há uma maior margem de ponderação dos interesses em jogo, o que, no entanto, não dispensa que o Poder Público comprove que a medida retrospectiva é essencial para o atingimento da finalidade para a qual introduzida a norma. Sem essa comprovação, deve prevalecer o interesse do contribuinte que exerceu sua confiança em uma base normativa editada pela autoridade pública, realizando disposições patrimoniais com base nela e confiando que a situação legal permaneceria ao longo do tempo.

3.5. O caso dos “tributos de período” e a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal

A aplicação do princípio da proteção à confiança e a ponderação entre os interesses público e privado independem do tributo em questão. É dizer: presente situação de alteração normativa que produza efeitos retrospectivos, deve-se operar a avaliação acerca da existência dos elementos necessários à aplicação da proteção à confiança, bem como a efetiva ponderação entre a confiança na manutenção e continuidade do ordenamento frente ao interesse na sua modificação.

Ainda assim, os chamados “tributos de período”, em razão das peculiaridades que lhe são inerentes, em especial a necessidade de aguardar-se o decurso de um certo lapso temporal para que o fato gerador se concretize, acabam suscitando maiores discussões. Isso porque, antes da ocorrência do fato gerador, normalmente no último dia do ano, pode haver mudança de lei que torne o tributo mais oneroso, lei essa que, a rigor, é anterior à consumação do fato gerador e que, portanto, não pode ser estritamente tratada como retroativa. Nesses casos, os quais englobam especialmente os tributos incidentes sobre o lucro, como o IRPJ e a CSLL, o problema está em que o lucro apurado em 31 de dezembro inclui em sua base o acréscimo patrimonial experimentado antes da edição da própria

lei⁴⁰². Ou seja, o elemento tributável correspondente ao acréscimo patrimonial é, ao menos em parte, anterior à nova lei, mas, como o fato gerador só ocorre em 31 de dezembro, não há retroação em sentido próprio. Prova de que a questão dos tributos de período gera controvérsias é a existência da própria Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, aprovada pelo Plenário da Corte em 15/12/1976 e objeto de diversos debates ao longo dos tempos.

Antes de adentrar nos problemas que a referida súmula implica, impõe-se destacar que a discussão quanto à retroatividade ou à retrospectividade nos casos de impostos de período não é um fenômeno isolado, existente apenas em nosso ordenamento. Segundo destacam HANS GRIBNAU e MELVIN PAUWELS, em países como Bélgica, França, Alemanha, Itália, Luxemburgo, Espanha e Turquia, o entendimento, ao menos dos Tribunais, é de que a alteração normativa ocorrida no próprio ano não implica retroatividade, já que a obrigação tributária somente surge no final do período de apuração. Diversamente, em outros países como Dinamarca, Finlândia, Hungria, Holanda e Polônia, a mesma medida é vista como sendo caso de efetiva retroatividade, já que a nova norma está sendo aplicada a período anterior à sua edição, incidindo sobre fatos precedentes (despesas incorridas, receitas auferidas, transações etc.)⁴⁰³.

A discussão existente em outros países sintetiza com precisão a questão envolvendo os tributos de período e demonstra que, nos ordenamentos nos quais a retroatividade é aferida por meio da consumação da situação que dá origem à obrigação tributária, o aumento do tributo após o início do período, mas antes da data em que se reputa ocorrido o fato gerador, não implica que se esteja diante tributação retroativa. Daí porque JOHANNA HEY assinala que, nesse quadro normativo de proteção das situações consumadas, as diversas ações do contribuinte durante o período não assumem qualquer significado, já que o que se tributa não são situações individuais, mas o resultado do período⁴⁰⁴.

Retornado ao problema colocado pela aplicação da Súmula nº 584 do STF, verifica-se que ela dispõe no sentido de que “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”. O enunciado menciona a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração de rendimentos, fazendo uma distinção entre exercício (ano em que devido o tributo) e ano-base (em que ocorridos os fatos tributáveis), entendendo não

⁴⁰²SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 343.

⁴⁰³GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. General report, cit., 46.

⁴⁰⁴HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 262-263.

haver retroação dos efeitos quando a lei já esteja vigente no ano-exercício, momento em que será apurado o tributo com base nos eventos tributáveis ocorridos no período anterior. Assim, nada impede, por exemplo, que uma lei aumente a alíquota da CSLL durante o período-base para produzir efeitos sobre o lucro do mesmo ano, desde que, contabilizado o período da anterioridade previsto no art. 195, § 6º, da CF/88, esteja vigente antes de 31 de dezembro. A rigor, nessa hipótese não há como considerar a lei retroativa.

Pela redação sumular, pode parecer que o que efetivamente importa é que a lei esteja vigente no momento da entrega da declaração de rendimentos pelo contribuinte, sem ter qualquer relevância a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador. No entanto, o próprio Supremo Tribunal Federal já afastou a incidência de lei editada em dezembro de 1990 que aumentou a alíquota da CSLL incidente sobre o lucro apurado no mesmo ano. Observado o prazo de anterioridade aplicável, a lei majoradora da contribuição somente estaria vigente no ano de 1991, razão pela qual não poderia ser aplicada ao lucro apurado em 31/12/1990, sob pena de retroatividade⁴⁰⁵. Portanto, ainda que a Súmula nº 584 do STF faça menção à lei vigente no ano-exercício, o que efetivamente é determinante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é que a lei esteja vigente antes de 31 de dezembro do ano-base para que possa produzir efeitos sobre o lucro apurado naquele mesmo período.

A situação, no entanto, gera discussão, pois, apesar de cumprido o prazo de anterioridade, e apesar de a lei estar vigente antes da ocorrência do fato gerador, em 31 de dezembro do ano-base, há evidentes efeitos retrospectivos da legislação tributária. Os fatos determinantes para a apuração do lucro tributável, isto é, a disponibilidade de acréscimo patrimonial, foram, no todo ou em parte, verificados antes da edição e da vigência da nova lei, quando o contribuinte contava com a incidência do tributo em montante diverso.

A análise da compatibilidade da Súmula nº 584 do STF com o ordenamento tributário atual pode se dar sob diversos vieses.

Inicialmente, é possível questionar a adequação da súmula à forma de tributação atual do IRPJ e da CSLL, diversa daquela existente quando o enunciado foi editado pelo Plenário do STF. LUÍS EDUARDO SCHOUERI e RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR, em estudo específico sobre a Súmula nº 584 do STF, discorrem sobre a sua origem, destacando

⁴⁰⁵SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 218947 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 04/02/2014, DJ 26/02/2014.

que, à época, o cálculo do imposto de renda dava-se de forma diversa. Referem que, “por muitos anos, o imposto de um exercício foi calculado com base no lucro auferido no período anterior. Ou seja: o lucro a ser tributado era do exercício corrente, mas, como este não tinha como ser apurado, tomava-se por base o lucro já apurado no ano anterior”. Daí porque não se considerava retroativa a lei editada e publicada até 31 de dezembro, uma vez que o lucro que se tributava era o do período corrente (ano-exercício), posterior a 1º de janeiro seguinte, o qual apenas tomava de empréstimo para determinação da sua base de cálculo o lucro verificado no ano-exercício anterior (ano-base). Somente a partir da edição da Lei nº 7.450/85 é que se modificou a forma de tributação, passando o imposto de renda a ser calculado “em bases correntes”, o que significa que o imposto passou a incidir sobre o lucro efetivamente apurado no próprio exercício⁴⁰⁶.

Ocorre que, uma vez que a base normativa não mais é a mesma de quando se editou a Súmula nº 584 do STF, parece evidente que ela não mais possa ser aplicada às situações posteriores à modificação da legislação do imposto de renda, especialmente a partir da Lei nº 7.450/85 para as pessoas físicas e da Lei nº 8.383/91 para as pessoas jurídicas, as quais introduziram o referido sistema de “bases correntes”. Modificados os pressupostos para aplicação do enunciado sumular, a sua conclusão não mais se mostra adequada ao nosso ordenamento.

Veja-se, inclusive, que o próprio STF já se manifestou acerca da necessidade de superação da Súmula nº 584 em razão da modificação da situação legal que lhe deu origem. No RE 244.033, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, no qual se discutiu a possibilidade de majoração da alíquota do IR pelos Decretos-leis 1.704/79, 1.907/82 e 2.065/83 relativamente a períodos de apuração já findos, bastaria a reafirmação da jurisprudência do STF no sentido de que a Súmula nº 584 não se aplicaria aos casos em que a alteração ocorresse após findo o período de apuração do tributo em razão da própria regra de anterioridade de exercício. No entanto, o relator entendeu por criticar a invocação da súmula, ante a sua manifesta inadequação em razão da alteração das questões envolvidas e do contexto legislativo: “A interpretação da Súmula não pode fugir ao contorno dos precedentes que lhe deram origem [...] Sem me comprometer de pronto com a atual adequação constitucional da Súmula 584/STF, observo que os precedentes que definem os contornos do entendimento sumulado levaram em consideração a tributação (i)

⁴⁰⁶SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF, cit., p. 149-150.

de pessoas físicas (ii) no contexto das regras de apuração vigentes entre 1967 e 1968. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular.⁴⁰⁷ Também no RE 103.553, de relatoria do Min. Octavio Galloti, em que discutida questão semelhante à do julgado anterior, deixou-se de aplicar a referida súmula, já que constituída sob a égide da legislação anterior⁴⁰⁸.

Além disso, se na sistemática de tributação “em bases correntes” o lucro que se tributa é o do próprio ano corrente, a lei que altera o tributo não pode ser publicada no mesmo exercício, por expressa determinação da regra de anterioridade prevista no art. 150, III, “b”, da CF/88. Essa situação parece aplicar-se integralmente ao IRPJ, que se submete à anterioridade de exercício, mas não resolve inteiramente o problema da CSLL, que se submete apenas à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88. Desse modo, pode haver, em relação à CSLL, modificação do tributo no mesmo ano em que ocorre o fato gerador, desde que respeitado o intervalo da noventena.

Com isso se demonstra que, à luz da regra de anterioridade e da alteração da sistemática de apuração do imposto de renda, a aplicação da Súmula nº 584 do STF parece não mais se amoldar às exigências legais e constitucionais atualmente aplicáveis à legislação do IRPJ⁴⁰⁹. O mesmo, no entanto, não se pode dizer em relação à CSLL.

Ainda na esteira da modificação do regime legal aplicável ao imposto de renda para o sistema de “bases correntes”, há quem afirme que, a fim de solucionar a questão referente à aplicação da referida súmula, não se poderia mais modificar o tributo após encerrado o período de recolhimento. Dessa forma, a obrigação tributária seria regida pela lei vigente ao final de cada um dos períodos de recolhimento, atualmente mensal (por estimativas) no caso do IRPJ apurado pela sistemática do lucro real – e não apenas em 31 de dezembro de cada ano. É o que defende EUSTÁQUIO SILVEIRA quando afirma que “até o exercício de 1991, o fato gerador do IR ocorria no dia 31 de dezembro do ano-base [...] A partir de 1992, todavia, o período de apuração passou a ser, genericamente, mensal, daí decorrendo que a norma a ser aplica é a vigente no último dia do mês em que o rendimento ou lucro foram auferidos”.

⁴⁰⁷SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 244003 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe 28/05/2010.

⁴⁰⁸SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 103553, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, julgado em 24/09/1985, DJ 25/10/1985.

⁴⁰⁹DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit., p. 440-441.

Vale observar que essa posição confunde o período de apuração do IRPJ com o período do recolhimento. Em regra, o IRPJ é devido em períodos de apuração trimestral, segundo o art. 1º da Lei nº 9.430/96, e, no caso do lucro real, tal período pode ser anual, com o recolhimento do tributo mensalmente por meio de estimativas, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.430/96. Especialmente nesse último caso, não há que se confundir o período de apuração (anual) com o período de recolhimento (mensal). Essa questão já foi objeto de tratamento pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual, no REsp 377.099, de relatoria da Min. Eliana Calmon, asseverou que “A cobrança do Imposto de Renda mês a mês, pelo sistema de bases correntes, não descaracteriza a complexidade do fato gerador, findo em 31 de dezembro de cada ano”. Afirmou-se, quanto aos recolhimentos por estimativas mensais efetuados pela empresa recorrente, que “A cobrança mês a mês, pela base provisória, é uma espécie de adiantamento presumido pelo montante de cada mês, sem comprometimento com o quantitativo que só se perfaz ao final do exercício”⁴¹⁰. O precedente revela que não é o recolhimento do tributo o que determina o momento da ocorrência do fato gerador, demonstrando-se a impertinência em se utilizar o critério do pagamento para fins de afastar a aplicação da Súmula nº 584 do STF.

De outra banda, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, fazendo referência à tributação “em bases correntes”, entende que cada transação realizada pelo contribuinte constitui-se em uma situação consumada que deve ser posta a salvo de eventuais modificações posteriores da legislação no mesmo período. O autor afirma que a cada aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica ocorre um fato gerador. Assim, não haveria como pretender que “lei posterior retroaja a situações pretéritas sem violar o comando constitucional [...] a Constituição Federal, ao introduzir o princípio da irretroatividade expressa no Direito Tributário, a meu ver, impôs de forma definitiva a adoção do princípio de bases correntes para a legislação do imposto de renda [...] A cada aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica ocorre o fato gerador, que se torna complexo apenas no que concerne à forma de apuração, forma esta, todavia, que não integra o núcleo do fato gerador do referido tributo”⁴¹¹.

⁴¹⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. REsp 377.099/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03/04/2003, DJ 12/05/2003, p. 264.

⁴¹¹MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato gerador do imposto de renda e o princípio da irretroatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 4. ed. Belém: Cejup, 1995. v. 1, p. 310.

Tal posicionamento já havia sido externado, de certa forma, por GERALDO ATALIBA, quando notou, de um lado, a correção técnica da doutrina que afastou a existência de um fato gerador “complexivo”, afirmando que todo fato gerador ocorre em algum momento específico; e, de outro, a insuficiência desse raciocínio para dar conta de toda a gama de situações envolvendo a relação constitucional entre Estado e contribuinte, especialmente por se preocupar somente com o momento temporal em que o lucro se torna determinável para fins da incidência do IR. Segundo defendido pelo autor, “a lei regula minuciosamente o processo formativo do fato imponible, tornando juridicamente relevantes ou irrelevantes fatos que dispõe serem (ou não) dele formativos [...] Se lucro é resultado de confronto entre números positivos e negativos correspondentes a receitas e despesas – causados por fatos que se deram ao longo de certo período – dizer que a lei colhe o lucro é necessariamente dizer que, indiretamente, colhe todos e cada um dos elementos que o compõem. Pretender cogitar de lucros sem considerar objetivamente os elementos a que ele conduzem é laborar sobre abstração totalmente distanciada da realidade econômica sobre que a lei atua”; e arremata o autor afirmando que “À vista dessas considerações faz-se evidente que a eficácia da lei tributária, no caso, só pode significar sua plena, irremissível e definitiva incidência sobre todos os fatos – ocorridos no período – formativos do fato imponible, na sua mais lata compreensão”⁴¹².

Em linha semelhante segue LUCIANO AMARO, que denuncia o equívoco de se confundir a natureza jurídica do fato gerador como um fato jurídico *stricto sensu* com a natureza periódica do fato gerador do IR. Para o autor, o fato de a lei tributária estipular a incidência da norma sobre fato jurídico tributável “lucro apurado em 31 de dezembro” (fato jurídico *stricto sensu*) não deve ser confundido com a constatação de que o fato gerador do IR se constitui ao longo de certo período, consumando-se ao final dele. No entanto, e aqui está o ponto essencial, apesar de o fato gerador (no caso, o lucro apurado em 31 de dezembro) não se confundir com os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, esses possuem inafastável relevo para a configuração daquele. Daí afirma que “quando a Constituição veda a retroatividade das leis, a consequência lógica é a impossibilidade de se modificarem os efeitos jurídicos (inclusive, portanto, os efeitos jurídicos tributários) que decorram das leis vigentes por ocasião dos atos ou fatos que correspondam à hipótese descrita na lei ou que componha tal hipótese. Não se admite que,

⁴¹²ATALIBA, Geraldo. O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária: o caso do Imposto sobre a renda. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 23, n. 56, p. 5-24, out./dez. 1984. p. 20-21.

por uma peculiaridade do fenômeno tributário (qual seja, a de enlaçar aquele atos ou fatos com outros que ocorram no futuro, para a configuração do fato jurídico ‘stricto sensu’ gerador do tributo) se imputem àquele atos ou fatos um efeito jurídico (tributário) diverso daquele previsto na lei vigente na época em que ocorreram”⁴¹³.

Dessas considerações, percebe-se que, nessa linha de entendimento, a aplicação da proibição de retroatividade relativamente aos impostos de período, especialmente o IR e a CSLL, não pode desconsiderar, de um lado, que a norma incide ao final do período de apuração sobre determinada materialidade (o acréscimo patrimonial), e, de outro, que essa materialidade é inteira e diretamente determinada por fatos, igualmente regulados pela lei tributária, ocorridos ao longo do período de apuração. ANDREI PITTEN VELLOSO sintetiza essa posição, em comentários à Súmula nº 584 do STF, da seguinte forma: “Essa súmula se apoia nas teses de que a norma tributária somente incide, no caso do Imposto de Renda, quando do término do ano-base (o que é correto) e que, para a aferição do respeito à vedação da retroatividade, deve ser considerado apenas o momento em que a norma incide, e não os fatos ocorridos anteriormente, mesmo que sujeitos à tributação (o que, a nosso juízo, é incorreto)”⁴¹⁴. Em outras palavras, o entendimento é no sentido de que o lucro verificado em 31 de dezembro é indissociável de todos os acontecimentos ocorridos ao longo do período de apuração, ainda que com eles não se confunda.

Esse entendimento necessita, no entanto, passar por um exame mais afinado, pois há de se frisar que os atos individuais praticados pelo contribuinte, e que levam ao auferimento da renda do longo do período de apuração, não podem ser entendidos tecnicamente como o fato gerador da obrigação tributária de pagar o IRPJ ou a CSLL. Como assinala JOHANNA HEY, nos impostos de período, como o imposto de renda, uma ampla variedade de transações formam o resultado que será levado a tributação, mas o fato tributável não corresponde a qualquer desses atos⁴¹⁵. Seria como afirmar que o fato gerador que ocorre em 31 de dezembro não equivale à soma dos atos individuais verificados ao longo do período.

Isso é importante, pois não se deve confundir os atos individuais praticados pelo contribuinte com o fato gerador dos tributos de período. No entanto, foi isso o que fez o STF quando julgou o já referido RE 188.130, que tratava do aumento do IR sobre

⁴¹³AMARO, Luciano. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Resenha Tributária; CEEU, 1986. p. 349-360.

⁴¹⁴VELLOSO, Andrei Pitten. op. cit., p. 256.

⁴¹⁵HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 261-262.

operações incentivadas, considerando que, quanto a essas operações, por se tratar de norma indutora, o fato gerador do tributo ocorreria no momento em que o contribuinte as executava. Essa solução é criticada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI e RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR, pois o fato de tratar-se do tributo em sua feição extrafiscal não teria o condão de influenciar na ocorrência do fato gerador do IR, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, além do fato de que o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária não poderia variar a critério do intérprete⁴¹⁶. Nessa mesma linha crítica, parece não haver razão para aplicar a “compartimentalização” do período de apuração proposta por CASSIANO MENKE nos casos dos tributos de período. O autor defende que, diante de uma modificação normativa, deve-se separar os fatos ocorridos antes e depois da alteração, submetendo-os à tributação conforme a respectiva lei vigente no momento em que verificados⁴¹⁷. Isso equivaleria a entender que o fato gerador do tributo aconteceu em um momento para os fatos anteriores, e em outro momento para os fatos posterior à lei nova.

Dito isso, cabe reconhecer que a interpretação no sentido de que, ainda que os atos ocorridos ao longo do período de apuração não se confundam com o próprio fato gerador do tributo, esse último possui íntima conexão com os primeiros. É dizer, o contribuinte somente é tributado porque auferiu renda, e tal materialidade decorre do exercício da sua atividade ao longo do período relevante. Ou seja, esse entendimento tem o mérito de priorizar a conduta do contribuinte, o que, como visto, é a preocupação central do princípio da proteção à confiança, por vezes referida como orientado à proteção das disposições.

Recobrando-se os fundamentos que levam à proteção do contribuinte nos casos de retrospectividade da legislação tributária, viu-se que uma das exigências do princípio do Estado de Direito é no sentido de que a legislação seja apta a guiar as condutas individuais. No caso dos impostos de período, isso significa que o contribuinte deve saber com antecedência o encargo tributário a que sua atividade está submetida. Nas palavras de JOHANNA HEY, ainda que o contribuinte não possa calcular com precisão o montante do tributo a recolher, deve poder saber as consequências implicadas pelo exercício de sua atividade⁴¹⁸. É o que defende RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA quando afirma que a medida impositiva é que a lei que regulará a tributação esteja publicada em 31 de dezembro do ano

⁴¹⁶SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF, cit., p. 165.

⁴¹⁷MENKE, Cassiano. op. cit., p. 204.

⁴¹⁸HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, cit., p. 263.

anterior⁴¹⁹, pois assim é que se dá ao contribuinte condições de antecipar as consequências das ações a que estará submetido. Ademais, se o que importa é garantir que os direitos de liberdade e propriedade do contribuinte não sejam menosprezados, é imperioso levar em conta que a sua proteção somente poderá ocorrer se ele não for surpreendido depois de já iniciado o período de apuração do tributo e de já ter praticado diversas ações que, ao final, conduzirão à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, a solução para os casos dos tributos de período não parece estar em antecipar o momento da ocorrência do fato gerador para o instante temporal em que executada as diversas e incontáveis transações que levam a que haja acréscimos e decréscimos patrimoniais, tampouco particionar o período de apuração. Trata-se, ademais, de providências que trazem mais complexidade ao ordenamento e que, no geral, podem não amoldar-se às exigências objetivas de segurança jurídica.

A resposta a esses casos passa pela análise individual dos casos concretos, feita por meio da aplicação do princípio da proteção à confiança, mediante análise da existência de todos os seus elementos constitutivos, bem como por meio da ponderação dos interesses do contribuinte frente às razões de interesse público que determinaram a alteração normativa. É certo que o fato de já ter se iniciado o período de apuração e de o contribuinte já ter praticados diversos atos que levarão à formação da materialidade tributável pode ser considerado um elemento significativo para o fim de protegê-lo das modificações legislativas perpetradas ao longo do período. Esses e outros elementos, conforme anteriormente expostos, é que devem ser levados em consideração quando analisados os tributos de período, não havendo necessidade de se criarem exceções para fazer com que se considere ocorrido o fato gerador da obrigação tributária em momento diverso daquele estipulado em lei.

⁴¹⁹OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 536.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho propôs-se a investigar e a responder os seguintes questionamentos: o ordenamento brasileiro contempla uma vedação à eficácia retrospectiva da legislação tributária? Em caso positivo, quais são os fundamentos dessa vedação e qual a sua eficácia? Ao final da exposição, foi possível chegar às conclusões adiante elencadas.

1. Não é possível falar em retrospectividade sem que se defina os seus contornos e o seu conteúdo. E, inexoravelmente, definir o fenômeno demanda que se promova a sua distinção face a outras figuras semelhantes, mas não idênticas – como é o caso do fenômeno da retroatividade.

1.1. Retrospectiva é a norma que produz efeitos para o futuro (é, em princípio, prospectiva), mas que colhe em seu antecedente normativo situações que possuem ligação com o passado, seja porque atinge fatos que surgiram em momento pretérito, mas que não se consumaram de acordo com a respectiva previsão legal na vigência da lei anterior, seja porque os fatos, em si, se consumaram, mas não os seus reflexos ou consequências.

1.1.1. A retrospectividade ocorre, essencialmente, em duas situações. Há as chamadas situações em curso de formação, as quais denotam os casos em que, ao menos do ponto de vista estritamente fático, a situação prevista no antecedente normativo iniciou-se ainda sob a vigência da lei anterior, mas que vem a se completar já sob a égide da lei posterior, momento esse em que ocorre a incidência normativa. Trata-se aqui dos chamados fatos de formação contínua (um único fato, cuja formação ocorre ao longo de um determinado período de tempo) e de formação complexa (situação composta pela combinação de mais de um fato jurídico). Ou seja, a lei nova dispõe para o futuro, mas sobre situação da vida que teve início (ainda que não tenha se completado) antes de sua vigência.

1.1.2. Há retrospectividade também quando a lei nova atinge consequências ou reflexos pendentes decorrentes de situações já consumadas no passado. Nesses casos, a situação jurídica consumou-se inteiramente no passado, mas ela produz reflexos jurídicos que se protraem no tempo, os quais sujeitam-se à disciplina da lei existente no momento do seu surgimento no mundo jurídico. Nessa espécie de caso, a lei nova dispõe para o futuro, mas atinge reflexos jurídicos que são decorrência direta de uma situação consumada antes de sua vigência.

1.2. O fenômeno da retroatividade diferencia-se do fenômeno da retrospectividade na medida em que uma norma só é considerada retroativa se ela incide sobre situação já consumada no passado, antes de sua vigência. O critério que da consumação, completude ou perfectibilização da previsão legal é o elemento definatório e distintivo do fenômeno da retroatividade. Daí porque não é retroativa a norma que incide sobre situação em curso de formação, já que a previsão jurídica constante do antecedente normativo ainda não se consumou segundo a legislação aplicável. Pelo mesmo motivo não é retroativa a norma que incide sobre reflexos atuais de situações passadas, pois, ainda que a previsão fática que deu origem aos reflexos tenha se consumado no passado, os próprios reflexos ou consequências jurídicas por ela determinados não ocorreram e, portanto, não se encontram consumados.

2. O fenômeno da retrospectividade surge diante da possibilidade de a lei nova produzir efeitos imediatos sobre situações ainda não consumadas. Ou seja, ao entrar em vigor e produzir seus efeitos, a lei nova acaba por encontrar diante de si diversas situações que não se encontram consumadas, ainda que tenham tido início sob a égide da lei anterior ou que sejam consequências diretamente atribuíveis a situações anteriores, sobre elas produzindo os respectivos efeitos jurídicos.

2.1. O fenômeno pode ser melhor observado a partir das teorias da irretroatividade. Tanto a teoria subjetiva quanto a teoria objetiva vinculam-se ao critério da consumação, completude ou perfectibilização da previsão legal para definir se uma norma é ou não retroativa. A teoria subjetiva entende haver retroatividade quando a norma posterior atinge direito adquirido, o que pressupõe a perfectibilização da previsão legal que atribui um direito subjetivo a um sujeito; a teoria objetiva entende haver retroatividade quando a norma posterior atinge fato consumado, o que pressupõe a consumação da previsão legal. Inexistente direito adquirido ou fato consumado, inexistente retroatividade. Inclusive, a própria teoria objetiva defende que os efeitos imediatos da lei sobre fatos ainda não consumados não implicam a sua retroatividade.

2.2. O ordenamento constitucional brasileiro filia-se a ambas as teorias da irretroatividade. No art. 5º, XXXVI, da CF/88 restou estabelecida a garantia da irretroatividade nas hipóteses de a lei nova dispor sobre situação caracterizada como direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou coisa julgada. Especificamente no âmbito tributário, o art. 150, III, “a”, da CF/88 estabeleceu a limitação ao poder de tributar, impedindo a instituição ou majoração de tributo sobre situação caracterizada como fato gerador ocorrido.

2.3. O ordenamento infraconstitucional, a seu turno, segue a mesma orientação, e, mais importante que isso, admite que a lei nova produza efeitos imediatos sobre as situações não consumadas. É o que dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 4.657/42 (antiga Lei de Introdução ao Código Civil, atualmente denominada Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), segundo o qual “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. No âmbito tributário, o CTN, em seu art. 105, estabelece o efeito imediato da legislação tributária sobre os fatos geradores futuros e pendentes, isto é, sob os fatos geradores ainda não ocorridos.

3. É possível entender que os fenômenos da retroatividade e da retrospectividade devem ser tratados de forma unificada, e que as diferenças existentes entre eles são meramente de grau. Todavia, desde que haja uma justificativa para que ocorra o tratamento diferenciado, a distinção entre os fenômenos é adequada.

3.1. No caso do ordenamento brasileiro, a distinção entre efeitos retrospectivos e retroativos justifica-se pela existência de tratamento diverso para cada um deles. Ao passo que a lei retroativa é expressamente vedada pela Constituição Federal de 1988, conforme arts. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”, o texto constitucional nada menciona acerca da lei retrospectiva. Essa diferença de tratamento não pode ser ignorada.

4. No âmbito tributário, a proibição de retroatividade se opera, em especial, a partir do art. 150, III, “a”, da CF/88 para o caso de instituição ou majoração de tributo sobre situação classificada como fato gerador ocorrido, e de forma suplementar pelo art. 5º, XXXVI, da CF/88, para outros casos que não envolvam a instituição ou majoração de tributo propriamente dita.

4.1. A dimensão normativa preponderante do art. 150, III, “a”, da CF/88 é a de regra. Trata-se de um comando dirigido ao Poder Legislativo vedando a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos geradores já consolidados no passado. A partir do mesmo dispositivo é possível extrair um sentido indireto de princípio, o qual deve ser interpretado à luz do sobreprincípio da segurança jurídica, buscando-se promover os ideais de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade do Poder Público no exercício das suas competências normativas.

4.2. Na sua dimensão normativa preponderante de regra, o art. 150, III, “a”, da CF/88 fornece uma proteção objetiva ao contribuinte. Isso significa que diante da instituição ou majoração de tributo sobre situação que se configure como fato gerador

ocorrido, não é necessário recorrer à aplicação de qualquer outra norma para tutelar o contribuinte. Nesse contexto, tampouco cabe realizar a ponderação entre normas conflitantes, pois a regra é soberana. Trata-se de uma pré-decisão realizada pelo constituinte, não se admitindo que outras razões sejam colocadas em jogo para o fim de justificar a retroação de norma tributária para o efeito de cobrar tributo antes inexistente ou de majorá-lo.

5. A figura do fato gerador ocorrido, adotada pelo ordenamento constitucional no art. 150, III, “a”, da CF/88 como critério para vedar a retroatividade da lei tributária, confirma tratar-se de uma norma que proíbe efeitos retroativos. Assim, a proteção objetiva conferida pela referida norma ocorre apenas nos casos em que há retroação da lei tributária em sentido próprio.

5.1. O fato gerador ocorrido é aquele já concretizado ou completo, relativamente ao qual já se consumaram todos os seus elementos fáticos e normativos. Nessa figura está presente o critério da completude, consumação ou perfectibilização, próprio do fenômeno da retroatividade.

5.2. A figura do fato gerador ocorrido é, inclusive, anterior à própria Constituição Federal de 1988, uma vez que, desde a edição do CTN, em 1966, previu-se em seu art. 105 que a lei tributária produz efeitos imediatos sobre “fatos geradores futuros ou pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Ou seja, a própria previsão do CTN fala em completude do fato gerador, e remete, ainda, à disposição do art. 116 do CTN, o qual trata das condições segundo as quais considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e existentes os seus efeitos.

5.3. É razoável concluir, portanto, que o art. 150, III, “a”, da CF/88, ao empregar a figura do fato gerador ocorrido, o fez à vista do quanto o próprio CTN já havia regrado sobre a matéria, regramento esse que, indubitavelmente, vincula-se ao fenômeno da retroatividade.

6. Compulsando sistematicamente a doutrina e a jurisprudência, é possível divisar três correntes de entendimento acerca da proteção conferida pelo ordenamento brasileiro aos casos em que a legislação tributária apresenta efeitos retrospectivos.

6.1. A primeira corrente é aquela que identifica a proteção do contribuinte exclusivamente aos casos de retroatividade da legislação tributária. Para essa corrente, a tutela dos contribuintes esgota-se na previsão do art. 150, III, “a”, da CF/88, e eventualmente na previsão do art. 5º, XXXVI, da CF/88. Para além dessas normas que expressamente vedam a retroatividade da legislação tributária não haveria outras alternativas. E, na medida em que a norma do art. 150, III, “a”, da CF/88 veda a retroatividade da legislação tributária a partir da figura do fato gerador ocorrido, a proteção do contribuinte deveria ser interpretada à luz desse conceito, o que tem por conclusão inarredável a inexistência de tutela dos interesses individuais nos casos de a norma tributária apresentar efeitos retrospectivos. Esse, inclusive, é o posicionamento extraído de diversas decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria.

6.2. A segunda corrente é aquela que parte de uma crítica ao entendimento anterior, na medida em que não haveria fundamento para identificar a proteção dos contribuintes exclusivamente à regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Para essa corrente, a referida regra permanece conferindo uma proteção objetiva apenas aos casos de retroatividade da legislação tributárias, mas ela não seria a única norma existente no ordenamento para proteger os contribuintes em casos de transições normativas. A partir da eficácia de outras normas, em especial de princípios e garantias fundamentais, o ordenamento teria conferido de forma indireta proteção contra os efeitos retrospectivos. Essa conclusão decorreria da interpretação conjunta dos princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da proteção à confiança, assim como de direitos fundamentais, tais como os direitos de liberdade, propriedade, dignidade da pessoa humana e igualdade.

6.2.1. Os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da proteção à confiança podem não se compatibilizar com os efeitos retrospectivos da legislação tributária, na medida em que exigem, de um lado, que o Direito respeite as expectativas dos contribuintes, e, de outro, que o ordenamento seja apto a guiar condutas individuais. Assim, a legislação retrospectiva, na medida em que não se mostra passível de ser conhecida pelo contribuinte quando inicia a prática da conduta que levará à incidência tributária, falha em atingir a finalidade exigida por essas normas. Mas isso apenas nos casos em que a conduta do contribuinte mostra-se, por alguma razão, irreversível.

6.2.2. Os direitos fundamentais de liberdade, propriedade, bem como o princípio da dignidade da pessoa humana, exigem o respeito às escolhas realizadas pelos contribuintes e a preservação do seu patrimônio. Assim, na medida em que a legislação retrospectiva

altera as consequências jurídicas que o contribuinte esperava que fossem aplicadas à sua situação concreta, ela pode vir a incompatibilizar-se com as exigências postas por essas garantias fundamentais, notadamente quando impõe ao contribuinte um ônus tributário maior do que o originariamente previsto. Mas também só haveria violação a esses direitos fundamentais na hipótese de a conduta adotada pelo contribuinte mostrar-se irreversível.

6.3. A terceira corrente de entendimento é aquela que entende que o art. 150, III, “a”, da CF/88 veda tanto os casos de retroatividade quanto de retrospectividade. De modo geral, essa corrente entende que essa regra deve ser interpretada à luz dos princípios do Estado de Direito, da segurança e da dignidade da pessoa humana, assim com à luz dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade. Como consequência, opera-se uma reinterpretação do que vem a ser a figura do fato gerador ocorrido, a qual deixa de exigir a consumação da situação prevista em lei, e passa a aceitar a aplicação da regra nas hipóteses em que o contribuinte fez tudo que estava ao seu alcance para que a incidência tributária ocorresse, ainda que a norma não tenha incidido. Assim, fato gerador ocorrido corresponderia à ação do contribuinte, e não à incidência normativa determinada à vista da consumação da previsão legal, segundo todas as suas coordenadas, inclusive temporais.

6.4. Entende-se que a segunda corrente é aquela que mais se adequa ao nosso ordenamento. Ela é, portanto, o entendimento perfilhado neste trabalho.

6.4.1. A primeira corrente peca por identificar a proteção do contribuinte exclusivamente à regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Ocorre que o fato de o constituinte ter conferido uma proteção objetiva a ser aplicada nos casos de retroatividade não exclui a existência de outros mecanismos de proteção a ser suscitados nas hipóteses não abarcadas pela referida regra. Esse entendimento seria contrário à previsão do art. 150, *caput*, da CF/88, o qual, ao enumerar as limitações constitucionais ao poder de tributar, ressalva que elas se aplicam sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes. Portanto, a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88 não exclui outras garantias que venham a proteger os contribuintes nas hipóteses de retrospectividade.

6.4.2. Já a terceira corrente, ainda que tenha o mérito de suscitar a necessidade de interpretação sistemática do ordenamento, especialmente à luz dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, assim como dos direitos de liberdade e propriedade, peca por sugerir uma reinterpretação da figura do fato gerador ocorrido que, no nosso entender, não se compatibiliza com o ordenamento. Como visto, essa figura foi erigida à luz da figura da retroatividade, não abarcando os casos de retrospectividade. Ademais, a figura do

fato gerador pode ser encarada como um desdobramento do princípio da legalidade, uma vez que o tributo somente pode ser cobrado se se fizerem presentes todas os requisitos presentes na norma de incidência, inclusive os requisitos temporais. Alterar a interpretação do fato gerador ocorrido para a consumação da conduta do contribuinte, independentemente das coordenadas temporais previstas na norma de incidência do tributo, permitiria que, por outro lado, o Fisco buscasse cobrar o tributo diante do mero preenchimento do critério material da norma de incidência. Ou seja, desde que o contribuinte tivesse realizado tudo o que lhe cabia para que o tributo viesse a incidir, o Fisco já poderia cobrar o tributo, ainda que a norma não tivesse incidido. Portanto, essa reinterpretção, além de não se contabilizar com a disciplina estabelecida pelo CTN acerca do fato gerador e da sua ocorrência, acaba por enfraquecer a proteção dos contribuintes.

6.4.3. A segunda corrente, por certo, não está livre de críticas, em especial no tocante a se tratar de uma proteção excessivamente subjetiva, a ser aferida por um julgador em cada caso concreto. No entanto, ela nos parece a proteção que melhor se adequa ao nosso ordenamento, pois nele encontramos presentes os princípios e direitos fundamentais que exigem a proteção das expectativas dos contribuintes em detrimento da liberdade de o legislador alterar o ordenamento.

7. A proteção conferida por meio desses princípios e direitos fundamentais aos casos de retrospectividade da legislação tributária é substancialmente diversa da proteção outorgada pela Constituição Federal de 1988 por meio da regra do art. 150, III, “a”. Essa compreensão é essencial para entender o funcionamento da proteção contra a retrospectividade.

7.1. A proteção contra a retroatividade, uma vez que ocorre por meio de uma regra, apresenta caráter objetivo, pré-determina a solução a ser adotada e pré-exclui qualquer espécie de ponderação com razões concorrentes. Isso significa que nos casos de retroatividade da legislação tributária, basta que se esteja diante de uma situação que configure a instituição ou majoração de tributo sobre fato gerador ocorrido para que se aplique a regra do art. 150, III, “a”, da CF/88. Nesse caso, outra alternativa não resta, senão vedar os efeitos retroativos da legislação, o que independente de haver razões concorrentes que sirvam de fundamento para justificar os efeitos retroativos.

7.2. A proteção contra a retrospectividade, uma vez que ocorre por meio de princípios, é eminentemente subjetiva, estabelece razões complementares e parciais para a tomada de uma decisão específica no caso concreto e encontra-se aberta à ponderação

frente a razões concorrentes determinadas por outras normas do ordenamento. Ou seja, nos casos de retrospectividade, não há uma solução determinada de antemão pelo ordenamento, devendo ela ser construída no caso concreto, diante dos elementos fáticos e normativos existentes. Ademais, é possível que se chegue à conclusão de que o contribuinte sequer é merecedor de proteção.

7.3. Assim, enquanto a proteção contra a retroatividade apresenta caráter absoluto e independe do contexto fático, a proteção contra a retrospectividade é relativa, contingente e essencialmente dependente do contexto fático apresentado no caso concreto.

8. Dado que nos casos de retrospectividade a proteção encontra-se sujeita à ponderação frente a razões contrárias, verifica-se que a tutela dos contribuintes situa-se no ponto central de tensão da disputa formada por dois polos antagônicos: de um lado, a necessidade de continuidade, preservação e confiança no ordenamento; de outro, a exigência de sua mudança, adaptação e flexibilidade. Ou, mais especificamente, o antagonismo entre os interesses dos indivíduos na continuidade do ordenamento e o interesse público do Estado na evolução e mudança do Direito

8.1. Do ponto de vista do interesse público, conclui-se que, em decorrência do princípio democrático, o legislador possui legitimidade para modificar o ordenamento. Essa legitimidade não engloba apenas o conteúdo da modificação, mas sua forma de implementação, inclusive no quesito temporal. Trata-se de uma prerrogativa decorrente diretamente da tarefa do Poder Legislativo de garantir e promover os interesses públicos, o que demanda que ele tenha a liberdade de configuração para atingir os objetivos propostos e adaptar-se às novas realidades.

8.2. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de ter as suas expectativas respeitadas pelo Direito. Trata-se de decorrência da aplicação do princípio da proteção à confiança, o qual busca tutelar a confiança depositada pelo cidadão na preservação da situação jurídica existente e com base na qual ele desenvolve a sua vida, especialmente do ponto de vista econômico. Assim, em respeito à liberdade e à dignidade dos cidadãos e contribuintes, impõe-se que o ordenamento garanta que eles possam se certificar de que os efeitos de suas ações serão, ao máximo possível, respeitados e mantidos no futuro.

8.3. É certo que não é dado ao contribuinte confiar na imutabilidade da legislação. No entanto, tampouco é dado ao legislador completa liberdade para modificar o ordenamento em detrimento das expectativas individuais daqueles que agiram com base na

lei. Há, portanto, uma tensão constante entre o interesse na modificação e evolução do ordenamento e o interesse na sua manutenção estável.

9. A ponderação entre o interesse público e o particular nos casos de modificações legislativas que impliquem efeitos retrospectivos se opera, essencialmente, por meio da aplicação do princípio da proteção à confiança. Essa aplicação, por sua vez, ocorre em conjunto com os direitos e garantias fundamentais.

9.1. Considerado de forma isolada, o princípio da proteção à confiança visa tutelar o cidadão que age amparado e em atos emanados pelo Poder Público, esperando que esses atos sejam mantidos e respeitados. Em conjunto com os direitos e garantias fundamentais, o princípio da proteção à confiança vem a concretizar, por meio da proteção das expectativas individuais, o conteúdo desses direitos, demandando o respeito à liberdade, à dignidade e ao patrimônio dos contribuintes.

9.2. Toda e qualquer modificação no ordenamento é capaz de frustrar, em alguma medida, a confiança dos cidadãos e contribuintes. No entanto, não é qualquer frustração que leva à aplicação do princípio da proteção à confiança. Por essa razão é que há requisitos ou condições a serem implementados para que haja a sua aplicação. Esses requisitos encontram-se estruturados nos seguintes critérios, a serem verificados no caso concreto: (i) base de confiança; (ii) confiança; (iii) exercício da confiança; e (iv) frustração da confiança.

9.2.1. O requisito da base de confiança é, sem sombra dúvida, o mais complexo e importante. Ele é o marco de referência sobre o qual se desenrola a relação entre o Poder Público e o particular, consistindo em um ato público, comissivo ou omissivo, geral ou individual. Trata-se, portanto, de um ato estatal capaz de despertar a confiança do cidadão. No âmbito tributário, a mera existência de um determinado regramento específico para uma situação na qual o contribuinte incorre é suficiente para constituir uma base de confiança, já que se trata de uma área jurídica permeada pelo princípio da legalidade, servindo a legislação como razão de agir para os contribuintes.

9.2.1.1. A base de confiança pode ser mais ou menos robusta. Isso depende da conjunção de subcritérios, tais como em que medida a base era vinculante para o contribuinte, se a base poderia ser modificada pelo Poder Público e em que extensão, por quanto tempo perdurou a base normativa, se se tratava de norma indutora de comportamentos do contribuinte, entre outros.

9.2.2. O requisito da confiança demanda que o cidadão tenha confiado na base. Para isso ele precisa ter tido conhecimento da base confiança, o que deve ser presumido, sob pena de impor ao contribuinte o ônus de realizar uma prova diabólica. Portanto, o que se protege é a confiança em abstrato e presumida do contribuinte na legislação vigente à época em que empreendeu em determinada ação que veio, no futuro, a desencadear a incidência do tributo diverso daquele originariamente previsto.

9.2.2.1. A confiança do contribuinte não pode ser elidida por anúncios prévios do Poder Executivo ou do Poder Legislativo de que modificará a legislação. Isso porque a modificação é incerta, dependendo de um complexo processo, durante o qual uma proposição de alteração do ordenamento pode vir a sofrer outras diversas modificações, culminando em algo diferente daquele anunciado originariamente. Ademais, o contribuinte deve poder confiar no Direito tal qual posto, e não no Direito que eventualmente vigorará no futuro.

9.2.3. O requisito do exercício da confiança estabelece uma ligação entre a base de confiança e a confiança. Exige-se que a confiança esteja traduzida em atos concretos, impondo-se que tenha praticado atos de disposição em razão de sua confiança na base. Para ser protegido, o contribuinte deve comprovar que tomou decisões econômicas diante de uma base normativa, não sendo passível de tutela um prejuízo em abstrato.

9.2.3.1. No requisito do exercício da confiança o tema central é a conduta do contribuinte. Isso implica avaliar se a conduta adotada poderia ser revertida ou se uma alternativa de ação poderia ser empreendida à vista da alteração normativa. Uma conduta irreversível demonstra a dependência do particular em relação à continuidade normativa e os prejuízos daí decorrentes para os seus direitos fundamentais. Diversamente, uma conduta facilmente reversível ou a existência de um curso alternativo de ação menos oneroso indicam para uma restrição menos severa aos direitos fundamentais do contribuinte.

9.2.4. O requisito da frustração à confiança demanda que a confiança depositada pelo contribuinte na manutenção de um ato estatal seja posteriormente frustrada por uma manifestação posterior e contraditória. No caso da legislação tributária, a mera descontinuidade de uma disciplina específica, com a sua alteração, é capaz de produzir efeitos retrospectivos que venham a frustrar a confiança depositada na situação legal até então vigente e eficaz.

9.2.4.1. É nesse requisito que tem lugar a avaliação de que forma o Estado frustra a confiança do contribuinte. Ou seja, aqui é necessário verificar se o Estado prometeu realizar algo, mas adotou conduta diferente da prometida; se o Estado induziu o contribuinte a incorrer em determinada situação, vindo a frustrar aqueles que adotaram a conduta estimulada; e se o Estado agiu de forma coerente às políticas públicas anunciadas.

9.3. Todos esses requisitos devem ser avaliados em conjunto para determinar em que medida a confiança do contribuinte é digna de ser protegida. A avaliação não é binária, mas gradual. Ou seja, não há situações que demandam ou pré-excluem de antemão a proteção à confiança. É necessário avaliar o conjunto de elementos para saber se era razoável que o contribuinte tivesse a expectativa de que o regramento tributário, com base no qual empreendeu determinada ação, fosse mantido estável. Inclusive, a presença mais robusta de algum elemento pode vir a compensar a debilidade de outro. Por exemplo, o exercício da confiança representando por um grande investimento, irreversível do ponto de vista econômico, sob pena de causar prejuízos irreparáveis ao contribuinte, pode compensar a existência de uma base de confiança não tão robusta. Ou seja, não há uma fórmula pré-estabelecida, devendo a avaliação ser feita em cada caso concreto.

10. Mesmo que estejam presentes todos os requisitos para que se proteja a confiança do contribuinte, ainda assim não significa que haverá proteção efetiva do contribuinte. É necessário, ainda, ponderar o interesse individual em face das razões de interesse público que fundamentam a modificação do ordenamento que veio a frustrar a confiança do cidadão. Tratam-se de razões decorrentes do “interesse geral”, “interesse público superior”, “urgência”, “motivo grave”, “razão imperiosa” ou “interesse peremptório, imperativo ou dominante”. Portanto, a proteção à confiança não assegura sempre a proteção das expectativas dos contribuintes, mas garante que elas sejam sacrificadas apenas quando for razoável a prevalência de outros interesses públicos conflitantes.

10.1. As medidas baseadas em razões de ordem pública, para serem aceitas, devem ser capazes de atender às finalidades para as quais erigidas. Trata-se de um teste de adequação da medida. Se a medida não for capaz de promover a finalidade para a qual editada, ela não é apta a justificar a restrição às expectativas e direitos dos contribuintes. Assim, por exemplo, se a alteração normativa introduzir no ordenamento uma norma indutora, ela deve ser capaz de modificar os comportamentos individuais, sob pena de ser inadequada e, assim, não legitimar a frustração dos interesses individuais.

10.2. Essas medidas também devem ser necessárias, o que significa que elas devem ser o meio menos restritivo para implementar os objetivos propostos. Isso porque a alteração normativa que frustra expectativas individuais somente se justifica se a modificação não puder alcançar o seu objetivo de outra forma. O teste de necessidade tem especial importância nos casos em que as medidas se justificam por razões financeiras. O interesse na arrecadação, por si só, dificilmente é aceito como justificativa para legitimar restrições a direitos individuais. O aumento de arrecadação pode ocorrer por formas diversas, e outros ajustes financeiros nas contas públicas podem ocorrer de diversas formas, cabendo ao Poder Público adotar a medida em que não exista a frustração de confiança dos contribuintes.

10.3. Por fim, é necessário ponderar entre os benefícios da medida para o interesse público e as restrições impostas aos contribuintes. Nessa ponderação outros elementos podem ser trazidos em benefício do Estado, como a urgência na obtenção de recursos para fazer frente a uma necessidade estatal específica. No ordenamento brasileiro, a urgência já foi objeto de ponderação pelo constituinte, culminando na possibilidade de o legislador federal instituir empréstimos compulsórios, nos termos do art. 148 da CF/88, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Fora essas hipóteses, entende-se que não há possibilidade de a alteração legislativa estar amparada na urgência da obtenção de recursos. Além disso, é possível suscitar a necessidade de implementação de políticas econômicas por meio de tributos. Ocorre que, também nesses casos, o constituinte já previu medidas específicas, constantes do art. 150, § 1º, e do art. 153, § 1º, da CF/88, que permitem uma atuação mais dinâmica do Poder Executivo na implementação de políticas públicas, o que, no entanto, restringe-se às hipóteses e condições ali previstas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Resenha Tributária; CEEU, 1986. p. 343-409.

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

_____. National report – Italy. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. p. 309-316. (EATLP International Tax Series; No. 9).

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2014.

_____. O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária: o caso do Imposto sobre a renda. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 23, n. 56, p. 5-24, out./dez. 1984.

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

_____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2009.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2013.

BAKER, Philip. Retrospective tax legislation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*, 2005. Disponível em: <<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2005-1-1-9-Retrospective-tax-legislation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf>>.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito intertemporal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BIRK, Dieter. Kontinuitätsgewahr und Vertrauensschutz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 9-23.

BOBBETT, Catherine S. Retroactive or retrospective? A note on terminology. *British Tax Review*, p. 15-18, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2015.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da irretroatividade da lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CROSSKEY, William W. True meaning of the constitutional prohibition of Ex-Post-Facto laws. *University of Chicago Law Review*, v. 14, n. 14, p. 539-566, 1947.

DEAK, Daniel. National report – Hungary. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 289-308. (EATLP International Tax Series; No. 9).

DEBAT, Olivier. *La r troactivit  et le droit fiscal*. Paris: Defr nois, 2006.

DELGADO, Mário Luiz. *Novo direito intertemporal brasileiro: da retroatividade das leis civis*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DENGO, A lio. *Contributo para uma teoria da irretroatividade tributária*. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DUXBURY, Neil. Ex post facto law. *The American Journal of Jurisprudence*, v. 58, n. 2, p. 135-161, 2013.

EHRKE-RAB, Tina. National report – Austria. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 171-176. (EATLP International Tax Series; No. 9).

FAST, Katarina; MELZ, Peter; HULTQVIST, Anders. National report – Sweden. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 357-372. (EATLP International Tax Series; No. 9).

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65, p. 123-131, fev. 2001.

_____. *O Direito: entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014.

FISCH, Jill E. Retroactivity and legal change: an equilibrium approach. *Harvard Law Review*, v. 110, n. 5, p. 1055–1123, 1997.

FRANÇA, Rubens Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

GRAETZ, Michael J. Legal transitions: the case of retroactivity in income tax revision. *University of Pennsylvania Law Review*, v. 126, n. 47, p. 47-87, 1977.

GRIBNAU, Hans. Legal certainty: a matter of principle. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.). *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 69-93. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____; PAUWELS, M. R. T. National report – Netherlands. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.). *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____; _____. General report. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 41-67. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____; _____. National reports. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 163-170. (EATLP International Tax Series; No. 9).

GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto*. Milano: Giuffrè, 2010.

GUZMAN, Antonio Carlos Marchetti; PARO, Giacomo. PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 41-51, 2015.

HAYEK, F. A. *The road to serfdom*. London & New York: Routledge, 2001.

HERRERA, Pedro M.; BELÉN MACHO, Ana. National report –Spain. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 351-355. (EATLP International Tax Series; No. 9).

HEY, Johanna. Aktualisierung. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 22. Ausg. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015.

HEY, Johanna. Legislation ‘by’ press release: the role of announcements in the debate about retroactive tax legislation. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 129-137. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____. National report – Germany. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 237-253. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002.

JURATOWITCH, Ben. *Retroactivity and the common law*. Oxford-Miss; Portland-OR: Hart Publishing, 2008.

KARWAT, Piotr. National report – Poland. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 337-344. (EATLP International Tax Series; No. 9).

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 2. Ausg. Berlin: Springer, 1992.

LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip: unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2004.

MÄHÖNEN, Jukka. National report – Finland. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 223-227. (EATLP International Tax Series; No. 9).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato gerador do imposto de renda e o princípio da irretroatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 4. ed. Belém: Cejup, 1995. v. 1, p. 307-311.

MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946.

MELLINGHOFF, Rudolf. Vertrauen in das Steuergesetz. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 25-53.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

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

MICHELSSEN, Aage; NIELSEN, Jacob Graff. National report – Denmark. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 211-222. (EATLP International Tax Series; No. 9).

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Anteprojeto. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

_____. Projeto de Código Tributário Nacional. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NORONHA, Fernando. Retroatividade, eficácia imediata e pós-atividades das leis: sua caracterização correta, como indispensável para solução dos problemas de Direito intertemporal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, ano 6, n. 23, p. 91-110, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista de Direito Tributário Atual – RDTA*, São Paulo, v. 39, p. 441-455, 2018.

_____. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2006.

PAUWELS, Melvin R. T. Retroactive and retrospective tax legislation: a principle based approach; a theory about ‘priority principles of transition law’ and ‘the method of the catalogue of circumstances’. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 95-115. (EATLP International Tax Series; No. 9).

_____. Retroactive tax legislation in view of article 1 first protocol ECHR. *EC Tax Review*, v. 22, n. 6, p. 268-281, 2013.

PEETERS, Bruno; PUNCHER, Ethel. National report – Belgium. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 177-191. (EATLP International Tax Series; No. 9).

PIEROTH, Bodo. *Rückwirkung und Übergangsrecht: verfassungsrechtliche Massstäbe für intertemporale Gesetzgebung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981.

RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

RAZ, Joseph. *The authority of law: essays on law and morality*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 2009.

ROUBIER, Paul. *Le droit transitoire (conflits des lois dans le temps)*. 2. ed. Paris: Dalloz et Syrei, 1960.

SAMPFORD, Charles. *Retrospectivity and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 2009.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In: LOBATO, Valter de Sousa (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (Orgs.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 141-166.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório. In: TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SPINDLER, Wolfgang. Rückwirkung von Steuergesetzen. In: PEZZER, Heinz-Jürgen. *Vertrauensschutz im Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2004. p. 69-90.

STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung: Grundtypen abgestufter Vertrauensschutzpositionen, abgeleitet aus der Rückwirkungsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.

SUÁREZ COLLÍA, José Manuel. *La retroactividad: normas jurídicas retroactivas e irreactivas*. Madrid: Ramón Acero, 2005.

TEIXEIRA, Glória. National report – Portugal. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 345-350. (EATLP International Tax Series; No. 9).

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*. Paris: L.G.D.J., 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2012.

YALTI, Billur. National report – Turkey. In: GRIBNAU, Hans; PAUWELS, Melvin R. T. (Eds.) *Retroactivity of tax legislation*. Amsterdam: EATLP / IBFD, 2003. p. 373-388. (EATLP International Tax Series; No. 9).

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. ADI 3105, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18/02/2005.

_____. RE 103553, Relator(a): Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, julgado em 24/09/1985, DJ 25/10/1985.

_____. RE 183130, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, DJ 17/11/2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RE 218947 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 04/02/2014, DJ 26/02/2014.

_____. RE 225602, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06/04/2001.

_____. RE 244003 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe 28/05/2010.

_____. REsp 377.099/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03/04/2003, DJ 12/05/2003.