

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.

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 definitivo 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 reinterpretação, 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 rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénois, 2006.

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

DENGO, Atílio. *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.

MICHELSEN, 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 irretroactivas*. Madrid: Ramón Aceres, 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.