

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Atílio Dengo

**CONTRIBUTO PARA UMA TEORIA DA IRRETROATIVIDADE
TRIBUTÁRIA**

Porto Alegre
2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Atilio Dengo

**CONTRIBUTO PARA UMA TEORIA DA IRRETROATIVIDADE
TRIBUTÁRIA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre
2008

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos ao Professor Dr. Humberto Bergmann Ávila, o qual gentilmente se dispôs a orientar-me na elaboração desta tese. Sem os seus ensinamentos e a sua dedicação, este trabalho não teria sido desenvolvido. Agradeço também aos Professores Doutores Igor Danilevich, Itiberê de Oliveira Rodrigues, Luiz Felipe Silveira Difini e Rafael Maffini. Eles assumiram o encargo, nem sempre agradável, de ler a primeira versão produzida, oferecendo valiosas sugestões para o seu aperfeiçoamento. Por fim, mas não com menor importância, quero registrar os meus agradecimentos à equipe de funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito e à UFRGS por tudo que ela me proporcionou.

“O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza, só o futuro é incerto, e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza.”

Portális

RESUMO

A Constituição brasileira de 1988 veda a retroatividade das leis em geral e da lei tributária em especial. Isto está previsto expressamente nos artigos 5º, XXXI, no caso das leis em geral, e no artigo 150, III, “a”, no caso da lei tributária. Ao teor deste dispositivo “*é vedado a União, aos Estados e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”. Na sua interpretação, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera que o momento da ocorrência do fato gerador é determinado pelo aspecto temporal da hipótese de incidência da norma tributária. Para o STF este é o único critério a ser utilizado e por meio dele o Supremo Tribunal determina se a lei é ou não retroativa.

O problema é que a utilização de um único critério não soluciona adequadamente todos os casos que dizem respeito a uma lei retroativa. Isso decorre, por um lado, do fato de que a retroatividade não atinge o indivíduo apenas na sua relação com a obrigação tributária; uma lei retroativa alcança outros âmbitos da vida, em especial, a liberdade e a propriedade do indivíduo. Por outro lado, no contexto do artigo 150, III, “a”, a expressão *fato gerador ocorrido* adquire diversos significados.

Segundo a tese deste trabalho, o aspecto temporal da hipótese de incidência é um, porém não é o único critério que deve ser utilizado para a determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Em outras palavras, o critério de determinação do momento em que se dá por ocorrido o fato gerador deve ser obtido mediante um procedimento de ponderação que leve em conta as circunstâncias fáticas e os bens e direitos constitucionalmente protegidos presentes no caso.

Isso resulta da natureza normativa dos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXI. Eles são dispositivos que veiculam normas de direitos fundamentais, portanto apresentam uma dupla natureza normativa: são regras e, ao mesmo tempo, são princípios. Daí que, em um Estado de Direito, eles devem ser interpretados sob a perspectiva do princípio da segurança jurídica. Isto vale especialmente para o caso do artigo 150, III, “a”, no que se refere à identificação do critério que deve determinar a ocorrência do fato gerador. Para tanto, ainda sob o prisma do princípio da segurança jurídica, um papel especial é desempenhado pelo princípio mais específico da proteção da confiança. Ele auxilia no procedimento de ponderação, interpretando os fatos e a eficácia do critério utilizado, e autoriza a escolha do critério mais eficiente.

ABSTRACT

The Brazilian Constitution of 1988 prohibits the retroactivity of laws in general and in particular the tax law. It is very clear in articles 5th, XXXI in case of laws in general, and in article 150,III, “a”, in the case of the tax law. The content of this article “ *it is forbidden to the Union, the States and the Counties to charge taxes regarding events occurred before the validity of the law that may have established or increased them*”. In its interpretation, the jurisprudence of the Federal Supreme Court considers that the moment of the occurrence of the generator fact is determined by the temporal aspect of the hypothesis of the incidence of the tax law. For the FSC this is the only criterion to be used and through it the Supreme Court determines whether the law is retroactive or not.

The problem is that the use of only one criterion does not adequately solve all the cases that are related to a retroactive law. On one side, it happens due to fact that the retroactivity does not affect the individual only in its relation to the tax obligation, a retroactive law reaches other areas of life , in particular , the liberty and the property of the individual. On the other hand, in the context of article 150, III, “a”, the expression *generator fact occurred* acquires several meanings.

According to the thesis of this work, the temporal aspect of the hypothesis of incidence is one, but not the only criterion that must be used for the determination of the moment in which you consider that the generator fact happened. In other words, the criterion for the determination of the moment in which the generator fact occurred must be obtained through a procedure of evaluation that takes into account the factual circumstances and the properties and rights constitutionally protected involved in the case.

It results from the normative nature of articles 150 , III, “a” and 5th, XXXI. They are articles that carry regulations of fundamental rights, therefore have a double normative nature: they are rules and, at the same time, they are principles. Thus in a State of Law, they must be interpreted under the perspective of the principle of legal certainty. It especially applies to the case of article 150, III, “a”, regarding the identification of the criterion that must determine the occurrence of the generator fact. Still, under the view of juridical security, a special role is played by the most specific principle of protection of confidence. It helps in the procedure of ponderation, interpreting the facts and the efficacy of the criterion to be used, and it leads to the choice of the most efficient criterion.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI-MC	Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade
AI	Agravo de instrumento
AI-AgR	Agravo regimental em agravo de instrumento
Art.	Artigo
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CPMF	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
CSLL	Contribuição social sobre o lucro
CTN	Código Tributário Nacional
D.E.	Diário Eletrônico
Dec.	Decreto
Dec.lei	Decreto-lei
D.J.	Diário de Justiça
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
Min.	Ministro
MP	Medida provisória
Pet-AgR	Agravo regimental em petição
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso extraordinário
RE-AgR	Agravo regimental em recurso extraordinário
Rel.	Relator
Resp.	Recurso especial
RMS	Recurso ordinário em mandado de segurança
Rp	Representação
SS-AgR	Agravo Regimental em suspensão de segurança

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRD	Taxa referencial diária
TRF3 ^a	Tribunal Regional Federal da 3 ^a Região
TRF4 ^a	Tribunal Regional Federal da 4 ^a Região
UFIR	Unidade fiscal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
PRIMEIRA PARTE: AS NORMAS CONSTITUCIONAIS QUE VEDAM A RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA, SEU CONTEÚDO E SUA APLICAÇÃO	16
1 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA	16
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	16
1.2 OS DISPOSITIVOS EMPREGADOS	16
1.3 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO	18
1.4 O CONTEÚDO DO ARTIGO 150, III, “A”	19
1.5 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, III, “A”	22
1.6 NATUREZA NORMATIVA	24
1.7 OS CASOS FÁCEIS E OS CASOS DIFÍCEIS.....	24
1.8 CONCLUSÃO.....	28
2 O ARTIGO 150, III, "A" DA CF/88.....	30
2.1 EFICÁCIA NORMATIVA	30
2.2 O ART. 150, III, “A” DA CF/88 VEICULA UM PRINCÍPIO?	30
2.3 O ART. 150, III, “A” DA CF/88 É UMA REGRA JURÍDICA EM CARÁTER PRIMA FACIE.....	33
2.4 O ARTIGO 150, III, “A” DA CF/88 VEICULA UMA NORMA DE DIREITO FUNDAMENTAL, POR ISSO POSSUI DUPLA NATUREZA NORMATIVA.	34
2.5 O CONCEITO DE FATO GERADOR NO ÂMBITO DO ARTIGO 150, III, “A”	37
2.6 OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO STF PARA A DETERMINAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR	39
2.7 OS FATOS GERADORES DE NATUREZA COMPLEXIVA	41
2.8 O CARÁTER PROBABILÍSTICO DAS REGRAS JURÍDICAS E A DUPLA NATUREZA NORMATIVA DAS NORMAS QUE VEICULAM DIREITOS FUNDAMENTAIS: COMO ISSO CONTRIBUI PARA A IDENTIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.....	45

3 O ARTIGO 5º, XXXVI, DA CF/88	51
3.1 O ARTIGO 5º, XXXVI, VEICULA UMA NORMA GERAL DE IRRETROATIVIDADE.	51
3.2 A APLICAÇÃO DO ART. 5º, XXXVI, DA CF/88 AOS CASOS DE LEIS TRIBUTÁRIAS RETROATIVAS.	52
3.3 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI.....	55
3.4 AS REGRAS DE PROTEÇÃO DO ATO JURÍDICO PERFEITO, DO DIREITO ADQUIRIDO E DA COISA JULGADA.....	57
3.4.1 A dubiedade das definições atribuídas aos conceitos de ato jurídico perfeito e de direito adquirido.	57
3.4.2 Normas jurídicas de conduta e normas jurídicas constitutivas.....	58
3.4.3 Os conceitos de ato jurídico perfeito e de direito adquirido.....	63
3.5 A PREMISSE DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO	64
3.6 DIREITOS ADQUIRIDOS E TRIBUTOS DE NATUREZA COMPLEXA	66
3.7 CONCLUSÃO PARCIAL.....	70
 SEGUNDA PARTE: OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E O CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	 72
 4 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO RAZÃO SUBJACENTE ÀS NORMAS DE IRRETROATIVIDADE	 72
4.1 SEGURANÇA ATRAVÉS DO DIREITO E SEGURANÇA NO DIREITO.....	72
4.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E SIGNIFICADO	72
4.3 AS FUNÇÕES DO PRINCÍPIO: SEGURANÇA DE ORIENTAÇÃO E SEGURANÇA DE APLICAÇÃO	75
4.3.1 A segurança de orientação.....	75
4.3.2 A segurança de aplicação	76
4.3.3 Um exemplo de segurança de orientação e de segurança de aplicação.....	77
4.4 O CONTEÚDO DAS CONDIÇÕES QUE EFETIVAM A SEGURANÇA JURÍDICA ...	80
4.4.1 A positividade do Direito	80
4.4.2 A precisão das normas jurídicas	82
4.4.3 Existência prévia	83
4.4.4 A vinculação à lei e o dever de fundamentação	84
4.4.5 Proteção da confiança.....	85

4.5 AS RELAÇÕES DE RECIPROCIDADE ENTRE O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E AS NORMAS DE PROIBIÇÃO DA IRRETROATIVIDADE	86
5 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA	88
5.1 A CONFIANÇA COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO ESTADO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO	88
5.2 A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NAS NORMAS TRIBUTÁRIAS PROMOVE OS DIREITOS DE LIBERDADE E DE PROPRIEDADE.....	91
5.3 PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E IRRETROATIVIDADE	93
5.4 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA	95
5.5 OS LIMITES DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA	97
6 A UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO E A ESTRUTURA DOS FATOS.....	101
6.1 A PREMISSE DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO	101
6.2 A ESTRUTURA DOS FATOS E OS EFEITOS DA RETROATIVIDADE	102
6.2.1 A estrutura dos fatos	105
6.2.2 Os efeitos da retroatividade	106
7 O CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E A SUA APLICAÇÃO	111
7.1 UMA SÍNTESE DA TESE DESENVOLVIDA	111
7.2 NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IOF INSTITUÍDO DURANTE O PLANO COLLOR	112
7.3 ADICIONAL DE 5% DO IRPJ.....	115
7.4 MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CSLL NO CURSO DO ANO-BASE.....	117
7.5 RESTRIÇÃO AO DIREITO DE COMPENSAÇÃO	119
CONCLUSÃO	122
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a irretroatividade da lei tributária que agrava a situação do particular. Ele tem a pretensão de aportar soluções para esse problema, de maneira a contribuir para o desenvolvimento de uma teoria da irretroatividade tributária.

Uma norma jurídica produz efeitos retroativos quando cria, modifica ou suprime as conseqüências jurídicas de um fato ocorrido antes de estar vigente a lei — isso acontece de duas maneiras. A primeira refere-se a uma situação em que o diploma legal é aprovado para atuar sobre o passado. Por disposição expressa, a lei deve alcançar fatos integralmente ocorridos no passado. Esta forma de retroatividade, produzida por um diploma legal manifestamente retroativo, recebe o nome de retroatividade própria ou autêntica.

Em contraposição a ela, a outra forma pela qual a lei age retroativamente é denominada de imprópria ou retrospectiva. Neste caso, as manifestações são mais sutis; o diploma legal não contém nenhum dispositivo expresso, determinando a sua aplicação retroativa; ao contrário, a lei foi produzida para atuar sobre o presente, a partir da sua vigência. No entanto, uma vez que certos fatos possuem uma natureza complexa, ao entrar em vigor, o diploma legal alcança esses fatos. Isso acontece ou porque os fatos tiveram início antes da entrada em vigor da lei, mas tornaram-se definitivamente constituídos ou extintos após essa data, ou porque os fatos produzem efeitos que perduram no tempo. Prolongam-se, deste modo, para além da entrada em vigor da nova lei. Nesses casos, o fato, que teve a sua formação regulada por uma lei pretérita agora inexistente, passa a ter os seus efeitos determinados por uma nova lei.

No âmbito da jurisprudência do STF, o que se verifica é que o controle da garantia de irretroatividade tributária é feito com o uso de um critério que corresponde ao momento da ocorrência do fato gerador: se a lei está vigorando antes do momento da ocorrência do fato, não se deve falar em retroatividade, ela é constitucional. Cabe referir que somente quando a lei atinge fatos geradores cujo momento da ocorrência antecede a sua vigência é que ela será inconstitucional. O problema é que, sob certas circunstâncias, a lei retroage em graus de intensidade variável, que não são observáveis como um fenômeno de natureza dicotômica. Da mesma forma, nem sempre os fatos ou seus efeitos jurídicos se manifestam de maneira simples e instantânea.

O critério utilizado pelo STF mostra-se adequado quando a retroatividade é própria ou autêntica. Contudo, a sua utilização resulta em uma solução inadequada quando o fato gerador possui a sua origem em fatos complexos, e a retroatividade é imprópria. Nessas circunstâncias, as soluções construídas nem sempre promovem a Justiça do caso. Nisso reside o interesse pelo tema da irretroatividade tributária: a tentativa de se identificarem critérios que permitam a solução dos casos de um modo constitucionalmente adequado e consistente.

Como regra geral, os sistemas jurídicos modernos repelem a retroatividade das leis que agravam a situação do particular. Mesmo nos países em que não existe uma norma constitucional que expressamente vede a retroatividade da lei, ela é repelida. Isto acontece por meio do princípio do Estado de Direito, que propugna pela irretroatividade da lei como um ideal a ser perseguido. Entretanto, nesses casos, esta repulsa não é absoluta, a Constituição deixa ao legislador ordinário espaços de discricionariedade que lhe permitem a edição de leis retroativas nas ocasiões em que isso for considerado uma medida necessária. Em tais casos, a irretroatividade passa a ser uma questão de política legislativa. O legislador é relativamente livre para decidir, e a sua ação condiciona os demais intérpretes e aplicadores do Direito.

Não é esta, todavia, a situação do Brasil. Em nosso País, a irretroatividade não é apenas uma diretriz a ser perseguida segundo as possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Na Constituição Federal de 1988, a irretroatividade das leis em geral e das leis tributárias em particular decorre de normas que assim postulam de forma expressa. Nesse sentido, o artigo 5º, XXXVI, caracteriza-se como uma norma geral de irretroatividade, protegendo particularmente o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O mesmo acontece no caso do artigo 150, III, “a”, em relação à lei tributária, através do qual se proíbe *a cobrança de tributos relacionados a fatos geradores ocorridos antes da vigência de lei que os houver instituído ou aumentado*. Estes dispositivos impõem um comportamento a ser adotado pelo Estado. Antes de tudo, eles limitam a ação do legislador e, conseqüentemente, também dos juízes e dos administradores.

Portanto, no âmbito da aplicação da lei no tempo, o sistema jurídico brasileiro apresenta uma especificidade, a saber, a irretroatividade da lei não é uma questão de política legislativa, e sim, uma garantia expressamente prevista na Constituição. Neste sentido, ela condiciona a atuação estatal em todas as áreas do Direito. Essa característica possui implicações para o estudo da matéria. Já que esta pesquisa pretende oferecer soluções para o problema da irretroatividade da lei no âmbito do caso concreto e em conformidade com a CF/88, a análise do tema concentra-se nas normas constitucionais.

O enfoque dado é predominantemente dogmático-normativo, isto é, entre outras

considerações, busca-se a formulação de critérios que permitam encontrar uma solução adequada para o caso concreto no âmbito do direito válido. Para tanto, o estudo limitou-se ao exame da lei retroativa que agrava a condição do contribuinte, em especial os casos de leis que aumentam ou que instituem um novo tributo. Da mesma forma, o exame da matéria foi efetuado no contexto do sistema constitucional vigente, o que significa que as soluções aportadas foram desenvolvidas, tomando-se em consideração as normas da Constituição Federal de 1988.

Do ponto de vista da metodologia aqui utilizada, o ponto de partida para se alcançar o objetivo consistiu no agrupamento e na análise de um conjunto de casos judiciais em que o problema da retroatividade da lei tributária foi enfrentado. Desta maneira, a análise deste conjunto de casos permitiu a identificação daqueles que são os elementos comuns da solução do problema. A partir desses elementos comuns, a solução empregada nos casos foi revista sob a perspectiva da Constituição Federal de 1988 vista em sua unidade. Os elementos foram analisados e criticados, e as questões pendentes de solução foram reformuladas com o intuito de se encontrar uma resposta substitutiva mais satisfatória, ou seja, que permitisse uma solução mais adequada ao caso.

Como resultado, a tese aqui desenvolvida adota uma perspectiva de interpretação principiológicamente orientada; segundo ela o artigo 150, III, “a” da CF/88 deve ser interpretado em conformidade com o sobreprincípio da segurança jurídica. O que se defende é que, para os fins de aplicação do referido artigo, não há apenas um critério de determinação do momento da ocorrência do fato gerador. Sustenta-se que, devido à natureza normativa do artigo 150, III, “a” e, bem assim, do artigo 5º, XXXVI da CF/88, esse critério deve ser determinado mediante um procedimento de ponderação que leve em conta as circunstâncias fáticas presentes no caso e os bens e direitos constitucionalmente protegidos. Para tanto, ainda sob o prisma do princípio da segurança jurídica, um papel especial é desempenhado pelo princípio da proteção da confiança como metacritério de controle da irretroatividade tributária.

Esta tese é melhor explicitada ao longo desse trabalho, o qual se divide em duas partes: a primeira, constituída por três capítulos, examina as normas constitucionais que versam diretamente sobre a irretroatividade da lei.

O primeiro capítulo analisa o modo como o STF faz uso dessas normas para resolver os casos em que se argúi a retroatividade da lei tributária, esse texto contém as bases empíricas de toda a pesquisa. Ele apresenta as conclusões vertidas pelo Supremo Tribunal quanto aos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI da CF/88; põe em relevo o modo de

interpretação e de aplicação das referidas normas; além disso, analisa os resultados alcançados na solução dos respectivos casos e põe em destaque certas questões que serão aprofundadas e dirimidas nos capítulos seguintes.

O segundo capítulo trata especificamente do artigo 150, III, “a”. Ele enfrenta as questões que foram destacadas no capítulo anterior, dando especial ênfase à natureza da norma ali veiculada. Em decorrência dessa natureza, discute-se também o critério adequado para a determinação da ocorrência do fato gerador e o problema dos fatos geradores de natureza complexa.

O capítulo terceiro trata do artigo 5º, XXXVI. Discute a sua aplicabilidade aos casos de lei tributária retroativa, inclusive daquela que aumenta ou institui um tributo. Para tanto, trata do significado da norma e do significado específico do conceito de direito adquirido, com destaque para a questão da *existência de direito adquirido a regime jurídico tributário*.

O que se espera é que, ao fim do capítulo terceiro, grande parte das questões suscitadas no primeiro capítulo tenham sido dirimidas. Se isso ocorreu, está aberto o caminho para se desenvolver um esboço de uma teoria da irretroatividade tributária, o que é feito na segunda parte desta tese. Neste sentido, os capítulos quarto e quinto versam sobre os fundamentos jurídicos subjacentes aos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI da CF/88.

O princípio da segurança jurídica é abordado no quarto capítulo. Trata-se, pois, das condições necessárias à concretização desse princípio, da sua aplicabilidade no âmbito da produção legislativa e jurisprudencial. Neste último caso, o enfoque dado diz respeito à segurança de aplicação. Sob esse ângulo, discutem-se, especialmente, as relações de reciprocidade que se estabelecem entre as normas constitucionais voltadas à irretroatividade da lei, e a razão que lhe é subjacente. Tanto os artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI concorrem para a promoção do princípio da segurança jurídica quanto este contribui para a promoção das normas de irretroatividade. Neste caso, sob o ponto de vista da segurança de aplicação, um papel especial é desempenhado pelo princípio da proteção da confiança como subprincípio do princípio da segurança jurídica.

O capítulo quinto é dedicado ao princípio da proteção da confiança, em particular da proteção da confiança na lei e da sua relação com o princípio do Estado de Direito. Uma vez que o princípio do Estado de Direito se consubstancia na razão subjacente ao princípio da segurança jurídica, o enfoque realizado diz respeito às relações existentes entre aquele, a proteção da confiança e a irretroatividade da lei. Nesse ponto o que se sustenta é que, em um Estado de Direito, as leis são cumpridas mais pela confiança que nelas se deposita e menos pelas sanções que elas prescrevem. Com efeito, a retroatividade abala a confiança, o que afeta

diretamente o princípio do Estado de Direito. Isso é ainda mais intenso quando as normas retroativas interferem na liberdade e na propriedade, como é o caso do Direito Tributário. Deste modo, o princípio da proteção da confiança desempenha importantes funções no âmbito da irretroatividade tributária. Estas tornam esse princípio um importante instrumento para o controle da irretroatividade da lei tributária. Além da proteção da confiança, outros fatores devem ser considerados; é o caso do princípio da unidade da Constituição e da interpretação dos fatos — essas questões são reservadas ao sexto capítulo.

Por último, o sétimo capítulo procura demonstrar a consistência da tese desenvolvida, aplicando-a a alguns dos casos apresentados no primeiro capítulo desta tese.

PRIMEIRA PARTE: AS NORMAS CONSTITUCIONAIS QUE VEDAM A RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA, SEU CONTEÚDO E SUA APLICAÇÃO

1 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como foi referido na Introdução, a contribuição doutrinária pretendida por este estudo é a formulação de critérios que permitam a solução adequada dos casos em que se argúi a irretroatividade da lei tributária mais gravosa. O ponto de partida desta pesquisa consiste na análise de um conjunto de casos judiciais em que o problema da retroatividade da lei tributária foi enfrentado. Desta forma, a análise desse agrupamento permitiu a identificação dos elementos comuns utilizados na *solução dos problemas*¹.

Os casos selecionados para integrarem esse conjunto de dados empíricos foram obtidos exclusivamente no âmbito da jurisprudência do STF. Essa opção decorreu do fato de que a norma de irretroatividade tributária possui acento constitucional, e compete a esse Tribunal a guarda da Constituição.

1.2 OS DISPOSITIVOS EMPREGADOS

A proibição de aplicação retroativa da lei decorre explicitamente dos artigos 5º, XXXVI e 150, III, “a”, da CF/88, e implicitamente do princípio da segurança jurídica. Na jurisprudência do STF, os casos em que os contribuintes alegaram violação à proibição de aplicação retroativa da lei tributária foram decididos predominantemente com suporte no

¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Función, estructura y falsación de las teorías jurídicas*. Madrid: Editorial Civitas, 1995. p. 45

artigo 150, III, “a”. Para o STF, em consonância com a denominação proposta pela doutrina, esse último artigo consubstancia o princípio da irretroatividade tributária. Assim, este é o dispositivo² aplicado aos casos em que se discute a exigibilidade retroativa de um novo tributo ou o aumento de tributo já existente.

Com relação à norma geral de irretroatividade da lei, hoje ela está consubstanciada no artigo 5º, XXXVI da CF/88. Na jurisprudência do STF, não são muitos os casos de leis tributárias nos quais a retroatividade foi discutida ou coibida com fundamento nesse dispositivo. Nos casos em que isso aconteceu, os fatos do caso haviam ocorrido sob o pálio das Constituições anteriores à de 88, e a situação se referia à retroatividade de uma norma que prejudicou o contribuinte em situações não relacionadas diretamente ao aumento ou à instituição de um tributo. Deste modo, por exemplo, o STF entendeu ter efeitos retroativos e por isso declarou inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei n. 2323 de 05.03.87³. Esse dispositivo determinava a correção monetária do Imposto de Renda relativo ao ano-base de 1986. Entretanto, naquele ano, encontrava-se em vigor o Plano Cruzado e não havia a previsão legal de correção monetária do Imposto. Segundo o Supremo Tribunal, a lei futura não pode alterar a natureza da obrigação tributária constituída de acordo com a lei vigente ao tempo de seu nascimento. Considerou-se que o art. 18 transformava obrigações de quantias, já constituídas, em obrigações de dinheiro. E, conforme o relator, “alterando-se os efeitos é óbvio que se impõe modificação na causa”. Neste caso específico, a inconstitucionalidade do artigo 18 do decreto-lei foi considerada sob a perspectiva da proteção ao ato jurídico perfeito.

Por outro lado, dentre os casos analisados, raramente aparecem decisões construídas com base na articulação sistemática das diversas normas constitucionais que vedam a retroatividade da lei. Em um único caso, os artigos 5º, XXXVI e 150, III, “a” da CF são articulados — isso aconteceu no julgamento da ADI-MC 712-2/DF⁴. Nesse julgamento, o STF concluiu que o disposto no artigo 150, III, “a”, deve ser visto como expressão fundamental dos direitos individuais, caracterizando-se como a aplicação específica — no campo das relações tributárias — do art. 5º, XXXVI. Essa interpretação foi obtida pela combinação da norma contida no art. 5º XXXVI, particularmente em face do modo de

² Sobre a diferença entre dispositivo de lei e norma, ver especialmente: MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do Direito Constitucional*. Trad. Peter Naumman. Porto Alegre: Síntese, 1999; GUASTINI, Ricardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. México: Ed. Porrúa, 2004.

³ STF, Rp 1451, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, unânime, DJ. 24.06.88.

⁴ STF, ADI-MC 712, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, maioria, DJ. 19.02.93.

apresentação da matéria nas Constituições passadas. A partir disso, o Tribunal extraiu importantes conclusões quanto à natureza do disposto no art. 150, III, “a”, Trata-se, pois, de uma garantia constitucional instituída em favor dos contribuintes. Ainda, é garantia que integra o estatuto do contribuinte, traduzindo-se em limitação ao poder de tributar e, por isso, é tão-somente oponível, pelo contribuinte, à ação do Estado. Isso significa que não há obstáculos — e o Estado não apresenta legitimidade para, com base no art. 150, III, “a”, bloquear a retroatividade da lei que beneficia o contribuinte⁵.

No que diz respeito ao princípio da segurança jurídica, este princípio, só recentemente e de modo ainda acanhado, passou a ser promovido pelo Tribunal⁶; assim, por exemplo, o RE n. 266.602-5, em cujo voto a Ministra Relatora sustenta que “o princípio da irretroatividade tem por escopo a segurança jurídica e a previsibilidade, evitando que a parte contribuinte seja surpreendida pelo advento de regra estabelecida após o nascimento da obrigação tributária”.

1.3 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

No conjunto dos casos analisados, o que se observa é que, na interpretação do artigo 150, III, “a”, o principal é descobrir o único significado possível, o verdadeiro significado contido no dispositivo legal. Isso indica que os métodos predominantemente empregados pelo STF identificam-se com a teoria cognitiva ou formalista de interpretação⁷. Isto significa que — não obstante a sua textura aberta ou indeterminada — o intérprete não está autorizado a atribuir outros significados ao dispositivo.

Considerando-se apenas os métodos interpretativos tradicionais⁸, constata-se que o dispositivo previsto no art. 150, III, “a” da CF/88, é interpretado predominantemente pelo método gramatical⁹; em certas ocasiões, os métodos genético¹⁰ e histórico foram adotados.

⁵ STF, ADI-MC 712, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, maioria, DJ. 19.02.93.

⁶ STF, RE 266.602-5 MG, Tribunal Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, D.J. de 02/02/2007.

⁷ Sobre o tema, ver: GUASTINI, op. cit., p. 13 ss.

⁸ Sobre os diferentes métodos de interpretação, ver, especialmente: KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

⁹ Nesse sentido, os seguintes acórdãos: STF, RE 49504, 1ª Turma, DJ. 19.10.1962; STF, RE 146733, Tribunal Pleno, DJ. 06.11.92; STF, RE 197790, Tribunal Pleno, DJ. 21.11.97; STF, RE 194612, 1ª Turma, DJ. 08.05.98; STF, RE 223796, 1ª Turma, DJ. 14.12.2001; STF, SS-AgR 775, Tribunal Pleno, DJ. 23.02.2003.

¹⁰ STF, RMS 15471, Tribunal Pleno, DJ. 08.06.1966.

Quando isso ocorreu, o Tribunal construiu significados que enriqueceram a norma de irretroatividade tributária. Desta forma, por exemplo, a constatação anteriormente mencionada — obtida com o uso combinado do artigo 5º, XXXVI — de que o art. 150, III, “a”, se constitui em expressão fundamental dos direitos individuais.

Cabe destacar agora que o método de interpretação sistemático não é utilizado na perspectiva do postulado da unidade da Constituição. Se assim o fosse, a interpretação dessa norma constitucional deveria ser feita de modo a evitar contradições com outras normas constitucionais e especialmente com decisões sobre princípios jurídico-constitucionais¹¹. Isso, no entanto, não aconteceu como será demonstrado ao longo deste estudo. Ao contrário, o método sistemático de interpretação foi usado preferencialmente como um complemento ao método gramatical e ao método histórico. No primeiro caso, o Tribunal articulou dispositivos constitucionais ou infraconstitucionais, em particular os do CTN, para a definição do sentido de expressões como *cobrar* e *fato gerador ocorrido*, ambos contidos no art. 150, III, “a”. Neste sentido, o significado da palavra *cobrar* foi obtido mediante a interpretação conjunta do dispositivo que determina a anterioridade da lei tributária — art. 150, III, b. Desse modo concluiu-se que, entre a publicação da lei e o termo final do prazo de anterioridade, a lei possui sua eficácia paralisada¹² e, em conseqüência, a expressão *cobrar* apresenta o significado de *incidência da norma*. Da mesma maneira, com o auxílio dos artigos 105 e 116 do CTN¹³, o Tribunal estabelece o critério de identificação da ocorrência do fato gerador.

Quanto ao método teleológico, o STF não o utiliza, preferindo refutá-lo. Embora a negativa da adoção deste método não seja explícita, o fato é que as vezes em que o caso foi considerado a partir de uma interpretação teleológica do dispositivo, o Tribunal rejeitou a solução proposta, optando por outra construída sob a ótica de uma interpretação literal¹⁴.

1.4 O CONTEÚDO DO ARTIGO 150, III, “a”

¹¹ MÜLLER, 1999, op. cit., p. 74.

¹² STF, RE 138284, Tribunal Pleno, DJ. 28.08.92.

¹³ STF, Rp 1451, Tribunal Pleno, DJ. 24.06.88;

¹⁴ Neste sentido, ver: RE 199352, 2ª Turma, Relator para o acórdão: Ministro Nelson Jobim; Maioria, DJ. 09.08.2002 e RE 223144, Tribunal Pleno, Relator Min. Carlos Velloso; unânime, DJ. 21.11.2003.

Em face dos métodos de interpretação empregados pelo STF, constata-se que o art. 150, III, “a”, contém uma norma que limita a produção legislativa relativamente à atuação temporal do Estado. Este artigo proíbe que uma lei institua um novo tributo ou majore um tributo já existente, incidindo sobre fatos pretéritos — fatos geradores — ocorridos antes do início da vigência da lei.

Para o STF o termo *cobrar* possui o significado de *incidência da norma*. No que se refere à vigência da lei, o STF entende que, quando o diploma legal versa sobre tributos sujeitos à regra de anterioridade, ele tem a sua eficácia paralisada¹⁵ até que seja cumprido o lapso temporal imposto pela norma da anterioridade tributária. Quando o diploma legal versa sobre tributos não-sujeitos à anterioridade, a sua vigência pode ser determinada a partir da data em que o texto legal for publicado.

Invariavelmente o Tribunal emprega os artigos 105 e 116 do CTN¹⁶ como dispositivos que estabelecem o critério que identifica o momento da ocorrência do fato gerador, se antes ou depois do início da vigência da lei. Sobre isso, o artigo 105 do CTN contém norma que disciplina a aplicação da legislação tributária. Segundo o referido artigo, vigente, a lei tributária apresenta eficácia imediata sobre os fatos geradores que se produzam daí por diante.

Igual situação aplica-se para os fatos iniciados antes da publicação ou entre a publicação e a vigência do diploma legal. Nestes casos, é o artigo 116 do CTN que determina que o fato gerador se considera consumado: a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para produzir os efeitos que normalmente lhe são próprios; b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do Direito aplicável.

Relativamente ao conceito de *instituição*, este se caracteriza não apenas pela inserção de uma nova figura tributária de espécie diversa das já existentes como também pela alteração substancial das modalidades vigentes. Dentre essas alterações substanciais, não se inclui a hipótese de prorrogação de tributo instituído por prazo determinado. Este foi o entendimento do STF ao decidir pela constitucionalidade¹⁷ da Lei n. 9.539/97 que prorrogou a vigência da Lei n. 9.311/96, instituidora da CPMF. Neste caso específico, o Supremo entendeu que a anterioridade nonagesimal deve ser aplicada somente aos casos de instituição ou de

¹⁵ STF, RE 138284, Tribunal Pleno, DJ. 28.08.92.

¹⁶ STF, Rp 1451, Tribunal Pleno, DJ. 24.06.88;

¹⁷ STF, ADIN 2.666-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, D.J. de 10.11.06, unânime.

modificação de contribuição social e não ao caso de simples prorrogação de lei que a houver instituído ou aumentado.

Ainda quanto ao conceito de *instituição de tributo*, a jurisprudência do STF não caracteriza a revogação de uma isenção como uma modalidade de instituição. De acordo com o referido Tribunal, a isenção não possui a mesma natureza da não-incidência; por conseguinte, embora o fato se encontre sob uma regra de isenção, o tributo já existe. Revogada a isenção, não surge tributo novo, mas apenas a restauração do direito de cobrá-lo.¹⁸

Por outro lado, o Tribunal considera que certas alterações produzidas em tributo já existente podem caracterizar-se como *instituição de novo tributo*. Assim, por exemplo, o STF declarou a inconstitucionalidade da cláusula quinta do convênio ICMS n. 10, publicado em 30/03/89. Esse dispositivo instituiu a substituição tributária “para frente”, atribuindo a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS¹⁹. Ao mesmo tempo, a referida cláusula continha norma, determinando o alcance retroativo das suas disposições desde 01/03/89. Neste caso se considerou que: “(...) a instituição desse regime promove substancial alteração no pólo passivo da obrigação tributária, na medida em que erige como responsável pelo recolhimento do tributo contribuinte diverso daquele que, presumidamente, virá a praticar a operação tributável.”

Em vista desses julgamentos, conclui-se que, no entendimento do STF, o conceito de instituição de tributo é caracterizado tanto pela inserção de uma nova figura tributária de espécie diversa das existentes quanto por alterações substanciais produzidas na regra matriz de um tributo já existente. Neste segundo caso, a alteração é substancial quando promove mudanças qualitativas na hipótese de incidência, nomeadamente em seu aspecto material ou espacial, ou então quando altera a consequência da regra por meio de modificações qualitativas da base de cálculo ou do seu aspecto pessoal, isto é, quando modifica o sujeito ativo ou passivo.

No que se refere ao conceito de *aumento*, atribui-se-lhe um significado mais amplo. Para o STF, qualquer modificação legislativa que, direta ou indiretamente, aumente a carga tributária suportada pelo contribuinte, deve ser tida como um aumento de tributo. Desta

¹⁸ STF, RE 204.062-2 ES. 2ª Turma, Relator Min. Carlos Velloso, D.J. de 19.12.96, unânime.

¹⁹ STF, RE 266.602-5 Mg, Tribunal Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, D.J. de 02/02/2007.

forma, por exemplo, ao examinar a constitucionalidade²⁰ das alterações promovidas pela LC 102/00, o STF decidiu que a vigência dos artigos 20, § 5º e 33 da LC 87/96, com a nova redação que lhes fora conferida pela LC 102/00, deveria observar a anterioridade tributária. Isso, a despeito de o artigo 7º da LC 102/00 determinar que a lei entraria em vigor no primeiro dia do mês subsequente ao da sua publicação. Neste caso, as alterações promovidas pela LC 102 não importaram em aumento direto do tributo. Contudo, sem majorar a base de cálculo ou a alíquota do ICMS, a nova redação alterou a sistemática de não-cumulatividade. Isso aconteceu já que a nova redação dada aos dispositivos restringiu a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS oriundos das aquisições para o ativo permanente, energia elétrica e telecomunicações. Em vista disso, o STF decidiu que o caso implicava aumento de tributo e determinou que os referidos dispositivos só entrariam em vigor no primeiro dia do ano seguinte ao da publicação da lei.

Por último, mas não menos importante, o STF agrega ao conteúdo do artigo 150, III, “a” uma premissa, segundo a qual não há direito adquirido a regime jurídico tributário²¹. Esta premissa não é adotada com significado *prima facie*, mas sim, em termos absolutos, sem qualquer ponderação ou valoração em virtude das características do caso.

1.5 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, III, “a”

Nesse contexto interpretativo, o Supremo Tribunal aplica o artigo 150, III, “a” por meio da subsunção²². O caso é solucionado exclusivamente com base no enunciado deôntico; a norma é aplicada ao caso obtendo-se, então, o resultado; além disso o mundo dos fatos não é considerado²³.

Por força do método dedutivo, no exame de constitucionalidade da norma sobre a qual paira a suspeição de retroatividade, o que se considera é se a lei alcançou fatos geradores cujo momento da ocorrência foi anterior ao início da sua vigência. Aqui somente os fatos

²⁰ STF, Med. Caut. em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.325-0-DF ; Tribunal Pleno; Relator: Min. Marco Aurélio, Diário da Justiça de 06/10/2006. Decisão unânime no ponto.

²¹ STF, RE 254459, 1ª Turma, DJ. 10.08.2000; RE 149944, 1ª Turma, DJ. 14.11.2000.

²² KAUFMANN, 2004, op. cit.

²³ Ibid., p. 115.

geradores cujo momento da ocorrência foi posterior à vigência da norma podem ser atingidos pelos seus efeitos.

Quando o caso envolve tributos sujeitos à anterioridade da lei, o STF aplica ambos os dispositivos conjuntamente. Desta maneira, a norma que determina a anterioridade da lei tributária funciona como um qualificativo da proibição de retroatividade.²⁴ Essa condição atribuída ao art. 150, III, “b”, da CF foi expressamente manifestada no RE n. 138284, contudo, remonta à Constituição de 1964 em relação ao dispositivo que lhe antecedia²⁵.

Disso decorre que, nos moldes em que o STF controla a proibição de retroatividade da lei tributária, serão inconstitucionais as normas que atingirem fatos geradores que se completaram antes da publicação da lei, e bem assim, os constituídos e completados entre a publicação e o termo final exigido em razão da regra de anterioridade da lei tributária — não, porém, os completados após a sua vigência.

Deve-se ressaltar que o Tribunal não reconhece validade à teoria dos fatos geradores instantâneos, continuados ou complexivos²⁶. Ao julgar o RE n. 197.790, o Ministro Relator constata que a teoria do fato gerador complexo jamais foi considerada pela jurisprudência, notadamente a do Supremo Tribunal Federal. No caso específico, o Supremo negou provimento ao recurso, argumentando que *o lapso temporal de 90 dias, a que estão sujeitas as contribuições sociais, completou-se em 24 de dezembro de 1989 e que o fato gerador da CSLL é o lucro apurado em 31 de dezembro de 1989, momento em que a lei já se encontrava em vigor. Não havendo, no caso, retroatividade da lei.*

Do mesmo modo, na aplicação da norma de irretroatividade, em consonância com o método dedutivo, os casos são analisados do ponto de vista estritamente normativo. Nas ocasiões em que fatos sociais contribuíram para uma aplicação retroativa da lei superveniente, o seu exame não foi considerado — tentativas neste sentido foram rejeitadas pelo Tribunal. Deste modo, por exemplo, ao julgar o RE n. 223.144, o STF não viu agressão à irretroatividade em dispositivo legal publicado em 15.03.90, que instituiu o IOF sobre as aplicações e resgates cujo principal, o contribuinte, era titular em 16.03.90, mesmo se se considera que, em preparação à implantação do Plano Collor, o Governo havia decretado feriado bancário nos dias 14, 15 e 16 de março daquele referido ano.

²⁴ Neste sentido : RE 199352; RE 197790; RE 146733; RE 216 441.

²⁵ STF, RMS 15471, Tribunal Pleno, DJ. 08.06.1966.

²⁶ RE 225602, Tribunal Pleno, DJ. 06.04.2001; RE 197790, Tribunal Pleno, DJ. 21.11.97.

Em contrapartida, as circunstâncias que induziram à produção de uma lei maculada de retroativa são levadas em conta no exame de sua constitucionalidade. Neste sentido, ao suspender uma decisão do TRF da 3ª Região, que determinou a liberação de um bem importado sem o recolhimento do Imposto de Importação à alíquota de 72%, a decisão foi fundamentada tomando por base os dados oficiais que justificaram a edição da norma: “... em dois meses, a importação de bens duráveis aumentou 80%”.²⁷

O mesmo acórdão exemplifica o modo de solução de conflitos entre princípios no contexto do controle da irretroatividade. Naquela situação, a solução encontrada não resultou de um processo de ponderação dos valores em conflito e, sim, da sobreposição de um em face de outro. Argüida a violação do princípio da segurança jurídica pela elevação da alíquota do imposto, a questão foi solucionada pelo Ministro Relator nos seguintes termos: “... o II não se submete ao princípio da anterioridade. Com isto a CF sobrepôs ao princípio da segurança jurídica a necessidade de outorgar ao governo meios eficazes de controle da balança comercial.”²⁸

1.6 NATUREZA NORMATIVA

No conjunto de casos analisados, o art. 150, III, “a” é tido como um princípio, nomeadamente o princípio da irretroatividade tributária; no entanto, o modo como a norma é aplicada não condiz com essa condição. Ao aplicá-la, o STF considera apenas o momento da ocorrência do fato gerador ante a vigência da lei; aqui não importa quais são as características do tributo sob exame nem os fatos envolvidos no caso; além disso, nenhuma distinção é feita. A norma é, pois, aplicada em termos de tudo ou nada — isto sugere que ela se assemelha mais a uma regra do que a um princípio.

1.7 OS CASOS FÁCEIS E OS CASOS DIFÍCEIS

²⁷ STF, SS-AgR 775, Tribunal Pleno, DJ. 23.02.2003.

²⁸ STF, SS-AgR 775, Tribunal Pleno, DJ. 23.02.2003.

No âmbito do conjunto de casos analisados, observam-se importantes contribuições para um entendimento adequado do artigo 150, III, “a”. Nesse sentido merece destaque a assertiva de que a norma de irretroatividade tributária deve ser tratada como uma *expressão fundamental dos direitos individuais*, caracterizando-se como a *aplicação específica, no campo das relações tributárias, do art. 5º, XXXVI*. Por outro lado, constata-se que o modo de aplicação da vedação constitucional de retroatividade de uma lei tributária é ainda insatisfatório no contexto de um Estado Democrático de Direito.

É importante destacar que os critérios empregados pelo Supremo Tribunal Federal são adequados para a solução daqueles casos em que a lei é manifestamente retroativa. Esses são casos específicos em que os fatos ocorreram em um ponto delimitado do tempo passado e estão em nítida dissociação com o momento da vigência da lei. São casos fáceis, isto é, cujas características jurídicas relevantes para a sua solução estão em clara correspondência com o *núcleo essencial* do texto jurídico.

Assim, por exemplo, o STF não conheceu de um recurso interposto pela União Federal, que pretendia a cobrança de imposto sobre lucro imobiliário instituído pela Lei n. 3470/58. Uma vez que a operação de venda foi efetuada antes da vigência da respectiva Lei, o Tribunal reconheceu a impossibilidade de sua aplicação retroativa.²⁹ A mesma posição foi adotada no julgamento do RE n. 53238, no qual se exigia o pagamento de imposto sobre consumo incidente sobre operação de importação realizada antes da vigência da lei que o instituiu.

Outra situação, da mesma forma, uma lei publicada em dezembro de 1953 dava o prazo máximo de 3 meses, após o desembarque, para a chegada de bagagem do exterior. Tendo o seu proprietário desembarcado em setembro, e a bagagem chegado somente em fevereiro de 1954, o Tribunal entendeu que o prazo deveria ser contado da vigência da lei e não da data de desembarque³⁰. Posição semelhante foi adotada no que diz respeito à aplicação de uma pena prevista em lei posterior à ocorrência do fato. Nesse caso, a aplicação da penalidade foi afastada por apresentar caráter retroativo.³¹

O STF também se manifestou contrário à retroatividade de normas relativas ao

²⁹ STF, RE 49504, 1ª Turma, DJ. 19.10.1962.

³⁰ STF, RE 42545, 1ª Turma, DJ. 26.10.1960.

³¹ STF, RMS 11679, Tribunal Pleno, DJ. 11.03.196.

Imposto Predial. Ainda na vigência da Constituição de 1946, a Emenda Constitucional n. 07/64 suprimiu a exigência de prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos. Em face dessa supressão, alguns Municípios instituíram no transcurso do ano um adicional de 100% ao Imposto Predial e ao Imposto de Indústrias e Profissões. Ao examinar o caso, através do RMS n. 15471, o STF concluiu pela inconstitucionalidade da lei municipal por agressão à norma de irretroatividade. Também se considerou inconstitucional o Decreto n. 2047/83 que instituiu empréstimo compulsório incidente sobre ingressos auferidos por pessoas físicas com rendimentos isentos, não-tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte no ano-base de 1982.³²

Quanto à correção monetária de débitos tributários, o Tribunal entendeu não haver retroatividade em lei paulista que definiu novo indexador com vigência posterior à data do débito de ICMS. Uma vez que havia um índice anterior, extinto pela nova lei, o Tribunal considerou que apenas ocorreu alteração da forma de cálculo da inflação. Já que o índice era neutro, os débitos anteriores à própria lei foram atingidos, sem que ocorresse uma mudança na sua sistemática de apuração³³.

De modo diverso, no caso da instituição da TR como fator de indexação, decidiu-se que esta não era fator de atualização monetária, mas sim, coeficiente de remuneração; portanto, representava majoração de tributos. Em consequência, a sua aplicação a débitos anteriores constituiu-se em uma violação à irretroatividade das normas tributárias.³⁴

Se os critérios utilizados pelo STF solucionam adequadamente os casos fáceis em que a retroatividade é própria ou autêntica, isso não acontece quando a retroatividade da lei se manifesta como retroatividade imprópria ou retrospectiva. Nestes casos em que a lei não é expressamente retroativa, são os fatos pretéritos que, por se identificarem com a hipótese de incidência da nova lei, avançam no tempo e ingressam no seu campo de ação. Nessas situações, as consequências jurídicas originariamente atribuídas ao fato são modificadas pela lei mais recente. De fato, o caso apresenta características que, pela sua complexidade, situam-no na zona cinzenta do dispositivo jurídico.

Nesses casos difíceis, as soluções aportadas pelo STF contribuem pouco para uma suficiente concretização da Constituição como um todo. A mais conhecida e criticada³⁵ destas

³² STF, RE 111954, Tribunal Pleno, DJ. 24.06.88.

³³ STF, RE 140189, 1ª Turma, DJ. 27.09.96.

³⁴ STF, RE 204133, 2ª Turma, DJ. 07.03.2000.

³⁵ Neste sentido: VELLOSO, Carlos Mario da Silva. *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

situações refere-se à aplicação de leis que aumentam o Imposto sobre a Renda. Em tais casos, o STF não reconhece violação à proibição de retroatividade. É o que ocorreu no julgamento do RE n. 199.352. No caso, o Dec.lei n. 2462/88 instituiu um adicional de 5% sobre o IRPJ exigível a partir do exercício financeiro de 1989, incidindo, desse modo, sobre o ano-base de 1988.

Neste e em casos como o do IOF exigido em 16 de março de 1989, os sujeitos atingidos pela norma foram surpreendidos por novos efeitos jurídicos não-previsíveis no momento de realização dos fatos que desencadearam o plexo de eventos que fizeram nascer o fato gerador. Quando da realização do fato inicial, em virtude de uma norma vigente, os particulares previam um determinado efeito aos seus atos. Além disso, as alterações produzidas retiraram a certeza e a previsibilidade dos particulares quanto ao Direito. Ao mesmo tempo, nestes casos, a aplicação da proibição de irretroatividade tributária nos moldes adotados pelo STF não promove o status constitucional da matéria e faz parecer que a proibição de retroatividade tributária é uma questão de política legislativa.

Esta mesma situação pode ser constatada em relação aos casos tratados nos Recursos Extraordinários n. 197.790-6 e n. 224.285-9 que diziam respeito, respectivamente, à CSLL e ao I.I. No caso do RE n. 197.790, a Medida Provisória n. 86/89, publicada em 25.09.89 e posteriormente convertida na Lei n. 7856/89, aumentou a alíquota da contribuição social sobre o lucro. O seu artigo 2º determinava que a nova alíquota seria aplicada a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período base de 1989. O STF negou provimento ao recurso do contribuinte sob o fundamento de que *o lapso temporal de 90 dias, a que estão sujeitas as contribuições sociais, completou-se em 24 de dezembro de 1989 e o fato gerador da CSLL é o lucro apurado em 31 de dezembro de 1989, momento em que a lei já se encontrava em vigor*. Assim, por maioria de votos — vencidos os Min. Carlos Velloso, Maurício Correia, Marco Aurélio e Celso de Mello —, entendeu-se que não *houve, no caso, retroatividade da lei*.

No julgamento do RE n. 224.285-9, discutia-se o aumento da alíquota do Imposto de Importação. Em decorrência dos acordos firmados no âmbito do MERCOSUL e tendo em conta o compromisso assumido pelo Brasil quanto à aplicação de uma tarifa externa comum, em 23.12.94, através do Dec. n. 1343, a alíquota do I.I. relativo a veículos passou a ser de 20%. Segundo o Tratado de Assunção, o compromisso firmado entre os Países signatários era de redução gradativa das alíquotas. Entretanto, em 10.02.1995, através do Dec. n. 1391/95, o Brasil reavaliou a sua posição, majorando a alíquota para 32%. O referido Decreto fixou um novo cronograma de redução gradual da alíquota. Apesar disso, cinquenta dias depois da sua

publicação, em 29 de março de 1995, o Dec. n. 1427/95 aumentou novamente a alíquota, desta vez para 72%. Contribuintes que adquiriram veículos do exterior durante a vigência do primeiro decreto, surpreendidos com a elevação das alíquotas, postularam em juízo a aplicação da alíquota de 20% fixada pelo Dec. n. 1343/95. Neste caso, o Tribunal posicionou-se pela inexistência de retroatividade da lei, pois o que deve ser considerado é que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, § 10).

Essas situações não se apresentam exclusivamente na aplicação do artigo 150, III, “a”. Também ante a aplicação do art. 5º, XXXVI, as soluções aportadas pelo STF pouco promovem o texto constitucional. É o que se verifica no caso das Leis n. 9.032/95 e n. 9.129/95 que limitaram o direito ao adimplemento do tributo por meio de compensação ao valor de 30% do tributo devido. Acórdão do TRF da 4ª Região decidiu que, em face da proteção ao direito adquirido, o limite de 30% só se aplicaria quando o indébito ou o crédito, ainda que um só deles fosse posterior à lei. O STF confirmou a decisão³⁶, sob o fundamento de que não há direito adquirido a regime jurídico. Em consequência, o contribuinte que havia obtido o direito à compensação por meio de uma sentença judicial transitada em julgado antes da publicação das respectivas leis teve o seu direito afetado pelas novas disposições.

1.8 CONCLUSÃO

Como se observa em vários casos de leis tributárias retroativas às soluções alcançadas por meio da aplicação do artigo 150, III, “a” — ao menos quando interpretado literalmente —, aquelas foram insatisfatórias. Isso é ainda mais visível quando as soluções aportadas são analisadas na perspectiva da unidade da Constituição, em particular quando consideradas as relações existentes entre o sistema constitucional tributário e os princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica.

Ao mesmo tempo, algumas questões abordadas nos acórdãos se sobressaem e merecem um maior aprofundamento. Nesse sentido, com relação ao artigo 150, III, “a” da CF/88, cabe indagar:

³⁶ STF, RE 254459, 1ª Turma, DJ. 10.08.2000.

a) No que diz respeito à natureza da norma ali veiculada, os acórdãos do STF referem-se a ela como um princípio, o princípio da irretroatividade tributária; no entanto, aquela norma é aplicada como uma regra jurídica. Afinal, qual é a natureza normativa deste dispositivo e em que medida essa definição contribui para uma solução mais adequada dos casos relacionados à irretroatividade tributária?

b) Nesse mesmo sentido, qual é a contribuição resultante da caracterização do artigo 150, III, “a”, como uma norma de direito fundamental?

c) No que se refere ao critério de identificação da ocorrência do fato gerador resultante exclusivamente da aplicação dos artigos 105 e 116 do CTN, seria esse o único critério utilizável? Ele realmente seria o *standard* de identificação constitucionalmente adequado?

d) A jurisprudência do STF e, em consonância com ela, também a de outros Tribunais, não reconhece utilidade prática à teoria dos fatos geradores instantâneos, continuados ou complexivos. Em que medida isso interfere na solução dos casos de retroatividade da lei tributária ou, em outros termos, de que modo a natureza do fato torna-se relevante para o exame da proibição de retroatividade tributária?

Quanto ao artigo 5º, XXXVI da CF/88: a) Nas poucas vezes em que as normas veiculadas nesse artigo foram utilizadas para a solução dos casos, envolvendo a retroatividade de leis tributárias, a situação não se referia ao aumento ou à instituição de um tributo. Disso resulta um questionamento quanto à possibilidade do seu emprego em situações de aumento ou de instituição retroativa de tributos. b) Em diversas situações, um dos principais argumentos utilizados para denegar o pedido do contribuinte dizia respeito à inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário. De que forma esses dois conceitos estão inter-relacionados? c) Por último, mas não menos importante, que relação as normas constitucionais de irretroatividade mantêm com o princípio da segurança jurídica e de que maneira esse princípio contribui para o controle da irretroatividade da lei tributária.

Essas e outras questões serão enfrentadas nos próximos capítulos.

2 O ARTIGO 150, III, “a” DA CF/88

2.1 EFICÁCIA NORMATIVA

O principal suporte normativo para a proibição de retroatividade da lei tributária encontra-se no artigo 150, III, “a” da CF. Este dispositivo possui a sua razão subjacente no princípio da segurança jurídica. Ao proibir que a lei que institui ou majora um tributo alcance fatos geradores já ocorridos, protege-se a segurança jurídica dos contribuintes. De fato, o princípio da segurança jurídica é o conteúdo substancial mediato da regra. Em sua canonicidade, o artigo 150, III, “a” concretiza o ideal de segurança jurídica do contribuinte.

No que se refere à sua eficácia, ele exerce uma eficácia indireta, complementando o disposto no art. 150, I. Com efeito, de nada adiantaria o dever de legalidade se fosse possível conferir efeito retroativo às obrigações tributárias veiculadas em lei. Por outro lado, a proibição de retroatividade é complementada pelas normas de anterioridade veiculadas no artigo 150, III, “b” e “c”. Embora o dever de anterioridade não impeça a ação dos efeitos retroativos provocados por uma lei retrospectiva, ele se constitui em obstáculo nos casos de lei manifestamente retroativa — leis de retroatividade própria ou autêntica. Nestas situações, a exigência de anterioridade da lei garante a não-surpresa e a previsibilidade do contribuinte.

No que se refere à sua eficácia direta, conforme foi constatado no capítulo anterior, esta é delimitada pela hipótese de incidência da norma. Segundo as características selecionadas pelo legislador constituinte, a aplicação da norma está circunscrita às leis que instituem ou aumentam tributo. Neste sentido, leis que não se destinam a isso, ainda que retroativas, não apresentam identidade com hipótese de incidência do artigo 150, III, “a” — por isso, estão fora do seu âmbito de alcance.

2.2 O ART. 150, III, “a” DA CF/88 VEICULA UM PRINCÍPIO?

Como vimos no capítulo anterior, nos casos julgados pelo STF, o art. 150, III, “a” foi aplicado como uma regra jurídica. Apesar disso, esta mesma jurisprudência, e também boa

parte da doutrina³⁷, atribui-lhe a denominação de *princípio da irretroatividade da lei tributária*. Com essa denominação, o que se pretende é assinalar a importância do dispositivo no âmbito do Direito Tributário, sem nenhuma referência ao seu modo de aplicação. Assim, no dizer de Hugo de Brito Machado: *a irretroatividade é um princípio fundamental do Direito, tão abrangente e universal que se pode dizer mesmo integrante da própria essência do jurídico*³⁸. Sem dúvida, na perspectiva da sua fundamentalidade³⁹, podemos afirmar que o artigo 150, III, “a” contém uma norma importante para o Direito Tributário.

Inegavelmente, a proibição de retroatividade da lei tributária possui um papel fundamental no contexto do microssistema de normas constitucionais tributárias; contudo, essa afirmação também é válida para outros ramos do Direito. Se a irretroatividade pertence à própria essência do Direito, ela é um princípio fundamental de todo o Direito. Sob essa ótica, não há nada de peculiar no artigo 150, III, “a”, a ponto de convertê-lo em um princípio da irretroatividade especialmente voltado ao Direito Tributário.

Por outro lado, o Direito é uma ciência prática e, como tal, o conhecimento adequado do modo de funcionamento das normas jurídicas é essencial para a sua promoção — para isso, pouco contribui o critério da fundamentalidade; ao contrário, algumas vezes ele atrapalha e confunde. Quando se diz que a norma veiculada no artigo 150, III, “a”, é um “princípio” — mesmo quando o objetivo é enfatizar a sua importância —, também se acaba por induzir o intérprete a um certo entendimento quanto ao modo de sua aplicação. E, quando isso é erroneamente compreendido, o resultado traz prejuízos ao controle de irretroatividade da lei tributária. Isso pode ser constatado a partir dos acórdãos examinados no capítulo anterior. Desta maneira, da análise daqueles casos, duas constatações levam a este entendimento:

a) Primeiramente, devido à expansividade que é própria dos princípios, quando se atribui à norma contida no art. 150, III, “a”, essa condição, é intuitivo que se apele por sua observância nas situações que carecem do fim veiculado pela norma. Logo, sempre que uma

³⁷ Nesse sentido, a título exemplificativo: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.168; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. e atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 189; AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p.118; MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p.127.

³⁸ MACHADO, loc. cit.

³⁹ Sobre os diversos critérios utilizados para a classificação entre regras e princípios, ver: GOMES CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1086.

norma tributária retroagir ou aparentar certo efeito de retroativo, o contribuinte acaba por argüir pela violação desse dispositivo, não importando se o caso envolve aumento ou instituição de tributo, ou se a referida norma incidiu neste ou naquele momento do fato.

O problema é que, em vista da sua estrutura ou, como veremos a seguir, graças à sua natureza prescritiva e específica, os fatos sobre os quais o artigo 150, III, “a”, deve incidir estão previamente determinados. Assim, se eles não estiverem presentes no caso, o STF afasta o dispositivo por impertinente e o faz adequadamente, por respeito ao texto constitucional. É o que se verifica, por exemplo, no RE n. 201618-7, no qual o contribuinte alegou violação ao artigo 150, III, “a”, em face da Lei n. 8383/91. Essa lei instituiu a UFIR, em substituição à TRD, como índice de atualização monetária⁴⁰ da CSLL relativa ao ano-base de 1991. Neste caso, de forma unânime, a 1ª Turma do STF decidiu que a legislação apenas estabeleceu novo critério de conversão do tributo, não implicando majoração ou mudança da base de cálculo.

b) A segunda constatação diz respeito a uma situação que decorre da anterior e refere-se à pertinência⁴¹ das demais normas constitucionais que postulam pela irretroatividade das leis em geral e, portanto, também das leis tributárias. Porque o artigo 150, III, “a” é tratado como “o princípio da irretroatividade tributária”, ele exerce, por assim dizer, o monopólio do controle de irretroatividade no âmbito das leis tributárias. Isso tem ocorrido em prejuízo do desenvolvimento de uma jurisprudência que articule o artigo 150, III, “a”, de um modo sistêmico, com as demais normas constitucionais de mesmo conteúdo axiológico.

Essa situação pode ser observada através dos casos analisados no capítulo 1. Em nenhum deles, a solução adotada foi produzida por meio da combinação do artigo 150, III, “a”, com as demais normas que protegem em face da retroatividade da lei. Quando muito, o artigo 150, III, “a” foi entendido como a *expressão fundamental dos direitos individuais*, caracterizando-se como a *aplicação específica, no campo das relações tributárias, do art. 5º, XXXVI*. Entretanto, apesar da importância desta conclusão e das que a sucederam, no conjunto dos casos analisados, essa definição é compreendida mais no sentido de que o artigo 150, III, “a” é a versão do artigo 5º, XXXVI para o Direito Tributário, e menos no sentido de que, como extensão do artigo 5º, XXXVI, aquele é portador do conteúdo deste.

Por essas razões, não é aconselhável conferir ao dispositivo a denominação ou o status

⁴⁰ STF, RE 201618-7, Rel.Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ 01.08.97.

⁴¹ Nesse sentido, MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do Direito*. SP: Martins Fontes, 2006. p. 86 ss.

de princípio da irretroatividade tributária. E, em definitivo, de uma perspectiva funcional, o artigo 150, III, “a” não possui as características conceituais próprias dessa espécie normativa.

2.3 O ART. 150, III, “a” DA CF/88 É UMA REGRA JURÍDICA EM CARÁTER *PRIMA FACIE*.

Sob o ponto de vista funcional, o critério mais adequado para a diferenciação entre princípios e regras toma por referência a natureza do comportamento prescrito pela norma⁴². De acordo com esse critério, os princípios são normas imediatamente finalísticas; além disso, a sua qualidade frontal⁴³ é a determinação de um fim a ser alcançado. Por isso, eles se caracterizam como mandamentos de otimização, uma vez que ordenam que esse fim seja promovido na maior medida possível, consideradas as possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Nessas normas, o modo de otimização do fim não vem determinado. De fato, as normas principiológicas não determinam expressamente como ou qual comportamento deve ser seguido para que o fim seja alcançado. Elas também não determinam, prévia e especificadamente, em quais fatos o princípio deve ser aplicado. Nessa medida, os princípios são prospectivos e expansivos ou seja, são aplicáveis a qualquer situação carecedora do fim veiculado pela norma.

Em contraposição aos princípios, as regras são normas imediatamente descritivas. Ao contrário dos princípios, a característica dianteira⁴⁴ dos dispositivos que veiculam regras é a determinação de um comportamento que deve ser adotado. Para isso, elas estabelecem prévia e especificadamente em que situações ou em virtude de que fatos o comportamento nelas

⁴² De acordo com a definição de Humberto Ávila: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

⁴³ ÁVILA, 2004, op. cit. p. 63 ss. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. 2. reimp. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001. p.81 ss.

⁴⁴ ÁVILA, loc. cit.; ALEXY, loc. cit.

prescrito deve ser adotado. Nessa medida, as regras são prescritivas e específicas. E, embora implicitamente veiculam um fim, para a sua satisfação basta a adoção do comportamento por ela prescrito. Com efeito, a realização do fim implícito não é seu objetivo imediato.

Segundo esses critérios, o dispositivo veiculado no artigo 150, III, “a” não se caracteriza como um princípio, ao menos de um modo preponderante. Nele não há um fim explicitamente formulado que deva ser otimizado. Ao invés disso, ele contém disposições que especificam os fatos sobre os quais a norma deverá incidir. Do mesmo modo, o artigo determina um comportamento a ser adotado pelo Estado, ou seja, ele proíbe a produção de leis que se destinem ao aumento ou à instituição de tributos e que alcancem fatos geradores ocorridos antes da vigência dessa lei.

Disto resulta que o artigo 150, III, “a” veicula uma norma com características de uma regra jurídica. Esta é a sua natureza normativa predominante e só não é absoluta, em vista da qualificação que lhe foi atribuída pelo STF no julgamento da ADI-MC n. 712-2/DF, sobre a qual trataremos a seguir.

2.4 O ARTIGO 150, III, “a” DA CF/88 VEICULA UMA NORMA DE DIREITO FUNDAMENTAL, POR ISSO POSSUI DUPLA NATUREZA NORMATIVA.

A ADI-MC n. 712-2/DF foi proposta pelo Procurador Geral da República, visando à declaração de inconstitucionalidade dos artigos 3º e 4º da Lei n. 8.200/91. Segundo o acórdão, essa Lei pretendia corrigir algumas distorções que repercutiram na correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas no ano-base de 1990, em decorrência do Plano Collor I. Para isso, os artigos 3º e 4º da Lei n. 8.200/91 permitiam a realização de determinadas operações contábeis, cujo resultado — do ponto de vista tributário — importava em ônus ou em benefício para o contribuinte, conforme as características de cada um.

Para demonstrar a inconstitucionalidade dos artigos, dentre outros dispositivos, foi argüida a violação ao artigo 150, III, “a” da CF/88. Por unanimidade, o pleno do STF entendeu que este dispositivo destina-se *a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do poder público (...) sendo, em consequência, defeso ao Estado invocá-lo em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.*

Esse entendimento encontra-se sintetizado na ementa do acórdão, no sentido de que *os princípios constitucionais tributários constituem expressão fundamental dos direitos*

*individuais*⁴⁵. Ele resulta de uma construção teórica formulada pelo Ministro Relator com base na doutrina e na jurisprudência pretérita da Corte. De acordo com essa construção teórica, o disposto no artigo 150, III, “a”, da CF/88 é uma norma de direito fundamental. Isso é declarado explicitamente no ponto do voto em que o Relator conclui: *o mesmo* [a impossibilidade de o Estado invocá-lo em desfavor do contribuinte] *se diga do artigo 5º, XXXVI da Constituição do qual, como se assinalou, o artigo 150, III é mera aplicação*⁴⁶.

Naquele julgamento, o STF firmou o entendimento de que o artigo 150, III, “a” é uma norma de direito fundamental. Essa decisão possui suporte no artigo 5º, §2º da CF/88. Segundo esse dispositivo, os direitos fundamentais não se limitam aos prescritos no artigo 5º, admitindo-se a existência de outras normas que veiculam direitos fundamentais nos demais artigos da Constituição ou em tratados internacionais de que o Brasil é parte⁴⁷.

É necessário comentar que essa qualificação interfere na natureza normativa da norma veiculada pelo art. 150, III, “a” da CF/88. Em geral, as normas jurídicas se caracterizam ou como princípios ou como regras. No caso das disposições que veiculam normas de direitos fundamentais, a sua caracterização exclusiva, seja como regra, seja como princípio, é incapaz de responder adequadamente ao postulado da unidade da Constituição. Em vista desse postulado, as normas constitucionais devem ser interpretadas e aplicadas de modo a promover a Constituição como um todo. No caso dos direitos fundamentais, isso significa que eles devem ser considerados em seu conjunto. A promoção de um não pode ser de tal forma que leve a uma restrição desproporcionada de outros direitos fundamentais.

Na condição de uma regra jurídica, portanto, quando interpretados exclusivamente como razões protegidas para a ação, os dispositivos que veiculam normas de direitos fundamentais nem sempre conseguiriam proteger adequadamente os bens protegidos por essas normas. De fato, uma regra jurídica é aplicada em termos de tudo ou nada; ela se subsume à situação sempre que os requisitos estabelecidos em sua hipótese de incidência estejam presentes no caso. Contudo, no âmbito de um direito fundamental, nem sempre isto é o suficiente; por exemplo, o artigo 5º, XI, da CF/88 assegura a inviolabilidade do domicílio e ao mesmo tempo estipula que a ocorrência de um desastre constitui uma exceção que autoriza

⁴⁵ Conforme ADI-MC 712, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, maioria, DJ. 19.02.93.

⁴⁶ Conforme ADI-MC 712, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, maioria, DJ. 19.02.93.

⁴⁷ Em outra oportunidade e com base no mesmo dispositivo, ao declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93, o STF também reconheceu que as normas de anterioridade da lei tributária veiculam um direito fundamental do contribuinte e por isso não são passíveis de alteração por meio de Emenda Constitucional. – ADI n. 939 Rel. Min. Sydnei Sanches.

o ingresso na residência, mesmo sem o consentimento do morador. Ora, no âmbito desse direito fundamental, a simples ocorrência de um desastre não justifica o ingresso não-autorizado na residência. Para se constatar que o direito fundamental não foi violado, é preciso que se examine se o ingresso no domicílio era uma medida necessária e proporcional diante do ocorrido. Neste sentido, a simples subsunção da regra aos fatos não é suficiente para a promoção dos direitos fundamentais.

Por outro lado, interpretados na condição exclusiva de princípios, por conseguinte, como mandamentos de otimização, esses conflitos seriam solucionados de um modo adequado mediante a ponderação dos valores em jogo. Nesse caso, atendidas as etapas de adequação, de necessidade e de proporcionalidade, as normas em conflito seriam arrançadas de maneira a produzirem o máximo de efeitos, em vista das condições fáticas e jurídicas existentes. Todavia, devido à expansividade que é própria dos princípios, quando os dispositivos que veiculam normas de direitos fundamentais fossem interpretados como princípios, incorrer-se-ia em um outro tipo de problema. Quando considerados exclusivamente como princípios, as normas de direitos fundamentais seriam interpretadas de modo não-vinculado ao seu texto e às restrições que lhe foram atribuídas pelo legislador constituinte. Isso poderia acarretar tanto uma ampliação indevida do âmbito de abrangência do direito fundamental quanto uma restrição excessiva e até o esvaziamento do seu conteúdo. Nesse caso teríamos uma situação em que a Constituição escrita não seria levada a sério.⁴⁸

Em vista dessas circunstâncias, a melhor caracterização dos dispositivos que veiculam normas de direitos fundamentais é no sentido de que eles possuem uma dupla estrutura normativa: são regras jurídicas em sentido *prima facie* e, dado o status do direito que veiculam, também se caracterizam como um princípio já que pedem a otimização do respectivo direito fundamental. Esse modelo de funcionamento das normas que veiculam direitos fundamentais foi defendido por Alexy⁴⁹ como uma solução para o complicado problema da determinação do âmbito de abrangência dos direitos fundamentais e de suas restrições.

Assim, de um modo mais preciso, porquanto o artigo 150, III, “a” veicula uma norma de direito fundamental, a sua espécie normativa manifesta-se, preponderantemente ou em caráter *prima facie*, como uma regra jurídica; ao mesmo tempo, em circunstâncias especiais,

⁴⁸ ALEXY, 2001, op. cit., p.117.

⁴⁹ ALEXY, 2001, op. cit., 118 ss.

ela se manifesta como um princípio. Na sua condição de regra, a norma proíbe que o Estado cobre tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Na sua condição de princípio, a norma propugna pelo ideal de realização da segurança jurídica do contribuinte, frente a leis retroativas que aumentam ou instituem novos tributos.

Como veremos a seguir, essa perspectiva desempenha um papel fundamental para a determinação dos critérios de aplicação do artigo 150, III, “a”, permitindo a identificação de certas características que contribuirão para uma análise mais apropriada a respeito do controle de irretroatividade da lei tributária no contexto da CF/88.

2.5 O CONCEITO DE FATO GERADOR NO ÂMBITO DO ARTIGO 150, III, “a”

Quando o artigo 150, III, “a” passa a ser visto sob o prisma de uma regra jurídica em caráter *prima facie*, o foco de atenção do intérprete dirige-se ao significado das expressões que compõem a sua hipótese de incidência. Nessa perspectiva é necessário que se determine o significado de termos como *cobrar, instituir, aumentar tributos e fato gerador ocorrido*.

Conforme foi demonstrado no capítulo anterior, o STF tratou de desenvolver esses conceitos. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal, o termo *cobrar* possui o sentido de exigir tributo. Quanto à instituição de um tributo, esta não decorre exclusivamente da inserção de uma nova figura tributária de espécie diversa das já existentes: também a alteração substancial das espécies tributárias vigentes corresponde à instituição de um tributo. Da mesma forma, o aumento evidencia-se frente a uma maior carga tributária provocada por modificações legislativas de natureza direta ou indireta. Tanto a norma que institui quanto a que aumenta um tributo só poderá incidir sobre os fatos ocorridos após a vigência da lei que veicula esta norma.

A questão que ainda não foi adequadamente desenvolvida diz respeito ao significado da expressão *fato gerador* no contexto do artigo 150, III, “a”. Esta tarefa é o primeiro passo para a identificação de um critério constitucionalmente adequado para a determinação do momento da ocorrência do fato gerador. A identificação de tal critério adquire especial importância uma vez que, segundo o artigo 150, III, “a”, a exigência de um tributo será proibida quando a lei que os aumenta ou institui alcançar um fato gerador ocorrido, ou seja, a determinação da ocorrência do fato gerador é o parâmetro de identificação da retroatividade

da lei.

Um dos problemas para a identificação desse critério decorre dos significados atribuídos à expressão *fato gerador*. Sua dubiedade já foi objeto de uma pertinente e aguçada crítica feita por Alfredo Augusto Becker⁵⁰, que alertou para a confusão produzida pelo conceito. Nessa mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho observa que o CTN utiliza a expressão *fato gerador*, ora em referência à situação de fato descrita na lei, ora à situação de fato ocorrida no mundo dos fenômenos, ora à conjugação de ambas.⁵¹ No âmbito da doutrina, em um primeiro momento, essa imprecisão foi superada quando Geraldo Ataliba propôs a adoção da expressão *hipótese de incidência*, para denominar a descrição abstrata contida na lei, e de *fato imponível*, para representar a sua ocorrência no mundo dos eventos⁵². Posteriormente, Paulo de Barros Carvalho empregou a expressão *hipótese tributária*, para designar a descrição normativa de um evento, e *fato jurídico*⁵³, para designar o relato da sua ocorrência no mundo dos fenômenos e ao mesmo tempo para indicar que se trata de um fato capaz de irradiar efeitos jurídicos.

Se tomarmos em consideração apenas os dois significados que a expressão é usualmente empregada — ora como a descrição normativa de um evento, ora como o relato da ocorrência desse evento no mundo dos fenômenos —, seria possível concluir que, no artigo 150, III, “a”, ela é utilizada com o sentido de ocorrência de um evento no mundo dos fenômenos. Isso poderia ser comprovado por meio da simples leitura dos dispositivos constitucionais em que a expressão *fato gerador* foi empregada, ou seja, os artigos 146, III, “a”; 150, III, “a”; 150, §7º; 154, I e 155, § 2º, XI. Tendo em mente aqueles dois significados, constata-se que, enquanto os artigos 146, III, “a” e 154, I, referem-se àquela com o sentido de hipótese de incidência ou hipótese tributária, os artigos 150, III, “a”⁵⁴, e 150, §7º, 155, § 2º, XI, utilizam-na com o sentido de fato jurídico.

Ocorre que só haverá fato jurídico depois que uma norma válida incidir sobre o mundo dos fenômenos, juridicizando certo evento. E, para que a norma incida, é necessário que o evento apresente todos os elementos que foram descritos na hipótese de incidência dessa norma. Com efeito, a ausência de quaisquer desses elementos impede a sua incidência. Vale

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 318.

⁵¹ CARVALHO, 2007, op. cit., p. 274.

⁵² CARVALHO, loc. cit.

⁵³ Ibid., p. 276.

⁵⁴ Também nesse sentido, ver: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 125-173.

repetir: só quando estiverem presentes todos os elementos descritos na hipótese da norma tributária é que ela incidirá, produzindo um fato jurídico, ou — na linguagem do artigo 150, III, “a” — um fato gerador.

Nessa perspectiva, tomando-se em consideração os dois significados atribuídos à expressão, só seria correto dizer que fato gerador equivale a fato jurídico nas hipóteses de aumento de tributo, pois nesses casos haveria uma norma válida capaz de incidir e de juridicizar o fato antes do aumento. Entretanto, nos casos em que ocorre a instituição de um tributo, não é correto falar em fatos geradores ocorridos. Antes do início da vigência da lei que institui um tributo, nenhum evento poderá converter-se em fato gerador pelo simples motivo de que ainda não existe a norma que incidirá, produzindo o fato jurídico⁵⁵. Em vista disso, é possível afirmar que, no âmbito do artigo 150, III, “a”, a expressão *fato gerador* também é empregada com um terceiro significado, distinto daqueles dois usualmente mencionados, qual seja, o de um mero evento que apresenta, não todas, mas apenas uma ou algumas das características que serão vertidas na hipótese de incidência tributária, nomeadamente a ação material que caracteriza o fato.

Com o que foi dito até aqui não se obtém uma definição mais precisa do conceito. Ao contrário, os argumentos evidenciam e reafirmam a dubiedade da expressão *fato gerador* vertida pelo artigo 150, III, “a”. Todavia, isso possui uma vantagem: permite afirmar que nele a expressão não é tratada unicamente no sentido de *fato jurídico*. Portanto, o âmbito de proteção do dispositivo constitucional não se limita aos fatos que apresentam todos os elementos descritos na hipótese de incidência de uma norma que aumenta ou institui um tributo. Ele é mais amplo, alcançando, também, certas situações em que nem todas as características vertidas na norma jurídica estarão presentes no fato. Essa conclusão é suficiente para o propósito de identificação de um critério constitucionalmente adequado para a determinação do momento da ocorrência do fato gerador.

2.6 OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO STF PARA A DETERMINAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

⁵⁵ AMARO, 2008, op. cit., p.118.

Segundo alguns acórdãos do STF, os critérios de determinação da ocorrência do fato gerador estão estabelecidos nos artigos 105 e 116 do CTN⁵⁶. Conforme o artigo 105, *a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116*. Por sua vez, o artigo 116 do CTN determina que os fatos geradores se consideram ocorridos: *a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável*.

A rigor, o art. 105 pouco contribui para a identificação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Por um lado, na perspectiva do fato gerador como sinônimo de fato jurídico, não é correto falar em fato gerador futuro e fato gerador pendente. O fato jurídico só existirá quando estiverem presentes todos os elementos descritos na hipótese, dando ensejo à incidência da norma. Por outro lado, na perspectiva da conclusão a que chegamos no item anterior, no sentido de que, em certas circunstâncias, o artigo 150, III, “a” também protege o mero evento, constata-se que o artigo 105 do CTN vai de encontro ao determinado pela CF/88. Isso acontece porque o dispositivo infraconstitucional determina a aplicação imediata da lei tributária aos fatos geradores pendentes, os quais não passam de meros eventos de acordo com a terminologia aqui empregada.

Igual situação se evidencia em relação ao artigo 116. Embora veiculadas por lei complementar, as normas do artigo 116 apresentam caráter supletivo, conforme dispõe o seu *caput*. E, com relação ao seu conteúdo, a rigor, não se pode falar em fatos jurídico-tributários caracterizados, exclusiva ou predominantemente, por situações de fato, em contraposição a outros constituídos por situações jurídicas. Com efeito, os fatos jurídico-tributários formam-se a partir de uma sucessão de eventos — alguns irrelevantes para o Direito — e, outros, devido à sua relevância social, regulados por normas jurídicas de outros ramos do Direito. Fatos imponíveis são, deste modo, o resultado de uma seqüência de eventos, na qual cada etapa se caracteriza, ora como simples situação de fato, ora como um fato juridicizado. De tudo isso, resulta a inutilidade da distinção entre fatos geradores oriundos de situações de fato e fatos

⁵⁶ STF, Rj 1451, Tribunal Pleno, DJ. 24.06.88.

geradores oriundos de situações jurídicas.

Não obstante essas críticas, o STF faz uso dos referidos artigos, porém o critério dali extraído corresponde ao aspecto temporal da hipótese de incidência tributária. Ainda que não utilize essa terminologia, constata-se que a ocorrência do fato gerador é identificada por meio daquilo que, na terminologia de Paulo de Barros Carvalho, “corresponde ao grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor (...)”.⁵⁷

Com efeito, este é um critério de maior precisão e, na maioria das vezes, da sua utilização resulta uma decisão que protege o contribuinte em face de leis retroativas; no entanto, ele não se presta a um livre emprego. Porque o artigo 150, III, “a” também protege os fatos ou os eventos que não possuem todas as características que futuramente serão vertidas na hipótese de incidência de uma norma tributária, nem sempre o uso deste critério corresponderá a um resultado condizente com o âmbito de proteção do artigo 150, III, “a”. E, em certos casos, a sua adoção representará uma permissão injustificada de leis retroativas. Isso é o que ocorre, por exemplo, com os tributos em que o fato gerador tem natureza complexiva. Nestas situações, mesmo que se diga que a lei não alcança o fato gerador no preciso instante de sua ocorrência, ela modificará as conseqüências de outros fatos relevantes para a determinação do tributo a ser pago.

2.7 OS FATOS GERADORES DE NATUREZA COMPLEXIVA

A denominação *fato gerador complexivo* é empregada por alguns autores⁵⁸ e toma em consideração a estrutura dos fatos tributáveis. Neste sentido, os fatos geradores são classificados em instantâneos, continuados e complexivos⁵⁹.

⁵⁷ CARVALHO, 2007, op. cit., p. 293.

⁵⁸ Ver: FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. atual. até 1994, v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 343. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. v.1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 235.

⁵⁹ Essa classificação ganhou força na doutrina nacional a partir de Amílcar Falcão. Ver: FALCÃO, 1976, op. cit., p. 125 ss.; no entanto é criticada por Paulo de Barros Carvalho. Ver: CARVALHO, 2007, op. cit., p.297 ss.

Esses conceitos levam em conta o modo como os fatos ocorrem no tempo, isto é, eles se formam instantaneamente ou no decurso de certo lapso de tempo. No primeiro caso, são denominados de fatos instantâneos — servem como exemplo típico o ICMS e o IPI. Nestes tributos, cada operação de circulação de mercadoria ou de industrialização dá origem imediata a uma obrigação tributária, sem a necessidade de que a operação se integre a outro acontecimento.⁶⁰ No segundo caso, são denominados conjuntivos, continuados, complexivos, ou ainda, de formação sucessiva — como exemplo, Fabio Fanucchi cita o Imposto de Renda. Neste imposto, assim como no caso da CSLL, cada ato que importa em aquisição de renda, quando tomado isoladamente, é insuficiente para gerar a obrigação tributária. Aqui, o fato imponível depende de uma série de eventos — nem sempre orientados pelo Direito Tributário — os quais se realizam no decurso de um período de tempo e, somados, completam a feição legal escolhida para originar a obrigação de natureza tributária.⁶¹

A peculiaridade dos tributos de natureza complexa é que, embora o fato gerador — tomado aqui no sentido de fato jurídico-tributário — só se constitua ao final do período, para que isso ocorra, é necessária a realização de uma série de outros acontecimentos. Estes por sua vez, estão relacionados com a atuação do contribuinte e também devem ser considerados como de natureza jurídica relevante — daí a sua complexidade no que se refere à aplicação da lei no tempo. Em suas notas de atualização à obra de Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi, refere-se a isso em relação ao Imposto de Renda: *surgem deveres, obrigações, direitos, pretensões relevantes. As retenções na fonte, a realização de ganhos, inclusive de capital, ou a efetuação de despesas dedutíveis são exemplos de fatos jurídicos relevantes, que entram na constituição e no cômputo da renda formada em todo o período e não apenas no último dia desse mesmo período.*⁶²

Para Paulo de Barros Carvalho, a classificação dos fatos geradores em instantâneos e complexivos não apresenta utilidade prática. Certamente, a noção de fato gerador complexo em nada contribui para a identificação do instante em que se deve ter por realizada a obrigação tributária⁶³. Segundo esse autor, no caso dos fatos complexivos, nenhum dos seus componentes isoladamente possui a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária.

⁶⁰ FANUCCHI, 1980, op. cit., p. 155.

⁶¹ FANUCCHI, 1980, op. cit., p. 156.

⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 712.

⁶³ CARVALHO, 2007, op. cit., p. 300.

O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, no momento em que todos estiverem concretizados, — isso só acontece em um determinado marco de tempo. Assim, seja o fato gerador do tipo instantâneo ou do tipo complexivo, importa verificar a ocorrência do aspecto temporal previsto na regra matriz tributária — antes disso, não existem os efeitos jurídico-fiscais próprios da espécie⁶⁴.

Também a jurisprudência do STF não faz diferenciação entre fatos imponíveis instantâneos e complexivos. De acordo com o Ministro Ilmar Galvão, *a teoria do fato gerador complexivo jamais foi considerada pela jurisprudência, notadamente a do Supremo Tribunal Federal*⁶⁵. Assim, tomando por referência o aspecto temporal da obrigação tributária, o STF entende que, no caso de tributos como a CSLL⁶⁶ e o IRPJ⁶⁷, a ocorrência do fato gerador acontece no final do respectivo ano-base. Logo, para o Supremo Tribunal, a lei que majora esses tributos, desde que aprovada no curso do ano-base, poderá produzir efeitos sobre a prestação pecuniária dali decorrente⁶⁸. Conforme já demonstramos no capítulo anterior, essa solução formulada pelo Supremo Tribunal para tributos com fato gerador complexivo é insatisfatória⁶⁹. Quanto a isso, a crítica doutrinária vem de muito tempo: Luciano Amaro foi um dos precursores, a qual também é formulada por Carlos Velloso⁷⁰.

O problema é que a natureza complexiva desses tributos é irrelevante se a investigação tiver por objetivo exclusivamente a identificação do exato instante em que se instaura o nexo obrigacional que vincula indivíduo e Estado em torno do dever de pagar um tributo. Nesta perspectiva, isoladamente, nenhum dos componentes do fato gerador complexivo traz a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária. Para tanto, basta a utilização do critério temporal da hipótese de incidência do tributo.

Todavia, esse entendimento não é adequado quando se está diante de normas de

⁶⁴ CARVALHO, loc. cit.

⁶⁵ STF, RE 197 790-1, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ.21.11.97; Maioria; RE 199 352, 2ª Turma, Relator para o acórdão: Min. Nelson Jobim, DJ 09.08.2002, Maioria.

⁶⁶ STF, RE 197 790-1; Tribunal Pleno. Relator Min. Ilmar Galvão, DJ de 21.11.97, decisão por maioria. Onde se lê: “O termo final do prazo nonagesimal foi 24/12, podendo a nova alíquota incidir sobre o lucro apurado em 31/12.”

⁶⁷ STF, RE 194 612-1; 1ª Turma. Relator Min. Sydney Sanches, DJ de 08.05.98. Decisão unânime. RE 199 352, 2ª Turma, Relator para o acórdão: Min. Nelson Jobim, DJ 09.08.2002, Maioria.

⁶⁸ Nesse sentido a Súmula 584 - STF: *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.*

⁶⁹ Cumpre mencionar que desde 1990 os problemas relacionados ao Imposto sobre a Renda deixaram de ocorrer, uma vez que, daí por diante, as leis passaram a ser aprovadas para incidir sobre os fatos ocorridos no ano seguinte ao da sua publicação.

⁷⁰ AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 25/26, 1983; VELLOSO, 1997, op. cit., p. 325.

direitos fundamentais, e é esse o âmbito em que se encontra a proibição de retroatividade da lei tributária. No nível dos direitos fundamentais, não está em jogo apenas o liame jurídico que sujeita o contribuinte ao pagamento de um tributo. Isso é particularmente relevante, pois o artigo 150 da CF/88 reenvia o intérprete para outras normas da Constituição. Essa abertura do sistema tributário encontra-se expressamente prevista no referido artigo, quando em seu *caput* ele prevê certas limitações *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*⁷¹. Aqui, outros valores constitucionalmente protegidos entram em cena — nomeadamente os direitos fundamentais à liberdade e à propriedade.

No caso dos tributos que incidem sobre fatos complexos, embora a obrigação tributária somente se constitua ao final de um período, desde o seu início, ele determina uma conduta, e o contribuinte planeja o seu modo de vida, em parte, em função das escolhas feitas. Essas escolhas não dizem apenas respeito à sistemática de tributação: referem-se também a avaliações quanto à suportabilidade do tributo, à formulação dos custos, à respectiva definição dos preços e à escolha entre cumprir ou não cumprir a lei enquanto ato de manifestação estatal. Essas decisões são feitas, tomando em consideração as circunstâncias fáticas e jurídicas existentes no início do período. Deste modo, uma modificação no curso do período compromete as escolhas e onera o contribuinte visto que certos atos já foram realizados.

Neste sentido, o mais relevante não é a denominação que é dada aos fatos geradores. O que importa é reconhecer que existem tributos em que o fato impositivo possui uma estrutura mais complexa cuja formação também está afeta a outros bens constitucionalmente protegidos. Nestes casos, o controle da irretroatividade tributária não deve ter como único objetivo a proteção do contribuinte em relação a um impacto financeiro maior. Deve, também, garantir a integridade dos demais direitos fundamentais envolvidos no caso.

Com essas considerações não se pretende refutar o uso do aspecto temporal da hipótese de incidência como critério de determinação da ocorrência do fato gerador. O que se pretende é afirmar que no âmbito do artigo 150, III, “a”, não há apenas um critério para a determinação da ocorrência do fato gerador. Portanto, com relação ao aspecto temporal da hipótese de incidência, o problema não está na sua utilização e sim, na sua utilização como único critério de controle da retroatividade da lei tributária.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 108.

2.8 O CARÁTER PROBABILÍSTICO DAS REGRAS JURÍDICAS E A DUPLA NATUREZA NORMATIVA DAS NORMAS QUE VEICULAM DIREITOS FUNDAMENTAIS: COMO ISSO CONTRIBUI PARA A IDENTIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

As normas jurídicas propõem-se à realização de um fim — explícito nos princípios e implícito nas regras. Esse fim, que também pode ser chamado de *justificação subjacente* da norma, coincide com os princípios de nível mais elevado existentes em qualquer sistema jurídico. Como foi dito no início deste capítulo, no caso do artigo 150, III, “a”, a justificação subjacente à norma por ele veiculada é o princípio mais elevado da segurança jurídica. Essa justificação ou fim subjacente manifesta-se tanto no âmbito da regra quanto no âmbito do princípio veiculado pelo artigo.

De um ponto de vista inverso, as normas jurídicas de níveis inferiores caracterizam-se como uma instância de concretização da justificação que lhe é subjacente. O artigo 150, III, “a” concretiza o princípio da segurança jurídica e o faz com maior particularidade, uma vez que está destinado a atuar sobre um âmbito mais específico da realidade. Para que isso ocorra, o dispositivo deve incorporar um maior número de elementos presentes na realidade circunscrita ao seu âmbito de atuação. Cabe frisar que este processo de concretização adquire a sua máxima intensidade no nível das regras. Essas são uma versão concretizada da justificação subjacente; além disso, elas estão destinadas a atuar sobre um âmbito mais específico da realidade. Isso significa que as regras são razões para a ação, de modo que, ocorridos os eventos descritos na sua hipótese, o comportamento ou a decisão decorrente deve ser aquela prevista na consequência da regra.

Ainda, as regras agem sobre fatos determinados, desempenhando uma função de intermediação entre esses fatos e o fim subjacente à própria regra. Ao regerem os casos que se encontram em seu âmbito de ação, elas pretendem atribuir-lhes uma solução em conformidade com a sua razão subjacente. No entanto, uma vez que os fatos nunca são idênticos, a hipótese de uma regra deve ser formulada por meio de generalizações. Assim, por exemplo, conceitos como aumento, instituição e fato gerador ocorrido são generalizações inseridas na hipótese de incidência da regra veiculada pelo artigo 150, III, “a”. Eles não são nem tão específicos, a ponto de fazer com que a regra se torne uma regra para um único caso, nem tão genéricos, a

ponto de torná-la uma regra que não serve para caso algum.

Formuladas como generalizações, as regras alcançam uma gama de casos semelhantes, orientando a sua solução com a força de uma razão protegida para a ação, ou seja, com força para obrigar ao seu cumprimento, com um poder de atração que impõe, aos casos que lhe são pertinentes, a solução nela prescrita⁷². Contudo, para obter esse nível de generalização, a norma acolhe aquelas características cuja recorrência está associada em grau probabilisticamente elevado com a sua justificação subjacente.⁷³ Em vista dessa natureza probabilística, é fácil reconhecer que a hipótese de uma regra não alcança todas as situações que dizem respeito à sua justificação subjacente. Um caso pode apresentar as características contidas em uma regra, encontrando-se em seu âmbito de ação, porém é possível que este caso não exija a solução prevista naquela regra, e o inverso também é plausível. Certos casos exigiriam a solução formulada por uma regra, no entanto eles não apresentam as características descritas em sua hipótese e, por isso, estão fora do seu âmbito de ação. Em outras palavras, não há garantia de que a regra satisfaça a razão que lhe é subjacente em 100% dos casos. Tanto a sua natureza probabilística quanto a textura aberta dos termos jurídicos ou a seleção inadequada de uma característica generalizadora⁷⁴ são elementos que interferem no sucesso da regra.

Na sua dimensão normativa de regra, o artigo 150, III, “a” também enfrenta essa situação. Isso decorre principalmente da dubiedade da expressão *fato gerador* e torna-se mais exacerbada quando se emprega o aspecto temporal da hipótese de incidência como característica exclusiva para a determinação da ocorrência desse fato. Na presença de *uma lei que institui ou aumenta um tributo alcançando fatos geradores já ocorridos*, as chances de que a segurança jurídica do contribuinte seja afetada são extremamente elevadas quando o momento da ocorrência do fato gerador é determinado por meio do aspecto temporal da hipótese de incidência. Se esta é uma constatação baseada em um juízo probabilístico, então, não se deve deixar de reconhecer que nem todas as agressões causadas à *segurança jurídica* por uma lei retroativa manifestam-se quando a ocorrência do fato gerador é determinada por aquele critério. Ao mesmo tempo, não se pode identificar em todas as leis com essas características uma agressão à segurança jurídica — embora pouco provável, em tese, esta

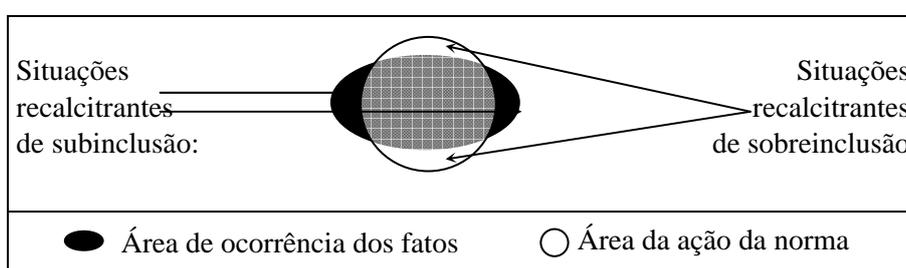
⁷² SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego*. Barcelona: Marcial Pons, 2004. p. 252 ss.

⁷³ *Ibid.*, p. 87.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 97 ss.

hipótese não é impossível.⁷⁵

As situações em que o enunciado da norma não se apresenta de um modo eficiente compreendem tanto os casos que deveriam ser protegidos pela norma e ela não os alcança, quanto os que não deveriam ser alcançados e, no entanto, ela os alcança. Na primeira hipótese, diz-se que a norma é subincludente: o caso não tem as características descritas na regra, porém a sua solução deveria ser determinada pela consequência da norma. Na segunda hipótese, a norma é sobreincludente: o caso tem as mesmas características descritas na norma, todavia a aplicação da regra levará a uma solução inadequada do caso.



Os casos de sub e de sobreinclusão têm origem na natureza recalcitrante das regras⁷⁶. Dito de outro modo, as regras caracterizam-se como razões protegidas para a ação⁷⁷, ou seja, elas só incidem na presença de um caso que apresenta as mesmas características descritas em sua hipótese, e somente na presença dessas características a regra deve ser aplicada. É por isso que se afirma que as regras jurídicas são aplicadas em termos de tudo ou nada. Uma metáfora que explica isso é a dos trilhos de trem, uma vez que — ocorrendo os fatos enunciados em seu pressuposto —, não é possível aplicá-las em termos de mais ou menos, da mesma forma que um trem não pode locomover-se sobre parte de seus trilhos.⁷⁸

Já que as regras jurídicas, portanto regras positivadas, apresentam-se como generalizações protegidas⁷⁹, a presença de um aspecto relevante, não-considerado como tal quando da generalização, não autoriza o decisor a uma reformulação da regra. Cabe aqui uma comparação com o sistema do *Common Law* que ilustra o que foi dito⁸⁰:

⁷⁵ Nesse sentido, ver: SCHAUER, 2004, op. cit., p. 88 ss.

⁷⁶ Ibid., p. 98.

⁷⁷ ATIENZA, Manuel; MANERA, Juan Ruiz. *Las piezas del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1996. p. 11 ss.

⁷⁸ O exemplo é dado por AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 32.

⁷⁹ Frederick Schauer utiliza a expressão *entrenchada*. Ver: SCHAUER, 2004, op. cit., p. 103 ss.

⁸⁰ SCHAUER, 2004, op. cit., p.236 ss.

No *Common Law*, as decisões são baseadas em precedentes, porém isso não impede que um juiz decida de modo diverso, em virtude das circunstâncias do caso ou da percepção de que ocorreram mudanças no panorama empírico ou normativo. Com tal decisão, o juiz acaba criando um novo precedente com força normativa. No caso de um sistema de regras positivadas, isso não só não é possível como também não é o esperado; o sistema conspira, por assim dizer, para que isso não ocorra. Em circunstâncias muito especiais, um juiz até pode decidir de um modo distinto daquele previsto pela regra, contudo isso exigirá uma maior carga de fundamentação e, ainda assim, essa decisão não reformulará a regra, nem se converterá em um precedente com a força que lhe é atribuída pelo *Common Law*.

Deste modo, declarar que uma regra é uma generalização protegida equivale a afirmar que as regras obrigam o decisor. Se um caso é alcançado pela hipótese da regra, esta exerce um poder de atração que impõe como solução o que nela está prescrito⁸¹ e existem boas razões que justificam isso: as regras exercem uma função de eficiência e economia. De fato, elas liberam, parcialmente, o decisor da tarefa de examinar o fato em sua mais completa totalidade e, bem assim, de fundamentar exaustivamente a decisão.⁸²

Ao mesmo tempo, a recalcitrância das regras leva a situações de sub e sobreinclusão. Aquela corresponde a casos de frustração da sua razão subjacente. Isso explica o motivo de uma mesma regra promover a sua razão subjacente em maior ou em menor intensidade e também explica os casos, envolvendo a retroatividade de leis tributárias, com solução inadequada.

As hipóteses de sub ou de sobreinclusão são inerentes às regras jurídicas. Visto que o artigo 150, III, “a” é aplicado como uma regra, é natural que, em certos casos, as soluções serão insatisfatórias. Neste sentido, a utilização do aspecto temporal da regra matriz como único critério de aferição da ocorrência do fato gerador reduz as possibilidades de controle de retroatividade, porque aumenta as áreas de subinclusão da regra. Quando se utiliza exclusivamente esse critério, a norma de irretroatividade tributária só será capaz de reparar os casos de violação de direitos por meio de regras retroativas, naquelas situações em que a lei é manifestamente retroativa, isto é, apenas nos casos de retroatividade própria de uma lei que institui ou que aumenta um tributo.

Todavia, ao se qualificar o artigo 150, III, “a” como uma norma de direito

⁸¹ SCHAUER, 2004, op. cit., p.236 ss.

⁸² Sobre o tema, ver: Ibid., especialmente p. 208 ss.

fundamental, é forçoso reconhecer que a sua aplicação deve promover ao máximo o direito veiculado sem que isso resulte em uma restrição desarrazoada a outros direitos fundamentais. Este propósito é obtido com o auxílio da dupla natureza normativa inerente a esses dispositivos, e a utilização adequada de ambas as normas permite reduzir e controlar as situações de sub e de sobreinclusão.

Conforme vimos, os princípios são prospectivos e com pretensão de complementaridade. Considerado sob a perspectiva normativa de um princípio, o artigo 150, III, “a” veicula um ideal de segurança jurídica do contribuinte frente às leis retroativas. Com efeito, a natureza expansiva e indeterminada desse ideal atua sobre a regra vertida no artigo 150, III, “a”. Assim, o princípio auxilia na identificação do critério mais adequado para se definir quando o fato gerador deve ser protegido, e que funcione adequadamente para a promoção dos bens juridicamente protegidos pela Constituição.

Nisso se evidencia um insuficiente desenvolvimento da posição adotada no julgamento da ADI-MC n. 712-2/DF. Já que se atribui ao art. 150, III, “a” o qualificativo de *norma de direito fundamental*, ele deve ser interpretado em consonância com a dupla estrutura normativa que caracteriza as normas dessa espécie. Ao mesmo tempo em que o intérprete deve ater-se ao texto do dispositivo, o direito fundamental ali veiculado tanto quanto os demais atinentes ao caso devem ser promovidos na maior medida possível.

Como anteriormente foi referido, o critério freqüentemente empregado para a identificação da ocorrência do fato gerador não pertence à literalidade do artigo 150, III, “a”. Ele resulta, pois, de uma interpretação de normas tributárias de natureza infraconstitucional. Por isso, a sua adoção não decorre do dever de respeito ao texto da Constituição. Antes, os elementos contidos no texto constitucional indicam que o fato gerador protegido pelo artigo 150, III, “a” não se restringe àquele que, tecnicamente, corresponde à noção de fato jurídico-tributário; ele também se refere aos fatos ou aos eventos que ainda não possuem todas as características que futuramente serão vertidas na hipótese de incidência de uma norma tributária. Desta maneira, o critério a ser escolhido é aquele que melhor protege o fato gerador em cada caso concreto. Tal tarefa pertence ao nível dos princípios, no sentido de que ele pode ser utilizado por meio de um procedimento de ponderação, para otimizar os direitos fundamentais em jogo.

Nisso reside o viés principiológico contido no artigo 150, III, “a” da CF/88. Ele remete ao dever de observar que, em certas situações, não se trata de saber se a ocorrência do fato gerador deve ser qualificada como sendo aquele determinado pelo aspecto temporal da regra matriz, mas sim, se esta qualificação é a que melhor preserva os bens constitucionalmente

protegidos e/ou justifica uma restrição a outro direito fundamental. Isso significa que o critério de proteção do fato gerador deverá sempre resultar de uma ponderação dos elementos em jogo. Ele não pode ser de tal forma que importe em uma intervenção injustificada no próprio direito fundamental ou que acabe por autorizar de modo oblíquo uma violação a outros direitos fundamentais. Neste sentido, a questão decisiva consiste em reconhecer que — embora freqüentemente a escolha recaia sobre o aspecto temporal do tributo em questão — o critério de aferição da ocorrência do fato gerador é um conceito de resultado referido a um procedimento de ponderação⁸³.

⁸³ ALEXY, 2001, op. cit., p.127.

3 O ARTIGO 5º, XXXVI, DA CF/88

3.1 O ARTIGO 5º, XXXVI, VEICULA UMA NORMA GERAL DE IRRETROATIVIDADE.

O artigo 5º, XXXVI da CF/88 veicula uma norma geral de irretroatividade da lei. A sua presença no texto constitucional é uma tradição da cultura jurídica brasileira desde o Império⁸⁴. Cabe registrar que essa tradição só foi quebrada na Constituição de 1937. Além disso, as Constituições posteriores retomaram essa característica, reintroduzindo-a em seus textos.

Na Constituição vigente, o art. 5º, XXXVI determina que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*. Por se tratar de um dispositivo que veicula normas de direito fundamental, tal como acontece com o artigo 150, III, “a”, ele também deve ser interpretado como portador de uma dupla natureza normativa⁸⁵. Isso significa que veicula regras que, ante as leis retroativas, protegem o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido. E, ao mesmo tempo, apresenta uma estrutura normativa de princípio que se consubstancia em um ideal de irretroatividade da lei em geral ou, em outros termos, em um mandamento de otimização, no sentido de que as normas jurídicas devem projetar-se para o futuro.

Quando o artigo 5º, XXXVI é interpretado pelo ângulo de um princípio, o que se constata é que a Constituição impõe ao Estado um dever, *prima facie*, de não editar leis retroativas. Naturalmente, como mandamento de otimização, essa imposição não possui caráter absoluto ou incondicional. Em casos extremos, ponderadas as circunstâncias e os bens promovidos, a lei retroativa é admissível — por isso, a exceção é a existência de leis retroativas. Nesse sentido, tem-se a ADI-MC n. 605⁸⁶, em cuja ementa o STF observa que as

⁸⁴ Uma excelente análise do status hierárquico que diferentes Países atribuem à irretroatividade das leis é formulado por SAMPAIO, José Adércio Leite. Expectativa de direito e direito adquirido como franquias e bloqueios da transformação social. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (org.) *Constituição e Segurança Jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepulveda Pertence. 2. ed., rev e ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 265-344.

⁸⁵ Sobre as razões dessa dupla natureza normativa e seu funcionamento, ver capítulo 2, item 2.4.

⁸⁶ STF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, unânime, DJ. 05.03.93.

leis devem dispor para o futuro e que esse dever que caracteriza o princípio da irretroatividade não é, no sistema jurídico-constitucional brasileiro, um postulado absoluto, incondicional e inderrogável.

Desta maneira, não é correto asseverar que a CF/88 admite a existência de leis retroativas, restringindo-se à proteção do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e dos direitos adquiridos. Essa afirmação é, muitas vezes, formulada no sentido de que a retroatividade da lei é a regra, excetuando-se apenas os casos que se manifestam como ato jurídico perfeito, coisa julgada ou direitos adquiridos, os quais são expressamente protegidos como direitos fundamentais⁸⁷.

Quanto à sua razão subjacente, o art. 5º, XXXVI, também se caracteriza como uma instância de concretização do princípio da segurança jurídica, tal como acontece com o artigo 150, III, “a”. Assim, é nesta perspectiva que tanto a vedação de retroatividade quanto os conceitos de ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada devem ser compreendidos.

No que se refere ao seu âmbito de aplicação, uma vez que o artigo 5º, XXXVI veicula uma norma de direito fundamental caracterizada como uma garantia em face da retroatividade das leis, ele é aplicável a quaisquer fatos que apresentem pertinência com a norma ali veiculada. Isso vale, inclusive, para os fatos de natureza tributária, sejam eles relacionados a uma obrigação tributária principal ou a obrigações acessórias. Certamente, o fato de existir um dispositivo específico no capítulo destinado ao sistema constitucional tributário não é um fator impeditivo à aplicação da norma geral contida no art. 5º, XXXVI.

3.2 A APLICAÇÃO DO ART. 5º, XXXVI, DA CF/88 AOS CASOS DE LEIS TRIBUTÁRIAS RETROATIVAS.

⁸⁷ Após analisar as origens históricas das doutrinas da irretroatividade como regra geral (fórmula Teodosiana), do ato jurídico perfeito (doutrina medieval), e do direito adquirido (Revolução Francesa), Pontes de Miranda sustenta que as Constituições de 1946 e 1967 admitiam a retroatividade da lei desde que protegidos o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Ver: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à constituição de 1967*. 2. ed. rev. e atual. v. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 5-104. O artigo 5º, XXXVI da CF/88 reproduz o texto das Constituições de 1946 e 1967, de modo que a mesma posição poderia ser sustentada relativamente à Constituição vigente. No entanto, essa conclusão pode ser refutada a partir do significado e do peso que contemporaneamente se atribui ao sobreprincípio do Estado de Direito.

A existência do art. 150, III, “a” não exclui a aplicação do artigo 5º, XXXVI, da CF/88, pois este último é aplicável a quaisquer situações, independentemente do âmbito jurídico de qualificação do fato, até mesmo, no caso de leis retroativas que aumentam ou que instituem novos tributos.

A tradição da Hermenêutica clássica ensina que, diante de uma norma geral e de outra especial, a primazia de aplicação é da norma especial frente a mais geral⁸⁸. Em vista disso, uma análise apressada do artigo 5º, XXXVI, poderia levar à conclusão de que este não seria aplicável às situações de aumento ou de instituição de tributo, porque o art. 150, III, “a”, caracteriza-se como uma norma especial de irretroatividade tributária. Apesar do acerto da Hermenêutica clássica, isso não significa que a conclusão com respeito ao artigo 5º, XXXVI e ao 150, III, “a” esteja correta.

Conforme já foi dito, tanto o artigo 5º, XXXVI, quanto o artigo 150, III, “a” são normas que veiculam direitos fundamentais e são instâncias de concretização do princípio da segurança jurídica. Esse princípio é a razão subjacente das normas veiculadas naqueles artigos, o que significa que a aplicação dessas normas concretiza o princípio da segurança jurídica. Por outro lado, as normas veiculadas no artigo 5º, XXXVI, podem ser formuladas de modo a apresentarem três regras especiais, voltadas à proteção do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada. Ao mesmo tempo, tratou-se que as regras jurídicas são recalcitrantes: elas oferecem, pois, resistência tanto para a sua aplicação a fatos que deveriam ser protegidos pela norma e ela não os alcança quanto aos que não deveriam ser alcançados e, no entanto, ela os alcança.

Entretanto, em certas circunstâncias, ainda que a regra se apresente recalcitrante, é possível promover em maior intensidade a razão que lhe é subjacente⁸⁹ por meio de um procedimento que leva ao afastamento da regra mais especial. No âmbito exclusivo das regras jurídicas, essa possibilidade é restrita e excepcional. Isso se deve à natureza descritiva e específica da regra vocacionada a regular o caso, o que justifica os ensinamentos da Hermenêutica clássica.

É importante ressaltar agora que a resistência oferecida pela regra justifica-se visto que existem razões para que a norma adquira a estrutura de uma regra. Mesmo que as

⁸⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p.135.

⁸⁹ Sobre as possibilidades de uma regra específica ser afastada para a aplicação de outra de âmbito mais geral ver: SCHAUER, 2004, op. cit.

generalizações da regra abarquem casos para os quais ela não apresentará um resultado satisfatório, ainda assim motivos relacionados à economia das decisões, à certeza e à previsibilidade justificam a recalcitrância da regra, ou seja, há motivos a fim de que ela seja aplicada como uma regra. Isso significa que, além de uma razão subjacente de natureza substancial, relacionada à proteção de um bem jurídico de nível superior, também existe uma razão subjacente de natureza formal⁹⁰, que diz respeito às razões para que uma justificação substantiva se manifeste sob a forma de uma regra.

Disso deriva a excepcionalidade de um procedimento tendente a substituir uma regra jurídica mais próxima, especial, por outra mais distante, mais geral. Nesses casos, a possibilidade de afastar a regra especial depende de um procedimento de ponderação que leve em conta: 1) a intensidade com que a razão substancial foi frustrada e o quanto ela será promovida por meio da aplicação de outra norma e 2) o peso da justificação formal — os motivos que fizeram com que a norma mais próxima tenha sido formulada com a estrutura de uma regra — o que deve ser considerado não apenas no caso concreto mas também em relação a casos futuros de natureza análoga. Ponderados esses fatores, quando os motivos que levam a promover a razão substantiva são superiores às virtudes derivadas da regra como estrutura formal, então outra norma pode regular o caso concreto.

Todavia, no âmbito dos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI da CF/88, por eles veicularem normas de direitos fundamentais, a excepcionalidade deste procedimento é amenizada. Com efeito, do ponto de vista do princípio da irretroatividade veiculado em ambos os artigos, há um mandamento de otimização para que as normas jurídicas não se projetem ao passado. Além do mais, ambos os dispositivos apresentam uma identidade no que se refere ao princípio da segurança jurídica como razão que lhes é subjacente.

Ao mesmo tempo, se consideradas pelo ângulo dos fatos, as regras veiculadas nesses artigos apresentam características fáticas que se encontram em áreas muito próximas. De um modo mais específico, é plausível declarar que um tributo de natureza complexa pode apresentar, no início da sua cadeia de eventos, uma posição que caracterize um direito adquirido e, ao final da cadeia, um fato cuja ocorrência pode ser caracterizada como um fato jurídico-tributário. Nesses casos, estas normas atuam paralelamente ou de forma sobreposta, de modo que uma mesma cadeia de eventos pode conter as características determinadas por uma norma, ao mesmo tempo em que apresenta outras características existentes em outra

⁹⁰ SCHAUER, 2004, op. cit., p. 154.

norma. Isso é particularmente comum no que se refere às regras especiais relativamente às mais gerais, mas também ocorre no que concerne às regras especiais ou gerais relativamente aos princípios. Nesses casos, a prevalência de aplicação é a da regra mais específica, justamente porque ela mantém maior pertinência com os fatos.

Entretanto, sob certas circunstâncias, uma regra especial pode ser afastada, dando lugar à aplicação de outra norma de caráter mais geral. É o que pode acontecer nas situações em que as circunstâncias fáticas apresentam tanto as características presentes na hipótese de incidência do artigos 150, III, “a” quanto as características presentes no artigo 5º, XXXVI. Nesses casos, especialmente porque ambas as normas protegem o mesmo bem jurídico, o critério da especialidade cede lugar ao critério que dá maior promoção ao bem protegido.

3.3 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

Levando-se em consideração a sua formulação como um princípio, o art. 5º, XXXVI, da CF/88 veicula um ideal de que as normas devem ser prospectivas, projetando a sua eficácia para o futuro. Com isso, como veremos, o princípio da irretroatividade contribui para dar efetividade ao princípio da segurança jurídica, particularmente no que diz respeito à existência prévia do Direito e à promoção da confiança na lei.

Este mandamento de otimização relaciona-se tanto às situações de retroatividade própria, quanto de retroatividade imprópria. Como já se tratou aqui, no caso da retroatividade própria, a norma projeta-se para o passado, modificando os efeitos jurídicos de atos integralmente realizados; no caso da retroatividade imprópria, a lei dirige-se ao presente, de forma a alcançar e a modificar os efeitos jurídicos persistentes de um ato produzido no passado. Conseqüentemente, o seu âmbito de ação projeta-se para além da proteção dos casos que envolvem atos jurídicos perfeitos, direito adquirido e coisa julgada. De fato, ele avança para além das regras específicas, protegendo o particular, sempre que os efeitos de uma norma retroativa afetarem a sua segurança jurídica. Em situações extremas, a atuação direta do princípio destina-se, inclusive, a proteger o indivíduo de alterações normativas desordenadamente produzidas pelo Estado. Essas situações são caracterizadas por inovações legislativas mais graves cujas circunstâncias que as acompanham — o modo que a norma é inserida no sistema e/ou o arranjo dos fatos que circundam o caso — comprometem a segurança jurídica. Em episódios desta natureza, são as circunstâncias do caso e não o efeito

direto da lei que retiram a liberdade de escolha do indivíduo, conduzindo-o, forçosamente, em direção à consequência da norma — a retroatividade, aqui, ocorre às avessas. Neste sentido, a norma não visa ao efeito retroativo, mas sim às circunstâncias que a acompanham aprisionam o particular, anulando-lhe a liberdade de escolha.

Todavia, nesses casos, o princípio atua em caráter *prima facie*, ou seja, ele somente determinará a solução do caso se não concorrerem outras razões que promovem mais a Constituição e, por isso, justificam a alteração legislativa.

Como um ideal de que as normas jurídicas devem projetar a sua eficácia para o futuro, garantindo-se aos indivíduos a integridade das escolhas pretéritas, o princípio da irretroatividade desempenha importantes funções⁹¹, dentre as quais se destacam:

a) a função interpretativa – O princípio da irretroatividade permite uma interpretação mais adequada das normas expressamente previstas na Constituição, as quais garantem a irretroatividade das leis. No desempenho dessa função, o princípio atua, restringindo ou ampliando o significado normativo desses dispositivos⁹², com vistas a uma efetiva proteção aos particulares.

b) a função qualificativa – O princípio desempenha uma função de qualificação dos fatos. Em vista do bem jurídico protegido, o princípio possibilita a identificação e a seleção dos fatos pertinentes para o caso⁹³. Sob a perspectiva do princípio da irretroatividade da lei, todas as circunstâncias que importarem em uma alteração da integridade de uma escolha pretérita deverão ser consideradas como fatos pertinentes. Ao mesmo tempo, ainda sob a perspectiva do bem jurídico protegido, o princípio contribui para o arranjo valorativo desses fatos, influenciando na escolha do ponto de vista argumentativo mais adequado para a compreensão do caso.

c) a função de defesa – O princípio desempenha uma função de defesa, porque proíbe que o Estado intervenha retroativamente nas escolhas dos particulares.

d) a função de proteção – A função de proteção dos particulares é desempenhada pelo princípio, visto que ele impõe aos órgãos do Estado o dever de promover ao máximo a irretroatividade, mediante a adoção das medidas necessárias a isso. Conforme já foi referido, o próprio princípio do Estado de Direito como mandamento de otimização impõe aos órgãos

⁹¹ Sobre as funções desempenhadas pelos princípios, ver: ÁVILA, 2008, op. cit., p. 45 ss.

⁹² Ibid., p. 46.

⁹³ Ibid., p. 48-50.

estatais a máxima promoção das condições necessárias para que os fins por ele perseguidos — dentre os quais a liberdade — sejam efetivos e reais. Isso pressupõe a vedação de retroatividade das leis.

3.4 AS REGRAS DE PROTEÇÃO DO ATO JURÍDICO PERFEITO, DO DIREITO ADQUIRIDO E DA COISA JULGADA

3.4.1 A dubiedade das definições atribuídas aos conceitos de ato jurídico perfeito e de direito adquirido.

Na sua formulação de regra, o artigo 5º, XXXVI, veicula normas que protegem o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido. A Lei de Introdução ao Código Civil⁹⁴ define esses conceitos em seu art. 6º. De acordo com esse artigo, coisa julgada é a *decisão judicial da qual não caiba mais recurso*; ato jurídico perfeito é o *já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou*, e direitos adquiridos são *os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem*.

Não há dificuldade no que diz respeito ao conceito de coisa julgada; contudo, o mesmo não pode ser dito em relação aos conceitos de ato jurídico perfeito e de direito adquirido. No caso de ambos os institutos, também os conceitos doutrinários não fornecem elementos seguros para a sua distinção e para a sua identificação. Nesse âmbito, são muitas as críticas e divergências conceituais encontradas na doutrina⁹⁵.

No que concerne ao ato jurídico perfeito, Pontes de Miranda refere-se à

⁹⁴ Decreto-lei n. 4657/1942.

⁹⁵ Um panorama disso é apresentado por FRANÇA, Rubens Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 306. Da mesma forma: PIRES, Maria Coeli Simões. *Direito Adquirido e ordem pública: segurança jurídica e transformação democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 219 ss. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. v.1. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 300 ss. RAO, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 361 ss. MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: A irretroatividade de lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

insatisfatoriedade da expressão, uma vez que não só os atos como também os fatos jurídicos merecem proteção⁹⁶.

Por outro lado, Limongi França considera que o ato jurídico perfeito é apenas uma das causas eficientes do direito adquirido. Neste sentido, ele constrói a sua definição a partir do conceito de Gabba, para quem direito adquirido são os direitos decorrentes de um fato idôneo em virtude de uma lei vigente ao tempo da sua realização e que, segundo esta mesma lei, resultou na aquisição de um direito que passou a integrar o patrimônio de quem o adquiriu, ainda que a ocasião de fazer valer o direito não se tenha apresentado antes da vigência da nova lei. Apoiado nisso, Limongi França entende por direito adquirido a *conseqüência de uma lei, por via direta ou por intermédio de fato idôneo; conseqüência que, tendo passado a integrar o patrimônio material ou moral do sujeito, não se fez valer antes da vigência de lei nova sobre o mesmo objeto*⁹⁷.

Ressalta-se aqui que o que esses conceitos apresentam em comum é a referência a *direitos que passam a integrar o patrimônio jurídico do particular*. Contudo, eles nada esclarecem sobre o modo pelo qual os direitos se integram ao patrimônio do particular. Como é sabido, nem todos os direitos se incorporam ao patrimônio do particular. Nessa medida, a identificação dos direitos adquiridos pressupõe o exame dos seus modos de aquisição. Mais especificamente, implica o exame das normas — das leis, segundo a terminologia empregada por Gabba e Limongi França — que são capazes de gerar tais direitos.

3.4.2 Normas jurídicas de conduta e normas jurídicas constitutivas

A aquisição de direitos decorre da natureza da norma jurídica. Nesse sentido, é útil o exame das regras jurídicas sob o enfoque da sua função. No âmbito normativo, é conhecida a distinção entre normas de conduta e normas que conferem poderes. Coube a Hart o mérito de ter chamado a atenção para a existência dessas duas grandes categorias de entidades normativas⁹⁸. As primeiras demandam a adoção de uma conduta, exigem que os indivíduos façam ou deixem de fazer uma ação. Por sua vez, segundo Hart, as normas que conferem

⁹⁶ PONTES DE MIRANDA, 1971, op. cit., 68.

⁹⁷ FRANÇA, 1990, op. cit., p. 216.

⁹⁸ HART, Herbert. *O conceito de Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. p. 89.

poderes podem ser consideradas secundárias em relação às primeiras e diferenciam-se porque atribuem poderes jurídicos para julgar ou para legislar (poderes públicos) ou para constituir ou para alterar relações jurídicas (poderes privados).

Quanto às normas de conduta, consideradas pelo plano abstrato, elas obrigam, permitem ou proíbem certos comportamentos. Nessa medida, elas atribuem aos indivíduos faculdades referidas a comportamentos ou, de um modo mais preciso, autorizam alternativas de ação, bem como ações positivas ou negativas de caráter relacional⁹⁹. No âmbito da norma em concreto, quando exercida a faculdade, esta se configura em um direito subjetivo¹⁰⁰, que assim permanece pelo tempo que durar a situação relacional que lhe deu causa. Deste modo, os direitos subjetivos que decorrem de normas de conduta não se integram ao patrimônio jurídico do particular. Encerrada a causa, o direito subjetivo novamente dá lugar à faculdade jurídica, e nada mais restará do ato, a não ser a sua conformidade com o Direito.

Fenômeno diverso ocorre com as normas que conferem poderes. Enquanto as normas de comportamento obrigam, permitem ou proíbem uma determinada ação, as normas que conferem poderes estatuem um *poder fazer jurídico*¹⁰¹, permitindo que uma ação adquira um status qualitativamente novo. Em outras palavras, as primeiras regulam uma atividade que é preexistente ao Direito. Por sua vez, as normas que conferem poderes criam ou definem novas formas de conduta, as quais têm sua existência associada, dependente da própria norma. Ao estatuírem um poder fazer jurídico, as normas constitutivas conferem direitos subjetivos que se incorporam ao patrimônio do destinatário da norma.

O que chamamos de *normas que conferem poderes* assume diferentes denominações¹⁰². No âmbito do tema aqui tratado, as diferenças conceituais existentes em cada definição são irrelevantes. O que importa é que há uma variedade dessas normas, de

⁹⁹ Para mais detalhes, ver: ALEXY, 2001, op. cit., p. 186 ss.

¹⁰⁰ Uma síntese das teorias sobre direitos subjetivos pode ser encontrada em: RAO, 1999, op. cit., p. 527 ss.

¹⁰¹ ALEXY, op. cit., p. 230.

¹⁰² Entre os autores que reconhecem a existência desses dois grupos de normas, não há consenso quanto à sua denominação. Hart refere-se a normas que conferem poderes, normas secundárias ou normas de competência. Ver: HART, 1994, op. cit., p. 89. Alchourron e Bulygin empregam a denominação normas de competência. Ver: ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 486. Também Jordi Ferrer utiliza essa expressão. Ver: BELTRAN, Jordi Ferrer. *Las normas de competencia*. Un aspecto de la dinámica jurídica. Madrid: Centro de Estudios Político y Constitucionales, 2000. Atienza e Manero referem-se a normas que conferem poderes, regras puramente constitutivas e definitórias. Ver: ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. 1996, op. cit. No âmbito da Linguística, Searle referiu-se a regras constitutivas em contraposição às puramente normativas ou regulativas. Ver: SEARLE, John. *Os Actos de Fala*. Um ensaio de Filosofia da linguagem. Coimbra: Almedina, 1981. p.47 ss. Essa mesma denominação é utilizada por Guastini. Ver: GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas jurídicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Schauer refere-se a normas de competência ou normas jurisdicionais. Ver: SCHAUER, 2004, op. cit.

maneira que a denominação *normas que conferem poderes* ou *normas de competência* refere-se a uma categoria geral na qual estão incluídas espécies que se diferenciam em razão da sua titularidade ou de seu conteúdo. De maneira que, indicando a variedade de regras de competência, Hart observa que elas possibilitam a criação, a modificação ou a extinção de regras do tipo primário, assim como determinam os diferentes modos de sua incidência, tanto quanto permitem a fiscalização da sua própria aplicação¹⁰³.

Dentre essa variedade, estão as normas que conferem poderes aos particulares — são estas as que interessam para o tema deste capítulo; por isso, a partir de agora, elas serão denominadas de normas constitutivas. Essa designação é aqui adotada apenas para diferenciá-las das normas que atribuem competências aos entes estatais, especialmente em relação às normas de competência tributária. Ao mesmo tempo, isso permite demarcar a sua titularidade a cargo de particulares.

As normas constitutivas apresentam a capacidade de atribuir a uma ação produzida por um particular um significado novo, inexistente fora do mundo jurídico¹⁰⁴. Elas agregam à ação uma nova qualidade de natureza institucional, ou seja, uma qualidade que só existe em virtude da existência da norma constitutiva. Assim, por exemplo, devido à existência de uma norma constitutiva, uma simples manifestação de vontade converte-se em uma promessa ou em um contrato. Essa característica diferencia as normas constitutivas relativamente às normas de conduta; por sua vez, estas não alteram a qualidade da ação. Por exemplo, o ato de fumar é o mesmo, seja em um ambiente em que isso é permitido, seja em um ambiente em que isso é proibido: o que muda é apenas a sanção atribuída ao ato.

A segunda característica que diferencia as normas de comportamento das normas constitutivas é a sanção. O não-cumprimento de uma norma de conduta geralmente acarreta uma sanção. Diferentemente, no caso das normas constitutivas, o seu não-cumprimento resulta na nulidade do ato pretendido¹⁰⁵. Um testamento, por exemplo, feito sem a observância das normas pertinentes ocasiona a sua nulidade.

Do ponto de vista estrutural, essas duas espécies normativas também são diferentes¹⁰⁶. As normas de conduta possuem uma estrutura do tipo: *se ocorrer a situação de fato F, então deve ser (proibido, permitido, obrigatório) o comportamento C*. Já, nas normas constitutivas,

¹⁰³ HART, 1994, op. cit., p. 91.

¹⁰⁴ LAGIER, Daniel González. *Acción y norma em G.H. Von Wright*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1995. p. 246 ss.

¹⁰⁵ HART, 1994, op. cit., p. 43.

¹⁰⁶ ATIENZA, Manuel; MANERA, Juan Ruiz, 1996, op. cit., p. 60.

a sua estrutura é do tipo: *se diante da situação S for realizada a conduta C, então se produz o resultado institucional R*.

O essencial é que as normas constitutivas convertem o seu destinatário em um legislador privado¹⁰⁷. Enquanto as normas de conduta afetam diretamente os interesses de um indivíduo ou de um grupo, as normas constitutivas atribuem aos seus destinatários a capacidade de influir nos interesses de outros e nos seus próprios interesses. Isso acontece, uma vez que a norma constitutiva provoca uma mudança normativa¹⁰⁸: o seu titular passa a ocupar uma nova posição jurídica¹⁰⁹ que lhe confere novos direitos e obrigações. Pense-se na aquisição da maioria, em um pacto de trabalho, na aquisição de uma propriedade ou na posse de um cargo público. Em todos esses casos, o destinatário da norma modifica a sua situação, passa a ocupar uma nova posição jurídica, através da qual são incorporados novos direitos e obrigações ao seu patrimônio jurídico.

Tal como ocorre com as normas de conduta, também aqui, os novos direitos e obrigações referem-se a alternativas de ação ou a ações positivas e negativas de caráter relacional. A diferença é que, no caso das normas de conduta, as faculdades referidas a comportamentos decorrem diretamente da lei. Por outro lado, no caso das normas constitutivas, as alternativas de ação ou as ações positivas e negativas de caráter relacional decorrem da nova posição jurídica ocupada por um indivíduo. Neste sentido, os novos direitos e obrigações integram-se ao patrimônio jurídico do destinatário da norma e assim permanecem pelo tempo em que ele ocupar essa nova posição jurídica.

Cabe agora ressaltar que as normas constitutivas não existem apenas no campo das relações privadas. Embora essas normas tenham sido objeto de maior atenção nas pesquisas de Direito Privado, elas também estão presentes no Direito Público. Nesse âmbito do Direito, além das normas que conferem poderes aos órgãos e às autoridades estatais, existem aquelas que conferem poderes ao particular na sua relação com o Estado.

Ao final da década de 60, Almiro do Couto e Silva chamou a atenção para isso,

¹⁰⁷ ALEXY, Robert, 2001, op. cit., p. 234.

¹⁰⁸ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz, 1996, op. cit., p. 74.

¹⁰⁹ Do ponto de vista analítico, uma melhor compreensão dos direitos subjetivos é obtida a partir da distinção entre *norma* e *posição* segundo a concepção de Alexy. Enquanto a *norma* se apresenta como um comando geral e abstrato construído a partir de um enunciado normativo, a *posição* revela o efeito desta norma sobre uma pessoa ou sobre uma relação jurídica entre pessoas. É, se assim se preferir, a norma individual e concreta. A posição exprime a qualificação adquirida por uma pessoa ou por uma relação como resultado dos efeitos irradiados por uma norma jurídica válida. (ALEXY, 2001, op. cit., p. 177-178.

referindo-se a *situações em que a lei coloca os particulares em posição jurídica de poder criar, modificar ou extinguir relação jurídica de Direito Administrativo através de manifestação ou declaração unilateral de vontade*¹¹⁰. No âmbito do Direito Administrativo, são exemplos de normas dessa natureza aquelas que conferem ao particular o direito de inscrever-se em concurso público, de apresentar proposta em concorrência pública e de nomeação a cargo público¹¹¹.

Tal como ocorre no Direito Administrativo, as normas constitutivas também estão presentes no Direito Tributário; desta forma, por exemplo, a norma veiculada pelo artigo 151, II, do CTN, segundo a qual: *havendo litígio judicial com relação a certo tributo, mediante o depósito do seu valor integral, o contribuinte suspende a exigibilidade do crédito*. Este dispositivo apresenta, pois, todas as características de uma norma constitutiva. Ele agrega à ação uma nova qualidade de natureza institucional, isto é, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ao mesmo tempo, o seu não-cumprimento — se o depósito não for feito no valor integral — acarreta a nulidade do efeito pretendido e o crédito não estará suspenso.

Por meio do depósito, o contribuinte age como legislador privado, influi nos seus próprios interesses e nos interesses de outros. Realizada a ação, ele muda a sua situação jurídica, passa a ocupar uma nova posição à qual a Fazenda Pública deve sujeitar-se. Na nova situação, o contribuinte incorpora ao seu patrimônio jurídico certos direitos; assim por exemplo, os direitos de não-recolhimento do tributo aos cofres públicos e o de não ser declarado inadimplente. Observe-se que, o que anteriormente eram direitos abstratos, agora se convertem em direitos subjetivos e assim permanecem pelo tempo em que o contribuinte se mantiver nessa posição jurídica.

Do mesmo modo que o artigo 151, II, do CTN, no âmbito do Direito Tributário, há outros dispositivos que veiculam normas de natureza constitutiva. Além de conferirem direitos subjetivos aos contribuintes, essas normas desempenham uma importante função de mecanismos de distribuição de poder e, nesta medida, contribuem — em maior ou menor grau — para a democratização desse ramo do Direito.

¹¹⁰ COUTO E SILVA, Almiro. Atos jurídicos de Direito Administrativo praticados por particulares e direitos formativos. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 95, p. 19-37, jan./mar. 1969

¹¹¹ *Ibid.*, p. 25.

3.4.3 Os conceitos de ato jurídico perfeito e de direito adquirido

A partir da perspectiva das normas de conduta e das normas constitutivas, constata-se que direitos adquiridos são aqueles provenientes de uma posição jurídica ocupada por um particular, mediante o exercício de uma faculdade conferida por uma norma constitutiva. Uma vez exercida a faculdade, a posição jurídica consolida-se, e os direitos dela decorrentes incorporam-se ao patrimônio do titular pelo tempo em que ele se mantiver nesta nova posição.

Por sua vez, as normas de conduta não geram direitos adquiridos, pois elas não atribuem novas qualidades de natureza institucional às ações que prescrevem. Entretanto, os atos pretéritos praticados por meio do exercício das faculdades conferidas por normas de conduta caracterizam-se como atos jurídicos perfeitos. Com efeito, o ato jurídico possui aqui um sentido amplo e diz respeito a qualquer situação produzida em conformidade com o Direito, o que inclui os atos para o qual o Direito é omissivo e que, no entanto, são implicitamente permitidos pelo sistema. Também se incluem na categoria de atos jurídicos perfeitos as posições jurídicas pretéritas, decorrentes do exercício das faculdades conferidas por uma norma constitutiva e que já se exauriram tanto quanto os atos produzidos em conformidade com os direitos e com as obrigações atribuídos à respectiva posição.

Sob essa ótica, a norma geral de irretroatividade da lei é uma garantia fundamental que se destina tanto à proteção em face de leis de retroatividade própria ou autêntica quanto às leis em cujos efeitos a retroatividade é denominada de imprópria ou retrospectiva. No primeiro caso, visto que a lei se volta ao passado com vistas a mudar os efeitos dos atos já consumados, a proteção decorre do ato jurídico perfeito. No segundo caso, a proteção se dá em virtude da lei que, sem olhar para o passado, pretende mudar os efeitos de direitos exercitáveis que foram incorporados ao patrimônio jurídico de um particular. Neste caso, a lei de efeitos imediatos não alcança estes direitos, em face da proteção aos direitos adquiridos.

Semelhante situação ocorre com relação à coisa julgada. Enquanto o ato judicial propriamente dito tem a garantia de proteção em face de leis de retroatividade autêntica, os efeitos decorrentes de uma decisão judicial que transcorre em julgado devem ser protegidos das leis que veiculam dispositivos de retroatividade imprópria ou retrospectiva.

3.5 A PREMISSE DE INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Em alguns dos casos em que se discutiu a irretroatividade de normas tributárias, o STF argüiu, como premissa, a inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário; assim, por exemplo, nos Recursos Extraordinários n. 254.459-1¹¹² e n. 149.944-3¹¹³.

A afirmação é correta, sob o ponto de vista da formação dos direitos adquiridos. Com efeito, o conceito de regime jurídico mantém referência com o complexo de normas que regulam um determinado setor do Direito; portanto, ele diz respeito ao âmbito das normas jurídicas no plano geral e abstrato.

Por sua vez, o conceito de direito adquirido refere-se ao plano das normas em concreto. Direitos adquiridos só passam a existir a partir do momento em que a norma incide e produz os seus efeitos sobre um fato individual e concreto. Trata-se, pois, de um conceito referido ao plano dos direitos subjetivos¹¹⁴. Neste sentido, é natural que não existam direitos adquiridos a regime jurídico tributário, o que não impede a existência de direitos adquiridos quando determinadas normas que se configuram como regime jurídico incidem sobre determinados fatos.

Há situação semelhante com o conceito de *expectativa de direito*. Quem tem expectativa de direito espera alcançar uma posição jurídica que ainda não alcançou. A norma geral e abstrata que outorga o direito esperado ainda não se converteu em norma individual e concreta, pela ausência de algum de seus requisitos. Logo, a expectativa de direito não está amparada pela regra de proteção dos direitos adquiridos. O que não significa que, em face de certas circunstâncias, a confiança decorrente de uma expectativa de direito legítima não esteja protegida pela Constituição¹¹⁵.

Desta maneira, no que concerne ao argumento, segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico tributário, este se configura em um equívoco. E a sua utilização

¹¹² STF, RE 254459, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ. 10.08.2000.

¹¹³ STF, RE 149944, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ. 14.11.2000

¹¹⁴ Neste sentido, ver: SILVA, José Afonso da. Reforma constitucional e direito adquirido. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, n. 213, p. 121-131, jul./set. 1998.

¹¹⁵ Nesse sentido, ver: MAFFINI, Rafael. *Princípio da proteção substancial da confiança no Direito Administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

representa um prejuízo, sempre que ele é empregado como o próprio fundamento de uma decisão ou, no dizer de José Adércio Leite Sampaio, como um *standard objetivante*¹¹⁶. Nesta condição, ele obscurece a análise do caso.

Nos casos em que se discute a retroatividade da lei, a questão essencial refere-se ao exame da posição jurídica ocupada pelo particular e aos direitos vinculados a essa posição, os quais são protegidos em face da retroatividade da lei. Nesse sentido, no caso do RE n. 149 944 – 3, o contribuinte alegava ofensa ao art. 5º, XXXVI, em face de uma lei superveniente que instituiu um novo índice de correção monetária aplicável a débito tributário cujo fato gerador ocorreu antes da vigência da lei. Uma vez que o novo índice não aumentou o tributo, mas apenas atualizou o valor devido, o contribuinte não estava sob a proteção do art. 5º, XXXVI. De fato, a sua posição jurídica apenas lhe garantia o direito de pagar o montante devido. Dentre os direitos ligados à sua posição jurídica, não havia um que lhe conferisse um direito a determinado índice de correção monetária. Aqui, o direito a esse índice não integrava o seu patrimônio jurídico, pois pertencia ao plano das normas em abstrato, ao *regime jurídico*, se esta denominação for preferível.

Circunstância diversa ocorreu no caso do RE n. 254 459-1. Este dizia respeito a uma limitação imposta pela Lei 9.129/95, no sentido de que, nas contribuições previdenciárias, a possibilidade de compensação dos débitos com créditos do sujeito passivo estava limitada a 30% do valor do tributo. Porque os créditos tributários de titularidade do autor da ação foram reconhecidos por sentença judicial que transitou em julgado antes da vigência da lei, o cerne do caso relacionava-se à integridade da coisa julgada como bem constitucionalmente protegido. Com efeito, o problema que deveria ser o objeto de exame pelo Tribunal dizia respeito à intensidade da limitação e à integridade da coisa julgada. No caso concreto, o que deveria ser verificado era se a intensidade da limitação imposta pela Lei 9.129/95 havia comprometido injustificadamente o exercício dos direitos conferidos pela coisa julgada preexistente.

Com esses exemplos, parece ter ficado claro que, por pertencer a outro plano normativo, o conceito de regime jurídico não contribuiu para a identificação das posições jurídicas e dos direitos a ela vinculados, que são protegidos ante uma lei retroativa; por isso é um conceito inútil ao exame de casos que envolvem a proibição de retroatividade.

¹¹⁶ SAMPAIO, 205, op. cit., p. 336.

3.6 DIREITOS ADQUIRIDOS E TRIBUTOS DE NATUREZA COMPLEXA

Na Rp n. 1451, o STF entendeu que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, sem fazer exceção — o que só é admissível nos países em que esse princípio não é de natureza constitucional — à lei de ordem pública.*¹¹⁷ Certamente, já que os conceitos contidos na norma constitucional pertencem ao âmbito da teoria geral do Direito, o artigo 5º, XXXVI é aplicável tanto às normas de Direito Privado, quanto às normas de Direito Público.

Por outro lado, não se deve confundir retroatividade, mesmo a retrospectiva, com o efeito imediato da norma. Todas as normas, sejam elas de Direito Público ou Privado, produzem efeito imediato tão logo sejam atendidos os requisitos eficáciais estabelecidos pelo legislador. Contudo, a eficácia imediata da lei não pressupõe a ausência de proteção aos direitos já adquiridos. Conforme se tratou aqui, a proteção ao direito adquirido é norma constitucional de obrigatória observância por todos os poderes. Assim, se existe um direito adquirido, a sua proteção é garantida pela Constituição.

No Direito Tributário, a par do artigo 150, III, “a” — cuja aplicação é restrita às situações de aumento ou de instituição de tributo —, o artigo 5º, XXXVI, possui uma aplicação ampla, protegendo a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e os direitos adquiridos. Quanto a este último, conforme o item 3.4.3 desta tese, são as normas constitutivas que incorporam direitos subjetivos ao patrimônio jurídico do particular, convertendo-os em direitos adquiridos.

Como já foi mencionado, a existência de normas constitutivas não é privilégio do Direito Privado. A menção ao artigo 151, II, do CTN foi exemplificativa da sua existência no vasto conjunto de dispositivos de Direito Tributário. Nesse universo, normas dessa natureza são mais comuns do que pode parecer à primeira vista. Isso é de particular relevância para o caso dos tributos cujos fatos têm natureza complexa. No caso desses tributos, ainda quando se entende que a obrigação tributária se constitui ao final do período, por vezes, os

¹¹⁷ STF, Rp 1451, Min. Rel. Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ. 24.06.88.

acontecimentos que se realizam no decurso de um período de tempo apresentam relação com direitos que são conferidos por normas constitutivas. Nesse caso, esses acontecimentos são constitucionalmente protegidos em face de leis retroativas.

Nas leis que instituíram o PIS e a COFINS não-cumulativos — respectivamente, Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/3 —, encontramos outro exemplo de normas constitutivas nos arts. 2º e 3º, VI, § 1º, III. A redação dos artigos é semelhante em ambos os diplomas legais:

Art. 2.º Para a determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1.º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

[...]

§ 1.º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2.º sobre o valor:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Estes dispositivos veiculam uma norma que pode ser assim formulada: *Se o contribuinte estiver sujeito a COFINS (ou ao PIS) não-cumulativo e forem adquiridas máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, então os encargos de depreciação e amortização desses bens darão origem a créditos que poderão ser descontados do tributo devido.*

Como se observa, a norma confere uma nova qualidade ou um novo significado institucional aos encargos de depreciação. E, desde que realize a ação descrita pela norma, ou seja, desde que adquira os bens ali mencionados e os destine à produção, o contribuinte tem o direito de recolher o tributo com os descontos dos créditos a que fez jus. Também se deve referir aqui que a Fazenda Pública deve sujeitar-se a essa situação.

Realizada a ação descrita na norma, o contribuinte assume uma nova posição jurídica que lhe confere créditos sobre os encargos de depreciação e de amortização. Essa

possibilidade se converte em direito subjetivo do contribuinte e incorpora-se ao seu patrimônio jurídico pelo tempo de depreciação do bem. Nessa condição, se uma lei posterior vedar a utilização desses créditos, o que era um direito subjetivo do contribuinte adquire a qualidade de direito adquirido protegido pela norma geral de irretroatividade da lei.

Com outras palavras, esta foi a conclusão à qual chegou a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹¹⁸, relativamente ao artigo 31 da Lei n. 10.865/04. Esse dispositivo proibiu a utilização dos créditos apurados na forma do inciso III do § 1.º do art. 3º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 oriundos de bens adquiridos antes de 01 de maio de 2004. Em vista dessa conclusão, a Turma decidiu argüir a inconstitucionalidade do dispositivo perante a Corte Especial, a qual reconheceu afronta ao direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI), à garantia da irretroatividade (CF, art. 150, III, “a”) e ao princípio da segurança jurídica¹¹⁹.

Também a Lei Complementar n. 123/06 contém normas de natureza constitutiva relativamente ao regime especial unificado de arrecadação de tributos e de contribuições devidos pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte — o Simples Nacional, nesse sentido, por exemplo, a norma que veicula o direito à tributação nos moldes determinados pela lei complementar.

Resumidamente, da combinação dos artigos 3º, 16º, 12º e 13º, decorre uma norma, segundo a qual “*a pessoa jurídica que se encontrar na situação descrita pelo artigo 3º, quando realizar a conduta estabelecida em ato do Comitê Gestor, passa a se sujeitar à tributação nos moldes do Simples Nacional*”. Neste caso, como deve acontecer com as normas constitutivas, a pessoa jurídica muda a sua situação. Assim, ela passa a ocupar uma nova posição jurídica que interfere nos seus interesses e nos interesses da Fazenda Pública. Concretizada a opção — salvo se alguma das condições impostas pela lei não foram atendidas —, ao patrimônio jurídico do contribuinte ingressam os respectivos direitos e deveres correspondentes.

É de se observar que uma coisa é o regime jurídico, outra, o direito subjetivo. O primeiro é composto pela totalidade das normas abstratas que regulam o Simples Nacional e que se encontram na LC n. 123/06 e em atos do seu Comitê Gestor. Neste sentido, o exercício

¹¹⁸ TRF 4ª R.; Apelação em Mandado de Segurança n. 2005.70.00.000594-0/PR, Rel. Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma, unânime, D.E. 27/04/2007.

¹¹⁹ Incidente de Argüição de Inconstitucionalidade em AMS n. 2005.70.000594-0, Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, Corte Especial, maioria, D.E. 14.07.2008.

da opção normativa — ser tributado nos moldes desse sistema — converte o que era uma mera faculdade atribuída pelo regime, em feixe de direitos subjetivos do indivíduo optante.

É importante referir que, o regime jurídico pode ser modificado a qualquer instante, desde que observado o procedimento constitucional adequado. Entretanto, essa mudança não produzirá efeitos sobre os direitos subjetivos, uma vez que eles, ao ingressarem no patrimônio jurídico do particular, convertem-se em direitos adquiridos e assim permanecem pelo tempo que durar a situação. Desta forma, a posição jurídica ocupada pela empresa permanece igual, não podendo ser modificada em todo o ano-calendário. Por outro lado, nem todas as normas pertencentes ao regime convertem-se em direitos subjetivos, mas apenas aquelas que estão diretamente ligadas à posição ocupada pelo particular, incluídos os direitos cujo exercício está condicionado a termo ou à condição¹²⁰. No caso do Simples Nacional entre outros, esses direitos referem-se aos tributos abrangidos, aos fatos tributáveis, às bases de cálculo e às suas respectivas alíquotas.

Também no regime jurídico do IRPJ e da CSLL, a opção que o contribuinte faz quanto à forma de tributação — se com base no lucro real ou se com base no lucro presumido — decorre de uma norma constitutiva cujos direitos e cujas obrigações conferidas incorporam-se ao patrimônio da pessoa jurídica.

Certas empresas, notadamente as que se enquadram nos incisos do art. 14º da Lei n. 9718/98, estão obrigadas à tributação com base no lucro real. Neste caso, o referido artigo veicula uma norma de conduta da espécie mandamental. Portanto, a empresa sujeita-se a essa situação, não há mudança na sua posição jurídica em virtude de uma ação promovida pelos destinatários da norma.

A situação é distinta para as empresas que se encontram na situação descrita pelo art. 13º da Lei n. 9718/98. Neste caso, nos termos das Leis n. 9430/96 e n. 9718/98, se, no ano-calendário anterior, a receita bruta da empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços foi inferior a quarenta e oito milhões de reais, no recolhimento da cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração, ela determinará a sistemática de apuração dos respectivos tributos que será definitiva durante todo o ano-calendário.

¹²⁰ Rubens Limongi França refere-se ao termo e à condição como formas de aquisição dos direitos. Ver: FRANÇA, 1990, op. cit., p.242. Apesar da sua posição, na perspectiva aqui formulada, a condição é requisito para o exercício do direito e não para a sua aquisição. Os direitos sob condição já são direitos adquiridos, só que ainda não são exercitáveis.

No linguajar corrente é comum falar-se em *opção* pelo lucro presumido ou pelo lucro real. Isso pode denotar que a escolha decorre de uma norma de conduta da espécie permissiva, o que não é o caso. As normas permissivas não mudam a situação jurídica do seu destinatário. Assim, por exemplo, trata-se de uma norma permissiva aquela que permite o pagamento mensal do tributo — seja por estimativa, no caso das pessoas sujeitas ao lucro real, seja por antecipação, no caso das pessoas sujeitas ao lucro presumido. Nessa espécie normativa não há mudança da situação jurídica do destinatário, diferentemente do que ocorre com a norma que confere o direito de escolha da sistemática de apuração do tributo.

Do mesmo modo que ocorre com o Simples Nacional, também aqui a opção exercida pela pessoa jurídica interfere nos seus interesses e, em certa medida, sujeita os interesses da Fazenda Pública. Exercida a opção pelo lucro presumido, por exemplo, o contribuinte passa a ser titular de direitos subjetivos relacionados, entre outros, à base de cálculo do tributo e a seus percentuais, assim como em relação ao regime de reconhecimento das receitas. E, uma vez que esses direitos se incorporam ao seu patrimônio, a empresa optante faz jus ao pagamento do tributo nos moldes determinados pela lei vigente à época da opção.

3.7 CONCLUSÃO PARCIAL

Até aqui, observa-se que a CF/88 protege o contribuinte no que diz respeito às leis tributárias retroativas não apenas através do art. 150, III, “a” como também por meio do seu art. 5º, XXXVI, ambos da CF/88.

No caso do artigo 150, III, “a”, a sua caracterização como princípio da irretroatividade tributária não contribui adequadamente para o controle dos casos de retroatividade. Essa denominação não reflete, pois, o exato modo de aplicação da norma nele veiculada. Além disso, relega ao artigo 5º, XXXVI um papel insignificante no controle da irretroatividade tributária.

De um ponto de vista funcional, o artigo 150, III, “a” caracteriza-se de modo predominante como uma regra jurídica. Ele possui a estrutura normativa de uma regra e é aplicado como uma regra jurídica. Ao seu teor, a lei que aumenta ou que institui tributo não deve alcançar os fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Para dar efetividade a essa norma, é necessário o uso de critérios que permitam identificar se o fato gerador já ocorreu. No caso do STF, o critério utilizado equivale ao aspecto temporal da regra matriz. Este

critério é condizente com as situações em que os fatos alcançados pela lei têm natureza simples. Contudo, em se admitindo a existência de fatos cuja natureza é mais complexa, constata-se que, nesses casos, o critério empregado pelo Supremo Tribunal não resulta em solução adequada. A sua especificidade é tal que ele aumenta as áreas de subinclusão do art. 150, III, “a”, relativamente aos fatos por ele alcançados, deixando de concretizar a razão subjacente a essa norma.

Devido à dubiedade da expressão *fato gerador*, conforme ela é utilizada no artigo 150, III, “a”, da CF/88, constata-se que não existe apenas um critério adequado para a determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Realmente, o aspecto temporal da hipótese de incidência é um, porém não é o único desses critérios. Um critério adequado é obtido por meio de um procedimento de ponderação. O critério resultante deste procedimento pode ser o aspecto temporal da hipótese de incidência, outro elemento presente nos fatos do caso, ou, até mesmo, um elemento presente em outra norma jurídica. Como se viu, certos fatos apresentam uma origem em posições jurídicas que conferem ao indivíduo a aquisição de direitos — e, nesse caso, esses fatos são protegidos pelo art. 5º, XXXVI.

A questão que emerge disto refere-se à necessidade de se determinar um metacritério constitucionalmente adequado que oriente o intérprete na seleção do critério aplicável aos casos em que se aventa violação à irretroatividade tributária. Da mesma forma, devem ser examinados os fundamentos que justificam uma proteção ampla em face da lei tributária retroativa — esses são os temas que serão abordados na segunda parte deste trabalho.

Isso será feito mediante uma interpretação sistemática¹²¹ que tomará em consideração as normas axiologicamente preponderantes às veiculadas nos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI, da CF/88. Trata-se, pois, de uma interpretação sistemática com base em uma fundamentação por suporte¹²², na medida em que certos princípios constitucionais superiores exercem sobre estas normas mais específicas uma influência interpretativa fundante. Para tanto, primeiramente se examinará o conteúdo e o modo de aplicação do princípio da segurança jurídica como razão subjacente às normas veiculadas nos artigos 150, III, “a” e 5º, XXXVI da CF/88.

¹²¹ Neste sentido, ver: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

¹²² ÁVILA, 2008, op. cit., p. 33 ss.

SEGUNDA PARTE: OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E O CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

4 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO RAZÃO SUBJACENTE ÀS NORMAS DE IRRETROATIVIDADE

4.1 SEGURANÇA ATRAVÉS DO DIREITO E SEGURANÇA NO DIREITO

O valor segurança é inerente ao Direito. Através dele é que se garante a integridade da vida, da honra, da propriedade, da liberdade e de outros. Sob esse ângulo, o que se enfoca aqui é a segurança que se realiza *através do Direito*¹²³.

Todavia, para que a segurança *através do Direito* seja efetiva, é indispensável a existência de qualidades intrínsecas que lhe confirmam certeza jurídica e proibição de arbítrio¹²⁴. De fato, o Estado deve possibilitar aos indivíduos o prévio conhecimento do Direito aplicável. Isso permite a escolha dos atos de vida, em razão das conseqüências jurídicas que serão atribuídas a esses atos. Em outras palavras, a segurança *através do Direito* requer a segurança *do* Direito. É nesta perspectiva que se deve compreender a função, os conteúdos e o âmbito de aplicação do princípio constitucional da segurança jurídica, o qual se caracteriza como o fim ou a razão subjacente das normas proibitivas de retroatividade das leis.

4.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E SIGNIFICADO

O ideal de segurança do Direito ou, em termos mais técnicos, o princípio da segurança

¹²³ KAUFMANN, 2004, op. cit., p. 281 ss.

¹²⁴ GONZÁLEZ, Eusebio García. Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad. Justiça Tributária. *Anais do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 149.

jurídica possui fundamento constitucional no princípio do Estado de Direito¹²⁵. Com efeito, este princípio destina-se à conformação do conteúdo, da extensão e do modo de proceder da atividade estatal¹²⁶. É da essência do princípio do Estado de Direito que a condução do Poder Público se efetive por meio de normas jurídicas. Desse modo, o Direito impulsiona o poder e ao mesmo tempo estabelece limites à sua atuação.

Isso é alcançado, em parte, por meio do princípio da segurança jurídica. O seu conteúdo reclama certeza e previsibilidade do Direito, o que pressupõe a existência de condições que possibilitem previsibilidade e calculabilidade quanto aos efeitos jurídicos atribuídos aos atos dos particulares. Através desse princípio, o que se busca é um elevado grau de predizibilidade das condutas estatais ante os indivíduos.¹²⁷ Por isso, o princípio da segurança jurídica é uma das instâncias de concretização do princípio constitucional do Estado de Direito Democrático. E, sob um enfoque inverso, o princípio do Estado de Direito é a razão subjacente do princípio da segurança jurídica.

Apesar de seu fundamento constitucional, no Brasil, o princípio da segurança jurídica está positivado no artigo 5º, da CF/88¹²⁸. Segundo o *caput* desse dispositivo, é assegurada *aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do Direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade(...)*. Disto resultam duas questões: em primeiro lugar, em nosso País, o princípio da segurança jurídica não é um princípio implícito¹²⁹. Ao contrário, ele apresenta previsão explícita, não sendo defeso a nenhuma autoridade negar-lhe aplicação com base em razões de ordem subjetiva¹³⁰.

¹²⁵ Neste sentido, entre outros: ÁVILA, 2008, op. cit., p. 308. NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 21 ss.

¹²⁶ GOMES CANOTILHO, 2003, op. cit., p. 243.

¹²⁷ PECZENIK, Aleksander. *Derecho y Razón*. México: Fontamara, 2003. p. 129.

¹²⁸ Nesse sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário*. Justiça Tributária. *Anais do 1º congresso Internacional de direito tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 687.

¹²⁹ Em sentido contrário, ver: NERY FERRARI, Regina Maria Macedo. O ato jurídico perfeito e a segurança jurídica no Controle da Constitucionalidade. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepulveda Pertence. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.216.

¹³⁰ O fato de um princípio ter natureza explícita ou implícita não prejudica a sua eficácia jurídica. Nesse sentido é de se concordar com José Souto Maior Borges quando afirma que um princípio implícito pode ter eficácia muito mais acentuada do que um princípio expresso. Ver: BORGES, Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Público*, Salvador, n.13, abril./maio. 2002. Porém, segundo o ponto de vista adotado nesta tese, a implicitude de um princípio prejudica a sua eficácia social. Relativamente a um princípio explícito, a aplicação de um princípio implícito é mais dependente do desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial. Enquanto esse desenvolvimento não torná-lo de irrecusável aplicação, a sua eficácia social ficará a depender do grau de compreensão do decisor.

Em segundo lugar, assim colocado — no *caput* do artigo 5º —, o princípio ganha um primeiro núcleo de significado: a Constituição reconhece aos particulares um direito fundamental às condições de planejamento dos atos da vida perante a atuação estatal.

Quanto ao seu significado, sinteticamente, o conteúdo do princípio da segurança jurídica pode ser descrito como uma soma de *certeza e de proibição de arbítrio*. O que, de um do ponto de vista subjetivo, pode ser traduzido como *previsibilidade e como proteção da confiança*.

A certeza ou a previsibilidade refere-se à existência de condições para o conhecimento prévio das condutas desejadas pelo Direito e das conseqüências impostas aos atos da vida. Já a proibição de arbítrio ou a proteção da confiança diz respeito à existência de garantias, no sentido de que os atos pretéritos e os seus efeitos, quando realizados em conformidade com uma manifestação estatal crível, serão avaliados em conformidade com essa manifestação. Por essa razão, há o direito fundamental às condições de planejamento dos atos da vida ante o Direito.

Do seu conteúdo — e aqui se encontram os limites do princípio — não se confere aos indivíduos um direito à imutabilidade dos sistemas jurídicos. Como instâncias de concretização do princípio do Estado de Direito, o princípio da segurança jurídica propugna pela existência de condições para que o indivíduo possa planejar a sua vida relativamente ao Poder Público¹³¹ — isso significa, pois, previsibilidade e confiança. É da natureza do Direito a adaptação à mutabilidade da vida. Portanto, o que o princípio protege é, no dizer de Paulsen, a segurança do movimento¹³² ou, o que é semelhante, confere-se ao indivíduo um direito à alterabilidade ordenada do sistema jurídico¹³³.

Como soma de *certeza e de proibição de arbítrio*, a segurança jurídica é um princípio cuja efetividade depende de várias condições, as quais são concretizadas por outros princípios e regras. Dentre essas condições, as mais importantes são: a positividade do Direito; a precisão e a existência prévia das suas normas jurídicas; a proteção da confiança; a vinculação à lei e o dever de fundamentação.

Assim considerada, a segurança jurídica é um princípio multiforme, uma vez que é concretizada por meio de outras normas constitucionais. Neste aspecto, ao mesmo tempo em

¹³¹ PECZENIK, 2003, op. cit., p. 134.

¹³² PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 26.

¹³³ NOVOA, 2000, op. cit., p. 145.

que a segurança jurídica é um subprincípio do princípio do Estado de Direito Democrático, ele também se caracteriza como sobreprincípio relativamente aos princípios que ordenam as condições necessárias à implementação do direito ao planejamento dos atos de vida.

4.3 AS FUNÇÕES DO PRINCÍPIO: SEGURANÇA DE ORIENTAÇÃO E SEGURANÇA DE APLICAÇÃO

O que até aqui foi dito evidencia que cabe ao Estado a tarefa de efetivação da segurança jurídica. Os subprincípios que conformam o princípio da segurança jurídica irradiam os seus efeitos a todos os órgãos estatais tanto na sua função de produção quanto na sua função de aplicação do Direito. Portanto, para fins metodológicos, do ponto de vista das funções desempenhadas pelo princípio, pode-se falar em segurança jurídica como segurança de orientação e segurança jurídica como segurança de aplicação¹³⁴.

4.3.1 A segurança de orientação

Na perspectiva da segurança de orientação, o que importa é a plenitude e a precisão das normas e do sistema jurídico. Sob esse prisma, a segurança jurídica concretiza-se na etapa de produção das normas jurídicas.

Na sua generalidade e na sua abstração, as normas atendem ao princípio da segurança jurídica quando permitem que os particulares orientem a sua conduta em consideração às conseqüências jurídicas previamente imputáveis aos atos da vida. Para isso, ganham maior peso aqueles subprincípios que se relacionam às condições de positividade, de precisão e de existência prévia do Direito.

O processo de produção das normas jurídicas é uma função desempenhada primordialmente pelo Poder Legislativo — porém esta não é uma atividade exclusivamente

¹³⁴ NOVOA, 2000, op. cit., p. 72 ss.

sua: também a Administração e o Judiciário exercem-na em certas situações. No caso do primeiro, essa tarefa é desempenhada em relação aos atos, aos decretos e aos regulamentos que a Administração está autorizada a produzir. Quanto ao Poder Judiciário, a questão não diz respeito propriamente à produção de normas gerais e abstratas. Por isso, o mais adequado é se falar em produção *do Direito válido ou do Direito que é aplicável*. Em outras palavras, repetidas decisões produzidas por um longo tempo adquirem um traço de positividade. Nesse caso, estas decisões também exercem uma função de orientação para o particular. É por essa razão que as reiteradas decisões que orientam sobre *qual é o Direito aplicável* devem ser consideradas, na perspectiva do princípio da segurança jurídica, como o equivalente a uma norma positivada.

4.3.2 A segurança de aplicação

A segurança de aplicação diz respeito à segurança jurídica no ato de aplicação das normas, especialmente quanto às conseqüências esperadas em decorrência da orientação dada pela norma jurídica. Se, através da segurança de orientação, o que se pretende é oferecer condições para que o particular saiba antecipadamente quais serão as conseqüências jurídicas atribuídas aos seus atos, por meio da segurança de aplicação almeja-se a existência de métodos adequados para a interpretação e para a aplicação do Direito.

Aplicar o Direito é função desenvolvida primordialmente no âmbito do Poder Judiciário e do Poder Executivo. Portanto, em relação a esses Poderes, o princípio da segurança jurídica manifesta-se mais diretamente como segurança de aplicação. Como tal, são os princípios da vinculação à lei, do dever de fundamentação e de proteção da confiança que ganham maior peso, caracterizando-se como limitadores à liberdade de método no que concerne à interpretação e à aplicação da lei.

Se as normas jurídicas, na sua função genérica e abstrata devem ser seguras, isso deve ocorrer para que exista segurança na hora da sua aplicação a cada situação concreta¹³⁵. Assim,

¹³⁵ NOVOA, 2000, op. cit., p. 81.

é no âmbito da aplicação que a certeza do Direito assume contornos mais concretos¹³⁶. Logo, a submissão aos deveres de vinculação à lei e de fundamentação inibem o surgimento de decisões construídas arbitrariamente pelo aplicador.

Igual raciocínio deve ser feito quanto à proteção da confiança. As normas jurídicas são atos com presunção de validade que, entre outras funções, servem para orientar o particular quanto aos seus atos de vida. Por isso, na aplicação do Direito, o Poder Judiciário deve atuar com a preocupação de garantir a sua regularidade e a sua alterabilidade ordenada, preservando a confiança que o particular deposita no Direito.

A proteção da confiança também funciona como uma autolimitação do Poder Judiciário relativamente às suas próprias decisões pretéritas. Se reiteradas decisões produzidas em um mesmo sentido acabam por adquirir uma função orientativa indicando qual é o *Direito aplicável*, então alterações repentinas dessa orientação devem ser evitadas.

No âmbito da segurança de aplicação, uma norma reiteradamente aplicada em um mesmo sentido aprisiona o órgão decisor relativamente às suas decisões futuras. Sob outro enfoque, pode-se dizer que os Tribunais não são imunes ao princípio da igualdade — o passado aprisiona o futuro das decisões. Isso significa que o decisor fica impedido de promover modificações futuras de modo arbitrário, assim, por exemplo, uma mudança de orientação jurisprudencial repentina, fundamentada por critérios já examinados e refutados no passado.

É certo que no poder de interpretar também está contido o poder de autocorreção¹³⁷. Contudo, no âmbito da segurança de orientação, uma decisão de ruptura só será legítima se tomada com base em critérios novos que promovam mais a Constituição. E, ainda assim, a nova decisão deve vir acompanhada de medidas protetoras da confiança gerada pelas decisões pretéritas.

4.3.3 Um exemplo de segurança de orientação e de segurança de aplicação

¹³⁶ Nesse sentido: “A segurança se afirma contra o Estado, moldando o status negativus dos direitos, mas também depende do Estado, principalmente da proteção do Judiciário, que constitui o status positivus libertatis” Ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: O orçamento na Constituição*. 2. ed. v. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 243.

¹³⁷ NOVOA, 2000, op. cit., p. 83.

O episódio que envolve a determinação do prazo prescricional para a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é um bom exemplo para ilustrar as funções orientativa e aplicativa desempenhadas pelo princípio da segurança jurídica.

Como é sabido, os artigos 150, § 1º e 168, I do CTN admitem dois entendimentos quanto ao prazo prescricional para a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação. De um lado, é possível interpretar esses dispositivos no sentido de que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento do tributo. Nesse caso, a contagem do prazo prescricional tem início com o pagamento antecipado, extinguindo o direito à restituição após cinco anos. De outro lado, é possível interpretar esses dispositivos de modo a afirmar que a extinção do crédito tributário ocorre com a homologação tácita ou expressa. Assim, tomando por hipótese uma situação de homologação tácita, o termo inicial do prazo prescricional teria início cinco anos após o pagamento do tributo.

Embora não se possa falar em consenso entre os Ministros do STJ, reiteradamente este Tribunal posicionou-se segundo o entendimento de que a contagem do prazo prescricional iniciava com a homologação do lançamento¹³⁸. Com isso, o Tribunal disse qual era o Direito aplicável. E, porque foram reiteradas estas decisões, essa orientação adquiriu um traço de positividade, exercendo uma função orientativa sobre o particular.

Em 2005, o Poder Legislativo aprovou a Lei Complementar n. 118/05. O artigo 3º da referida Lei, a pretexto de interpretar o CTN, passou a determinar que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário extingue-se com o pagamento antecipado. Com isso, a Lei pretendeu estabelecer uma única interpretação possível aos artigos 150, § 1º e 168, I do CTN, ou seja, a de que o prazo prescricional para a restituição de tributos indevidamente pagos possui início com o seu pagamento antecipado. Ao mesmo tempo, o artigo 4º dispôs que, como norma interpretativa, o artigo 3º poderia ser aplicado a fatos pretéritos.

Aprovada a lei, antes mesmo da sua vigência, o STJ foi provocado a manifestar-se sobre os seus artigos 3º e 4º¹³⁹. Nessa oportunidade, para o caso em julgamento, o Tribunal negou eficácia retroativa ao artigo 3º da LC 118/05, reconhecendo como inconstitucional o

¹³⁸ Assim, por exemplo, Resp n.178.615, Rel. Min. José Delgado, DJU 01.03.1999.

¹³⁹ A primeira decisão a esse respeito ocorreu no EREsp n. 327.043, Rel. Min. João Otávio Noronha, 1ª seção, maioria.

seu artigo 4º. No entanto, o STJ reconheceu que o novo termo inicial do prazo prescricional era aplicável às ações judiciais propostas após 09.06.2005, data de vigência da lei.¹⁴⁰ Com isso, o STJ sinalizou para uma mudança repentina da sua orientação e o fez sem a adoção de medidas protetoras da confiança gerada em conseqüência das decisões pretéritas.

Por determinação do STF, essa decisão foi reformada por violar o art. 97 da CF. Assim, posteriormente em argüição de inconstitucionalidade¹⁴¹, a Corte Especial do STJ foi chamada a manifestar-se sobre os referidos dispositivos. Nessa ocasião, a decisão reafirmou o caráter modificativo do artigo 3º da Lei Complementar e a conseqüente inconstitucionalidade do artigo 4º na parte em que determinava a aplicação retroativa do dispositivo. Ao mesmo tempo, o Tribunal pronunciou-se no sentido de que o novo termo de início da contagem do prazo prescricional, previsto pelo artigo 3º da LC 118/04, não deveria ser aplicado às ações propostas após a vigência da lei, mas sim aos pagamentos efetuados após aquela data. A nova decisão fundamentou-se no princípio da segurança jurídica. Mais especificamente, o Tribunal reconheceu que as reiteradas decisões por ele emanadas no passado acabaram por orientar os particulares no sentido *de qual é o Direito válido*. Nos fundamentos do voto, o Ministro Relator afirma que “... *inobstante as reservas e críticas que possa merecer, [a orientação anteriormente firmada] o certo é que a jurisprudência do STJ, em inúmeros precedentes, definiu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu o STJ é a interpretação legítima ...*”

Nesse episódio, o STJ atuou em conformidade com o princípio da segurança jurídica. Ao julgar a Argüição de Inconstitucionalidade, o Tribunal não só reconheceu que as suas decisões pretéritas serviram de guia para o contribuinte, no sentido do Direito a ser aplicado, como também adotou uma solução orientada pela proteção da confiança. Ao reconhecer que o novo entendimento não deveria ser aplicado às ações propostas após a vigência da lei, mas sim aos pagamentos efetuados após aquela data, o Tribunal valeu-se de uma regra de transição que serviu de medida protetora da confiança gerada pelas decisões pretéritas.

Por outro lado, o procedimento de aprovação da LC 118/05, de responsabilidade do Poder Legislativo, não observou o princípio da segurança jurídica previsto no art. 5º, caput, da CF/88. Na tramitação deste Projeto de Lei, o princípio da segurança jurídica — mais especificamente o requisito de existência prévia das normas afeto à *segurança de orientação*

¹⁴⁰ STJ, AgRg no Ag.n. 633.462, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, unânime, D.J. 04.04.2005.

¹⁴¹ STJ, AI nos Emb. de Divergência em Resp. n. 644.736, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, unânime.

— impunha o dever de rejeitar normas retroativas. Neste sentido, bastava que fossem consideradas as reiteradas decisões do STJ para constatar que o texto do artigo 4º da LC 118/05 apresentava natureza modificativa e, portanto, deveria ser rejeitado em vista da sua inconstitucionalidade.

4.4 O CONTEÚDO DAS CONDIÇÕES QUE EFETIVAM A SEGURANÇA JURÍDICA

Como soma de *certeza e de proibição de arbítrio*, a concretização do princípio da segurança jurídica depende de uma série de condições. Dentre estas condições se destacam a positividade do Direito, a precisão e a existência prévia das normas jurídicas, a proteção da confiança, a vinculação à lei e o dever de fundamentação.

4.4.1 A positividade do Direito

A positividade¹⁴² do Direito deve ser aqui entendida em sentido mais amplo do que a existência de uma norma veiculada por um diploma aprovado através de um processo legislativo — trata-se da existência propriamente dita de uma norma jurídica.¹⁴³ A rigor, para que uma norma exista basta que um conjunto de instruções lingüísticas seja veiculado, não necessariamente de forma escrita, sendo reconhecido e aceito por uma coletividade.¹⁴⁴ Isso significa que a positividade do Direito também requer o conhecimento ou, ao menos, as condições para o conhecimento da norma. Eis o motivo pelo qual inerente à idéia de positividade está a de publicidade.¹⁴⁵

¹⁴² RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 108.

¹⁴³ Para Kaufmann: “a positividade defendida por Radbruch não significa “tão simplesmente a circunstância de o direito ser “posto”(o direito consuetudinário não é “posto” e é, contudo, por força duma prática reiterada duradoura, positivo). In KAUFMANN, 2004, op. cit., p. 282.

¹⁴⁴ SCHAUER, 2004, op. cit., p. 131 ss.

¹⁴⁵ “Se não se pode identificar o que é justo, então é necessário estabelecer o que é jurídico, e de uma posição que esteja em condições de fazer cumprir aquilo que foi estabelecido”. RADBRUCH, 2004, op. cit., p. 108. (Grifo nosso)

O meio por que a norma se torna existente, se, por força de lei, em virtude do costume, se, em decorrência de uma tradição jurisprudencial, é uma questão vinculada às peculiaridades de cada sistema jurídico e, no seu interior, a cada ramo do Direito. Portanto ele só é relevante na perspectiva da tradição existente no sistema e no segmento do Direito considerado. O importante é que a existência da norma contribui decisivamente para a segurança jurídica. Nesta tarefa, as normas desempenham funções de orientação, de estabilidade e de controle social.

Diante da existência de uma norma jurídica, o particular possui condições de orientar-se quanto ao comportamento que lhe é exigido. Esta função orientativa é desempenhada de modo particular pelas regras. Como normas imediatamente descritivas, as regras antecipam condutas de forma mais ou menos precisa; em assim fazendo, não só permitem o conhecimento prévio da conduta valorada pelo Direito como também informam antecipadamente sobre a solução provável que uma autoridade adotará em um caso de conflito em que esteja presente o predicado fático da regra.¹⁴⁶

As normas jurídicas também exercem uma função de estabilidade do sistema jurídico. Deste modo, elas impedem mudanças abruptas ou radicais e impõem mudanças controladas, seja mediante um processo legislativo, seja mediante a gradual ampliação interpretativa da norma — com isto, elas asseguram o *status quo*. De fato, a estabilidade do Direito pode ser considerada como um requisito específico e independente para a segurança jurídica. Além disso, constantes alterações legislativas não contribuem para uma aplicação uniforme do Direito e, ao mesmo tempo, diminuem a confiança do particular na certeza do Direito.

Do mesmo modo, a existência de normas jurídicas contribui para o controle social das decisões emanadas pelos órgãos encarregados de aplicar o Direito. Porque são conhecidas, elas fornecem elementos para o controle social da correção das decisões dos Tribunais — no sentido da conformidade destas decisões com as normas em vigor¹⁴⁷.

No Direito Tributário, em decorrência da sua natureza interventiva, a positividade realiza-se por meio de normas legisladas; neste sentido, têm-se os artigos 5º, inc II e, em especial, os artigos 150, I, relativamente à exigência e ao aumento de tributos.

¹⁴⁶ SCHAUER, 2004, op. cit., p. 201 ss.

¹⁴⁷ HESSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: Kaufmann, Arthur; HESSEMER, Winfried. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 285.

4.4.2 A precisão das normas jurídicas

Não basta que a norma exista é também necessário que ela apresente uma formulação clara e precisa. Isso pressupõe, em primeiro lugar, que a construção textual da norma seja orientada segundo as regras gramaticais. Em segundo lugar, os signos que compõem a norma devem apresentar um adequado grau de precisão, a fim de identificar o conjunto suficiente das propriedades necessárias à identificação dos fatos e das conseqüências que se pretende alcançar através da norma.

Normas imprecisas levam à insegurança, visto que o seu significado passa a ser determinado com elevado grau de arbitrariedade. Diante disto, há o risco de uma forte divergência jurisprudencial, o que acaba por ocasionar incertezas quanto ao Direito aplicável¹⁴⁸.

Em determinadas áreas do Direito, especialmente aquelas de natureza interventiva, a referência inadequada a conceitos com maior grau de abstração que o necessário é causa de insegurança jurídica, mesmo quando se objetiva um resultado mais justo. Sobre isso, Arthur Kaufmann nos dá um bom exemplo, referindo-se a uma norma hipotética construída nos seguintes termos: *Quem cometer um ato injusto digno de pena, será adequadamente punido*¹⁴⁹. Por mais que se encontre Justiça nesta norma, o emprego de signos que remete a conceitos de elevada abstração implica uma interpretação arbitrária. Não há nela elementos que permitam identificar quais são as condutas valoradas pelo Direito e quais são as conseqüências do seu descumprimento.

É necessário frizar que a necessidade de precisão da norma jurídica assume especial importância no Direito Tributário. Nessa área, além da proibição do uso da analogia para a definição de novas hipóteses de incidência, deve-se se ressaltar a importância atribuída à plenitude da norma tributária que institui obrigações principais: ela deve conter todos os elementos necessários à identificação do fato impossível, do *quantum* a ser pago, e do sujeito a quem se atribui o dever de satisfazer a obrigação. Nesse ponto, a doutrina tributária brasileira tem dado uma valiosa contribuição. Entre outras, merece destaque pela sua

¹⁴⁸ KAUFMANN, 2004, op. cit., p. 281 ss.

¹⁴⁹ Ibid., p. 284.

relevância, as obras de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Alberto Xavier, Yone Dolacio de Oliveira e Misabel Abreu Machado Derzi, as quais desenvolveram e aprofundaram teorias sobre a regra matriz tributária e a legalidade estrita ou tipicidade cerrada.¹⁵⁰

Apesar disso, a precisão das normas jurídicas tributárias não é satisfeita apenas através da legalidade estrita. Embora relevante, a *legalidade estrita* é condição necessária, porém não suficiente para a concretização do princípio da segurança jurídica.¹⁵¹ Não basta que a intervenção seja autorizada por lei ou que a norma tributária contenha todos os elementos necessários à mensuração do *quantum* a pagar. Também o excesso¹⁵² ou a inflação de diplomas normativos contribuem para a imprecisão do Direito, ao dificultar a identificação das condutas valoradas e ao permitir a ocorrência de interpretações arbitrárias.

4.4.3 Existência prévia

A previsibilidade como significado do conceito de segurança jurídica apresenta como uma de suas condições a existência prévia da norma jurídica. Já dissemos anteriormente que, como direito fundamental, a segurança jurídica confere ao particular um direito ao planejamento dos atos da vida frente ao Direito. Isso significa que a existência e a publicidade das normas jurídicas devem anteceder os fatos sobre os quais ela incide.

Esta característica está associada à situação do particular ante o Estado: ele está obrigado ao cumprimento das leis, no entanto não está obrigado a prever as suas alterações. Por isso, em virtude do princípio da segurança jurídica, a existência prévia dos diplomas legais é dever do Estado. Dessa maneira, garante-se ao particular a possibilidade de prever os efeitos da norma em relação aos seus atos futuros.

¹⁵⁰ BECKER, 1990, op. cit.; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992; CARVALHO, 2007, op. cit.; XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978; OLIVEIRA, Yone Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

¹⁵¹ DENGÓ, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v.124, p. 26 ss., 2006.

¹⁵² Nesse sentido, ver: GARCIA DE ENTERIA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas, 1999.

Cabe referir agora que o requisito da preexistência implica a anterioridade da norma em face dos fatos por ela alcançados e a proibição de retroatividade das leis. Nesse sentido, independentemente da existência de normas específicas que as assegurem, a irretroatividade e a anterioridade apresentam-se como ideais da segurança jurídica. Portanto, ambas são subprincípios que decorrem diretamente do princípio da segurança jurídica.

4.4.4 A vinculação à lei e o dever de fundamentação

As normas jurídicas exercem uma função de distribuição e de limitação do poder. Através delas, atribuem-se poderes, definindo-se as esferas de decisão dos particulares e das autoridades estatais. Ao mesmo tempo, elas limitam este poder, uma vez que determinam as condições e as alternativas com que o decisor deve solucionar o caso.¹⁵³ Além disso, como já foi mencionado, as normas jurídicas, especialmente as regras, desempenham uma função orientativa. Em decorrência delas, o particular pode orientar-se quanto aos comportamentos que lhe são exigidos.

Devido a estas características, no contexto da segurança jurídica, a subordinação à lei por parte das autoridades responsáveis pela aplicação do Direito é uma consequência lógica do próprio sistema jurídico. Através dela, garante-se certa uniformidade das decisões e limita-se o uso da discricionariedade — a vinculação à lei é, pois, uma garantia à proibição de arbítrio.

Como complemento ao requisito de subordinação ou de vinculação à lei, a segurança jurídica requer o dever de fundamentação. Neste sentido, toda decisão é um ato de manifestação de poder que, no contexto do Direito, deve ser argumentativamente sustentada¹⁵⁴. Eis o motivo de o dever de fundamentação que é mais intenso, quanto menor for a clareza com que o sistema apresenta a solução para o caso. Já que existe uma regra clara, capaz de regular o caso, o dever de fundamentação é menor. A existência de uma regra é por si só capaz de legitimar a decisão¹⁵⁵.

¹⁵³ SCHAUER, 2004, op. cit., p. 221 ss; HESSEMER, 2002, op. cit., p. 281.

¹⁵⁴ KAUFMANN, 2004, op. cit., p. 131.

¹⁵⁵ SCHAUER, 2004, op. cit., p.208; HESSEMER, 2002, op. cit., p. 281.

As regras têm essa propriedade, elas desoneram o decisor de um exame minucioso do caso e da construção de uma solução com base em princípios. A situação é diversa quando existirem lacunas no sistema ou quando as particularidades do caso não foram consideradas pelo legislador, porém forem relevantes para a sua solução. Nessas situações, abre-se um espaço para o uso de discricionariedade na decisão. Em conseqüência, o dever de fundamentação é mais intenso: ele funciona como meio racional de convencimento e como forma de controle da atividade decisória, de forma a evitar que se ultrapassem os limites racionais de discricionariedade¹⁵⁶.

4.4.5 Proteção da confiança

Como substância do Estado de Direito, a segurança jurídica corresponde à previsibilidade, o que significa a existência de condições para que o indivíduo possa planejar a sua vida perante o Direito. Entretanto, ao mesmo tempo, devido à constante mutabilidade da vida, o Estado deve permanentemente atualizar o Direito. Essa necessidade de atualização traz, como conseqüência natural, problemas de transição e de ajuste do Direito presente em face do Direito passado.

Em um tal contexto, um dos pressupostos do Direito ao planejamento é a proteção da confiança que o particular deposita no Estado e em suas instituições. É necessário que o indivíduo possa confiar nos atos estatais. Proteger a confiança é garantir a regularidade e a alterabilidade ordenada do Direito. Isso significa que o Estado como um todo — contudo, particularmente o Poder Judiciário — deve atuar de modo a preservar a confiança do particular no Direito¹⁵⁷.

Assim colocado, o sentido que se atribui à proteção da confiança contempla a proteção em face de atos administrativos e, também, a proteção da confiança na lei. No primeiro caso, a confiança é protegida por meio da manutenção de um ato inválido, sob a condição de que

¹⁵⁶ NOVOA, 2000, op. cit., p. 82.

¹⁵⁷ BENDA, Ernest. El Estado Social de Derecho. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 487 ss.

ele tenha perdurado duradouramente.¹⁵⁸ No segundo caso, a confiança do particular deve ser protegida pelo simples fato de que a Lei é a forma de manifestação estatal por excelência, que o particular deve observar. Com efeito, quando normas legais são veiculadas, elas servem de orientação às condutas, entre outras razões, devido à sua presunção de validade; logo, o mínimo que se espera é que elas sejam aplicadas às situações concretas que lhes correspondem.

Como uma das condições de efetividade do princípio da segurança jurídica, a confiança não se efetiva exclusivamente a partir do princípio que lhe é correlato. Embora o princípio da proteção da confiança desempenhe um papel essencial para o cumprimento dessa condição, outros princípios e regras também contribuem para tanto — dentre estes, estão as normas de irretroatividade da lei.

4.5 AS RELAÇÕES DE RECIPROCIDADE ENTRE O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E AS NORMAS DE PROIBIÇÃO DA IRRETROATIVIDADE.

Como já foi aqui referido, a certeza e a previsibilidade como fim postulado pelo princípio da segurança jurídica dependem de várias condições ou ideais. Duas dessas condições — a existência prévia da lei e a proteção da confiança — são promovidas com o auxílio das normas constitucionais que propugnam pela irretroatividade das leis. Para esse fim, as normas de irretroatividade atuam tanto no âmbito da segurança de orientação quanto no âmbito da segurança de aplicação.

Tanto as regras quanto o princípio da irretroatividade contribuem para a efetividade do ideal de existência prévia das leis. Neste sentido, as normas de irretroatividade operam no âmbito da segurança de orientação, indicando que a lei deve produzir efeitos para o futuro.

Ao mesmo tempo, as normas de irretroatividade servem como uma garantia de que, no

¹⁵⁸ Neste sentido, ver: COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do processo administrativo da União (Lei n. 9.784/99) *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. Porto Alegre, 27 (57), p. 33-75, 2004a. Por outro lado, nos casos de atos administrativos de natureza concreta, individual e pessoal, Maffini preconiza que a proteção da confiança está condicionada a existência de boa fé do administrado, MAFFINI, 2006, op. cit., p. 61.

momento em que uma conduta for realizada, os efeitos jurídicos previstos para esses atos serão aqueles determinados ou existentes no momento da realização do ato, sem o risco de que eles sejam posteriormente modificados. Neste caso, as normas de irretroatividade da lei atuam no âmbito da segurança de orientação e contribuem para a confiança no Direito, visto que funcionam como elemento de bloqueio à produção de normas retroativas.

Com relação ao bloqueio de normas retroativas, as normas constitucionais voltadas para a irretroatividade das leis são mais operantes em face da retroatividade própria. Isso se deve ao fato de que este tipo de retroatividade se manifesta no âmbito das leis *in abstracto*, enquanto que a retroatividade imprópria nem sempre é aferida diretamente do texto da norma, manifestando-se na maioria das vezes apenas diante do caso concreto.

Por fim, as normas de irretroatividade também promovem a confiança no Direito através da sua função de defesa. Neste contexto, elas servem para a defesa dos particulares ante uma situação concreta que envolve a retroatividade do Direito. Em razão da sua existência, os particulares possuem a garantia de que poderão obter a tutela judicial e que serão protegidos de uma interferência retroativa e prejudicial do Direito.

De uma perspectiva diversa, assim como as normas de irretroatividade contribuem para a promoção da segurança jurídica, também o inverso é verdadeiro, isto é, o princípio da segurança jurídica também contribui para a promoção das normas de irretroatividade. Assim, ele atua por meio da proteção da confiança, especialmente, no âmbito da segurança de aplicação com vistas à preservação da confiança que o particular deposita na lei.

Há, portanto, uma relação de intensa reciprocidade¹⁵⁹ entre proteção da confiança como manifestação do princípio da segurança jurídica e as normas de irretroatividade tributária. Nesta atuação recíproca, adquire relevância o papel desempenhado pelo princípio da proteção da confiança. Nas suas relações com as normas de irretroatividade, este princípio desempenha importantes funções: ele contribui para a concretização do princípio do Estado de Direito e, ao mesmo tempo, serve de critério determinante para o controle dos casos de irretroatividade tributária — é este tema que será tratado no capítulo que segue.

¹⁵⁹ Sobre a interpretação por justificação recíproca, ver: ÁVILA, 2008, op. cit., p. 36.

5 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 A CONFIANÇA COMO ELEMENTO ESSENCIAL DO ESTADO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO

Como já foi dito, o princípio da segurança jurídica tem previsão expressa no *caput* do artigo 5º da CF/88, porém o seu fundamento axiológico deriva do princípio do Estado de Direito. Logo, este sobreprincípio consubstancia-se na razão subjacente ao princípio da segurança jurídica; além disso, a sua previsão está no artigo 1º da CF/88.

Cabe recordar que o Estado de Direito é produto de uma evolução histórica do Estado Moderno¹⁶⁰. Várias são as suas designações, segundo a diversidade de características políticas e culturais de cada País — *Rule of law*, *État legal*, *Rechtsstaat* — cada uma delas se refere a uma organização política com características próprias¹⁶¹, mas que apresentam traços comuns. Do ponto de vista estrutural, estes traços são: a) a supremacia da Constituição e dos atos legislativos emanados de órgãos eleitos pela vontade popular; b) o reconhecimento de uma esfera de atuação do particular, protegida por um catálogo de direitos fundamentais e relativamente livre de intervenções estatais e c) um sistema de divisão de poderes reciprocamente controlável (freios e contrapesos). Do ponto de vista do fim perseguido, o traço comum que une essas várias formações estatais é um ideal de realização e de proteção da liberdade da pessoa e de limitação do poder do Estado.

Um entendimento mais adequado do conceito requer a consideração dos aspectos que predominaram em certos momentos da sua formação histórica¹⁶² e que não perderam a sua continuidade, no entanto incorporaram-se sucessivamente ao conceito. Aqui só interessam alguns desses aspectos, aqueles que nos permitirão compreender mais adequadamente o nexo

¹⁶⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 112.

¹⁶¹ GOMES CANOTILHO, 2003, op. cit., p. 93 ss.

¹⁶² Uma boa síntese da evolução desse conceito encontra-se em: BÖCKENFÖRDE, Ernest Wolfgang. *Estudios sobre el Estado de Derecho y Democracia*. Madrid: Editorial Trotta. 2000, p. 17 – 45. Na doutrina nacional ver: COUTO E SILVA, Almiro. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. Porto Alegre, n. 27(57), p. 11-31, 2004b.

existente entre a proteção da confiança na lei, como uma das condições de concretização do princípio da segurança jurídica, e o princípio do Estado de Direito.

Neste sentido, cumpre mencionar, em primeiro lugar, que o ideal de realização e de proteção da liberdade da pessoa e de limitação do poder do Estado não é apenas uma característica comum às várias formações estatais: ele é também um elemento constante que integra o conteúdo do conceito nas suas diferentes formações históricas¹⁶³.

Em segundo lugar, o conceito de Estado de Direito indica uma relação de interdependência entre Estado e Direito. Por um lado, o Estado só existe na medida em que estiver orientado pelo Direito e em conformidade com o Direito. Por outro lado, o Estado possui o poder e a competência para decidir em última instância e de forma vinculante. Contudo, as condições de validade e de eficácia das normas jurídicas dependem do quanto ele é capaz de estabelecer e de assegurar uma situação de normalidade, de paz social, em seu interior.¹⁶⁴

Em terceiro lugar, a lei é a forma pela qual a vontade estatal se manifesta. Como ato emanado do Parlamento, ela é uma síntese do Estado de Direito. Além de espelho de uma atuação estatal em conformidade com o Direito, através dela, o Estado realiza o ideal de promoção e de proteção da liberdade, ao mesmo tempo em que manifesta o seu poder de decidir em última instância e de forma vinculante.

Essas observações nos colocam diante da questão dos motivos pelos quais cada indivíduo e a sociedade como um todo obedecem à Lei. Esse problema adquire maior relevância a partir do pós-guerra, quando o Estado de Direito assume as funções de assistência

¹⁶³ Na sua origem, o Estado de Direito tinha por objetivo a liberdade burguesa. Em face das estruturas feudais, naquele momento histórico, esta liberdade era compreendida como a liberdade de adquirir e de usufruir da propriedade. Por isso, como norma geral, a lei caracterizava-se como o domínio da liberdade dos cidadãos e tinha a função de limitar os poderes da Administração.

Consolidada a liberdade civil, o Estado de Direito adquire um viés formal. Cabe-lhe agora determinar com precisão a direção e os limites da sua ação, bem como demarcar e proteger as liberdades do cidadão. A lei continua a ter a característica de norma geral, porém volta-se à consolidação da liberdade e da propriedade. Para isso, os poderes da Administração são limitados e a sua ação passa a ser subordinada à lei, ao mesmo tempo em que são estabelecidos mecanismos de defesa do administrado. Com isso se consolida o ideal de uma personalidade juridicamente livre, igual e formadora de capital.

O Estado de Direito formal concretizou o ideal de liberdade jurídica contudo, ao mesmo tempo, deu lugar a desigualdades sociais que impuseram a exigência de um Estado voltado às funções de assistência e de redistribuição com vistas à construção de uma liberdade social. As leis gerais dão lugar a leis específicas destinadas à regulação de certos setores da sociedade e, ao mesmo tempo, a garantia de propriedade é relativizada para permitir que o Estado, por meio da soberania fiscal, e, portanto, do seu poder de tributar, tivesse acesso à produção e à renda da sociedade, auferindo daí a sua principal fonte de receita. Ver: BÖCKENFÖRDE, 2000, op. cit., p. 17-45. GOMES CANOTILHO, 2000, op. cit., p. 92-100.

¹⁶⁴ Nesse sentido, ver: BÖCKENFÖRDE, 2000. op. cit., p. 44.

e de redistribuição com vistas à construção de uma liberdade social. Como já foi dito, para desempenhar as suas novas funções, o Estado de Direito material relativizou a garantia de propriedade.¹⁶⁵ A partir desse momento, a sociedade é mais heterogênea e os interesses dos diversos segmentos sociais são mais conflitantes quando não diametralmente opostos.

Nestas condições, o cumprimento da lei já não pode depender predominantemente das sanções previstas em cada norma para o caso de sua desobediência. Em face da heterogeneidade social e ao antagonismo de interesses dos grupos, se o cumprimento do Direito depender da coação, então, o ideal de realização e de proteção da liberdade chegou ao seu fim — e, com ele, o próprio Estado de Direito.

Deste modo, o Estado de Direito material fundamenta-se na premissa de que o cumprimento e a obediência à Lei repousam mais na confiança nela depositada e menos nas ameaças que as normas possam conter. De um modo geral, pode-se afirmar que a maioria dos indivíduos obedece às leis — mesmo quando elas intervêm na sua propriedade — porque acreditam que isto é o melhor para a sociedade e para si¹⁶⁶. Nesse contexto, as sanções são destinadas a uma minoria. Elas existem não como motivo normal para a obediência mas como uma garantia de que aqueles que obedeceriam voluntariamente não serão sacrificados em relação aos que não obedeceriam.¹⁶⁷

Nesses moldes, a confiança na lei assume contornos mais abrangentes do que a aplicação das sanções. Aquela compreende, mas não se esgota nesta. Sinteticamente pode-se dizer que a confiança na lei corresponde à certeza de que o melhor a fazer é seguir o disposto na norma, sempre que os fatos da vida se identificarem com a hipótese da norma, porque, com o seu cumprimento: a) haverá uma vantagem para a sociedade como um todo; b) a lei será aplicada pelos órgãos estatais às situações que lhes correspondem e c) as sanções são afastadas. Frente a essas condições, na atualidade, o Estado de Direito caracteriza-se como tal quando age com fidelidade ante os ideais de promoção da liberdade do indivíduo e de limitação do seu poder.

Uma vez constatado que há uma relação de interdependência entre Estado e Direito e que a Lei é a principal forma de manifestação da vontade estatal, é necessário que o Estado

¹⁶⁵ Ver nota 163.

¹⁶⁶ Em outras palavras, essa também é a posição de Raz quando afirma que “um direito é bom se proporciona razões de prudência para atuar quando e onde é aconselhável e se indica certos standards como socialmente requeridos (...)” RAZ, Joseph. *La Autoridad del Derecho: Ensayos sobre Derecho y Moral*. 2. ed. México: Dirección General de Publicaciones, 1985. p. 307.

¹⁶⁷ HART, 1994, op. cit., p. 214.

seja fiel à lei. Assim, a fidelidade está no reconhecimento dos compromissos assumidos no passado.¹⁶⁸ Essa é a razão pela qual, proteger a confiança depositada na lei é mais do que punir aqueles que não a cumprem: é também promover o melhor para a sociedade e garantir a sua aplicação aos casos correspondentes.

A obediência à lei repousa mais nesses dois fatores do que na aplicação de sanções, pelo simples fato de que é uma maioria que a cumpre e o faz com base na confiança nela depositada. É certo que, quando aplicadas, as sanções produzem um efeito reflexo que reforça a obediência. Entretanto, em vista do ideal de liberdade defendido pelo Estado de Direito, este tipo de coerção não é, ou pelo menos não deve ser, o fator determinante para o seu cumprimento.

Quando a confiança é protegida pelos órgãos estatais, isso contribui para estabelecer e para assegurar a paz social. Com isso, não se produz nenhum reflexo que reforce o cumprimento na lei. Contudo, quando a confiança não existe ou não é protegida, isso afeta a paz social e atinge as condições de validade e de eficácia das normas jurídicas, pondo em risco a própria existência do Estado de Direito. Se um indivíduo — que confia em uma lei e, por isso, orienta a sua conduta nos preceitos desta lei — constata que ela não é aplicada às situações que lhe correspondem, o resultado é mais pernicioso. Ele acaba por concluir que o Estado não possui legitimidade para orientar a sua conduta, visto que não leva a sério o ato que manifesta a sua vontade —, não é capaz, pois, de estabelecer e de assegurar uma situação de normalidade.

5.2 A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NAS NORMAS TRIBUTÁRIAS PROMOVE OS DIREITOS DE LIBERDADE E DE PROPRIEDADE.

Sempre que o Estado não protege a confiança no Direito, ele retira as condições de que o particular necessita para o planejamento dos seus atos da vida diante da ação estatal. Com isso, não promove nem protege a liberdade, afastando-se do ideal propugnado por um Estado de Direito. Cabe referir que essa situação torna-se mais grave no caso das normas de caráter interventivo.

¹⁶⁸ COMTE-SPONVILE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1995. p. 27.

Quando se diz que as leis devem ser obedecidas mais pela confiança nelas depositada e menos pelas ameaças que elas contêm, isso equivale a dizer que os comandos jurídicos devem ser capazes de influenciar racionalmente — por seus próprios atributos — na escolha do comportamento a ser adotado. A ênfase é posta no indivíduo como senhor de si mesmo, cujos limites para a ação são por ele próprio estabelecidos. No contexto da vida em sociedade, isto não significa ignorar o Direito. Em uma sociedade, um indivíduo é livre quando faz as suas próprias escolhas dentro do universo jurídico e pode suportar as conseqüências advindas dessa escolha. Isso se aplica tanto à liberdade negativa, no sentido da escolha pela melhor ação entre um leque de alternativas, quanto à liberdade positiva, uma vez que, diante de uma única ação de caráter obrigatório, ainda é possível optar por realizar ou não a conduta imposta pela norma, suportando as conseqüências por ela atribuídas.

Por isso, em primeiro lugar, só a partir da possibilidade de prévio conhecimento da norma é que o Direito realiza e protege a liberdade. Em segundo lugar, a liberdade pressupõe a capacidade de escolher o melhor caminho, e isso inclui o direito de arcar com o ônus correspondente à escolha ou para o qual o indivíduo se julga capaz de suportar.

A retroatividade das normas jurídicas debilita a liberdade do particular, porque obscurece o prévio conhecimento da norma e, de um modo mais relevante, agrava de maneira *ex post* os deveres e os ônus decorrentes da escolha¹⁶⁹, os quais o particular havia previamente avaliado como suportáveis — desta maneira, normas retroativas não se coadunam com o princípio do Estado de Direito. Elas destroem a capacidade que as normas devem ter de servir como um guia de comportamento. Além disso afetam a confiança e — já que ninguém planeja utilizando dados não-confiáveis — aniquilam com o direito ao planejamento dos atos da vida relativamente à atuação estatal. Com isso, não asseguram uma situação de normalidade social, minando a estrutura do Estado de Direito. Inversamente, a existência de normas proibitivas de

¹⁶⁹ Já em 1969, o professor Almiro do Couto e Silva ensinava de modo precursor que: “A idéia de que o princípio da irretroatividade das leis mais se afirme pela manutenção de deveres jurídicos do que, propriamente, pela existência de direito adquirido, nada tem de nova ou insólita. Basta recordar que a regra ética que justifica o princípio da irretroatividade das leis, com pertinência ao *ius quaesitum*, é a da proteção à *fides*. *Fundamentum autem est iustitiae fides, id est dictorum conventorumque constantis et veritas*, afirmava Cícero. A preservação da palavra empenhada, do *fit quod dicitur*, em que consiste a *fides*, não é outra coisa do que a subsistência dos deveres assumidos. A lei nova, quando desconhece esses deveres e os elimina torna-se injusta, porque com isso fraudava a confiança que o titular do direito adquirido tinha na sua realização e infirma a crença de que a outra parte procederá como se comprometera. Essa confiança ou essa crença não dizem respeito, porém, exclusivamente, ao comportamento do termo passivo da relação jurídica, mas se endereçam, igualmente, ao Estado, que não há de intervir para, alterando as regras jurídicas por ele editadas, alterar também direitos e deveres já constituídos.” COUTO E SILVA, 1969, op. cit., p. 19-37.

retroatividade afirma e fortalece a confiança do particular. Isso é ainda mais importante com relação às normas que intervêm no âmbito da propriedade e da liberdade, como é o caso do Direito Tributário.

As normas tributárias produzem efeitos comportamentais sobre o particular. Em certa medida, elas o obrigam a optar por uma ou por outra alternativa tanto quanto lhe impõem um dever de conduta para com o Estado¹⁷⁰; da mesma forma, elas subtraem recursos. Ainda que essa subtração esteja constitucionalmente autorizada, ela alcança o direito de propriedade, restringindo e, não raras vezes, afetando esse direito para além daquilo que a Constituição autoriza. Neste sentido, um dos princípios que orientam este ramo do Direito é o da estrita legalidade, o qual desempenha um papel importante. Com efeito, a exigência de precisão da norma impositiva — particularmente a identificação legal do fato imponível e dos elementos que integram a consequência jurídica — contribui para a segurança jurídica, visto que elimina a discricionariedade administrativa, ao mesmo tempo em que indica previamente os fatos tributáveis e o *quantum* a pagar. Isto resulta do maior peso que, neste ramo do Direito, atribui-se ao princípio da segurança jurídica — e também à proteção da confiança.

Devido à natureza das normas tributárias, quando o Estado protege e promove a confiança sobre tais normas, ele oferece ao particular condições para o planejamento dos seus atos, conferindo-lhe a possibilidade de eleger condutas e de suportar as consequências daí decorrentes. Com isso ele também protege e promove os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade e garante ao particular o seu exercício. Justamente por isso, a capacidade que as normas devem ter de serem confiáveis é fundamental para esse ramo do Direito. Conseqüentemente, no âmbito do Estado de Direito, a confiança depositada nas normas tributárias é um bem jurídico pelo qual os órgãos estatais devem zelar com maior intensidade.

5.3 PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E IRRETROATIVIDADE

Como subprincípio da segurança jurídica, a proteção da confiança ganhou importância

¹⁷⁰ ÁVILA, 2008, op. cit., p. 334.

primeiramente na jurisprudência alemã após a Segunda Guerra Mundial¹⁷¹. Portanto, em concomitância com o surgimento do Estado Social de Direito. Trata-se de um princípio abrangente que se destina à proteção do particular perante os atos estatais. Desta maneira sua aplicação parte da perspectiva *do cidadão que contou com a existência de determinadas regulações estatais e outras medidas estatais*¹⁷² e, por isso, conduziu os seus atos em conformidade com essas disposições. Para Hartmut Maurer¹⁷³, a sua finalidade é *a conservação de estados de posse uma vez obtido, dirigindo-se contra as modificações jurídicas posteriores*.

Em vista da sua amplitude, o princípio atua de modo distinto, conforme a natureza dos atos e a conduta do Estado, as exigências requeridas à dignidade da proteção da confiança e, também, os motivos e as conseqüências jurídicas decorrentes de uma mudança. A sua aplicabilidade é mais relevante em três grandes campos: na retratação e na revogação de atos administrativos beneficentes, na irretroatividade das leis e na modificação da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

No âmbito da irretroatividade das leis, o princípio diz respeito à continuidade dessa lei, à confiança na sua subsistência¹⁷⁴. Parte-se do pressuposto de que o cidadão deve poder confiar que a sua atuação, em conformidade com o Direito vigente, será reconhecida pelo Direito, com todas as conseqüências originalmente estabelecidas, e não será desvalorizada por uma modificação retroativa.

Contrariamente, o princípio não deve ser aplicado quando, no caso concreto, a confiança não é digna de proteção. Assim, por exemplo, na hipótese de uma lei de efeitos retroativos impróprios, o princípio não protegerá o particular quanto aos fatos por ele produzidos após a aprovação dessa lei. Outra condição que afasta a aplicação do princípio ocorre quando, ponderadas as circunstâncias, existirem razões de maior peso que prevaleçam em relação à ação retroativa da lei.

Na doutrina brasileira, o princípio da proteção da confiança começou a ser explorado a

¹⁷¹ MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo alemão*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001. p. 67. Ver também: HECK, Luis Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1995. p. 187 ss. HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da Republica Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998. notas 185, 505.

¹⁷² MAURER, 2001, op. cit., p. 68.

¹⁷³ MAURER, loc. cit.

¹⁷⁴ MEDAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. In: ÁVILA, Humberto (org.) *Fundamentos do Estado de Direito*. Estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005. p.114 – 119.

partir da década de 80, particularmente por Almiro do Couto e Silva. Todavia, só recentemente foi recepcionado pela jurisprudência do STF¹⁷⁵, sendo utilizado especialmente nos casos concernentes à retratação e à revogação de atos administrativos. No âmbito do controle da irretroatividade, a jurisprudência do Supremo Tribunal ainda não possui precedentes em que a proteção da confiança depositada na lei foi utilizada como fundamento do voto. Em contrapartida, o STJ¹⁷⁶ e também o TRF 4^a¹⁷⁷ já se manifestaram em casos cuja controvérsia dizia respeito à irretroatividade tributária, empregando o princípio da proteção da confiança como fundamento do voto. Nesses casos, a norma controversa era proveniente de um ato administrativo, e o princípio da proteção da confiança foi extraído do artigo 146 do CTN.

5.4 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO CRITÉRIO DE CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Em face das considerações realizadas acima, constata-se que, em decorrência do princípio do Estado de Direito, estabelece-se uma conexão necessária entre irretroatividade e confiança na lei, conexão que é mais intensa no âmbito tributário.

Por um lado, a existência das normas proibitivas da retroatividade das leis — tanto as regras específicas quanto o princípio da irretroatividade — contribui para o fortalecimento da confiança no Direito e nas normas jurídicas. Com isso, as normas existentes na CF/88, que propugnam pela irretroatividade das leis, auxiliam na concretização de uma condição necessária ao cumprimento do Direito. Por outro lado, porque leis retroativas abalam a confiança no Direito, o princípio da proteção da confiança atua protegendo a confiança e, com isso, indiretamente, impedindo a retroatividade ou, no limite, modulando os efeitos decorrentes de leis retroativas.

É importante registrar que os princípios da irretroatividade e da proteção da confiança

¹⁷⁵ Ver, nesse sentido: COUTO E SILVA, 2004a, op. cit., p. 33-75; MAFFINI, 2006, op. cit., p. 98 ss.

¹⁷⁶ STJ, Resp. n. 810.565-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, unânime, DJ. 03.03.2008 e STJ, Resp. n. 826.233-PE, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, unânime, DJ. 03.04.2008

¹⁷⁷ TRF4ª, AMS n. 2005.71.00.039806-0/RS; 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, Unânime, DE. 27.02.2008.

complementam-se sem se confundirem. Eles se diferenciam, porquanto o primeiro é mais restrito e diz respeito à aplicação da lei no tempo, manifestando-se enquanto um ideal de que as normas devem ser sempre prospectivas; já o segundo, apresenta uma aplicação mais abrangente. Ele não se destina apenas à proteção da confiança depositada na lei mas também protege qualquer manifestação estatal capaz de despertar a fé do particular.

No âmbito da aplicação das leis no tempo — uma vez que as leis retroativas abalam a confiança —, ambos os princípios atuam de modo complementar. Assim, o princípio e as demais normas de irretroatividade desempenham uma função¹⁷⁸ eficaz predominantemente bloqueadora, visto que ordenam ao legislador que as normas jurídicas devem produzir efeitos para o futuro, proibindo-o de editar leis retroativas.

Por outro lado, o princípio da proteção da confiança atua sobre os fatos e sobre as normas de irretroatividade da lei tributária pertinentes a cada caso, desempenhando uma função eficaz interpretativa, seletiva e valorativa.

Na sua função eficaz interpretativa, ele contribui para uma interpretação mais restritiva ou mais ampla das normas constitucionais que vedam a irretroatividade da lei tributária.

Por meio da função eficaz seletiva e valorativa, o princípio permite a análise dos fatos pertinentes à causa, de modo a privilegiar o ponto de vista que melhor protege a confiança depositada na lei. Nesta função, ele: a) mensura a eficácia dos critérios contidos nas normas constitucionais que proíbem a irretroatividade da lei; b) autoriza a substituição dos critérios ou das normas utilizadas, afastando-os sempre que eles não protegerem adequadamente a confiança do particular; c) seleciona, dentre os fatos do caso, outro critério que proteja, de forma mais adequada, o respectivo bem jurídico.

No desempenho dessas funções, o que deve ser considerado é a confiança depositada na lei, cuja proteção deve ser tanto maior quanto mais a norma retroativa interferiu, conduzindo e alterando a vida e os planos do particular, seja em razão da eficácia vinculativa da norma alterada, seja em razão da intervenção que ela produz nos âmbitos da liberdade e da propriedade do particular.

Graças à abrangência e a suas funções, o princípio da proteção da confiança atua como um metacritério, um critério de controle da adequação constitucional dos demais critérios

¹⁷⁸ Sobre as funções desempenhadas pelos princípios, ver: ÁVILA, 2008, op. cit., p. 45 ss.

empregados no controle da irretroatividade tributária. Isso significa que o princípio da proteção da confiança auxilia o intérprete no controle da irretroatividade tributária. Ele opera primeiramente através da interpretação dos fatos que circundam o caso. Essa interpretação permite aferir a dignidade de proteção da confiança, o quanto o contribuinte confiou na norma em exame. Em seguida, o princípio permite que se mensure o grau de eficácia do critério utilizado para o controle da irretroatividade — no caso do artigo 150, III, “a”, ele mensura a eficácia do critério utilizado a fim de determinar quando o fato gerador ocorreu — e permite aferir se a eficácia desse critério é condizente com a dignidade da confiança a ser protegida. Caso o critério utilizado não proteja condignamente a confiança do contribuinte, o princípio da proteção da confiança autoriza a substituição daquele critério por outro selecionado dentre os fatos do caso e que se caracterize como mais adequado para a proteção dos direitos do contribuinte.

Como um metacritério de controle da irretroatividade, o princípio também atua nas situações de sub ou sobreinclusão da norma que proíbe a retroatividade da lei. Ele autoriza a superação e a substituição de uma norma por outra que promova mais o princípio da segurança jurídica, protegendo a confiança do particular, assim, por exemplo, nas situações em que o artigo 150, III, “a” pode ser substituído por uma das normas veiculadas pelo artigo 5º, XXXVI da CF/88.

Em síntese, como anteriormente foi dito, o critério de aferição da ocorrência do fato gerador é um conceito de resultado referido a um procedimento de ponderação, e o princípio da proteção da confiança atua como um metacritério neste procedimento de ponderação.

5.5 OS LIMITES DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

A existência de uma sociedade, em condições materiais adequadas, depende consideravelmente das políticas efetivamente desenvolvidas pelo Estado. Dessa forma, as qualidades e as virtudes pessoais não são suficientes para a conquista dos próprios objetivos. Esta é, pois, uma premissa que se encontra na base de compreensão do moderno Estado de Direito. Neste sentido, ele deve desenvolver as tarefas sociais determinadas pela Constituição, voltadas às funções de assistência e de redistribuição com vistas à construção de uma liberdade social. Estas políticas sociais são necessárias para uma maior qualidade de vida de

toda a sociedade e não se destinam apenas à inclusão dos segmentos sociais excluídos.

Tais políticas dependem, como é evidente, das possibilidades financeiras de um Estado, as quais decorrem principalmente das receitas auferidas, em virtude do seu poder de tributar. Aqui, o poder de tributar mantém uma conexão básica entre Estado de Direito e Estado Social.¹⁷⁹ De fato, as competências tributárias outorgadas pela Constituição são uma condição necessária para a garantia das liberdades econômicas relevantes e constituem-se em um pressuposto irrenunciável para a concretização de um Estado Social. Sem essas receitas, o Estado não consegue promover a liberdade social.

Por outro lado, o poder de tributar afeta a liberdade e a propriedade dos particulares — por isso, o seu exercício requer um maior nível de proteção. Esta conexão estabelecida por meio do poder de tributar entre Estado de Direito e Estado Social reproduz a relação clássica que deve haver no Direito, em termos de um equilíbrio necessário entre Justiça e segurança jurídica.¹⁸⁰ Isto nos remete aos problemas decorrentes da retroatividade das leis tributárias — especialmente quando afetam a liberdade e a propriedade — e dos limites ao princípio da proteção da confiança na lei como critério de controle da retroatividade.

Como já se referiu, na jurisprudência alemã, o princípio da proteção da confiança não atua quando essa confiança não é digna de proteção ou quando existirem razões de maior peso que ofereçam maiores vantagens. Com efeito, estes limites se aplicam aos casos de retroatividade da lei. Também nesses casos, o diagnóstico quanto à confiança depositada na lei ou quanto às razões que levaram à aprovação de uma lei retroativa é realizado no âmbito do caso concreto. Nos casos de retroatividade de normas tributárias, a identificação dos limites à proteção da confiança não deve olvidar certas peculiaridades atinentes a este tipo de situação.

Em primeiro lugar, no que se refere ao exame da dignidade da confiança, o diagnóstico sobre a intensidade da confiança depositada raramente dependerá das características presentes na situação individual do caso. Uma vez que não se trata de atos administrativos — que afetam poucas pessoas — e sim, de leis com caráter geral, a situação que envolve uma lei retroativa exige um raciocínio baseado na abstração e na tipificação. Segundo a doutrina alemã do Direito, o que deve ser examinado é se, tipicamente, o cidadão

¹⁷⁹ PAPIER, Juan Jorge. *Ley Fundamental y orden economica*. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 605.

¹⁸⁰ Sobre isso, ver: TORRES, 1998, op. cit., p. 679 ss.

podia confiar na persistência da regulação vigente¹⁸¹. No entanto, no âmbito das leis tributárias, a confiança na persistência da lei é uma questão que deve ser presumida. Esta presunção decorre da natureza interventiva do Direito Tributário e da exigência de maior precisão normativa, em vista do maior peso que se atribui, neste ramo do Direito, ao princípio da segurança jurídica. Por isso, a pergunta a ser feita é em outro sentido, isto é, importa saber se havia algum fator crível, que o contribuinte sabia ou deveria saber, indicando que a regulação vigente não persistiria — somente nesse caso, a confiança não seria digna de proteção.

Em segundo lugar, no que se refere às razões que justificam a aprovação de uma lei retroativa, o fato de que o poder de tributar é uma condição necessária à concretização das tarefas sociais atribuídas a um Estado de Direito não é e nem deve ser justificção suficiente para a produção de leis retroativas.

É certo que o Direito necessita de atualização. Proibir a instituição de leis com eficácia imediata, portanto, com possíveis efeitos retroativos impróprios, pode levar à estagnação de um sistema jurídico. Contudo, em se tratando de normas tributárias, relativamente às razões que justificam a proteção da confiança, ela só deve ser afastada quando estiver em jogo um bem maior para a sociedade em cuja ponderação estejam presentes fatores que promovem mais os direitos fundamentais ou os direitos sociais.

Sem sombra de dúvida, as competências tributárias outorgadas pela Constituição são uma condição necessária para a garantia das liberdades econômicas e constituem-se em um pressuposto irrenunciável para a concretização de um Estado Social. Isto está na própria base do poder estatal de tributar e, exatamente por isso, em situações de normalidade, estas razões não se caracterizam como razões de maior peso, que ofereçam maiores vantagens e, por isso, justificariam a existência de leis retroativas.

Isso é ainda mais intenso no caso da Constituição Brasileira. A CF/88 impõe ao Estado um dever de planejamento, determinando o estabelecimento de diretrizes, de objetivos e de metas da Administração. Em especial, o artigo 165 da CF/88 obriga ao planejamento através de planos plurianuais, de diretrizes orçamentárias e de orçamentos anuais. Em particular, através da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Administração deve informar sobre eventuais alterações na legislação tributária. Assim, apenas situações não-previsíveis e de natureza grave justificariam o afastamento da proteção da confiança diante de uma lei tributária

¹⁸¹ MAURER, 2001, op. cit., p. 78.

retroativa.

Esclarecidas as funções bem como o papel desempenhado pelo princípio da proteção da confiança, é necessário ainda explicitar os demais fatores que interferem no controle da irretroatividade da lei tributária. Mais especificamente, na perspectiva da proteção da confiança, esse controle também depende da observância do princípio da Unidade da Constituição e da interpretação dos fatos da causa — sobre isso, trataremos a seguir.

6 A UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO E A ESTRUTURA DOS FATOS

6.1 A PREMISSA DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO

Boa parte das Constituições caracteriza-se por apresentarem em um texto conciso normas com elevado grau de abstração que mais se assemelham a fórmulas lapidárias. Justamente por isso, essas normas não se deixam reduzir àquela estrutura do tipo “*se x então y*” que é comum às regras infraconstitucionais¹⁸² — este não é o caso da Constituição Federal de 1988. Em seu texto, além de dispositivos altamente abstratos, também há um grande número de normas com elevado grau de especificidade e de determinação e com uma estrutura que é típica das regras jurídicas infraconstitucionais.

Por isso, pode-se pensar que as normas da CF/88 que se apresentam como típicas regras jurídicas poderiam ser interpretadas exclusivamente por meio dos métodos tradicionais utilizados pela Hermenêutica clássica¹⁸³. Contudo, esta conclusão não deve ser aceita sem objeções, as quais estão relacionadas a um traço comum a todas as Constituições, ou seja, elas se caracterizam como um sistema de normas que se consubstanciam em um todo unitário.

Cabe ressaltar que uma Constituição é uma unidade na qual cada norma se encontra em relação de complementaridade com as demais. A abordagem feita nos capítulos anteriores demonstra que elas mantêm uma relação de dependência recíproca.¹⁸⁴ O sentido de uma é determinado e é determinante do sentido de outra e, entre elas, não se estabelecem apenas relações de prevalência ou de hierarquia como também interações mútuas em termos de conexão de sentido. Não apenas um princípio determina o conteúdo de uma regra como

¹⁸² BÖCKENFÖRDE, Ernest-Wolfgang. *Stato, Costituzione, Democrazia*. Studi di teoria della Costituzione e di Diritto Costituzionale. Milano: Giuffrè Editore, 2006. p. 68 ss.

¹⁸³ Como método de interpretação constitucional, a Hermenêutica clássica equipara a Constituição à lei. Contudo, as normas constitucionais apresentam características específicas, especialmente pela sua natureza fragmentária e incompleta, o que as diferencia, por exemplo, das normas de uma lei de Direito Privado. Em vista disso, quando usados na interpretação da Constituição, os cânones interpretativos clássicos levam a um resultado insuficiente. Essa é a razão pela qual foram desenvolvidos outros métodos para a interpretação da Constituição, a saber: o método tópico, orientado ao problema (Peter Haberle), a interpretação constitucional, orientada com base na consideração científica da realidade (Smend), a interpretação como concretização (Konrad Hesse) e a metódica racionalizante do processo de concretização (Friedrich Müller). Ver: BÖCKENFÖRDE, 2006, op. cit., p.65 ss.

¹⁸⁴ GOMES CANOTILHO, 2003, op. cit., p. 1223 ss.

também uma regra determina o conteúdo do princípio e assim por diante.

Mais do que uma sistematização linear — em termos de prevalência hierárquica de uma determinada norma constitucional sobre outras —, é necessário, também, uma sistematização circular, complexa e gradual¹⁸⁵, isto é, que leve em conta as várias conexões de sentido que se estabelecem entre as normas. Deste modo, a interpretação de uma norma constitucional requer a consideração dessas relações de complementaridade, tensão e conflito.

Assim, um dispositivo constitucional não deve ser considerado de forma isolada nem deve ser interpretado exclusivamente a partir de si mesmo.¹⁸⁶ No dizer esclarecedor de Eros Grau, não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços.¹⁸⁷ A Constituição não é um ajuntamento de preceptivos, cada qual girando em sua estreita órbita¹⁸⁸. Antes, trata-se de interpretar toda a Constituição, de modo que o significado atribuído a uma norma não ocasione a violação ou a restrição injustificada de outra norma constitucional. É necessário observar a interdependência existente entre as diversas normas constitucionais¹⁸⁹. Assim, a Constituição deve ser entendida como uma unidade e, mais do que isso, como uma unidade de sentido, em consideração aos fins consubstanciados nos princípios constitucionais fundamentais, de modo a incorporá-los no conjunto das normas atinentes ao caso.

Portanto, no âmbito dos casos em que se discute a irretroatividade tributária, as soluções devem ser encontradas a partir da premissa da unidade da Constituição.

6.2 A ESTRUTURA DOS FATOS E OS EFEITOS DA RETROATIVIDADE

Se a unidade da Constituição for aceita como uma premissa, então é inevitável o reconhecimento de que as conseqüências de uma lei retroativa não se limitam ao âmbito de

¹⁸⁵ ÁVILA, 2008, op. cit., p. 28 ss.

¹⁸⁶ STERN, Klaus. *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p.291 ss.

¹⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 — Interpretação e crítica*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 166.

¹⁸⁸ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.36.

¹⁸⁹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor; IBDC, 2000. p.178 ss.

um fato específico: elas alcançam a vida do particular. Desta maneira, o controle da irretroatividade tributária também depende do exame dos fatos da causa, independentemente da qualificação jurídica específica destes fatos.

Os prejuízos provocados pela modificação retroativa de um fato jurídico não são relevantes apenas se, ou quando, os fatos agravados guardam uma identidade jurídica com o âmbito do Direito focado pela lei retroativa. Diante de uma lei que aumenta retroativamente o Imposto de Renda, uma vez que esse aumento retroativo altera a composição do preço, também são atingidos os negócios previamente realizados que deram origem à renda tributável. Nesse caso, a lei retroativa refere-se a fatos juridicamente qualificados como fatos de natureza tributária, no entanto ela também modifica fatos que são qualificados como de Direito Privado.

Não há identidade jurídica entre esses fatos. Contudo, não é o fato de Direito Privado ou de Direito Tributário que é agravado por uma lei retroativa e, sim, a vida do particular que possui os seus atos afetados pela retroatividade. Além de prejuízos patrimoniais diretos, a lei retroativa gera prejuízos patrimoniais indiretos; ainda, interfere em escolhas e frustra planos estabelecidos. Enfim, ela aniquila com a previsibilidade e com a possibilidade de planejamento dos atos de vida.

Quando uma lei age retroativamente, ela atinge bens jurídicos que se encontram no âmbito da esfera da liberdade e da propriedade do particular e que, por isso, são protegidos pela Constituição. Em vista disso, na perspectiva da unidade da Constituição, a identidade entre o âmbito do Direito focado pela lei retroativa e os fatos atingidos relativamente à sua qualificação jurídica específica é algo irrelevante. O que importa é a análise dos efeitos que a lei produziu sobre os fatos. Ainda, que conseqüências jurídicas foram criadas, modificadas ou suprimidas e em que medida essas conseqüências interferem na vida do particular, alcançando bens constitucionalmente protegidos. Para tanto, também os fatos precisam ser interpretados.

Sobre a interpretação dos fatos, é preciso dizer que o ato de conhecer requer o recorte, a delimitação e o isolamento de partes da realidade e a sua qualificação com o uso de conceitos jurídicos, os quais, no âmbito do nosso tema, são fornecidos especialmente por meio da Constituição tratada em sua unidade. Isto significa que os fatos não são interpretados isoladamente. Desta forma as normas exercem uma função externa¹⁹⁰ consistente em auxiliar

¹⁹⁰ ÁVILA, 2008, op. cit., p. 48.

na interpretação dos fatos, identificando as suas características relevantes e ordenando-as em torno de um conceito.

São os bens constitucionalmente protegidos que servirão de critério e de parâmetro de demarcação dos fatos aparentemente pertinentes à causa.¹⁹¹ Dito de outro modo, os fatos devem ser interpretados com suporte nos princípios pertinentes ao caso, privilegiando-se os aspectos do fato que são mais bem suportados por um princípio jurídico superior.¹⁹² No nosso caso, como já foi demonstrado, o principal bem em jogo é a confiança na lei, de modo que quaisquer dos aspectos da realidade aparentemente apropriados para confirmar ou para infirmar a necessidade de proteção da confiança do particular são relevantes para o caso.

Cabe ressaltar que os fatos pertinentes à causa apresentam-se como uma mescla de depoimentos favoráveis e contrários à pretensão postulada.¹⁹³ Da mesma forma, alguns são mais determinantes do que outros para a produção de certos resultados. Por isso, é necessário determinar em que medida e com que intensidade cada um contribui para a promoção ou restrição do bem jurídico compreendido na causa, isolando-se aquilo que é causalmente relevante.

Este percurso operatório apresenta-se como a fonte de uma mensagem. E uma mesma mensagem pode ser decodificada sob pontos de vista distintos, recorrendo-se a diferentes sistemas de convenções.¹⁹⁴ A questão é que o processo de qualificação dos fatos é carregado de subjetividade: enquanto, para uns, o conceito C1 somente se configura na presença da característica c1; para outros, as características c2, c3 e c4, quando reunidas, equivalem ao conceito C1; outros, ainda, dirão que, em presença da característica c5, em nenhuma hipótese ocorrerá o conceito C1. Em vista disso, apesar dos critérios determinados, ainda assim as escolhas serão cultural e ideologicamente influenciadas.

Essas influências não podem ser afastadas, porém podem ser restringidas e controladas por meio de condições que orientam a decodificação da mensagem.¹⁹⁵ Dentre estas condições, a principal para o nosso tema diz respeito às circunstâncias que acompanham o fato. Essas últimas apresentam-se como o conjunto da realidade que condiciona as escolhas de códigos e de subcódigos. Elas funcionam como critérios que conferem maior objetividade à escolha,

¹⁹¹ SCHAUER, 2004, op. cit., p. 83-86. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 404-405.

¹⁹² Sobre interpretação por suporte, ver: ÁVILA, 2008, op. cit., p. 156.

¹⁹³ IVAINER, Théodore. *L'interprétation des faits en droit*. Paris: LGDJ, 1988. p. 134.

¹⁹⁴ ECO, Umberto. *As formas do conteúdo*. São Paulo: Perspectiva. 1974. p. 67.

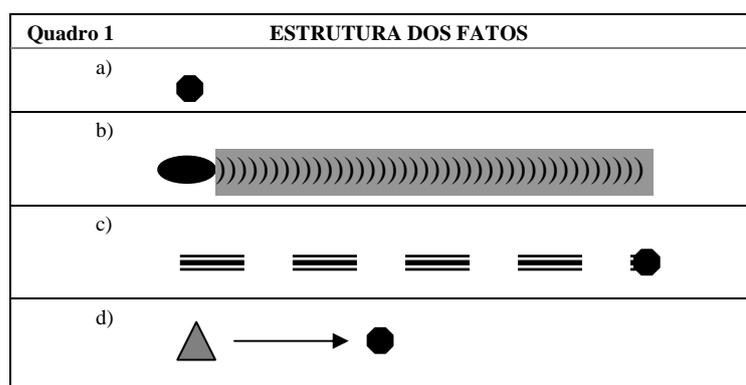
¹⁹⁵ Sobre isso ver: ECO, 1974, loc. cit.

portanto, não devem ser ignoradas; além disso, dentre um leque de alternativas, a escolha deve recair sobre aquela que é mais suportada pelos elementos que circundam o caso.

6.2.1 A estrutura dos fatos

A concepção de que a estrutura dos fatos não é importante para o deslinde do caso não responde adequadamente aos prejuízos que uma lei retroativa provoca no âmbito da vida dos particulares nem à missão de um Estado de Direito. O Direito regula condutas humanas, ele conforma a ação do homem. Entretanto ele é incapaz de ordenar ou formatar os diversos modos como a realidade se manifesta e como essa atua sobre os indivíduos. Assim, é preciso reconhecer que os fatos pertinentes a um caso não são sempre iguais, e as conseqüências de uma lei retroativa alcançarão o contribuinte de um modo diverso, conforme a estrutura dos fatos atingidos.

No âmbito desse estudo, foi possível identificar quatro diferentes estruturas¹⁹⁶ para os fatos alcançados por uma lei tributária retroativa. As suas representações são esquematicamente apresentadas no quadro abaixo e foram construídas, tomando-se em consideração a causa da sua origem e a maneira pela qual as suas conseqüências se manifestam.



¹⁹⁶ Os modelos apresentados foram baseados em ÁVILA, 2008, op.cit., p.148 e BENDA, 2001, op. cit., p. 487 ss.

A figura “a” refere-se a um fato instantâneo, aqui considerado como sendo aquele em que tanto a sua causa quanto suas conseqüências são instantâneas, desta forma, por exemplo, uma compra e venda sujeita ao ICMS ou a emissão de uma nota fiscal.

A figura “b” representa um fato continuado, considerando-se como tal aquele cujas conseqüências se manifestam contínua ou periodicamente ao longo de certo período de tempo. São exemplos que ilustram essas situações a opção pelo regime tributário simplificado que integra o SIMPLES NACIONAL ou a aquisição de bens destinados à produção e o respectivo direito de auferir créditos relativos ao PIS e a COFINS sobre a depreciação desses bens,

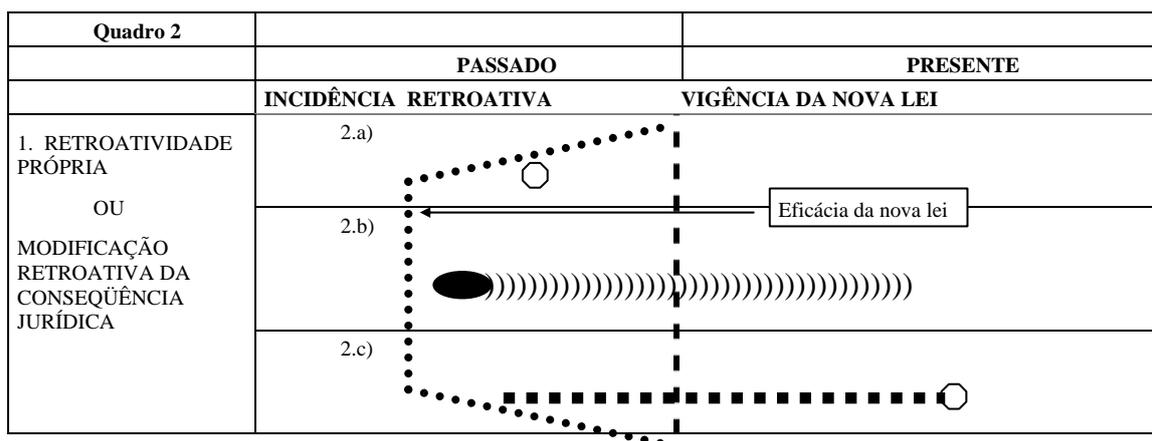
A figura “c” diz respeito a fatos continuados de natureza complexa. Nesse caso, da ocorrência de uma série de fatos menores, produzidos no curso de certo período de tempo, resulta uma conseqüência jurídica específica e de efeitos instantâneos. Esses fatos necessariamente não possuem a mesma natureza jurídica. Esta situação pode ser ilustrada pela aquisição de renda através do comércio de uma mercadoria e a respectiva incidência do IR e da CSLL, ou ainda, pela restituição administrativa de impostos incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de bens destinados à exportação.

A figura “d” traz uma situação na qual a origem do fato é desencadeada por uma ação ou por uma omissão específica e independente. Nesta situação, a estrutura do fato resultante da ação ou da omissão é irrelevante: o fato originado pode ser instantâneo ou continuado. O que se quer é demonstrar que, em certas situações, uma ação ou uma omissão relativamente independente desencadeia de modo irreversível o surgimento de um fato. Tal situação pode ser exemplificada pelo depósito de valores que posteriormente serão aplicados para fins de investimento, ou então, por um contrato de compra e venda de bens do exterior, os quais sofrerão a incidência do II no momento de sua nacionalização.

6.2.2 Os efeitos da retroatividade

Os dois quadros apresentados a seguir referem-se aos efeitos provocados por uma norma retroativa, em razão das diferentes estruturas dos fatos. Para esse objetivo, a classificação adotada considerou as formas de incidência retroativa da lei — retroatividade própria e retroatividade imprópria — sobre os diferentes fatos, segundo as estruturas descritas no quadro 1 acima.

O quadro 2 descreve as situações em que diferentes fatos são submetidos a uma lei manifestamente retroativa. Nesse caso, acontece uma modificação retroativa da consequência jurídica. Assim, a lei expressamente atribui novas consequências aos fatos pretéritos, incidindo desde o nascimento desses fatos. Nessa situação, a estrutura do fato é irrelevante: o que prevalece é que ele tenha surgido antes da vigência da lei retroativa.



A Constituição proíbe que o legislador produza leis manifestamente retroativas, qualquer que seja a situação. Essa proibição decorre do princípio da irretroatividade e das demais regras veiculadas no artigo 5º, XXXVI, da CF/88.

Além disso, outros dispositivos também reforçam essa proibição. No caso dos fatos geradores que se manifestam na forma esquematizada em “2.a”, a regra veiculada no artigo 150, III, “a”, aplicada segundo o critério do momento da ocorrência do fato gerador, protege adequadamente o fato.

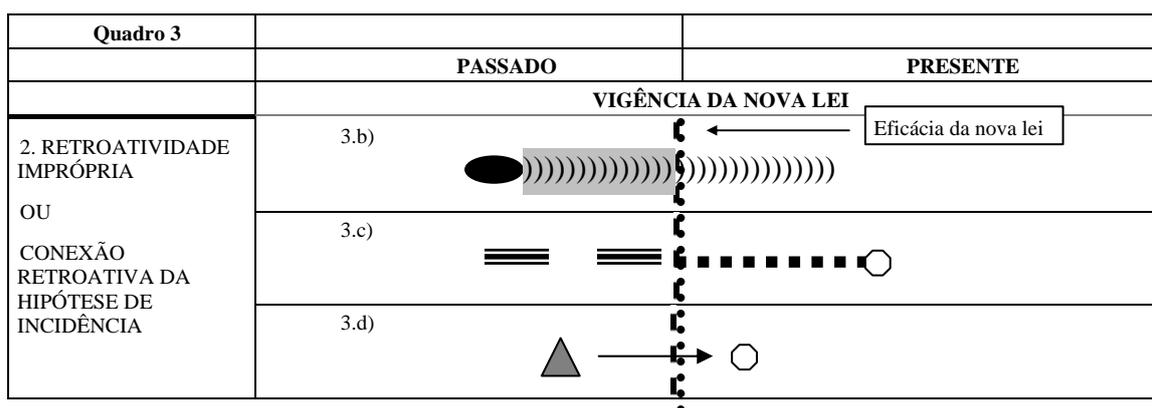
Diante de fatos tributários de natureza continuada — como representado na figura “2.b”. — além do princípio da irretroatividade, também as regras destinadas à proteção do direito adquirido e da coisa julgada impedem a ação retroativa da lei, sempre que tais fatos se originarem de posições jurídicas que se qualificam como um direito adquirido ou coisa julgada.

Quanto aos fatos representados pela figura “2.c”, a forma como a lei age retroativamente é irrelevante no que se refere aos efeitos que ela produz. É claro que, nos termos da CF/88, o simples fato de a lei expressamente dispor que a sua aplicação é retroativa, isso é motivo formal suficiente para a inconstitucionalidade do dispositivo. Contudo, do ponto de vista dos efeitos modificativos concretos — como veremos no quadro 3 —, eles não se diferenciam quando comparados aos efeitos provocados por uma lei de

retroatividade imprópria.

Por sua vez, os casos esquematicamente apresentados no quadro 3 relacionam-se a uma situação em que a retroatividade é imprópria. Isso porque a hipótese do fato, descrita na norma pretérita, é idêntica à da norma modificativa. Por isso, na jurisprudência e na doutrina alemãs, diz-se que ocorre uma conexão retroativa da hipótese de incidência¹⁹⁷. A norma mais recente atribui novas conseqüências à hipótese de incidência de uma norma já existente. Há uma identidade entre o fato descrito na hipótese da norma anterior e o fato descrito na hipótese da nova norma: as conseqüências é que são diferentes e, a conseqüência da nova norma produzirá os seus efeitos sobre as situações ocorridas após a vigência da lei. Em tais situações, mesmo que a nova lei tenha efeitos prospectivos, ela acaba por produzir efeitos retroativos, modificando as conseqüências jurídicas de um fato pretérito. Visto que há uma conexão entre as hipóteses de incidência, a partir da vigência da nova lei as suas conseqüências produzirão efeitos sobre aqueles fatos, alterando os seus efeitos — aqui, a estrutura do fato passa a ser relevante.

Deve-se destacar agora que os fatos instantâneos não são alcançados por essa forma de retroatividade. Também os fatos continuados e os fatos de natureza complexa que se esgotaram antes da vigência da nova lei não são afetados. Em compensação, os fatos continuados e os fatos de natureza complexa que se estendem pelo tempo ingressando no campo de ação da norma são atingidos.



¹⁹⁷ BENDA, 2001, op. cit., p. 487 ss.

No caso dos fatos continuados representados pela figura “3.b”, as suas conseqüências serão alteradas a partir da vigência da lei modificativa. Nesse caso, se o fato teve origem em uma posição jurídica que caracteriza um direito adquirido ou uma decisão judicial transitada em julgado, então a situação é protegida pelas regras pertinentes, veiculadas pelo artigo 5º, XXXVI. Em caso negativo, a nova norma produzirá os seus efeitos a partir da vigência da lei, alterando as conseqüências derivadas do fato. Nesse caso, o princípio da proteção da confiança pede a existência de normas de transição, as quais serão tão mais necessárias quanto mais a norma de efeitos retroativos interferir na vida e nos planos do particular.

No que concerne aos fatos continuados de natureza complexa (figura “3.c”), conforme já dissemos, os efeitos provocados por uma lei retroativa imprópria serão idênticos no tocante à sua prejudicialidade, aos provocados por uma lei manifestamente retroativa — a forma com que a lei manifesta os seus efeitos passa a ser irrelevante. Tanto em uma quanto em outra forma, as modificações retroativas alcançarão indiretamente os fatos menores, praticados antes da vigência da nova lei.

Comparando-se os efeitos produzidos sobre os fatos de natureza complexa, com os efeitos provocados por uma lei de efeitos retroativos, que incide sobre fatos continuados como a situação representada pela figura “3.b” observa-se que os efeitos retroativos são mais nocivos quando recaem sobre fatos de natureza complexa. No caso da situação representada em “3.b”, quando as conseqüências do ato não se conectam para alcançar um único objetivo final, as situações exauridas na vigência da lei antiga são intocadas pela nova lei. Só as conseqüências futuras, que ainda não se realizaram, serão modificadas. Justamente por isso, há espaço para uma reformulação: o particular pode ajustar os seus atos de vida, adequando-se às modificações ocorridas.

No caso da lei que modifica a conseqüência de um fato de natureza complexa, nem sempre haverá espaços para reformulações, uma vez que não é possível refazer o passado. Boa parte dos fatos menores que juntos comporão o resultado final já foram realizados, sem que haja a possibilidade de serem refeitos. E, ao contrário da situação 3.b, esses fatos já ocorridos estão conectados a uma conseqüência, agora modificada pela norma retroativa, que ainda está por ocorrer.

O reconhecimento da existência de fatos de natureza complexa como forma de manifestação de uma realidade sobre a qual o Direito atribui significados é útil para se compreender que, em muitas situações, a realidade se sobrepõe ao Direito. Nesses casos, os critérios que determinam a ocorrência do fato gerador devem ser retirados da realidade dos fatos. Neste sentido, na perspectiva do princípio da proteção da confiança e dos demais

parâmetros aqui assinalados, quando esses casos envolvem aumento ou instituição de tributos, eles podem ser protegidos pela regra veiculada no artigo 150, III, “a”.

Em outras situações, as regras que se destinam à proteção do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido são aplicáveis. Como foi visto, em certas situações, obrigações tributárias principais são antecedidas de posições jurídicas que se consolidam como direitos adquiridos. Nesses casos, ante uma situação de aumento ou de instituição de novo tributo, a aplicação do artigo 5º, XXXVI, promove mais a confiança na lei, o que autoriza o afastamento da regra específica e mais pertinente ao caso, consubstanciada no artigo 150, III, “a”. Assim, o artigo 5º, XXXVI, da CF/88 pode substituir o artigo 150, III, “a”, sempre que a sua aplicação for mais eficiente para proteger a confiança do particular.

Quanto aos casos em que uma ação ou uma omissão dá origem a um fato sobre o qual uma lei nova atuará (situação “3.d”). Em tais situações, nem sempre a lei produzirá efeitos retroativos. Entretanto, em alguns casos a modificação das conseqüências jurídicas ocorre de um modo inadequado, em cuja existência prévia e a confiança na lei são aniquiladas. Nestas circunstâncias, presentes essas duas condições, a situação pode ser protegida pelo princípio da irretroatividade da lei.

Esses são os parâmetros que devem orientar o uso do princípio da proteção da confiança como um metacritério capaz de determinar a escolha do critério mais adequado para a proteção do contribuinte diante de leis tributárias retroativas. Com a sua explicitação, está concluído aquilo que se considera o esboço de uma teoria da irretroatividade tributária. Resta agora testar a sua consistência, aplicando-a aos casos difíceis apresentados no capítulo 1 — isso será feito no próximo capítulo.

7 O CONTROLE DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E A SUA APLICAÇÃO

7.1 UMA SÍNTESE DA TESE DESENVOLVIDA

Em vista do que foi exposto, podemos resumir a tese aqui formulada como sendo uma interpretação do artigo 150, III, “a” da CF/88 orientada pelo princípio da segurança jurídica. Ela parte do pressuposto de que os efeitos provocados por uma lei tributária retroativa não alcançam apenas a obrigação tributária: também atingem outros aspectos da vida do indivíduo, ferindo direitos fundamentais, nomeadamente os direitos à liberdade e à propriedade. Por esse motivo o controle da irretroatividade tributária deve levar em conta o princípio da Unidade da Constituição e não olvidar das circunstâncias fáticas presentes no caso.

A Constituição de 1988 propugna por um Estado de Direito como princípio constitucional fundamental. Este sobreprincípio adquire forma e concretiza-se por meio de outros princípios, entre eles o princípio da segurança jurídica enquanto um ideal de certeza e proibição de arbítrio nas relações de Direito. Ao mesmo tempo, o princípio da segurança jurídica também depende de outros princípios mais específicos para a sua concretização. No âmbito do tema aqui desenvolvido, adquire importância os subprincípios da irretroatividade da lei e da proteção da confiança. Ambos atuam em uma relação de intensa reciprocidade, concretizando o princípio da segurança jurídica tanto no âmbito da segurança de orientação quanto no âmbito da segurança de aplicação — eles interagem, promovendo-se mutuamente. Neste sentido, o princípio da proteção da confiança é promovido, entre outras situações, quando se evita a retroatividade da lei e esse dever é mais intenso quanto maior for a confiança depositada na lei pelo indivíduo.

Em um plano mais específico, os artigos 150, III, “a” e 5º, XXXI veiculam comandos que se voltam à proibição de normas retroativas que agravam a situação do particular. Ambos os dispositivos se caracterizam como normas que veiculam direitos fundamentais e por isso elas devem ser consideradas como normas que possuem uma dupla natureza normativa, são regras e são princípios.

No caso do artigo 150, III, “a”, ele se apresenta, primariamente, como uma regra, ou seja, ele regula as situações em que uma lei aumenta ou institui um tributo, alcançando fatos

geradores ocorridos antes da vigência dessa lei. Como regra, a dificuldade para sua aplicação encontra-se na indeterminação conceitual da expressão *fato gerador ocorrido*. No âmbito do artigo 150, III, “a”, o conceito de fato gerador adquire vários sentidos. Isso significa que não existe apenas um critério que, corretamente, possa ser utilizado para a identificação do momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador. Na verdade, o critério a ser empregado deve ser obtido por meio de um procedimento de ponderação que leve em conta as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso.

Neste procedimento de ponderação, o princípio da proteção da confiança funciona como um metacritério que orienta a escolha do melhor critério a ser utilizado na determinação da ocorrência do fato gerador. Isso significa que o princípio da proteção da confiança opera primeiramente através da interpretação dos fatos que circundam o caso. Essa interpretação permite aferir o quanto o contribuinte confiou na norma em exame. Em seguida, o princípio possibilita que se mensure o grau de eficácia do critério empregado para o controle da irretroatividade e também aferir se a eficácia desse critério é condizente com a dignidade da confiança a ser protegida. Caso o critério usado não proteja condignamente a confiança do contribuinte, o princípio da proteção da confiança autoriza a substituição daquele critério por outro selecionado dentre os fatos do caso ou junto a outra norma constitucional, por exemplo o artigo 5º, XXXVI, da CF/88.

Esta é, sinteticamente, a tese desenvolvida neste trabalho. Cabe agora verificar a sua consistência, aplicando-a a alguns casos.

7.2 NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IOF INSTITUÍDO DURANTE O PLANO COLLOR¹⁹⁸

a) Caso

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento ao recurso de um contribuinte, declarando a inconstitucionalidade do inciso I do art. 1º da Lei n. 8.033/90. Esta

¹⁹⁸ STF, RE n. 223.144-2; Relator : Min. Carlos Velloso; Pleno; Maioria; D.J. 21.11.2003.

lei teve origem em uma medida provisória publicada em 15 de março de 1990.

O dispositivo declarado inconstitucional instituiu uma nova hipótese de incidência do IOF aplicável à transmissão ou ao resgate de títulos e valores mobiliários, públicos e privados, inclusive de aplicações de curto prazo, tais como letras de câmbio, depósitos a prazo com ou sem emissão de certificado, letras imobiliárias, debêntures e cédulas hipotecárias. Ao mesmo tempo, o artigo 2º da referida Lei determinou que esta nova modalidade do imposto incidisse, uma única vez, apenas sobre operações praticadas em 16 de março de 1990.

Ao decidir pela inconstitucionalidade do dispositivo, o TRF da 3ª Região considerou, entre outras questões, que o artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.033 violou o princípio da irretroatividade, uma vez que, ao tributar a titularidade dos ativos financeiros que o contribuinte possuía em 16 de março de 1990, a referida Lei alcançou fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência.

Entretanto, por maioria de votos, o STF proveu o recurso extraordinário interposto pela União, afastando a decisão do TRF da 3ª Região. O entendimento adotado pela maioria dos Ministros do Supremo Tribunal foi o de que, na hipótese sob julgamento, não estaria ocorrendo ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária, artigo 150, III, “a” da CF/88, visto que a nova hipótese de incidência do IOF não eram os ativos e as aplicações financeiras existentes em 15 de março de 1990, porém as operações que seriam praticadas com estes valores na data de 16 de março daquele ano.

Em voto divergente, o Ministro Marco Aurélio Mello manifestou-se pelo não-provimento do recurso da União, confirmando a decisão do TRF da 3ª Região. O voto divergente traz aos autos circunstâncias particulares relevantes para a solução do caso: a medida provisória que deu origem à lei foi publicada um dia antes, em 15 de março de 1990. O fato relevante é que a sua publicação foi precedida de feriado bancário, nos dias 14 e 15 daquele mês, em preparação ao Plano Collor. Na época, os bancos, com o consentimento do correntista, adotavam a prática de, ao final do dia, aplicar os recursos existentes em conta-corrente em fundos de aplicação do tipo *openmarket* e *overnight*. Era, pois, a forma de proteger a moeda de uma inflação que chegava a 90% ao mês. Nessas condições é que a nova hipótese de incidência do IOF foi instituída, incidindo sobre tais aplicações.

b) Crítica

Na perspectiva das considerações aqui desenvolvidas, a primeira observação a ser feita diz respeito ao fato de que, em seus fundamentos, a decisão adotada pelo STF é insatisfatória quanto à proteção da confiança na lei.

A perspectiva adotada foi a de identificação do momento em que o fato gerador ocorreu segundo o critério do aspecto temporal da regra matriz. Nessa medida, o caso foi situado na área de subinclusão da norma veiculada pelo art. 150, III, “a”, da CF/88. Ele pedia uma solução conforme com a razão subjacente dessa norma, ou seja, segundo o princípio da segurança jurídica. Entretanto, a norma não foi aplicada porque uma das suas características não estava presente no caso.

Deve-se ressaltar que os fatos do caso não foram considerados. Um olhar atento sobre as suas circunstâncias é suficiente para constatar que a confiança na lei não foi protegida. Poder-se-ia especular que nesse caso a confiança na lei não era um bem a ser protegido, devido à natureza regulatória do IOF. Acontece, porém, que o caso não dizia respeito a aumento de alíquotas, mas sim, à instituição de uma nova hipótese de incidência. Além do mais, o novo imposto foi instituído para incidir uma única vez, em um único dia — isso indica que a nova hipótese de incidência não foi instituída para servir a fins regulatórios.

c) Solução proposta

O princípio da proteção da confiança age aqui como metacritério de controle da irretroatividade da lei tributária. Através da sua função valorativa, ele mensura a eficácia dos critérios utilizados e autoriza a sua substituição quando eles não protegem adequadamente a confiança na lei. As circunstâncias indicam que o emprego do aspecto temporal da regra matriz, como critério de identificação do momento da ocorrência do fato gerador, leva a uma solução insatisfatória — portanto esse critério deve ser descartado.

Ao mesmo tempo a função seletiva do princípio contribui para que se identifique dentre os fatos do caso outro critério de controle que seja mais adequado. É preciso, pois, considerar que a medida provisória que deu origem à lei foi publicada no dia 15 de março de 1990, em pleno feriado bancário, quando os recursos já se encontravam em poder do banco, ou seja, em uma situação em que o correntista/contribuinte não possuía nenhum poder de gerência sobre os seus recursos. Desse ponto de vista, o fato relevante é o feriado bancário. Neste sentido, o critério mais adequado para a proteção da confiança na lei é o último ato do particular que antecedeu ao feriado bancário ou seja, a data do depósito dos valores. É esse o critério que deve orientar a identificação do momento da ocorrência do fato gerador. Com

efeito, o novo critério reduz a área de subinclusão da norma e protege adequadamente a confiança na lei.

Desse modo, como metacritério de controle da irretroatividade tributária, o princípio da proteção da confiança atua por meio da sua função eficaz interpretativa, contribuindo para uma interpretação mais ampla da norma veiculada no artigo 150, III, “a”.

A substituição de um critério por outro não caracteriza uma atuação discricionária do Poder Judiciário e nem o abandono do seu dever de vinculação à lei — a dupla natureza normativa do artigo 150, III, “a”, da CF/88, autoriza essa substituição.

7.3 ADICIONAL DE 5% DO IRPJ¹⁹⁹

a) Caso

Em 30 de agosto de 1988, foi publicado o Decreto-Lei n. 2.462, que instituiu um adicional de 5% do Imposto de Renda das pessoas jurídicas incidente, a *partir do exercício financeiro* de 1989, sobre o ano-base de 1988.

Em sede de apelação, o TRF da 4ª Região referendou entendimento do juízo de primeiro grau, no sentido da incidência do adicional sobre o ano-base de 1988. O contribuinte recorreu dessa decisão, alegando em Recurso Extraordinário violação aos artigos 153, § 3º, da Carta anterior e 150, III, “a”, da atual, *no que consagrado está o princípio da irretroatividade das leis tributárias*.

A maioria dos Ministros do STF manteve a decisão do Tribunal Regional, vencido o Ministro Relator. Os argumentos apresentados no voto que conduziu a decisão foram no sentido de que o adicional do IRPJ nada cobrou no exercício de 1988, uma vez que o fato gerador do imposto acontece com o lucro que somente é apurado no balanço que se encerra em 31 de dezembro, portanto, na vigência do Decreto-Lei.

O voto divergente reformava a decisão, sob o fundamento de que a interpretação dada ao artigo 1º do Decreto-Lei n. 2.462 fez retroagir a incidência do tributo, de modo a apanhar

¹⁹⁹ STF, RE n. 199.352-9; Red. para o Acórdão: Min. Nelson Jobim; 2ª Turma; Maioria; D.J.09.08.2002.

os fatos geradores já acontecidos no ano-base de 1988. E isso aconteceu, dando-se alusão ao exercício financeiro — sentido que ele não possui —, como se fosse possível colocar em plano secundário as datas das aquisições das disponibilidades.

b) Crítica

Também nesse caso, a perspectiva adotada foi a de identificação do momento em que o fato gerador ocorreu, segundo o critério do aspecto temporal da regra matriz. No presente caso, os parâmetros da decisão foram aqueles tradicionalmente adotados, isto é, a identificação da ocorrência do fato gerador segundo os critérios veiculados nos artigos 105 e 116 do CTN.

c) Solução

Este caso apresenta-se tal qual a situação 3.c, ilustrada no quadro 3 do capítulo anterior. O IRPJ é o resultado de uma série de outros fatos menores, produzidos no curso de certo período de tempo. Em situações dessa natureza, uma modificação retroativa alcançará indiretamente os fatos menores praticados antes da vigência da nova lei, ainda que eles não apresentem a mesma natureza jurídica da lei modificativa; por essa via, a consequência jurídica será afetada. Com isso, o dever de existência prévia da lei e a possibilidade do planejamento frente ao Direito também são afetados.

No que se refere à proteção da confiança, as circunstâncias do caso não admitem que se qualifique a confiança depositada pelo particular como não-digna de proteção. Em primeiro lugar, a situação refere-se a um imposto, tributo que não apresenta natureza extrafiscal. Em segundo lugar, conforme o artigo 165 da CF/88, através da Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Administração tem o dever de planejar seus atos e, especialmente, de antever e de informar sobre eventuais modificações na legislação tributária. Logo, não havia nada que indicasse ao particular uma modificação na respectiva legislação. Assim, ele não estava obrigado a esperar que um adicional de 5% lhe fosse exigido relativamente ao IRPJ correspondente ao ano-base de 1988 —, a confiança na lei deveria ser, pois, protegida.

Como metacritério de controle da irretroatividade tributária, o princípio da proteção da confiança atua mediante as funções seletiva e valorativa para escolher o critério que mais adequadamente protege a confiança depositada na lei. Neste caso, esse critério é o momento em que o contribuinte exerceu a escolha pelo regime de tributação. Aqui, o exercício de

escolha enquadra-se no conceito de direito adquirido uma vez que ele decorre de uma norma constitutiva, portanto está protegido pelo art. 5º, XXXVI.

Ao mesmo tempo, em decorrência da dupla natureza normativa do art. 150, III, “a”, este dispositivo também pode ser empregado para determinar o momento da ocorrência do fato gerador. Há boas razões para isso: trata-se do critério que gera menos prejuízos à vida do particular e que melhor protege a confiança depositada na lei.

7.4 MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CSLL NO CURSO DO ANO-BASE²⁰⁰

a) Caso

O artigo 2º da Lei n. 7.856/89 determinou a majoração de 8% para 10%, da alíquota da CSLL. Resultado da conversão de uma Medida Provisória publicada em 25 de setembro de 1989, o prazo nonagesimal foi atingido em 25 de dezembro desse ano. Portanto, a referida majoração alcançaria o lucro auferido em 31 de dezembro de 1989.

Em Recurso Extraordinário, o contribuinte pedia o afastamento da nova alíquota relativamente ao lucro do exercício de 1989. Por maioria, o STF negou provimento ao recurso de acordo com os fundamentos que serão expostos a seguir.

Em primeiro lugar, a MP 86, editada em 25 de setembro de 1989, teve eficácia a partir de 24 de dezembro, quando fluiu o prazo de 90 dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição. Entendimento contrário levaria à completa inocuidade da chamada *anterioridade mitigada* do art. 195, § 6º da Carta, que teve por escopo justamente possibilitar a exigência da Contribuição Social no mesmo exercício de sua instituição.

Em segundo lugar, o Imposto de Renda tem por base de cálculo o montante real da renda ou dos proventos tributáveis, circunstância que pode ocorrer, a qualquer momento, ao longo do exercício financeiro. Já a base de cálculo da CSLL é o resultado (lucro) do período-base, encerrado em 31 de dezembro de cada ano, salvo para as pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, quando será considerada a soma da receita bruta auferida até 31 de

²⁰⁰ STF, RE n. 197 790; Relator : Min. Ilmar Galvão; Pleno; Maioria; D.J. 21.11.1997.

dezembro, data em que, em quaisquer das hipóteses, tornam-se conhecidos os respectivos valores.

Em face desses motivos, não há irretroatividade na lei que majorou a alíquota, uma vez que ela passou a incidir a partir de 24 de dezembro, e o lucro da recorrente foi apurado em 31 de dezembro de 1989.

Por outro lado, os Ministros Maurício Corrêa e Marco Aurélio de Mello conheciam e davam provimento ao recurso. O Primeiro, sob o fundamento de que a norma veiculada no artigo 195, § 6º, da CF/88, dispõe que as contribuições sociais podem ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as instituiu ou modificou, não prevendo, portanto, a hipótese de aumento de alíquota. O Segundo, sob o fundamento de que a medida provisória é meio impróprio para a instituição ou para a modificação de contribuições sociais por ser incompatível com o prazo nonagesimal determinado pelo artigo 195, § 6º, da CF/88.

b) Solução

Do ponto de vista das conclusões deste trabalho, no que se refere à retroatividade não há diferenças substanciais entre o âmbito de incidência da CSLL e do IRPJ. Nas duas situações, os tributos incidirão sobre o lucro que é obtido em consequência de uma série de atos de natureza jurídica diversa. No âmbito de um empreendimento, estes atos são previamente planejados, levando-se também em conta as consequências jurídicas a que eles estão sujeitos no momento do planejamento. Assim, de acordo com essa linha de raciocínio, a situação não é diversa daquela descrita no caso anterior, os prejuízos causados pela lei retroativa são os mesmos. A diferença está no fato de que, nesta espécie de contribuição social, a anterioridade é de noventa dias. E, já que nesta espécie tributária os recursos são destinados ao financiamento da seguridade social, é possível que uma situação imprevisível exija um imediato aporte de maiores recursos aos programas existentes nesta área. Isso aparentemente sugere que a Constituição autorizaria o aumento da alíquota pela Lei n. 7.856/89, com incidência no próprio ano-base. Um raciocínio contrário levaria, conforme o voto, à completa inocuidade da chamada anterioridade mitigada.

Todavia, sob outro ângulo, a proteção da confiança é um princípio constitucional que também deve ser preservado na sua integridade. Em outras palavras, a anterioridade mitigada não significa que há uma autorização *a priori* para a incidência do aumento no próprio ano-base, por conseguinte a solução do caso requer a ponderação dos valores em jogo. O voto não refere a existência de motivos desta ordem; no entanto, ainda quando eles existirem, será

necessário medir o seu peso e compará-los com o peso das razões que pedem a proteção da confiança do particular. Se, por meio do postulado da proporcionalidade, preponderar a necessidade do aporte de recursos, então se justifica a incidência do aumento no próprio ano-base. Em caso contrário, o artigo 150, III, “a”, deve incidir acompanhado de um critério que proteja adequadamente a confiança na lei.

7.5 RESTRIÇÃO AO DIREITO DE COMPENSAÇÃO²⁰¹

a) Caso

A Lei n. 9.129/95 limitou o pagamento de contribuições previdenciárias por meio da compensação ao máximo de 30% do seu valor. Irresignado, o contribuinte — um salão de cabeleireiro qualificado como microempresa — ingressou com uma ação porque anteriormente, em outra sentença judicial, teve reconhecido o direito de compensar créditos resultantes da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a autônomos e a administradores, a qual foi declarada inconstitucional.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região não acolheu o pedido do autor, entendendo que o limite de 30% só não incidirá se o indébito e o crédito tributário com o qual a parte pretenda efetuar a compensação forem anteriores à vigência daquelas leis; ao contrário, se lhe forem posteriores, ainda que apenas o crédito tributário o seja, têm plena aplicação as disposições das Leis n. 9.032/95 e n. 9.129/95 quanto à limitação imposta.

Em Recurso Extraordinário, o contribuinte sustentou que a decisão ofendeu os princípios do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária, ao submeter o direito de repetição ao limite estabelecido na mencionada Lei n. 9.129/95.

Por unanimidade, o STF negou provimento ao recurso do contribuinte, confirmando a posição do TRF 4ª Região. A decisão foi fundamentada no fato de que não há direito adquirido a regime jurídico. Segundo o voto, *a extinção da obrigação tributária mediante compensação foi reservada à lei ordinária, pelo art. 170 do CTN. E, em consonância com o*

²⁰¹ STF, RE n.. 254.459-1, Relator : Min. Ilmar Galvão; Primeira Turma; Unânime; D.J. 10.08.2000.

CTN, a Lei n. 9.129/95 disciplinou a extinção do crédito e não o efeito extintivo revestido pelo indebitum.

Com o intuito de melhor esclarecer a questão, o voto transcreve decisão do STJ segundo a qual:

A lei aplicável, em matéria de compensação, é aquela vigente na data do encontro de créditos e débitos, e, por isso, a partir da respectiva publicação, a limitação nela imposta incide e é eficaz; considerando que a sentença é proferida com efeitos a partir da propositura da ação, isso se reflete em relação às demandas ajuizadas antes das Leis n. 9.032 e n. 9.129, de 1995, do seguinte modo: a) todos os valores compensáveis até a data das respectivas publicações estão a salvo dos limites nelas fixados; b) os créditos remanescentes que, para efeito da compensação, dependam de débitos a vencer posteriormente, estão sujeitos aos limites impostos, primeiro, pela Lei n. 9.032, de 1995 (25%) e, depois, pela Lei n. 9.129, de 1995.

b) Crítica

É certo que a lei aplicável à compensação é aquela vigente no momento do encontro de contas. No entanto, o caso dizia respeito a um direito fundamental — coisa julgada — protegido pela regra veiculada no art. 5º, XXXVI da CF.

Como vimos, tanto o direito adquirido quanto a coisa julgada são posições jurídicas consolidadas das quais decorrem direitos que se incorporam ao patrimônio do titular, pelo tempo em que essa nova posição se mantiver. É natural que não existam direitos adquiridos a regime jurídico. Contudo, existente o direito adquirido ou a coisa julgada, certos direitos que anteriormente pertenciam ao plano das normas abstratas, agora se incorporaram ao patrimônio jurídico do autor. Passam a ser, pois, direitos subjetivos protegidos por uma norma de direito fundamental.

Porque a Lei n. 9129/95 limitou a compensação ao máximo de 30% do valor a ser pago, ela restringiu a possibilidade de o autor usufruir esse direito subjetivo. Do ponto de vista dos fatos, não se deve fazer diferença entre crédito e débito ou entre *a extinção do crédito e o efeito extintivo revestido pelo indebitum*. O que importava para o autor, o que dava utilidade ao seu direito, era a possibilidade da compensação.

c) Solução

Em face de fatos continuados que se originam de um direito adquirido ou da coisa julgada, o princípio da proteção da confiança atua, garantindo ao titular destes direitos a

possibilidade de planejar a sua vida, ao contar com os direitos incorporados ao seu patrimônio.

A questão a ser examinada no caso concreto consistia em verificar se a intensidade da limitação imposta pela Lei n. 9.129/95 comprometeu injustificadamente o exercício dos direitos subjetivos conferidos pela coisa julgada. Nem o voto e, ao que parece, nem o autor se referiram a isso. Todavia, considerando o ramo de atividade e o porte da empresa, é possível deduzir que o volume dos créditos — resultante do pagamento indevido da contribuição previdenciária sobre autônomos — era muito significativo quando comparado aos débitos decorrentes dos demais tributos que incidem sobre um pequeno salão de cabeleireiros. Neste sentido, a limitação impunha ao autor o ônus de utilizar recursos em espécie para adimplir as suas obrigações tributárias. Conclui-se disso, que a Lei n. 9.129/95 impôs uma intensa limitação aos direitos do autor. Neste caso, a decisão não deu efetividade à regra vertida pelo artigo 5º, XXXVI, voltada à proteção da coisa julgada.

CONCLUSÃO

1 – Os prejuízos decorrentes de uma lei tributária retroativa não se restringem ao âmbito da obrigação tributária. Ao produzir imprevisibilidade e incerteza, a lei retroativa alcança outros âmbitos da vida do contribuinte, em especial ela afeta os seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Ela também corrói as bases de sustentação de um Estado de Direito: isso ocorre porque, ao não proteger o contribuinte de uma lei retroativa, o Estado deixa de promover a confiança na lei.

2 – Em vista da interferência em outros âmbitos da vida, sob a perspectiva do princípio da Unidade da Constituição, o controle de irretroatividade tributária exige que se leve em consideração todas as conseqüências fáticas provocadas pela modificação retroativa e não apenas os fatos que mantêm identidade jurídica com a norma de controle.

3 – Na CF/88, a proibição de leis tributárias retroativas e a proteção do contribuinte realizam-se tanto através do artigo 150, III, “a” quanto através do artigo 5º, XXXVI.

4 – No contexto de um Estado de Direito, a interpretação do artigo 150, III, “a” deve ser principiologicamente orientada segundo o princípio da segurança jurídica.

5 – O art. 150, III, “a” não se caracteriza como um princípio da irretroatividade tributária. Não existe um princípio da irretroatividade com características tão diferenciadas que o torne distinto do princípio geral e que, em razão disso, deva ser denominado de princípio da irretroatividade tributária.

6 – Há um princípio da irretroatividade da lei em geral veiculado pelo art. 5º, XXXVI e que também é aplicável ao Direito Tributário.

7 – A norma veiculada pelo artigo 150, III, “a” especifica fatos e prescreve um comportamento a ser adotado, por isso ela tem a estrutura de uma regra jurídica. Porém, ela se apresenta como regra apenas em caráter *prima facie*, pois, por se tratar de um dispositivo que veicula uma norma de direito fundamental, ela possui uma dupla natureza normativa. Ao mesmo tempo em que se caracteriza preponderantemente como uma regra jurídica, também manifesta um viés principiológico. Na sua condição de regra, ela proíbe que o Estado cobre tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver

instituído ou aumentado. Na sua condição de princípio, a norma propugna por um ideal de realização da segurança jurídica do contribuinte frente a leis retroativas que aumentam ou que instituem novos tributos.

8 – No âmbito do artigo 150, III, “a”, não se pode atribuir um significado específico à expressão *fato gerador ocorrido*: ora ela se refere ao fato jurídico tributário, ora a meros eventos. Em razão dessa dubiedade, não é correto afirmar que o momento da ocorrência do fato gerador é determinado exclusivamente pelo aspecto temporal da hipótese de incidência.

9 – Não é correto declarar que existe um critério exclusivo ou predeterminado capaz de determinar o momento da ocorrência do fato gerador em todos os casos. Uma interpretação do artigo 150, III, “a” sob o enfoque do princípio da segurança jurídica indica que o critério de aferição da ocorrência do fato gerador é um conceito de resultado referido a um procedimento de ponderação. Nesse tipo de procedimento, a dupla natureza normativa do artigo 150, III, “a” determina que se escolha dentre os fatos do caso um critério que melhor realize o ideal de segurança jurídica.

10 – O artigo 5º, XXXVI, veicula o princípio da irretroatividade das leis e três regras voltadas à proteção do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido. Esse artigo também se aplica à retroatividade da lei tributária, inclusive nos casos de aumento ou de instituição de tributos. A dupla natureza normativa dos artigos 5º, XXXVI e 150, III, “a” e a existência de uma mesma razão subjacente a ambos os artigos autoriza a aplicação do artigo 5º, XXXVI, aos casos de retroatividade em que se aumenta ou em que se institui tributos. Isso ocorre sempre que a solução resultante da sua aplicação promover mais os direitos e os bens presentes no caso e constitucionalmente protegidos.

11 – É correto se falar em direitos adquiridos no âmbito do Direito Tributário. Direitos adquiridos são direitos que se integram ao patrimônio jurídico do particular em decorrência do exercício de uma norma de competência. Trata-se de um conceito que se refere ao plano das normas *in concreto*. Já o conceito de *regime jurídico* diz respeito ao plano das normas *in abstracto*. Neste sentido, jamais haverá direito adquirido a regime jurídico tributário, o que não exclui a possibilidade de existirem direitos adquiridos no âmbito tributário, em consequência de uma posição jurídica ocupada pelo contribuinte.

12 – No âmbito da segurança jurídica do contribuinte, um importante papel é desempenhado pelo princípio da proteção da confiança. Ele mantém uma relação de reciprocidade com as normas de irretroatividade tributária e com o princípio do Estado de

Direito. Por um lado, as normas proibitivas da retroatividade das leis contribuem para o fortalecimento da confiança no Direito. Por outro lado, visto que leis retroativas abalam a confiança no Direito, o princípio da proteção da confiança atua, protegendo a confiança e, com isso, indiretamente, impedindo a retroatividade ou no limite modulando os efeitos decorrentes de leis retroativas.

13 – O princípio da proteção da confiança funciona como um metacritério no âmbito do procedimento de ponderação necessário à identificação de um critério constitucionalmente adequado para a determinação do momento da ocorrência do fato gerador. Ele opera primeiramente através da interpretação dos fatos que circundam o caso. Essa interpretação permite aferir a dignidade de proteção da confiança, o quanto o contribuinte confiou na norma em exame. Em seguida, o princípio permite que se mensure o grau de eficácia do critério utilizado para o controle da irretroatividade — no caso do artigo 150, III, “a”, ele mensura a eficácia do critério empregado para determinar quando o fato gerador ocorreu — e possibilita aferir se a eficácia desse critério é condizente com a dignidade da confiança a ser protegida. Caso o critério utilizado não proteja condignamente a confiança do contribuinte, o princípio autoriza a substituição daquele critério por outro selecionado dentre os fatos do caso e que se caracterize como mais adequado para a proteção dos direitos do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: um tratado sobre la justificación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. 2. reimp. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001.

AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 25-26, 1983.

_____. *Direito Tributário brasileiro*. 14ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

ATIENZA, Manuel; MANERA, Juan Ruiz. *Las piezas del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1996.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19.12.06*. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto (org.) *Fundamentos do Estado de Direito*. Estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BELTRAN, Jordi Ferrer. *Las normas de competencia*. Un aspecto de la dinámica jurídica. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

BENDA, Ernest. El Estado Social de Derecho. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

BÖCKENFÖRDE, Ernest Wolfgang. *Estudios sobre el Estado de Derecho e Democracia*. Madrid: Editorial Trotta, 2000.

_____. *Stato, Costituzione, Democrazia*. Studi di teoria della Costituzione e di Diritto Costituzionale. Milano: Giuffrè Editore, 2006.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Público*, Salvador. n.13, abr./mai. 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

_____. *Función, estructura e falsacion de las teorías jurídicas*. Madrid: Editorial Civitas, 1995.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COMTE-SPONVILE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

COUTO E SILVA, Almiro. Atos jurídicos de Direito Administrativo praticados por particulares e direitos formativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 95, jan./mar. 1969.

_____. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do processo administrativo da União (Lei n. 9.784/99) *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. Porto Alegre, 27 (57), 2004a.

_____. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. Porto Alegre, n. 27(57), p. 11-31, 2004b.

DENGO, Atílio. Irretroatividade tributária e modo de aplicação das regras jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n. 124, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

ECO, Umberto. *As formas do conteúdo*. São Paulo: Perspectiva, 1974.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. v.1. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

FRANÇA, Rubens Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GARCIA DE ENTERIA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas, 1999.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

GONZÁLEZ, Eusebio García. Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad. *Justiça Tributária. Anais do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Interpretação e crítica. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas jurídicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. México: Ed. Porrúa, 2004.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor; IBDC, 2000.

HART, Herbert. *O conceito de Direito*. Lisboa: 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HECK, Luis Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o desenvolvimento dos Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da Republica Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

HESSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: Kaufmann, Arthur; HESSEMER, Winfried. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

IVAINER, Théodore. *L'interprétation des faits em droit*. Paris: LGDJ, 1988.

KAUFMANN, Arthur; HESSEMER, Winfried. *Introdução à Filosofia do Direito e à teoria do Direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KAUFMANN, Arthur. *Introdução à Filosofia do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

LAGIER, Daniel González. *Acción y norma em G.H. Von Wright*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1995.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v.2. São Paulo: Atlas, 2004.

MAFFINI, Rafael. *Princípio da proteção substancial da confiança no Direito Administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo alemão*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade de lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. atual. até 1994, v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do Direito Constitucional*. Tradução de Peter Naumman. Porto Alegre: Síntese, 1999.

NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Yone Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAPIER, Juan Jorge. *Ley Fundamental y orden economica*. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PECZENIK, Aleksander. *Derecho y Razón*. México: Fontamara, 2003.

PIRES, Maria Coeli Simões. *Direito adquirido e ordem pública: segurança jurídica e transformação democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967: 2. ed.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946: 3. ed.* Rio de Janeiro: Borsoi, 1960.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RAÓ, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. 5. ed. rev. anot. e atual. por Ovídio R. B. Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais; 1999.

RAZ, Joseph. *La Autoridad del Derecho: ensayo sobre Derecho y Moral*. 2. ed. México: Direccion General de Publicaciones, 1985.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (org.). *Constituição e segurança jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepulveda Pertence. 2. ed. ver. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SAMPAIO, José Adércio Leite. Expectativa de direito e direito adquirido como franquias e bloqueios da transformação social. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (org.) *Constituição e Segurança Jurídica, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepulveda Pertence. 2. ed., rev e ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego*. Barcelona: Marcial Pons, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. v.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SEARLE, John. *Os actos de fala*. Um ensaio de Filosofia da Linguagem. Coimbra: Almedina, 1981.

SILVA, José Afonso da. Reforma constitucional e direito adquirido. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 213, p. 121-131, jul/set. 1998.

_____. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

STERN, Klaus. *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: o orçamento na Constituição*. 2. ed. v.5. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Liberdade, segurança e Justiça no Direito Tributário. Justiça Tributária. *Anais do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

VELLOSO, Carlos Mario da Silva. *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.