

TEMPORALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA – IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS

*Temporality and Legal Certainty – Predictability and
Prohibition of Retroactivity in Brazilian Tax Law*

Heleno Taveira Torres

Professor e Livre-Docente de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Doutor em Direito Tributário (PUC-SP). Presidente da Comissão de Graduação da Faculdade de Direito, Membro do Conselho Universitário e do Conselho de Graduação da USP. Vice-Presidente da International Fiscal Association – IFA e da Direção Executiva do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT. Advogado.

RESUMO - A temporalidade das normas tributárias assume cada vez mais papel de preponderância na conformação de condutas do Fisco e dos contribuintes, dada a necessidade de previsibilidade e de contenção da retroação gravosa. Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias, enquanto limites objetivos. A segurança jurídica e a certeza do direito conferem a todos o direito de sujeitarem-se unicamente à lei previamente existente, vedada qualquer retroatividade (*lex prospicit, non respicit*). Para tudo o que se possa considerar como “novo” conteúdo, deveras, aplicar-se-á o princípio de proibição da retroatividade, dos arts. 5.º, XXXVI, e 150, III, *a*, da CF. Lembrando as palavras de Canotilho: “os postulados da segurança jurídica e da protecção da confiança são exigíveis perante *qualquer acto de qualquer poder* – legislativo, executivo e judicial.”

PALAVRAS-CHAVE - Direito Tributário. Irretroatividade. Anualidade. Anterioridade. Segurança jurídica. Boa fé. Legalidade Tributária.

ABSTRACT - *The temporality of tax rules has an important role in shaping the behavior of tax authorities and taxpayers, given the need for predictability and restraining of harmful retroaction. To protect the predictability, reliability and stability over time, the constitutional system provides the guarantees, while objective limits. The legal security and certainty of law gives everyone the right to submit only to the previously existing law, prohibited any retroactivity (lex prospicit, non respicit). For everything that can be considered as “new” content, indeed, it will be applied the principle of prohibition of retroactivity, provided in the articles 5, XXXVI and 150, III, of the Constitution. Recalling the words of Canotilho “the postulates of legal certainty and protection of confidence are required in any act of any power - legislative, executive and judicial”. (free translation)*

KEYWORDS - Tax Law. Legal Certainty. Good Faith. Tax Lawfulness. Non-Retroactivity.

1 A SEGURANÇA JURÍDICA DA TEMPORALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O homem encontra no tempo a fonte das suas maiores inseguranças. Existir é coincidir em uma temporalidade contínua na qual somente por uma interpretação do “tempo” pode-se definir o “agora”, o “passado” e o “futuro”. O tempo interpretado equivale à constituição em linguagem daquela ontologia que é o “ser” no tempo”, pois, como diz Heidegger, só a “temporalidade possibilita a unidade da existência”.¹ O direito organiza essa unidade de medida e, por cortes hermenêuticos, “cria” o “tempo público” e “ordena” o viver no tempo.

O tempo é um fato, um dado da realidade construída pela linguagem, mas o direito não se poderia aplicar sem o tempo “do” fato. Nesse processo heurístico e institucionalizante da temporalidade, o direito cria seus mecanismos para organizar a atividade do homem e do Estado ao longo desse contínuo marcado pelos fatos jurídicos.

A *generalidade* das normas jurídicas perfaz-se na *temporalidade* do direito² e, por isso mesmo, tem sua duração definida pela vigência, seja esta ilimitada ou provisória. Os tipos abstratos contidos na generalidade positiva da norma permitem que o aplicador os oriente para qualquer ponto da temporalidade, segundo os fatos ocorridos, daí a necessidade de criação de critérios de definição quanto ao tempo do fato e certeza quanto à aplicabilidade da lei no tempo. Diz-se, costumeiramente, que toda norma deve ser *irretroativa* e que seus efeitos protraem-se para o futuro; com isso, qualquer *retroatividade* seria uma excepcionalidade.

Entretanto, vale atentar para o fato de que toda norma jurídica possui uma *bidimensionalidade temporal*, ou seja, pode ser aplicada tanto para disciplinar fatos futuros quanto para alcançar fatos passados, salvo nas hipóteses abrangidas pelas “regras de bloqueio” que vedem seus efeitos retroativos. Portanto, na falta dessas regras, somente construções amparadas na segurança jurídica ou no princípio de confiança legítima podem conter essa “disponibilidade” bidimensional da lei na regência do tempo.³ Dito de outro modo, na falta de “regras de bloqueio da retroatividade” *expressas* (*v.g.*, art. 5.º, XXXVI, art. 150, III, *a*, da CF; disposição expressa da própria lei; LICC; art. 105 e 106, do CTN etc.), caberia ao sujeito afetado

1 HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. 11. ed. Tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2004. v. 2. p.123 e ss.; para um estudo do tempo e o direito: OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 2001; ELIAS, Norbert. *Sobre o tempo*. Tradução de Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 1998; ASKIN, I. F. *O problema do tempo: sua interpretação filosófica*. São Paulo: Paz e Terra, 1969; RICOUER, Paul. *Tempo e narrativa*. Campinas: Papyrus, 1997. t. III.

2 CAPOZZI, Gino. *Temporalità e norma*. 4. ed. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 2000. p. 262 e ss.; HUSSERL, Gerhart. *Diritto e tempo*. Tradução de Renato Cristin. Milano: Giuffrè, 1998. p. 3-60.

3 Como enfatiza Juha Raitio, da Universidade de Helsinki: “The principle of non-retroactivity can be linked to the legitimate expectations of the citizens” (RAITIO, Juha. *Legal certainty, non-retroactivity and periods of limitation in EC law*. Legsprudence. Oxford: Hart Publishing, 2008, v. 2, n. 1, p. 4).

a possibilidade de alegar o princípio de confiança e estabilidade como proteção do estado de segurança que se exige do ordenamento, para conter a retroação normativa (*regras de bloqueio da retroatividade implícitas*). Esta “dominação” jurídica do tempo queda-se, assim, garantida pela segurança jurídica nas suas distintas formas de expressão.

Nesse processo de juridicização da temporalidade normativa, o direito prescreve o “decorso temporal” entre os “termos” inicial (*a quo*) e final (*ad quem*), qualifica o início da vigência, cria bloqueios normativos para retroações, estabelece efeitos para a datação do tempo público e gera ficções temporais. O próprio tempo legal é uma ficção do tempo como *ser-em-si*. E além desses aspectos, pertinentes ao tempo “no” sistema jurídico, não se pode olvidar do tempo “do” direito,⁴ que em tudo influi, no curso da sua historicidade e experiências da secularidade dos institutos, conceitos e aplicações do *direito posto* e do *direito pressuposto*.⁵ Nesse sentido, o direito constrói seu “tempo” na temporalidade que o faz presente.

As regras de anterioridade, anualidade e irretroatividade tem regime e eficácia típica de “garantia”. E ainda que o art. 150, *caput*, da CF, silenciasse sobre *assegurar as garantias* previstas, posto serem estes princípios que integram o conteúdo da garantia maior, que é a *segurança jurídica*, e pela função que estas exercem no sistema constitucional, de proteção de princípios de direitos e liberdades fundamentais, o regime de *garantia* teria preeminência sobre qualquer outro. Como já assentamos em passagem específica a respeito, nada impede que garantias possam se qualificar como *princípios*. A única diferença fica por conta da imponderabilidade, quando em eventual colisão com qualquer princípio. Neste caso, a *garantia* há de prevalecer, pelo efeito de proteção dos valores dos princípios que lhe são inerentes, como é o caso do princípio de *não surpresa*.

Somente princípios veiculam valores passíveis de preferibilidade. As *garantias* são princípios como “limites objetivos”⁶ e visam a proteger outros *princípios* que veiculam valores pertinentes a direitos ou liberdades fundamentais.

4 BRETONE, Mario. *Diritto e tempo nella tradizione europea*. Bari: Laterza, 2004. p. 33 e ss.

5 GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

6 A diferenciação entre princípios que veiculam “valores” e princípios como “limite objetivo” adotada por Paulo de Barros Carvalho, é de fundamental relevância para a análise da matéria. Ainda que a noção de “garantia” tenha, neste estudo, funções de princípios como “limites objetivos”, diferencia-se pelo caráter protetivo de outros direitos e liberdades fundamentais que lhe atribuímos, tanto mais naqueles casos referidos expressamente no âmbito do art. 150 da CF (*garantias asseguradas ao contribuinte*). Como alude Paulo de Barros Carvalho: “Entrevemos na consideração do signo ‘princípio’, distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. Isso porque, se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar, forçosamente, no campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 159).

A estabilidade, estimabilidade, calculabilidade ou previsibilidade⁷ do direito integram a segurança jurídica na ordem temporal, pela previsão expressa das garantias de não-surpresa e de vedação de regulação *ex post facto*; e, assim, o respeito aos direitos adquiridos, à autoridade da coisa julgada, enquanto preservação da regra *patere legem quam ipse fecisti*, segundo a qual a autoridade deve suportar e respeitar a regra editada,⁸ além de determinação clara e objetiva de prazos de prescrição e decadência.

A segurança jurídica da norma tributária no tempo e do tempo da norma (estabilidade temporal) requer, ademais de todos os aspectos já assinalados, determinação objetiva quanto à frequência de exigibilidade dos tributos a cada exercício financeiro, por unicidade, renovação periódica, exigência provisória ou trato sucessivo; clara especificação quanto ao início da vigência das leis e tratamento da *vacatio legis*; a tipificação, tributo a tributo, incidência por incidência, do critério temporal da regra matriz de incidência, e, igualmente, toda a designação temporal dos atos ao longo dos procedimentos e processos de cobrança do tributo, a exemplo do lançamento, dos casos de extinção ou de suspensão da exigibilidade, inclusive quanto à decadência e prescrição, afora isenções, sanções aplicáveis ou obrigações formais.

Assim, o direito propõe-se regular as relações no tempo tanto como proibição da retroatividade do não benigno⁹, quanto em relação à vigência para o *futuro*.

Diante do amplo arquétipo de garantias constitucionais de estabilidade temporal em matéria tributária previsto na Constituição, e da própria norma geral em matéria de “legislação tributária”, que é o Código Tributário Nacional – CTN, especialmente pelos arts. 105, 106 e 146, confirma-se a vedação sistêmica do ordenamento brasileiro contra qualquer retroação de efeitos por atos legislativos, administrativos ou judiciais com efeitos *erga omnes*, excetuados unicamente os casos de fiscalizações sobre fatos não conhecidos pela Administração em lançamentos anteriores e as decisões em processos judiciais ou administrativos de casos concretos.

7 Diz Anne-Laure Valembos: “Stabilité et prévisibilité sont en effet les deux exigences qu’implique la sécurité juridique dans sa dimension temporelle” (VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l’exigence...* cit., p. 201; cf. RAITIO, Juha. *The principle of legal certainty in EC law*. Dordrecht: Kluwer, 2003, p. 201 e ss.).

8 SCHERMERS, Henry G.; WAELBROECK, Denis F. *Judicial protection in the European Union*. Hague: Kluwer, 2001. p. 84.

9 Interessante observar que esta formulação foi acolhida por constituições mais recentes e de influência lusófona. O art. 207 da Constituição de Moçambique, de 1990, prevê que “as leis só têm efeito retroactivos quando beneficiam os cidadãos e outras pessoas jurídicas”. De forma menos incisiva, tem-se o art. 96 da Constituição de Cabo Verde, de 1992, como segue: “A lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se tiver conteúdo mais favorável para o contribuinte”. Para um exame dessas diferenciações, veja-se: GOUVEIA, Jorge Bacelar. A proibição da retroactividade da norma fiscal na Constituição portuguesa. In: CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas fundamentais do direito tributário*. Lisboa: Vislis, 1999. p. 39 e ss.

2 AS GARANTIAS DE IRRETROATIVIDADE, ANUALIDADE E ANTERIORIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias de irretroatividade, anterioridade e anualidade das leis tributárias.

A garantia de irretroatividade do não benigno é princípio basilar da segurança jurídica. Mesmo nas constituições que não o contemplam expressamente, como na Alemanha,¹⁰ Itália,¹¹ França,¹² Espanha¹³ ou

10 Na Alemanha não há regra expressa que proíba a retroatividade das leis tributárias. Em vista disso, a doutrina esforça-se para construir esse princípio a partir daqueles do Estado de Direito, da segurança jurídica, da confiança legítima e da efetividade dos direitos fundamentais, ademais da retroatividade das leis penais. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. 1. p. 247-259. TIPKE, Klaus. La retroattività nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 1, t. I, p. 437-447; BOZZA, Nadya. I principi e la tutela del contribuente nell'*abgabenordnung* e le esperienze pratiche. *Il fisco*, Roma: Il Fisco, 2003. n. 10. p. 61-76.

11 Na Itália, este princípio, no âmbito da interpretação constitucional, foi elaborado a partir da irretroatividade da lei penal e dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, integridade do patrimônio e até mesmo da dignidade da pessoa humana. Cf. MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8. ed. Torino: Utet, 1989. p. 64; MELIS, Giuseppe. Interpretazione autentica, retroattività e affidamento del contribuente: brevi riflessioni su talune recenti pronunzie della corte costituzionale. *Rassegna Tributaria*, Roma: 1997. v. 45, n. 4, p. 864-880. SANTI, Giovanni Grottanelli de. *Profili costituzionali della irretroatività delle leggi*. Milano: Giuffrè, 1970. Recentemente, porém, o art. 3.º da Lei 212, de 27 de julho de 2000, que introduziu o "Statuto dei diritti del contribuente", introduziu tanto o princípio da irretroatividade quanto aquele da anterioridade em matéria tributária: "1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. 2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti" (Cf. FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: Utet, 2003, p. 199 e ss.; FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario*: parte generale. 6. ed. Padova: Cedam, 2008. p. 97-112; MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005).

12 Na França prepondera a aplicação do regime civilístico ao direito tributário, mediante aplicação do art. 2.º do Código Civil: "La loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif"; com o que dispõe o art. 5.º, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: "La Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas". Ver: MALINVAUD, Philippe. *L'étrange montée du contrôle du juge sur les lois rétroactives. 1804-2004, Le Code civil, un passé, un présent, un avenir*. Paris: Dalloz, 2004. p. 671-692; DEBAT, Olivier. *La rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénois, 2006. p. 146 e ss.; Commission des Finances du Sénat – Cefep. *Loi fiscale, rétroactivité et sécurité juridique: quelle conciliation? Revue de Droit Fiscal*, n. 17, p. 622-629, Paris: Lexis Nexis, 1999; LEMAIRE, Fabrice. *Actualité du principe de rétroactivité de la loi fiscale. RJF*, n. 3. p. 186-190, Paris: Levallois Perret, 1999.

13 No direito espanhol a Constituição não comporta um princípio semelhante. Recentemente, a Ley General Tributaria 58, de 17 de dezembro de 2003, introduziu avanços significativos, mas ainda de reduzida segurança jurídica. Cf. art. 10. "Ámbito temporal de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. 2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada

na Bélgica,¹⁴ ainda assim se aceita o postulado (teórico), confirmado em jurisprudência, da irretroatividade das leis tributárias.

Veremos que, no Brasil, são sobremodo relevantes os meios constitucionais adotados para afirmar a efetividade do princípio-garantia da segurança jurídica, por meio do art. 5.º, XXXVI, e do art. 150, III, da CF,¹⁵ para proteger os fatos e situações jurídicas consolidados no passado contra qualquer tentativa de modificação posterior; bem como para impedir inovação ou aumento de tributo sobre fatos anteriores tanto à publicação (irretroatividade) quanto à entrada em vigor da lei (anterioridade). Por conseguinte, como observa Tercio Sampaio Ferraz Jr., “a anterioridade, como a irretroatividade, é expressão do direito à segurança”.¹⁶ E acrescentamos: no Brasil, a certeza jurídica e a garantia de estabilidade de situações jurídicas asseguradas pela Constituição são o que nos diferencia de experiências alienígenas com significativa vantagem.

No cenário internacional, poucos países contemplam a irretroatividade tributária na Constituição, independentemente do princípio da proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito ou de uma cláusula de irretroatividade geral. Exemplos marcantes são Colômbia e Portugal. Outro país que assim o prevê é a Grécia, cuja Constituição traz em seu artigo 78, § 2 e 3, a previsão expressa de que um tributo ou qualquer outro ônus financeiro não pode ser cobrado por meio de lei retroativa, não obstante traga como hipóteses de exceção os impostos de importação, exportação e os impostos sobre o consumo.

Um grupo importante de países, porém, preferiu adotar a irretroatividade geral, com extensão às normas tributárias. Neste, encontram-se as Constituições da Bolívia, da Noruega, do México, do Paraguai e da Espanha. É bem verdade que este último país integra um subgrupo que adota a irretroatividade geral mitigada, pois o faz dentro de certas condições ou restrições materiais, como se vê no seu artigo 9(3), ou seja, restrita às disposições sancionadoras não favoráveis, restritivas de direitos individuais ou como arbitrariedade de autoridades.

en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado” (NOVOA, César García. Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 433-485).

14 Cf. o interessante estudo relativo à construção da jurisprudência belga quanto a esta matéria: KIRKPATRICK, John; GARABEDIAN, Daniel. Examen de Jurisprudence (1991 à 2007). Les impôts sur les revenus et les sociétés – principes généraux. *Revue Critique de Jurisprudence Belge*. p. 251-337, Bruxelles: Larcier, 2.º trim. 2008.

15 Como consta do voto do Min. Célio Borja: “O art. 150 da Constituição tornou explícito que a lei não pode impor obrigações tributárias a fatos ocorridos antes de sua vigência (inc. III, alínea *a*) nem, tampouco, a fatos ocorridos no exercício em que editada (inc. III, *b*)” (STF, Pleno, ADIn 513, rel. Min. Célio Borja, j. 14.06.1991).

16 .FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade... cit., p. 234.

Outro grupo de países integra-se por aqueles que possuem Constituições que não preveem explicitamente o princípio da irretroatividade, ainda que possa ser deduzido como corolário da legalidade. Este é o caso da Constituição do Peru, que dispõe sobre a tributação em seu artigo 74.

Na Alemanha, a Lei Fundamental de Bonn não trouxe uma regra expressa de proibição da retroatividade para as leis tributárias, limitando-se ao direito penal, o que não é aplicável por analogia ao direito tributário, como explica Klaus Tipke.¹⁷ Diante disso, a Constituição transferiu para o Tribunal Constitucional a competência para definir diante do caso concreto as hipóteses de cabimento da irretroatividade das leis tributárias, o que somente seria possível a partir da segurança jurídica e do princípio do Estado de Direito.

Na nossa história constitucional, a garantia da *irretroatividade das leis*, em sentido amplo, aplicável a toda e qualquer matéria, veio expressa nas constituições de 1824 e de 1891, mantendo-se nas posteriores apenas para a lei penal.¹⁸ Em matéria tributária, a garantia de *proibição da retroatividade das*

17 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário cit., p. 247. Cf. MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do estado*. HECK, Luís Afonso (Trad.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 68.

18 Constituições brasileiras anteriores: Irretroatividade: Constituição Política do Império do Brasil de 1824: “Art. 171. *Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras*”. “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] III. *A sua disposição não terá effeito retroactivo*”. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891: “Art 11. *É vedado aos Estados, como à União; [...] 3.º – preservar leis retroativas*”. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934: “Art 17. *É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre feitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos*”. Anterioridade: Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937: “Art 68. *O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos*”. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946: “Art 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34. *Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*”. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967: “Art 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29. *Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*”. Emenda Constitucional 1 de 1969: “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29. *Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição*”. Mais tarde modificado, nos seguintes termos: “§ 29 *Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado*

*leis que instituem ou aumentam tributos*¹⁹ só havia aparecido de forma expressa na Constituição de 1934.

Por outro lado, a garantia da *anterioridade tributária*, que assegura o princípio da não surpresa, ou seja, a segurança jurídica do tempo futuro,²⁰ é fruto de considerável evolução ao longo da nossa história constitucional. No passado, esta garantia equivalia ao princípio da *anualidade orçamentária*, cuja finalidade era diversa, pois tinha como função autorizar os tributos a serem cobrados no exercício posterior.

Este foi o regime assentado nas Constituições de 1824, 1934, 1946 e 1967. Devia-se à noção de orçamento como “ato-condição” (Duguit) outrora adotado entre nós. Este modelo somente foi modificado com a Emenda 1, de 1969, para contemplar a continuidade das receitas exigíveis sem necessidade de autorização orçamentária anual.

Surge, assim, a anterioridade da lei tributária, sem prejuízo de a garantia da *anualidade* continuar a existir, agora, com renovadas funções, afora aquela da demarcação do *exercício financeiro*: para os fins de balizamento da própria *anterioridade*, quanto à publicação da lei (i) e para periodização dos tributos anuais, geralmente aqueles incidentes sobre propriedade de bens ou rendas (ii).

Na Constituição vigente, a *anualidade*, combinada com a *irretroatividade* e *anterioridade* das leis tributárias que instituem ou majoram tributos (art. 150 – III, da CF), adicionadas do regime geral de vedação da irretroatividade para modificar os atos aperfeiçoados no passado ou os direitos adquiridos, do art. 5.º, XXXVI, configuram o regime da segurança jurídica na função de estabilidade no tempo do nosso Sistema Constitucional Tributário.²¹

Reforça-se, assim, o estatuto constitucional do contribuinte, mediante substancial proteção a mudanças inopinadas, múltiplas cobranças anuais de tributos sobre patrimônio ou renda, retrospectividade de leis que instituem ou aumentam tributos, bem como daquelas que tenham por

por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição” (Redação dada pela Emenda Constitucional 8, de 1977).

19 CF, art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”.

20 CF, art. 150, III: “[...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003) [...] § 1.º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003)”.

21 Esta construção deve-se em muito à larga contribuição que Sacha Calmon e Misabel Derzi ofertaram ao exame do tema em nosso País. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 246 e ss.; sobre a segurança jurídica na aplicação da irretroatividade, ver: SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002. p. 75-97.

finalidade modificar atos ou direitos aperfeiçoados em tempos pretéritos. Com esse esforço de certeza jurídica, (a) contra modificações de situações jurídicas estabilizadas antes da vigência da lei e (b) contra tipificação de fatos tributários verificados no passado por leis novas que instituem ou aumentem tributos, poucas constituições estrangeiras oferecem regimes semelhantes.

Some-se a essas duas hipóteses o princípio de irretroatividade da lei penal (art. 5.º, XXXIX: “não há crime sem lei anterior que o defina”), que surte eficácia em relação à tipicidade dos crimes contra a ordem tributária ou das sanções administrativas, dada a vinculação do art. 106, do CTN, com efeitos equivalentes para as normas instituidoras de regras tributárias sancionatórias ou mais gravosas.

3 A SEGURANÇA JURÍDICA ESTABILIZADORA DO PASSADO: A GARANTIA DE IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

A garantia da irretroatividade de leis que criem ou aumentem tributos consiste em vedação expressa para cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Segundo Gabba, o único direito adquirido, quanto à irretroatividade, é o de não suportar imposto maior do que aquele estabelecido pela lei atualmente em vigor.²² Contudo, isso precisa ser entendido em um sentido amplo que envolva todos os elementos da norma tributária, *e.g.*, apuração de créditos, titularidade de sujeição passiva e outros. Como observado por Geraldo Ataliba: “O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que os aflijam”.²³ Verdadeiramente, ao Estado deve impor-se uma ética legislativa coerente com a ordem constitucional e esta, por todos os princípios e garantias consagrados, veda, com firmeza, a surpresa e a retroação em matéria tributária. E a razão parece simples: somente manifestações de capacidade contributiva ao tempo da vigência da lei podem ser alcançadas para a incidência tributária.

O princípio da irretroatividade das leis na esfera tributária representa o respeito ao direito adquirido de ser tributado em relação a fatos geradores segundo os demonstrativos de capacidade contributiva no momento da sua constituição. Isso porque aquele que evidencia capacidade contributiva na

22 GABBA, C. F. *Teoria della retroattività delle leggi*. 2. ed. Torino: Unione Tipografica Editrice, 1884. v. 1, p. 266.

23 ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária, segurança do direito e iniciativa privada. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 50, p. 16, São Paulo: RT, 1983; como diz Eduardo Mancira: “O princípio da não surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção” (Cf. MANEIRA, Eduardo. *Direito tributário: o princípio da não surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 161).

ausência de previsão legal que a qualifique como passível de exação tributária ou que a alcance em certos limites, adquire o direito de não ser tributado em medida diversa daquela então vigente ao momento de aperfeiçoamento do fato jurídico tributário.

Não parece correto supor que a regra geral do ordenamento consiste na máxima de que toda lei gera efeitos apenas para o futuro (*lex prospicit, non respicit*), desfeito a qualquer disposição normativa alcançar fatos anteriores à sua vigência. Mais do que um exercício de ontologismo, este aforismo jurídico dissolve-se na complexidade do direito. É preciso construir argumentos coerentes com os paradigmas, princípios e garantias adotados pelo direito positivo.

No caso do direito tributário brasileiro, para os demais casos (exclusive instituição ou aumento de tributo), o art. 105 do CTN veda a irretroatividade em geral, ao garantir a todos que a *legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes*.²⁴ Os fatos *pendentes*, ao serem alcançados pelas leis novas, sofrem exclusão da proibição de retroatividade para aquelas situações jurídicas ou de fato iniciadas no passado e cujo fato material ainda não se tenha por aperfeiçoado. E isso valerá tanto para o fato jurídico tributário de obrigações principais (art. 113 do CTN) quanto para obrigações acessórias (art. 114 do CTN), ambos compreendidos nas hipóteses dos art. 116 e 117 do CTN, no que especifica as modalidades dos *facta pendentia*.

É verdade que, em termos literais, a redação do texto constitucional, aparentemente, não traz um impedimento absoluto à retroatividade das leis tributárias na sua totalidade de hipóteses. A vedação constitucional limita-se em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado tributo (art. 150, III, a, da CF).

Contudo, numa interpretação sistemática, em combinação com o inc. XXXVI do art. 5.º, verifica-se que a aplicação da norma tributária tampouco poderá retroagir para agravar situações consolidadas no passado ou para modificação de critérios de aplicação de tributos, multas ou

24 Na combinação dos artigos 105 e 116 do CTN, a noção de *fatos geradores pendentes* revela que situações jurídicas iniciadas antes da entrada em vigor não são consideradas como “atos jurídicos perfeitos” e quedam-se passíveis de tributação com o adimplemento de condição (situação jurídica) ou com o aperfeiçoamento do suporte fático (situação de fato). Como observa Tercio Sampaio Ferraz Jr.: “Aqui toma sentido a noção de fatos geradores pendentes. Pendentes no tempo cronológico com sentido cultural, humano, os eventos só se completam quando termina o prazo, mas o término do prazo apenas lhes dá um sentido solidário, não os altera como fatos nem os anula. O princípio da anterioridade, assim, impede que os eventos componentes de um fato gerador, mesmo pendente de um momento final, sejam atingidos por uma lei publicada durante o período formador. Do contrário, romper-se-ia a solidariedade entre os eventos como um contínuo segmentado num tempo determinado” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 236). COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 257. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 175; RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: RT, 2002.

qualquer tipo de obrigação mais gravosa,²⁵ como nos casos de regimes de fiscalização, das demais modificações de critérios da regra matriz de incidência, de sanções administrativas ou capitulações de ilícitos que sejam abrandados ou extintos *et cetera* (arts. 105 e 146 do CTN).²⁶

O princípio da interdição de retroatividade veda tudo aquilo que consista em inovação de obrigações ou deveres mais gravosos para os contribuintes e se constitui como verdadeiro direito fundamental, que não se pode restringir, amesquinhar ao conteúdo de “instituição” ou de “aumento” de tributo, aplicando-se a tudo o quanto possa ser arbitrário e cause prejuízos ou danos de qualquer tipo ao contribuinte, como criação de obrigações acessórias, aumento de multas e outros.

A retroação do mais benigno (*lex mitior*) vê-se admitida pelo ordenamento. Basta ver o que dispõe o art. 150, § 6º, da CF, ao autorizar que a lei possa instituir remissões, anistias ou modificações que sejam mais benignas ao contribuinte. Seria inconcebível que o direito não pudesse retroagir, até mesmo para corrigir situações de injustiça ou de técnicas inadequadas ao tributo aplicado.²⁷

A partir desse quadro normativo e teórico de possibilidades, a garantia da *irretroatividade tributária*, decorrente do princípio de segurança jurídica, veda a retroação de efeitos ao não benigno. E o impedimento de retroação dos efeitos das normas tributárias impositivas retira do legislador, do juiz ou do agente da Administração²⁸ a possibilidade de alcançar fatos anteriores ao início da vigência das leis tributárias que instituíam ou

25 Cf. RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 150.

26 Como observa Federico Arcos Ramírez: “No parece posible elaborar un concepto abstracto de retroactividad que determine, de un modo más o menos exacto y apriorístico, lo que pueden o no hacer legisladores e intérpretes. Ello obedece, por un lado, a la dificultad para fijar una línea divisoria entre el pasado y el presente, distinción que en el plano jurídico resulta mucho más compleja de lo que pueda resultar en el devenir de la naturaleza; por otro, en que el problema no está en las leyes sino en las características de las situaciones sobre las que recaen que, por definición, son extraordinariamente variadas y merecedoras de una protección muy diversa frente a las normas innovadoras” (ARCOS RAMÍREZ, Federico. *La seguridad jurídica*. Una teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000. p. 429).

27 “Uma absoluta proibição da retroatividade de normas jurídicas impediria as instâncias legiferantes de realizar novas exigências de justiça e de concretizar as ideias de ordenação social positivamente plasmadas na Constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria...* cit., p. 254). “Sólo la *lege praevia* hace posible el cálculo de las repercusiones jurídicas de nuestras acciones, lo que resultaría del todo imposible si el Derecho actuara *ex post facto*. Por otra parte, no tanto la creación como la aplicación retroactiva de una ley abre un espacio a la arbitrariedad que socava todo sentimiento de confianza en el Derecho” (ARCOS RAMÍREZ, Federico. *La seguridad jurídica...* cit., p. 429; cf. PIZZON, Thommas. *La sécurité juridique*. Paris: Defrénois, 2009. p. 215).

28 É exigência de segurança jurídica que a irretroatividade seja vinculante para todos os poderes. São firmes as palavras de Geraldo Ataliba nesse sentido: “Ora, ou a prática constitucional encerra uma sólida promessa de segurança jurídica – a ser observada pelo legislador e pela Administração, e garantida pelo judiciário – ou torna-se ridículo e descabido falar-se em Constituição neste País” (ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária... cit., p. 12). Ou, na voz de Misabel Derzi: “O princípio da irretroatividade é direito e garantia fundamental de todos os cidadãos, que se impõe contra o Estado. Seja o Estado legislador, administrador ou juiz, a irretroatividade somente pode ser

umentem os tributos já existentes (irretroatividade constitucional) ou de qualquer outro efeito em matéria tributária mais gravoso (garantia de estabilidade funcional no tempo do art. 105 do CTN). Não se poderia esperar menos do princípio da irretroatividade.²⁹

Misabel Derzi postula a intercorrência de um “poder judicial de tributar”, no qual o princípio da irretroatividade para instituir ou aumentar tributos, em face da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva, seria limitação inequívoca, com vistas a preservar o contribuinte contra mutações inopinadas de jurisprudência.³⁰ Esse entendimento, ainda que em menor sofisticação, encontra-se também em Klaus Tipke,³¹ amparado no que chama de “base de confiança”, para fundamentar o que ele denomina de postulado de proibição de *jurisprudência retroativa agravante*, como tutela da confiança na “orientação” dos tribunais.

Como diz Canotilho, “os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante *qualquer acto de qualquer poder* – legislativo, executivo e judicial”.³² Neste passo, os atos legislativos, judiciais ou executivos não podem retroagir para agravar situações ou imputar obrigações, mas devem respeitar o ato jurídico perfeito e o direito

invocada em favor do contribuinte” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência...* cit., p. 469).

29 “Alguns princípios, como o princípio da segurança jurídica e o princípio de confiança do cidadão, podem ser tópicos ou pontos de vista importantes para a questão da retroatividade, *mas apenas na qualidade de princípios densificadores do princípio do estado de direito* eles servem de pressuposto material à proibição da retroatividade das leis. Não é pela simples razão de o cidadão ter confiado na não-retroatividade das leis que a retroatividade é juridicamente inadmissível; mas o cidadão pode confiar na não-retroatividade quando ela se revelar ostensivamente inconstitucional perante certas normas ou princípios jurídico-constitucionais.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria...* cit., p. 254).

30 Em complementação, esclarece: “Enfim, o núcleo central deste trabalho limita-se ao exame da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, em relação às modificações da jurisprudência, pondo em segundo plano os efeitos dos mesmos princípios em relação ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 607). A modificação de jurisprudência deve sempre motivar a adoção de efeitos prospectivos, como se vê em decisão do Min. Carlos Ayres Britto: “O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência *ex ratione materiae*. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do Magno Texto” (STF, Pleno, Conflito de Competência 7.204/MG, rel. Min. Carlos Britto, j. 29.06.2005).

31 “A aplicação do Direito em matéria tributária pelos funcionários da Administração e adeptos da profissão de consultores tributários cumpre a função de orientar quanto a *preceitos administrativos* e a *Jurisprudência*. Se bem que preceitos administrativos juridicamente sejam dirigidos apenas a autoridades e sentenças façam coisa julgada apenas perante as partes processuais, os mesmos formam *faticamente*, em verdade, uma *base de confiança* para os sujeitos passivos e seus consultores” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* cit., p. 258-259).

32 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 251.

adquirido no passado. Igualmente, devem criar condições de certeza e estabilidade para o futuro. Deveras, a coisa julgada não pode ser ferida por ato de qualquer espécie, seja este judicial, administrativo ou legislativo.

Questão controversa põe-se para as isenções tributárias. Em geral, isenções deverão ser sempre *prospectivas*, nunca *retroativas*. Qualquer isenção para o passado assumiria o caráter de típica remissão ou de anistia. Por isso, quando não atendidos os pressupostos para remissão ou anistia, esta retroatividade pode ser vista como espécie de privilégio odioso e inconstitucional.

No que concerne à *anterioridade*, a revogação de isenções dependerá de uma série de aspectos. Caso concedida com prazo certo, ao término deste, o tributo deve recuperar sua exigibilidade, sem qualquer restrição. Não há surpresa que justifique sua permanência. Diferentemente, a revogação de isenções sem prazo certo ou sob qualquer outra condição que permita ao beneficiário reconhecer sua cessação, ou, igualmente, o caso da revogação de isenções com prazo certo, mas antes que este seja esgotado, haverá sempre o efeito equivalente à “instituição” ou “majoração” de tributo, razão pela qual o princípio da anterioridade, segundo a espécie de tributo, deverá ser observado integralmente, como garantia de segurança jurídica.

4 AUTORIZAÇÕES PARA RETROATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DO ORDENAMENTO

Para preservação da segurança jurídica e da certeza do direito, a aplicação retroativa de leis tributárias é admitida em hipóteses excepcionais, as quais estão descritas no art. 106 e 112 do CTN³³, como que em oposição à regra geral, segundo a qual a *lei vigora e surte efeitos somente para o futuro (lex prospicit, non respicit)*. Uma *máxima* que supostamente labora a favor da segurança, mas que poderia revestir-se de notável insegurança caso não contemplasse hipóteses de reconhecimento da permissão para retroagir.

Basicamente, esse efeito de retroação está autorizado nos casos de leis interpretativas (i), de leis sancionadoras mais benignas (ii) e de atos de aplicação do direito tributário ainda não definitivamente julgados (iii).

As leis mais benignas, nessa hipótese, ganham espaço incontestado, ainda que não se admita sua qualificação com excessiva amplitude. O art. 112 do CTN estabelece que, em caso de dúvida, a lei tributária deverá ser interpretada de modo favorável ao contribuinte, especialmente quanto à *natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos (i)* e à *natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (ii)*, ademais

33 NOVOA, César García. Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 433-485; Cf. MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

da *capitulação legal do fato* (iii) e da *autoria, imputabilidade, ou punibilidade* (iv). Como ensina Antonio Roberto Sampaio Doria: “A exemplo das leis penais benéficas em sentido estrito, também as normas tributárias, definindo infrações tributárias simples e respectivas sanções, retroagem, se benéficas, para favorecer o infrator.”³⁴ Portanto, no âmbito da tipificação dos ilícitos, da imputação de responsabilidade ou da aplicação de sanções, a lei nova *benigna amplianda* poderá ser alegada, ainda que os fatos tenham ocorrido em período anterior, seguido de auto de infração ou emprego de medida coercitiva de qualquer espécie, o que se aplica inclusive aos responsáveis tributários.

E não poderia ser diferente, afinal, a proibição de retroatividade das leis tributárias restringe-se aos conteúdos gravosos, aqueles que acrescem dificuldades ou onerosidades, que suprimem vantagens ou restringem direitos dos contribuintes, enfim, aqueles que causam qualquer perturbação sobre a situação estabilizada pela confiança ao tempo de um “comportamento juridicamente relevante” (planejamento tributário, pagamento de tributo, cumprimento de condições para obtenção de direito ou de isenção etc). Portanto, a retroação das leis mais benignas não ofende qualquer princípio ou valor jurídico; antes, apresenta-se como medida de equilíbrio e de coerência sistêmica entre segurança jurídica e direitos fundamentais.

Ao lado destas hipóteses, para todos os demais casos, a lei nova mais benigna poderá ser aplicada em se tratando de *ato não definitivamente julgado*. Afasta-se, assim, a retroatividade do mais benigno daqueles casos onde não se tenha controvérsias. Assim, em atenção ao princípio de coerência do ordenamento jurídico, enquanto não julgado o caso que tenha em discussão determinada matéria jurídica contemplada em lei nova mais benéfica, esta se deve aplicar na sua integralidade.

Trata-se do disposto no art. 106, II, “b” do CTN, *verbis*:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

A condição excepcional não abrange a ilicitude decorrente de fraude ou da falta do pagamento do tributo. Em qualquer outro caso, quando a lei nova exclui do ordenamento exigência que se havia ou expressa disposição que impunha conduta proibida ou obrigatória, o contribuinte terá direito

34 DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: 1968, s.l, p 310-338.

de alegar essa regra em qualquer fase ou tipo de processo, administrativo ou judicial, e até mesmo no âmbito de recursos nos tribunais superiores. A jurisprudência Supremo Tribunal Federal é pacífica desde 1967 para admitir a aplicação retroativa da legislação mais benéfica ao contribuinte, nas hipóteses de *atos não definitivamente julgados*, enquanto perdurar a disponibilidade para arguir, em qualquer esfera, seu cabimento.³⁵ O Superior Tribunal de Justiça também reconhece a aplicação retroativa de ato não definitivamente julgado, atendidos os requisitos do CTN.³⁶

Por fim, nos casos das chamadas “leis interpretativas”, assim entendidas aquelas que não acrescem inovação mais gravosa ou benéfica aos contribuintes, estas terão equivalente efeito retroativo no nosso ordenamento, como já o reconheceu o STF em diversas oportunidades.³⁷ Nesse particular, o CTN, assim dispôs: “Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a*

35 “Executivo fiscal. *Aplicação de lei nova, com retroatividade benigna, admitida as questões fiscais, para situações jurídicas em curso.* O lançamento administrativo foi examinado sob o prisma da legalidade. Recurso extraordinário indeferido e agravo não provido.” (AI 39394/SP, Relator Ministro Evandro Lins, j. 07.03.67, DJ 26.04.67, p. 1137). “Tributário. Benefício da Lei 1.687-79, art-5. Redução da multa para 5%. Ato definitivamente julgado - Artigo 106 II, ‘c’, do CTN. Se a decisão administrativa ainda pode ser submetida ao crivo do Judiciário, e para este houve recurso do contribuinte, não há de se ter o ato administrativo ainda como definitivamente julgado, sendo esta a interpretação que há de dar-se ao art-106, II, ‘c’ do CTN. E não havendo ainda julgamento definitivo, as multas previstas nos arts. 80 e 81 da lei n. 4502/64, com a redação dada pelo art-2., alterações 22 e 23 do decreto-lei n. 34/66, ficam reduzidas para 5% se o débito relativo ao IPI houver sido declarado em documento instituído pela Secretaria da Receita Federal ou por outra forma confessado, até a data da publicação do Decreto-lei 1680-79, segundo o benefício concedido pelo art-5. Da lei 1687/79. Acórdão que assim decidiu e de ser confirmado.” (RE 95900/BA, Relator Ministro Aldir Passarinho, j. 04.12.84, DJ 08.03.85, p. 2602).

36 “1. *Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.* 2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.” (AgRg no REsp 1106260 / PR, Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 04/03/2010). Cf. ainda: AgRg no REsp 954521 / ES. Ministro JOSÉ DELGADO (1105) DJ 22/11/2007 p. 206.

37 “É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. - as leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juizes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. - a questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da Republica. - o princípio da irretroatividade ‘somente’ condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas ela constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao ‘status libertatis’ da pessoa (cf, art. 5º, XI), (b) ao ‘status subjectionais’ do contribuinte em matéria tributaria (cf, art. 150, iii, “a”) e (c) a ‘segurança’ jurídica no domínio das relações sociais (cf, art. 5º, xxxvii). - na medida em que a retroprojeção normativa da lei ‘não’ gere e ‘nem’ produza os gravames referidos, nada impede que o estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. - as leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ‘ordinariamente’, dispor para o futuro. O sistema jurídico- constitucional brasileiro, contudo, ‘não’ assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. - a questão da retroatividade das leis interpretativas”. (ADI-MC 605-DF. Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento: 23/10/1991).

aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.” Nesse particular, pelo princípio da coerência, as leis interpretativas somente podem ser aplicadas quando não prevejam tratamentos gravosos, pela vedação genérica do ordenamento à retroatividade do que for não benigno.

Como “lei” interpretativa (defeso o emprego desse sentido para atos administrativos normativos), sua eficácia permite que se possa aplicar retroativamente “em qualquer caso”, seja a que título for, quer dos elementos da estrutura fundamental da norma tributária quer sobre procedimentos, desde que coincida com o mesmo âmbito de competência e conteúdo material da lei interpretada, vedada qualquer inovação material ou formal.

A permissão de retroatividade das leis aplica-se às regras específicas do lançamento tributário. A partir da vigência, em conformidade com o art. 144 do CTN, o lançamento deverá reportar-se necessariamente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, no que concerne à matéria do fato jurídico tributário, *ainda que posteriormente modificada ou revogada*. Desse modo, não há qualquer retroatividade na aplicação do lançamento sobre fatos verificados no passado, para os fins do lançamento tributário, cujo tratamento jurídico e regime aplicáveis hão de ser aqueles em vigor ao momento do respectivo fato.

A exceção, prevista no § 1º do referido art. 144, autoriza a retroatividade das leis que aplicam ao lançamento *novos critérios de apuração* (i), introduzem novos *processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas* (ii), ou outorgam ao crédito *maiores garantias ou privilégios* (iii), desde que não instituem gravames retroativos ou modifiquem a regra matriz de incidência dos tributos. Segundo Aliomar Baleeiro, por serem disposições de natureza processual, têm eficácia imediata para aplicação aos casos pendentes³⁸ de lançamento, investigação e emprego de garantias ou privilégios.

É indubitável que por “novos critérios de apuração” não se pode conceber os procedimentos inerentes à apuração da base de cálculo. Numa interpretação conforme a Constituição, presente a proibição de retroatividade das leis que aumentam tributos, resta defeso admitir que a “apuração” da base de cálculo possa ser objeto de lei retroativa. Nesse caso, somente tem cabimento falar em critérios formais de lançamento para a determinação da matéria tributável, sem qualquer modificação dos elementos de quantificação do tributo. Regras que modificam os critérios de apuração do lucro líquido, a formação das receitas ou da presunção de rendimentos não podem ter efeito retroativo; diversamente, o procedimento de atuação administrativa na formação do lançamento poderá ser objeto de retroatividade, por não significar câmbio de expectativas do contribuinte.

38 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 794.

No conceito de *processos de fiscalização* e de *poderes de investigação das autoridades administrativas* devem ser considerados apenas aqueles tipicamente administrativos e que não signifiquem inovações de exigências condutas ou de obrigações acessórias retroativas contra o contribuinte. Nesse grupo, por exemplo, não podem ser inseridos os métodos de controle de elusão tributária, métodos de controle de preços de transferência ou introdução de exigências onerosas ou gravosas para o contribuinte, para os fins de aplicação retroativa. Limita-se, assim, aos poderes de acesso a documentos ou dados, como o sigilo bancário e outros.

De igual modo, as leis que outorgam ao crédito *maiores garantias ou privilégios*, ao tempo que não se convertem em modificação do regime aplicável ao fato jurídico tributário, podem perfeitamente aplicar-se ao crédito formado a partir do momento em que se aperfeiçoa o lançamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, a segurança jurídica e a certeza do direito conferem a todos o direito de sujeitarem-se unicamente à lei previamente existente, vedada qualquer retroatividade (*lex prospicit, non respicit*). Para tudo o que se possa considerar como “novo” conteúdo, deveras, aplicar-se-á o princípio de proibição da retroatividade, dos arts. 5.º, XXXVI, e 150, III, *a*, da CF.

Nas palavras de César García Novoa, “la seguridad jurídica otorga al particular un derecho a la certeza, no un derecho al mantenimiento de una determinada tributación”.³⁹ Esta excepcionalidade encontra-se nos mais recentes diplomas normativos, como nos “códigos tributários” (leis gerais ou estatutos dos contribuintes) de diversos países, a exemplo de Itália, Espanha, Portugal e outros.⁴⁰ Não é simples uso ou tradição. Efetivamente, nada impede que a lei cumpra aquele papel que muitas vezes é deixado à regulamentação, para esclarecer ambiguidades ou situações causadoras de dúvidas que poderiam ensejar longos conflitos ou afetações à eficácia da lei, nos atos de sua aplicação. E como o regulamento não pode e não deve retroagir, somente à “lei” pode-se conferir este efeito.

39 GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...* cit., p. 193.

40 Cf. FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: Utet, 2003. p. 199 e ss.; FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario*: parte generale. 6. ed. Padova: Cedam, 2008. p. 97-112; DEBAT, Olivier. *La rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénois, 2006. p. 146 e ss.; MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005; MELIS, Giuseppe. Interpretazione autentica, retroattività e affidamento del contribuente: brevi riflessioni su talune recenti pronunzie della corte costituzionale. *Rassegna Tributaria*, v. 45, n. 4, p. 864-880, Roma: 1997; TIPKE, Klaus. La retroattività nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di diritto tributario* cit., p. 437-447; GOUVEIA, Jorge Bacelar. A proibição da retroatividade da norma fiscal na Constituição portuguesa. In: CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas fundamentais do direito tributário*. Lisboa: Vislis, 1999. p. 39 e ss.; NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 87.

A segurança jurídica exige o acertamento das situações previstas em lei quando do seu cumprimento.⁴¹ Essa é a razão pela qual, a título de preservação da confiança legítima dos contribuintes perante a Administração, autoriza-se o afastamento de multas, nos termos do art. 106, I, do CTN, nas hipóteses de “leis interpretativas”; bem como de multas e juros de mora, nos termos do parágrafo único, do art. 100, do CTN, se e enquanto perdurou “prática reiterada da Administração” suficiente para gerar o estado de confiança assinalado.

Em vista disso, é de admitir que a lei, e somente a lei – defeso este recurso a qualquer tipo de ato regulamentar de caráter administrativo, por expressa vedação constitucional e do próprio CTN –, possa “retroagir” e cumprir essa função especificadora ou interpretativa das leis anteriormente publicadas. Nenhum ato administrativo tributário, portanto, pode ter efeito retroativo prejudicial no ordenamento jurídico brasileiro. Somente a “Lei” pode retroagir, e dentro de condições muito limitadas, como estabelece o art. 106 do CTN.

41 Como anotara Fernando Sainz de Bujanda, “la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad – ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español – en torno a la revisión de un programa. In: *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. t. III, p. 147).