

A IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA E SUA LIMITAÇÃO AO PODER LEGISLATIVO COMO FORMA DE RESGUARDAR A SEGURANÇA JURÍDICA

THE NON-RETROACTIVITY OF TAX LAW AS LIMITER TO LEGISLATIVE POWER FOR THE PURPOSE OF TO SAFEGUARD THE LEGAL CERTAINTY

FERNANDA TELES DE PAULA LEÃO

Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI/ SP. Especialização em Direito Tributário pela PUC-SP. Graduada em Direito pela PUC-SP. Advogada em São Paulo. ftleao@advocacialunardelli.com.br

MARIELA MARTINS PACHECO PETRECHEN

Mestranda em Direito Processual Civil pela PUC-SP. Especialização em Direito Processual Civil pela PUC-SP. Graduada em Direito pela PUC-SP. Advogada em São Paulo. mariela.pacheco@rumolog.com

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O objetivo principal deste trabalho é analisar a irretroatividade nas normas jurídicas, que, apesar de ter sido prevista diretamente em diversos dispositivos constitucionais, desde o art. 5º, XL e XXXVI, até o art. 150, III, "a", tem sido desrespeitada pelos Poderes Estatais, em especial o Legislativo, os quais atuam por meio de atos retroativos que restringem a liberdade exercida no passado, o que leva a um estado de desproteção em face dos atos estatais retroativos. Assim, o que se irá buscar no presente trabalho é demonstrar que a proibição da retroatividade, em especial das normas tributárias, é um instrumento para a tutela da liberdade e da propriedade e, ao mesmo tempo, visa proteger a confiança exercida pelo contribuinte com base no Direito e a promover a cognoscibilidade, confiabilidade e a calculabilidade como elementos da segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: Irretroatividade da lei tributária – Princípio da Segurança Jurídica – Proteção da confiança – Retroatividade própria – Retrospectividade.

ABSTRACT: The main objective of this paper is analyze the non-retroactivity in legal norms, that despite it is provided in several constitutional dispositions, as the article 5º, XL, XXXVI and the article 150, III, "a", it is being disrespected by State powers, in particular the Legislative Power which makes retroactive laws that restrict the liberty exercised in the past. It causes a unprotect situation in the face of the retroactive state acts. Accordingly, in the present paper expects to demonstrate the prohibition of retroactivity, especially of tax laws, is an instrument for the tutelage of liberty and property and, withal, aims protecting the confidence exercised by taxpayer based on Law and promoting the cognoscibility, reliability and a calculability to elements da legal certainty.

KEYWORDS: Non-retroactivity of tax law – Principle of Legal Certainty – Trust protection – Own retroactivity – Retrospectivity.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Princípio da segurança jurídica e a proteção da confiança. 3. Tipologia da retroatividade. 3.1. Considerações preliminares sobre a irretroatividade. 3.2. Retroatividade própria ou genuína. 3.3. Retroatividade imprópria (retrospectividade). 4. A irretroatividade na Constituição Federal Brasileira. 4.1. Conceito. 4.2. A irretroatividade como regra jurídica e como princípio jurídico. 4.3. O objeto tutelado pela irretroatividade. 4.4. Os destinatários e os beneficiários da irretroatividade. 5. O princípio da irretroatividade tributária previsto no art. 150, inciso III, "a", da Constituição Federal. 6. A aplicação da irretroatividade tributária com relação às manifestações do Poder Legislativo. 6.1. A retroatividade da lei interpretativa. 6.2. Aplicação imediata da lei procedimental. 7. Casos práticos em que a irretroatividade foi analisada pelos tribunais superiores. 8. Conclusão. 9. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A irretroatividade nas normas jurídicas envolve principalmente a liberdade do cidadão que, no passado, fez escolhas e planos em função de certas consequências jurídicas estabelecidas pelo Direito.

A Constituição Federal assegurou a proteção ao cidadão em face de atos estatais em diversos dispositivos, desde o art. 5º, XL e XXXVI, que prevê o rol dos direitos e das garantias fundamentais, até o art. 150, III, "a", que veda as normas jurídicas retroativas especificamente no âmbito do Direito Tributário. Além destas referências diretas, a Constituição ainda contém referências indiretas à proibição da retroatividade, como é o caso da segurança jurídica, que foi instituída visando assegurar um estado de proteção à segurança daquele indivíduo que acreditou no ordenamento jurídico.

No entanto, em que pese a proteção à irretroatividade, estabelecida pela Constituição Federal, pode ser verificado um estado de desproteção em face dos atos estatais retroativos. Os problemas relacionados a esta desproteção acentuam-se em razão de os Poderes de Estado, em especial o Legislativo, atuarem por meio de atos retroativos que restringem a liberdade exercida no passado.

Alguns destes atos vêm disfarçados de atos meramente prospectivos, no entanto, ao se realizar um exame mais minucioso em relação a seus efeitos, revela-se que há problemas sérios no que se refere à retroeficácia em prejuízo do cidadão.

Diante disso, o que irá se buscar no presente trabalho é demonstrar que a proibição da retroatividade, em especial das normas tributárias, é um instrumento para a tutela da liberdade e da propriedade e, ao mesmo tempo, visa proteger a confiança exercida pelo contribuinte com base no Direito e a promover a cognoscibilidade, confiabilidade e a calculabilidade como elementos da segurança jurídica.

2. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Embora a segurança jurídica trate-se de um princípio implícito¹, ela pode ser construída a partir da interpretação do princípio do Estado de Direito ou a partir da interpretação indutiva de outras regras constitucionais², e está manifestada em diversos mandamentos constitucionais, vinculando-se à segurança (art. 5º, *caput*), à propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII), à legalidade (art. 5º, II), à irretroatividade das leis penais (art. 5º, XL), à intangibilidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), entre outros³.

No plano constitucional do direito tributário, a segurança jurídica manifesta-se por meio da legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”), da anterioridade (art. 150, III, “b”), além de ser reforçada pelas garantidas expostas no parágrafo anterior. No plano infraconstitucional, a segurança jurídica também pode ser encontrada, como a proibição à analogia (art. 108, § 1º, do CTN), a impossibilidade de cobrança de multas, em caso de inobservância a atos e decisões das autoridades administrativas (art. 100, parágrafo único do CTN), a proibição de cobrança retroativa de tributos em caso de modificação dos critérios jurídicos (art. 146 do CTN), as regras de decadência e prescrição (arts. 150, § 4º, 173, I, e 174 do CTN), entre outras.

O ser humano necessita de segurança para conduzir, planejar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida⁴. Assim, o planejamento empresarial pressupõe a necessidade de previsão objetiva que exige uma segurança quanto aos elementos que a afetam, em especial os encargos tributários.

A segurança jurídica pode significar segurança *por meio do direito*, como segurança face ao roubo, homicídio etc.; e segurança *do próprio direito*, garantindo-se a sua cognoscibilidade, aplicabilidade e efetividade⁵. Assim, deve haver: (a) segurança de orientação, mediante a produção de normas racionais e coerentes, a antecedência da norma em relação aos fatos que pretende regular e a publicidade formal do diploma legislativo, característica esta que será aprofundada no presente estudo; e (b) segurança de aplicação, mediante interpretação e aplicação correta da norma jurídica.

É evidente que o princípio da segurança jurídica não confere ao particular o direito à imutabilidade das normas jurídicas, mas o direito à certeza e previsibilidade da norma

1. BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 63, 1994. p. 207.
2. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.
3. CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 61, 1993. p. 86.
4. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000. p. 256.
5. KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Trad. António Ulisses Cortés. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004. p. 281.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

aplicável⁶. Como doutrina Humberto Ávila⁷, a segurança jurídica é uma norma-princípio que se vincula aos ideais de: (a) cognoscibilidade, que significa a clareza quanto ao que é prescrito pelo Direito a ser aplicado, o que possibilita que os indivíduos possam identificar quais são as alternativas disponíveis e suas respectivas consequências. Em outras palavras, significa que o cidadão deve ter a capacidade de compreender as alternativas de sentidos interpretativos que podem ser construídos a partir dos dispositivos legais; (b) confiabilidade, ou seja, confiança no Direito que será aplicado ao caso, assegurando-se a racionalidade da mudança e a estabilidade das relações; e (c) calculabilidade, sendo entendida como a possibilidade de que o indivíduo possa mensurar as consequências jurídicas dos seus atos.

Uma das vertentes da segurança jurídica é a exigência de um ordenamento bem construído em seus princípios, estruturas e qualidades das normas. No entanto, a lei também deve ser segura, característica esta que protege o cidadão das mudanças do Direito, garantindo, de um lado, a intangibilidade de direitos conferidos no passado e, de outro, as expectativas geradas quanto ao futuro. Sob esta segunda perspectiva, a segurança jurídica deve assegurar a permanência e a durabilidade do ordenamento jurídico, de modo que as normas que o integrem venham a proteger as situações individuais por razões objetivas, impedindo a retroatividade dos atos do estado⁸.

Pelo princípio da segurança jurídica, o ordenamento jurídico promove os ideais de confiabilidade, pelo qual se promove a permanência do passado, mediante a estabilização das relações jurídicas (prescrição, decadência, coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido) e calculabilidade, que se caracteriza pela preocupação com o futuro, afastando mudanças rápidas e bruscas. Por esta última característica, tem-se que qualquer mudança de regime tributário deve ser o mais suave possível para que não cause grandes impactos e fira a confiabilidade do contribuinte.

Humberto Ávila destaca que a proteção da segurança, embora relacionada à segurança jurídica, com ela não se confunde. Para ele, a segurança diz respeito ao ordenamento jurídico com um todo, protegendo o interesse de todos, vinculando-se à justiça geral; já a proteção da confiança garante o interesse de um ou alguns, sendo vinculada, portanto, à justiça individual⁹.

6. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17/18, jul. 1981. p. 51.

7. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 256.

8. SILVA, Almiro do Couto e. 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 Eletrônica da Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005.

9. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 368-370.

A doutrina pátria indica alguns requisitos para a proteção da confiança, quais sejam: (a) a base de confiança; (b) a existência de confiança no plano subjetivo; (c) o exercício de confiança por meio de atos concretos; e (d) um comportamento estatal que frustre a confiança. A *base de confiança* corresponde ao ato estatal, geral ou individual, que servirá de fundamento para o exercício de direito, devendo ser o ato conhecido ou suscetível de conhecimento, ainda que se trate de atos inválidos ou inconstitucionais¹⁰. O *exercício da confiança* pressupõe que o sujeito tenha colocado em prática sua confiança, praticando atos concretos com base no ato estatal. E a *frustração da confiança*, que é gerada por uma nova manifestação estatal, contraditória a anterior.

A confiabilidade se desdobra na confiabilidade por *meio da permanência* e na confiabilidade por meio da continuidade do ordenamento. Assim, para ser seguro, o Direito deve ser durável ao longo do tempo e as modificações normativas devem ser suaves e moderadas, pois se as leis forem frequentemente alteradas, os cidadãos terão dificuldade de identificar qual a base normativa efetivamente vigente em um determinado momento. Assim, as frequentes e drásticas alterações no quadro normativo geram uma situação de desconfiança no sentido de que as regras podem mudar a qualquer momento. Além disso, a estabilidade do ordenamento jurídico é uma das virtudes que contribui para que o Direito seja capaz de manter a sociedade organizada, isso porque há um tipo de reciprocidade entre o governo e cidadãos, pois o cidadão cumpre as regras na expectativa de que o governo mantenha o ordenamento ao longo do tempo para que seja possível o indivíduo planejar livremente sua vida.

E é justamente na confiabilidade do contribuinte no ordenamento jurídico que a retroatividade das normas pode interferir, isso porque a retroatividade dos efeitos normativos, ao comprometer a confiabilidade na permanência e na continuidade do ordenamento, acaba afetando a liberdade jurídica do cidadão, na medida em que o exercício da liberdade de decisão relativamente ao curso da ação a ser adotado depende da estabilidade do sistema normativo.

Sabe-se que as pessoas precisam confiar na permanência do Direito não só para as decisões de curto prazo, mas para o planejamento de longa duração, pois, para implementar um plano de negócios, é necessário conhecer os efeitos tributários a serem suportados no exercício futuro da atividade econômica. Mais do que isso, é preciso saber se eles se manterão estáveis durante certo período.

A proibição de retroatividade da norma jurídica visa promover um estado ideal de coisas em que haja confiabilidade por meio da proteção da confiança do cidadão. Como afirma Misabel Derzi¹¹, a confiança pressupõe uma relação de dependência daquele que

10. LOPES, Pedro Moniz. *Princípio da boa fé e da decisão administrativa*. Lisboa: Almedina, 2011. p. 281-282.

11. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 590.

confia em relação àquele que é supremo aos acontecimentos. Ela pressupõe a exposição do indivíduo ao risco em razão de acreditar nas promessas do Estado.

3. TIPOLOGIA DA RETROATIVIDADE

3.1. Considerações preliminares sobre a irretroatividade

Tem-se que a norma prospectiva é a que atua no futuro sobre fatos futuros, ou seja, é aquela que regula as condutas a serem praticadas após sua edição. Por sua vez, a norma retroativa, segundo a doutrina, é aquela que, editada no presente, atua no passado sobre fatos passados, produzindo seus efeitos sobre situações já realizadas no tempo. A norma retrospectiva, por outro lado, é aquela que atua no presente e no futuro, mas sobre fatos passados, tomando como base fatos ocorridos, exauridos ou não, e modifica sua qualificação ou efeitos a eles atribuídos pelo ordenamento jurídico¹².

As leis retroativas, além de contrastarem com a ideia básica que envolve o Estado de Direito, que é a sua capacidade de guiar o comportamento dos cidadãos por meio de normas jurídicas e de limitar o poder estatal por meio do Direito, podem ainda violar a característica da generalidade do direito, inerente à legalidade e à igualdade, pois esta norma afeta um grupo determinado de pessoas que já praticaram seus atos com base e ao tempo da antiga legislação.

Conforme já exposto no tópico 2 deste trabalho, a lei retroativa, além de provocar a quebra da confiança normativa quanto aos atos passados, acarreta desconfiança jurídica quanto à calculabilidade de consequências futuras, uma vez que o cidadão tem frustrada sua confiança relativamente aos atos que praticou no passado e, ainda, passa a desconfiar da idoneidade do ordenamento jurídico para realmente produzir os efeitos que ele projeta para o futuro, o que viola claramente a segurança jurídica¹³.

Diante destas considerações tem-se que, em regra, o Direito deve ser prospectivo, devendo as normas jurídicas orientar os comportamentos para o futuro. No campo do Direito Tributário, a Constituição Federal estabeleceu expressamente a irretroatividade no art. 150, III, “a”, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

A tipologia da retroatividade é apresentada pela doutrina em dois grupos: retroatividade própria ou genuína e retroatividade imprópria ou retrospectividade, espécies essas que passarão a ser analisadas no próximo tópico.

12. JURATOWITCH, Ben. *Retrospectivity and the Common Law*. Oxford: Hart, 2008. In: MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42.

13. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014b. p. 425.

3.2. *Retroatividade própria ou genuína*

A retroatividade própria é aquela na qual o novo ato estatal modifica as consequências conectadas a fatos jurídicos que se consumaram antes do início de sua vigência. De forma mais clara, tem-se que o efeito retroativo não modifica o passado, ele altera, no presente, as consequências jurídicas que a norma modificada atribuía aos fatos que já ocorreram.¹⁴ Nas palavras do Prof. Aliomar Baleeiro, “a retroatividade própria ou autêntica apresenta-se quando a lei alcança fatos e relações jurídicas inteiramente ocorridas no passado, ou seja, anteriormente à sua vigência”¹⁵. Um exemplo de retroatividade própria seria uma lei que majora a alíquota de um tributo cujo fato gerador foi concluído antes do início de sua vigência.

No entanto, esta modalidade de retroatividade foi proibida pela Constituição Federal, por meio dos artigos 150, III, “a”, e 5º, XXXVI, os quais vedam que uma nova lei atinja situações jurídicas consumadas. Assim, se o fato gerador ocorreu de acordo com o momento que caracteriza o aspecto temporal da norma jurídica de incidência tributária ou se o direito foi formalmente adquirido, a partir da consumação das circunstâncias exigidas por lei para que ocorra o fato jurídico do qual esse direito é uma consequência normativa, ou ainda se o ato jurídico se perfectibilizou, de acordo com os requisitos de validade que lhe são próprios ou, por fim, se a sentença se estabilizou por força da coisa julgada, então as consequências jurídicas ligadas a cada uma destas situações não podem ser suprimidas ou alteradas por uma norma com início de vigência posterior a elas.

3.3. *Retroatividade imprópria (retrospectividade)*

A retroatividade imprópria ou retrospectividade é aquela na qual a nova lei atinge três tipos de situações não completamente acabadas no passado: a) situações em que os fatos jurídicos foram consumados no passado, mas seus efeitos se verificaram somente depois da nova lei; b) situações em que os fatos se iniciaram no passado e consumaram-se depois da alteração legislativa; c) situações cuja causa relevante para a realização do fato jurídico encontra-se no passado, mas cujo fato jurídico em si é consumado somente após o início da vigência da nova lei¹⁶.

Na primeira situação, no intervalo de tempo entre a ação e a aplicação das consequências jurídicas relacionadas a ela, há uma nova lei que muda, total ou parcialmente, as referidas consequências. Neste caso, o ato jurídico é adquirido sob a vigência da lei anterior, mas os efeitos

14. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

15. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

16. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 47.

jurídicos somente se verificam após a edição da nova lei. Este tipo de retroatividade também foi proibido pela Constituição Federal, sendo que nestes casos o Supremo Tribunal Federal aplica a regra constitucional que protege situações consumadas, ou seja, o mesmo entendimento aplicado às hipóteses de retroatividade própria – se os fatos jurídicos se completaram formalmente segundo a legislação alterada, é vedado que a nova lei modifique as consequências normativas associadas a estes fatos, importando somente se o fato jurídico se consumou.

A segunda situação é a em que os fatos e atos se iniciam sob uma base normativa, mas completam-se somente após a nova lei ter entrado em vigor. Neste tipo, tem-se que a lei nova, editada para vigor prospectivamente, pode atingir situações cujos fatos geradores se iniciaram antes da sua vigência, mas consumaram-se somente após o momento em que ela passou a vigor, ou seja, a nova lei atinge fatos considerados pendentes à época que passou a vigor.

No entanto, em relação a essas situações não consumadas, as normas da Constituição Federal não protegem o contribuinte, uma vez que ainda não há fatos geradores ocorridos, direitos adquiridos, ato jurídico perfeito ou coisa julgada antes do início de vigência da nova lei.

A terceira situação é a que os fatos e os seus efeitos jurídicos são verificados somente após o início da vigência da nova lei, porém a causa da realização destes fatos está situada no passado. Para esta situação também não incidem as regras da Constituição Federal, pois não há fato gerador ocorrido, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada antes da vigência da nova lei. Há somente a causa dessas situações no passado, razão pela qual o STF não reconhece a existência de retroatividade.

4. A IRRETROATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

4.1. Conceito

A irretroatividade significa a proibição de que os atos estatais estabeleçam consequências mais gravosas, relativamente à anterior, aos atos de disposição de direitos fundamentais realizados antes da sua entrada em vigor¹⁷. Ou seja, a irretroatividade proíbe a restrição de direitos de liberdade e de propriedade pela modificação normativa. Não apenas a manifestação do poder estatal que atinge fatos cujos pressupostos normativos já haviam sido preenchidos em momento antecedente à sua entrada em vigor (retroatividade própria), como também o ato estatal que, embora prospectivo, atinge o exercício de direitos fundamentais que ainda não havia implicado a completude dos referidos pressupostos normativos (retroatividade imprópria).

A irretroatividade é uma norma jurídica que pode se apresentar como regra ou princípio jurídico, conforme se passa a demonstrar.

17. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 127.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

4.2. A irretroatividade como regra jurídica e como princípio jurídico

A irretroatividade como regra descreve as condutas prescritas ao Estado visando à intangibilidade dos direitos fundamentais, condicionando, temporalmente, a eficácia de um novo ato estatal, determinando que ele não prejudique o cidadão em relação a atos jurídicos perfeitos, aos direitos adquiridos, à coisa julgada e aos fatos geradores ocorridos¹⁸.

Por sua vez, a irretroatividade como princípio prescreve a não alteração gravosa de consequências jurídicas conectadas aos atos de disposição da liberdade e da propriedade praticados no passado, ou seja, a inalterabilidade das consequências jurídicas originalmente conectadas aos atos de disposição por outras mais gravosas.

Diante destas qualidades normativas, a irretroatividade protege o direito que deve ser garantido ao indivíduo em razão da proteção da sua confiança, da exigência da credibilidade do ordenamento jurídico e da eficácia jurídica dos seus direitos fundamentais. Não estamos afirmando que o ordenamento jurídico não poderá sofrer alterações, mas estas modificações devem ser suaves, aplicadas mediante regimes de transição e respeitando o exercício passado.

4.3. O objeto tutelado pela irretroatividade

A irretroatividade tutela, como principais causas, a liberdade e propriedade do indivíduo. Entretanto, a proibição de retroatividade acaba orientando a organização e atuação do Estado, pois serve de fundamento de validação normativa e de instrumento para realização das finalidades protegidas por outras normas jurídicas do sistema.

Assim, na edição de seus atos, o Estado deve dispor para o futuro e não para o passado. Ademais, se os efeitos da atuação estatal restringirem direitos já exercidos, não caberá ao Poder Público criar mecanismos destinados a evitar que tais direitos sejam restringidos.

Da mesma forma, ao realizar a interpretação normativa dos atos estatais, tanto o Poder Executivo quanto o Judiciário devem escolher os significados que são capazes de preservar a liberdade e a propriedade exercidas no passado. Assim, a irretroatividade tanto orienta a criação dos atos do Poder Público quanto orienta a tomada de decisões interpretativas dos elementos textuais.

4.4. Os destinatários e os beneficiários da irretroatividade

Os destinatários da irretroatividade são os três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, pois este princípio atua com relação a qualquer ato estatal capaz de restringir o exercício passado de direitos fundamentais¹⁹.

18. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 130.

19. TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, v. 1, n. 1. 2011. p. 56.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

Os beneficiários são os cidadãos, podendo ser protegido todo indivíduo que dispor dos seus direitos fundamentais em atos praticados em razão da confiança em um ato estatal e que sofra prejuízo em razão de um novo ato que altera as consequências jurídicas previstas originalmente para seus planos e ações.

5. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 150, INCISO III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No âmbito do Direito Tributário, a irretroatividade foi regulada no art. 150, III, "a", da CF, o qual estabeleceu que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos gerados ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O supramencionado artigo está inserido no capítulo que trata das limitações ao poder de tributar, o qual traz as delimitações da competência tributária e estabelece as limitações formais e negativas destinadas ao Poder Legislativo. Com base nisso, foram prescritos comportamentos relativos aos aspectos temporais da atuação legislativa do Estado, estabelecendo que as leis tributárias restritivas de direitos não podem alterar os efeitos jurídicos relativamente aos fatos geradores já consumados.

O rol de enunciados trazidos pela Constituição Federal no capítulo Sistema Tributário Nacional, especificamente na Seção II – Limitações do Poder de Tributar, além de delimitar a competência tributária, por meio das regras de imunidade, estabeleceu limitações formais que estabelecem o procedimento da instituição normativa e o âmbito temporal de vigência das normas tributárias e negativas, pois prescrevem o que é vedado ao legislador, ou seja, designadas ao Poder Legislativo.

A Constituição Federal previu que: a) os tributos serão instituídos por meio de processo legislativo (art. 150, I); b) o poder de tributar deve ser exercido de acordo com determinadas condições temporais, entre as quais está a irretroatividade; e c) que é vedado ao Poder Legislativo requalificar fatos jurídicos já consumados, bem como aumentar tributo relativamente a fatos geradores já ocorridos.

Tem-se, no entanto, que o art. 150, ao proibir a retroatividade da lei tributária, previu esta limitação "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte". Com isso, o sistema tributário não deixou de assegurar os princípios fundamentais, como o Estado de Direito (art. 1º), o da segurança jurídica e o da Dignidade Humana (art. 1º, III), da liberdade e propriedade (art. 5º), além de ser assegurado também o princípio da proteção à confiança, que é um princípio implícito deduzido da segurança jurídica.

As limitações promovidas pelos direitos fundamentais, pelo princípio da irretroatividade e pela proteção da confiança são materiais, ou seja, atuam na definição do conteúdo das normas tributárias e impõem limites positivos ao Estado, ao promover a adoção de certos comportamentos, os quais condicionam a atuação estatal. Assim, estas limitações

positivas determinam o que o Estado deve fazer para que os fins buscados pelos princípios jurídicos sejam promovidos.

Diante disso, é possível concluir que a Constituição Federal concebeu a irretroatividade tributária pela mescla de elementos objetivos, presentes no art. 150, III, “a”, e elementos subjetivos, dispostos no art. 5º, bem como de elementos formais e materiais.

Partindo para uma análise mais específica do art. 150, III, “a”, CF, inicialmente, deve-se atentar para o significado da expressão “fatos geradores ocorridos”. Segundo prevê o Código Tributário Nacional, em seu art. 114, o fato gerador, que é previsto pela norma tributária de incidência (composta por uma hipótese e uma consequência), corresponde à situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária. Na hipótese são descritos fatos gerais e abstratos, feitos de acordo com coordenadas de tempo e lugar. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador no tempo definido em lei.

Para o STF deve-se levar em consideração o preenchimento integral dos requisitos legais do fato jurídico, ou seja, somente se o fato foi consumado segundo os aspectos material, espacial e temporal definidos pela norma tributária deverá ser protegido. Sob esta perspectiva, a atuação do contribuinte que não tenha provocado fatos tributários de acordo com a previsão da legislação é irrelevante.

No entanto, deve-se atentar sim para o comportamento do contribuinte, ou seja, se o contribuinte fez tudo o que necessitava fazer para que o fato gerador ocorresse, então se pode falar em fato gerador ocorrido. Neste caso, os eventos realizados pelo sujeito passivo implicaram a disposição dos direitos de liberdade e propriedade para fins de realização do fato gerador. Em muitos casos, o exercício dos direitos individuais está completo e desencadeia efeitos tributários antes da consumação dos requisitos legais, ou seja, o momento no tempo em que o exercício dos direitos individuais se consuma não coincide com o momento no qual a legislação prevê como ocorrido o fato gerador.

Diante disso, também deve-se considerar que a expressão “fatos geradores ocorridos” significa eventos por meio dos quais os contribuintes completaram o comportamento necessário à realização do fato gerador previsto pela norma tributária de incidência, sendo que, após completado o comportamento do contribuinte, o legislador está proibido de qualificar juridicamente fatos para torná-los fatos geradores, bem como é vedado alterar gravosamente as consequências jurídicas conectadas a estes fatos²⁰.

Com relação ao conteúdo do ato estatal, a regra constitucional limitou os atos que impliquem criação e majoração de tributos. Isso significa que tanto é vedado qualificar juridicamente fatos ocorridos antes da vigência da nova lei como é proibido aumentar a alíquota e a base de cálculo dos tributos em relação aos eventos geradores ocorridos.

20. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 153.

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

Ainda, de acordo com o art. 144, § 2º, do CTN, também é vedado incluir uma pessoa na categoria de contribuinte em relação aos eventos ocorridos no passado²¹.

Ademais, apesar de o art. 150, III, “a”, da CF não mencionar expressamente, é possível afirmar que a regra da irretroatividade limita a atuação estatal também com relação aos deveres instrumentais, caso a criação de novas obrigações acessórias implique indiretamente no aumento de tributos²².

6. A APLICAÇÃO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA COM RELAÇÃO ÀS MANIFESTAÇÕES DO PODER LEGISLATIVO

O princípio da irretroatividade, em relação ao aumento e à criação de tributos pelo Poder Legislativo (e Poder Executivo nos casos cabíveis), é aplicável “para os casos em que haja ausência de simultaneidade entre a consumação do fato gerador e a disposição dos direitos pelo contribuinte”²³. Assim, ele é aplicável nas hipóteses em que as obrigações tributárias são agravadas depois de o exercício dos direitos se iniciar, mas antes de ele configurar o fato gerador.

Este princípio também aplica-se aos casos de: a) majoração dos tributos periódicos ocorrida ao longo do ano-base de apuração; b) elevação da alíquota do imposto de importação que atinge as operações iniciadas e ainda não concluídas; c) às modificações gravosas que afetam fatos em desenvolvimento quanto aos impostos de exportação, de circulação de mercadorias, de produtos industrializados e de operações financeiras; e d) aos casos em que os atos estatais restringem ou suprimem vantagens que vinham sendo desfrutadas pelo contribuinte, mas que não constituíram direitos adquiridos²⁴.

Em suma, a irretroatividade representa um limite ao poder de tributar estabelecido pela Constituição Federal de 1988. A partir daí, passamos a analisar algumas situações de aplicação da irretroatividade com relação às manifestações do Poder Legislativo.

21. No RE 266.602-5, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJU 02.02.2007, o STF examinou o caso do Convênio 10/1989, que autorizou a criação do regime de substituição tributária para frente no ICMS relativamente ao comércio de derivados do petróleo. Este Convênio atribuiu aos distribuidores desses produtos a qualidade de sujeitos passivos responsáveis pela antecipação do tributo devido pelos revendedores, fazendo-o retroativamente. Neste caso, o STF entendeu que houve violação da regra da irretroatividade, ou seja, a inclusão de novo sujeito passivo da obrigação tributária relativamente aos eventos geradores consumados é proibida.

22. Neste caso, o STF reconheceu a violação à irretroatividade no caso em que houve a mudança de sistemática para apuração do imposto de renda – AgReg no RE 244.003, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 28.05.2010.

23. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014b. p. 439.

24. Esta última hipótese é o caso da revogação de isenção nos termos do art. 179, § 2º, do CTN.

6.1. A retroatividade da lei interpretativa

É denominada lei interpretativa aquela cujo conteúdo seja a determinação do significado de um ou mais enunciados legislativos editados precedentemente. Ela serve para esclarecer o conteúdo de leis preexistentes, tendo como objetivo estipular, por meio das disposições interpretativas, o significado dos enunciados interpretados.²⁵ Assim, a lei interpretativa tem a função de somente declarar o significado da lei interpretada, não acrescentando nada de novo no ordenamento jurídico. Por esta razão, esta lei produziria efeitos a partir do dia em que a lei interpretada passou a vigor.

Ocorre que o ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de a lei interpretativa retroagir, conforme disposto no art. 106, inciso I, do CTN, que dispõe que “a lei se aplica a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. O critério utilizado para definir sobre a possibilidade destas leis interpretativas retroagirem diz respeito à sua função declaratória, ou seja, como a lei nova apenas esclarece o conteúdo da lei antiga, não inovando o ordenamento jurídico, está autorizada a retroagir.

Interpretando o art. 106, inciso I, do CTN no contexto da Constituição Federal (pelo Princípio da Separação dos Poderes, a atividade de interpretar os textos normativos está reservada ao Poder Judiciário), tem-se que a lei interpretativa pode ser entendida como a lei pela qual o Poder Legislativo edita novos enunciados normativos que se integram aos já existentes e também se submetem ao controle interpretativo realizado pelo Poder Judiciário.

No entanto, também se aplica o princípio da irretroatividade para os casos em que a lei interpretativa modificar gravosamente as consequências jurídicas relacionadas aos atos de disposição de direitos fundamentais realizados antes da sua entrada em vigor. Assim, é proibido que, por meio da lei interpretativa, sejam aumentados ou criados novos tributos em relação a fatos geradores ocorridos.

O STF, ainda nos anos 1950, no julgamento do RE 10.039/SP²⁶, pronunciou-se sobre o assunto das leis interpretativas, negando a possibilidade de elas produzirem efeitos retroativos prejudiciais aos cidadãos. Este mesmo entendimento foi reafirmado no início dos anos 1990, no julgamento da ADI 6.053/6²⁷, e, posteriormente, no julgamento do RE 566.621, firmando o entendimento de que “a lei que se proclama interpretativa não deixa, tão só por isso, de ser outra lei. Na hipótese de nada acrescentar, é inócua; na hipótese de implicar modificação da norma, deve ter o tratamento de lei nova”.

25. GUASTINI, Riccardo. Concetti e critério di validita. Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, Milão, v. 43, n. 4, 1984, p. 867-878. In MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 230.

26. RE 10.039/SP, Rel. Min. Orosimbo Nonato, 2ª Turma, DJU 06.07.1950.

27. Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU 05.03.1993.

Pelo exposto, conclui-se, portanto, que à lei interpretativa aplicam-se as regras do princípio da irretroatividade. Assim, o art. 106, I, do CTN deve ser interpretado de acordo com essas normas, sendo que o simples fato de o legislador nomear uma lei como sendo interpretativa não autoriza a retroeficácia normativa a este ato legislativo. A produção de efeitos retroativos pela lei interpretativa somente é autorizada nas hipóteses em que não causar gravame ao contribuinte.

6.2. *Aplicação imediata da lei procedimental*

Inicialmente, cabe diferenciar a lei procedimental da lei substancial em matéria tributária. A lei substancial é definida como aquela que estabelece enunciados normativos com relação aos elementos da obrigação tributária principal, regulando os aspectos material, espacial e temporal do fato gerador, bem como os sujeitos ativo, passivo, base de cálculo e alíquota do tributo. Por sua vez, a lei procedimental é a que estabelece enunciados normativos visando a regular as atividades de constituição e de arrecadação do crédito tributário, bem como a atividade de fiscalização do cumprimento da obrigação tributária. Este tipo de lei contém dispositivos sobre competência e procedimento relativamente ao exercício das mencionadas atividades e pode regular, por exemplo, o procedimento administrativo tributário (estabelecimento de prazos, meios de prova, ritos procedimentais, competência para julgamento etc.) ou os deveres instrumentais do sujeito passivo da obrigação tributária.

Em razão de sua natureza, a lei procedimental produz efeito imediato. Assim, esta lei aplica-se aos procedimentos administrativos que, referindo-se a situações ocorridas no passado, estejam pendentes ao tempo de sua entrada em vigor ou sejam iniciados após a modificação legislativa. Esta aplicação imediata retrospectiva deve-se ao fato de que tais leis não seriam prejudiciais ou benéficas ao obrigado, mas apenas neutras, pois não haveria ônus adicional, mas apenas estaria a lei permitindo um controle mais acurado da satisfação do ônus pretérito.²⁸

O art. 144, § 1º, do CTN estabeleceu que se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. Segundo este dispositivo, a lei que inova quanto aos critérios de apuração e quanto aos processos de fiscalização aplica-se aos lançamentos que se referem a fatos geradores ocorridos no passado, ou seja, neste caso, estaria autorizada a retroatividade da lei procedimental tributária.

28. SILVA, Mauro. “Retroatividade da lei tributária formal: os efeitos intertemporais da Lei Complementar 105/2001 e da Lei 10.174/2001”. RDDT 85/88-98, São Paulo, out./2002.

No entanto, não se deve realizar uma análise centrada somente na classificação das leis como procedimentais/formais ou substanciais, mas deve ser feita uma análise baseada, principalmente, na restrição de direitos e de garantias fundamentais, pois o ponto a ser examinado não é o ato estatal e sua classificação, mas os efeitos que esse ato provoca nos direitos do contribuinte por ele atingido. Tendo em vista que uma lei denominada processual pode trazer repercussões no conteúdo dos direitos fundamentais, o que se deve verificar são as consequências inerentes à aplicação da lei procedimental, ou seja, ao estabelecer normas sobre procedimento e competência, restringe ou não os direitos do cidadão.

Assim, para a aplicação das regras de irretroatividade, se a lei procedimental introduziu uma modificação legislativa que prejudica direito adquirido, coisa julgada ou ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI, da CF), implique aumento ou criação de tributo com relação a fatos geradores ocorridos (art. 150, III, *a*, da CF) ou modifica restritivamente as consequências jurídicas conectadas aos atos de disposição de direitos praticados antes da sua entrada em vigor, está proibido o efeito imediato da lei procedimental.

Ainda, é vedado que a nova lei procedimental afete restritivamente os atos processuais já realizados quando do início de sua vigência, como se a lei prejudicar o particular quantos aos requisitos para o exercício do direito à impugnação ao lançamento tributário, não poderá ser aplicada aos procedimentos administrativos em que a impugnação já tiver sido apresentada; ou ainda nos casos de lançamentos tributários já concluídos, ou seja, depois de o sujeito passivo ser notificado da constituição do crédito tributário descabe ao Poder Público aplicar lei superveniente que amplie os seus poderes de investigação.

Ademais, é vedado à nova lei estabelecer diferentes critérios de apuração do tributo que impliquem seu aumento quanto aos eventos geradores ocorridos²⁹, bem como é vedado que a nova lei altere a data de recolhimento do tributo e seja aplicada aos pagamentos já implementados³⁰, pois o pagamento já realizado enquadra-se na categoria de ato jurídico perfeito.

No que tange às provas no procedimento administrativo, cumpre destacar que a prova que atribui novo ônus probatório ao contribuinte não pode, simplesmente, ser aplicada aos fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Ora, se o referido ônus da prova inexistente em determinada época, presume-se que o contribuinte conservará consigo apenas as provas das quais possa precisar no futuro para a defesa dos seus direitos. Contudo, se a regra do ônus da prova é alterada e se os documentos descartados pelo particular se tornam necessários, então há quebra de confiança.

Em suma, tem-se que o fato de a lei ser intitulada procedimental não legitima, por si só, o Poder Público a produzir atos que, a pretexto de serem aplicados imediatamente, acabam atingindo restritivamente a disposição de direitos com bases no passado. Com

29. AgReg no RE 244.003, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, *DJe* 28.05.2010.

30. RE 558.136-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, *DJe* 17.08.2012.

isso, cada caso concreto deverá ser examinado e, sendo o caso, a irretroatividade atuará em proteção do particular, independentemente de a nova lei destinar-se às questões procedimentais.

7. CASOS PRÁTICOS EM QUE A IRRETROATIVIDADE FOI ANALISADA PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Para o primeiro tipo de retroatividade, qual seja, a própria ou genuína, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a majoração das alíquotas do imposto de importação se aplica às operações pendentes. Assim, aplica-se às importações contratadas ao tempo em que vigorava a alíquota menor e que ainda não haviam sido registradas na repartição aduaneira mediante declaração do importador. Ao aplicar este entendimento, o Supremo, no julgamento do RE 225.602-8³¹, entendeu que, como a Constituição exige, no art. 150, III, “a”, que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador e sendo o decreto que alterou as alíquotas anterior ao fato gerador do imposto de importação, não deveria ser reconhecida violação à irretroatividade³².

Este mesmo critério foi aplicado no caso em que as Leis 8.030/1990 e 8.039/1990 alteraram os critérios de atualização de valores relativamente a contratos escolares assinados anteriormente à sua vigência, no qual o STF entendeu que a nova lei não poderia ser aplicada a esses contratos, pois prejudicaria o ato jurídico perfeito.³³ Também no julgamento do RE 218.947 – AgR, de relatoria no Min. Dias Toffoli, o STF proibiu a aplicação de nova norma relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro aos exercícios sociais encerrados antes da vigência da lei modificadora.

Este Tribunal ainda reconheceu a ofensa à retroatividade própria no julgamento do ARE 660.173-AgR³⁴, no qual foi analisada a alteração normativa depois de encerrado o período de apuração do imposto de renda. No mesmo sentido, o Tribunal decidiu proibir a aplicação do aumento de 3% para 18% da alíquota do imposto incidente sobre a renda oriunda de operações incentivadas no passado. Neste caso, o entendimento foi de que o fato gerador do imposto de renda no caso destas operações é, excepcionalmente, não o dia 31 de dezembro, mas a data em que a operação incentivada é consumada. Assim, em cada operação incentivada que se realiza, um fato gerador é praticado, sendo que a lei nova que aumenta a alíquota do tributo não pode atingir as operações concluídas³⁵.

31. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 06.04.2001.

32. RE 594.832-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, e AI 533.386, Rel. Min. Celso de Mello.

33. RE 188.366, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 19.11.1999.

34. Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, Dje 28.11.2013.

35. RE 183.130/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Teori Zavascki, Dje 14.11.2014.

Pela análise destas decisões, é possível verificar que o Supremo compara a data do início de vigência da nova lei com a data de consumação dos fatos jurídicos. Se a consumação for anterior à lei, a proibição da retroatividade da lei poderá ser invocada para proteger o cidadão.

Partindo para exemplos práticos do segundo tipo de retroatividade, a imprópria ou retrospectividade, na situação em que os fatos jurídicos foram consumados no passado, mas seus efeitos se verificaram somente após a nova lei, o STF, ao julgar o RE 221.946-4³⁶, analisou a inconstitucionalidade da alteração da Lei 8.112/1990 pela Lei 8.162/1991. Por força do art. 243, da Lei 8.112/1990, os servidores públicos federais foram convertidos de celetistas em estatutários, razão pela qual foram garantidos a eles o direito à contagem do tempo de serviço com o aproveitamento do período anterior à esta alteração. Também lhes foi garantido o direito para fins de percepção do adicional por tempo de serviço e para fruição da licença-prêmio.

Ocorre que, antes de os servidores fruírem estes benefícios, o art. 7º, I e III, da Lei 8.162/1991 modificou a regra para vedar o aproveitamento do período já trabalhado para fins do gozo do adicional de tempo de serviço e para fins de licença-prêmio. Com isso, a nova norma modificou o conteúdo do direito antes de as consequências jurídicas serem verificadas. Diante disso, o STF aplicou a regra da irretroatividade e julgou as alterações inconstitucionais, pois violam o direito adquirido dos servidores – art. 5º, XXXVI, da CF.

Tem-se, portanto, que o STF, neste caso, decidiu que a norma posterior não poderia alterar conteúdo do direito adquirido e os requisitos de validade do ato jurídico perfeito, tendo em vista que o direito foi adquirido segundo condições normativas vigentes e o ato jurídico torna-se perfeito com o preenchimento dos requisitos de validade exigidos pela norma a ele aplicáveis.

Para a retrospectividade, nas situações em que os fatos se iniciaram no passado e consumaram-se depois da alteração legislativa, o STF entende que não há violação às normas constitucionais, o que é possível verificar nos tributos periódicos, nos quais o fato gerador não é instantâneo, ou seja, se desenvolve ao longo de determinado período de tempo. No caso da CSLL, o fato gerador é consumado em 31 de dezembro, no entanto, para verificar sua constituição, são considerados diversos eventos ocorridos durante o ano.

Para este caso, o STF tem o entendimento pacífico de que a lei que majora a alíquota dos tributos periódicos, e que passa a vigor em meio ao período de apuração, deve ser aplicada ao fato gerador a ser consumado em 31 de dezembro. No julgamento do RE 197.790³⁷, o STF julgou o caso em que a Medida Provisória 86, de 25.09.1989 (convertida na Lei 7.856, de 24.10.1989) aumentou a alíquota da CSLL de 8% para 10%, tendo o referido aumento passado a vigor em 24 de dezembro de 1989.

Neste julgamento, o STF entendeu serem desprezíveis todos os eventos ocorridos ao longo dos 359 dias para fins de apurar a retroatividade da lei, visto que o critério de aplicação da regra constitucional é o momento no tempo em que o fato gerador se considera

36. Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU 26.02.1999.

37. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 21.11.1997.

ocorrido. O STF nega a existência de retroatividade nas situações de aumento da alíquota dos tributos periódicos que se dá ao longo do ano, sob o fundamento de que não há fato gerador consumado. No entanto, a circunstância de não haver a referida consumação não implica a ausência de retroeficácia da lei modificadora. Neste caso, não se aplica a regra do art. 150, III, “a”, da CF (regra da irretroatividade vinculada ao fato gerador), mas do princípio da irretroatividade, suportado pela segurança jurídica e pelos direitos fundamentais.

Outro caso semelhante julgado pelo STF foi o RE 254.459-1³⁸, no qual analisou-se a extinção do crédito tributário mediante compensação. O contribuinte pagou indevidamente contribuição previdenciária sobre a remuneração de autônomos antes da vigência da Lei 9.129/1995, a qual limitou a compensação a 30% do valor a ser recolhido em cada competência. Neste caso, o STF entendeu que, embora o efeito extintivo do indébito tenha se realizado antes da vigência da Lei 9.129/1995, o crédito passível de extinção se constituiu após o advento da lei limitadora. Assim, não ocorreu a ofensa à irretroatividade tributária, pois o Tribunal achou irrelevante o fato de que parte das condições para o exercício do direito à compensação havia se realizada antes da lei modificadora.

Ainda, para a retrospectividade na situação em que os fatos e os seus efeitos jurídicos são verificados somente após o início da vigência da nova lei, porém a causa da realização destes fatos está situada no passado, o STF analisou o caso em que o contribuinte celebrou contrato de importação de veículo ao tempo em que a alíquota do imposto de importação era de 32%, em razão do Decreto 1.391/1995. Contudo, antes do desembarço do veículo, o que ocorreu em 03.04.1995, o Decreto 1.427/1995 elevou a alíquota do tributo para 70%.

Apesar de neste caso o contribuinte ter alegado que o segundo decreto era retroativo e não poderia ser aplicado ao seu caso, o STF entendeu ser irrelevante o fato de a assinatura do contrato ter sido antes da vigência da nova norma, sendo que o elemento decisivo para a análise realizada foi a data da consumação do fato gerador. Sendo assim, para o STF, a norma modificadora não implicou retroatividade.

Ainda, o STF já teve oportunidade de se manifestar sobre a aplicação da regra da irretroatividade aos casos em que há modificação da data de pagamento do imposto. A 1ª Turma, no julgamento do RE 219.878-5, entendeu que não se aplica a irretroatividade nestes casos, pois não há aumento nem criação de tributo. Contudo, a 2ª Turma deste mesmo Tribunal manifestou-se em sentido diverso no julgamento do RE 558.136.

Para o caso de retroatividade da lei interpretativa, o STF analisou a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar 118/2005³⁹, o qual visou interpretar o enunciado normativo do art. 168, I, do CTN, estabelecendo que o início da fluência do prazo

38. 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 10.08.2000.

39. “Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo

decadencial para pleitear a restituição de tributo pago a maior passaria a ser o momento do pagamento antecipado. Aplicando-se a interpretação preconizada pela lei interpretativa, ao contrário do que estava consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o prazo para requerer a repetição do indébito tributário passaria de 10 para cinco anos, havendo, portanto, uma redução drástica de prazo em prejuízo ao contribuinte.

Ainda neste caso, a LC 118/2005 previu expressamente que, quanto ao art. 3º, se aplicaria o disposto no art. 106, I, do CTN⁴⁰, ou seja, esta lei, por ser interpretativa, seria aplicável retroativamente. No entanto, o STF, ao analisar a questão no RE n. 566.621⁴¹, entendeu que “a LC 118/2005, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de dez anos contados do fato gerador para cinco anos contados do pagamento indevido”. Segundo o entendimento do STF, embora estivessem presentes as hipóteses do art. 5º, inciso XXXVI, da CF, a lei interpretativa examinada atentou contra outros conteúdos da segurança jurídica.

Com relação à retroatividade da lei procedimental ou formal (art. 144, § 1º, do CTN), o Superior Tribunal de Justiça analisou o caso de quebra de sigilo bancário sem a necessidade de autorização judicial, autorizada pela alteração legislativa da Lei 10.174/2001, e do art. 6º da Lei Complementar 105/2001, que veicula normas procedimentais, e consolidou o entendimento de que tais regras possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.⁴²

No mesmo sentido,

“[...] está assentado na jurisprudência do STJ que a exegese do art. 144, § 1º, do CTN, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei n. 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.”⁴³

sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.”

40. “Art. 4º. Esta lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após a sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”
41. Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 11.10.2011.
42. AgRg no REsp 1.174.205/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, 1ª Turma, DJe 01.10.2010.
43. REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 20.06.2005 e REsp 528.116/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 03.10.2005.

8. CONCLUSÃO

A análise quanto à definição e às dimensões da irretroatividade na Constituição Federal deve ser feita a partir do exercício dos direitos fundamentais, além de envolver um problema de segurança jurídica e todos os seus elementos: cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade. Embora se tratar de um princípio implícito, a segurança jurídica está manifestada em diversos mandamentos constitucionais, vinculando-se à segurança (art. 5º, *caput*), à propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII), à legalidade (art. 5º, II), à irretroatividade das leis penais (art. 5º, XL) e à intangibilidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI).

Pelo princípio da segurança jurídica, o ordenamento jurídico promove os ideais de confiabilidade, pelo qual se promove a permanência do passado, mediante a estabilização das relações jurídicas (prescrição, decadência, coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido) e calculabilidade, que se caracteriza pela preocupação com o futuro, afastando mudanças rápidas e bruscas.

No direito tributário, a segurança jurídica manifesta-se por meio da irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF), que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou majorado, analisada no presente estudo, entre outros princípios. E é justamente na confiabilidade do contribuinte no ordenamento jurídico que a retroatividade das normas pode interferir, pois a retroatividade dos efeitos normativos, ao comprometer a confiabilidade na permanência e na continuidade do ordenamento, acaba afetando a liberdade jurídica do cidadão, na medida em que o exercício da liberdade de decisão relativamente ao curso da ação a ser adotado depende da estabilidade do sistema normativo.

A retroatividade é apresentada pela doutrina em dois grupos: retroatividade própria ou genuína, na qual o novo ato estatal modifica as consequências conectadas a fatos jurídicos que se consumaram antes do início de sua vigência, e retroatividade imprópria ou retrospectividade, aquela na qual a nova lei atinge três tipos de situações não completamente acabadas no passado: a) situações em que os fatos jurídicos foram consumados no passado, mas seus efeitos se verificaram somente depois da nova lei; b) situações em que os fatos se iniciaram no passado e consumaram-se depois da alteração legislativa; e c) situações cuja causa relevante para a realização do fato jurídico encontra-se no passado, mas cujo fato jurídico em si é consumado somente após o início da vigência da nova lei.

Independentemente desta classificação, a irretroatividade significa a proibição de que os atos estatais estabeleçam consequências mais gravosas, relativamente à anterior, aos atos de disposição de direitos fundamentais realizados antes da sua entrada em vigor, podendo assumir duas qualidades normativas: regra jurídica e princípio jurídico. A irretroatividade como regra descreve as condutas prescritas ao Estado visando à intangibilidade dos direitos fundamentais, condicionando, temporalmente, a eficácia de um novo ato estatal, determinando que ele não prejudique o cidadão em relação a atos jurídicos perfeitos, aos direitos adquiridos, à coisa julgada e aos fatos geradores ocorridos. Por sua

LEÃO, Fernanda Teles de Paula; PETRECHEN, Mariela Martins Pacheco. A irretroatividade da lei tributária e sua limitação ao poder legislativo como forma de resguardar a segurança jurídica.

Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 26. ano 5. p. 37-59. São Paulo: Ed. RT, set. out./2020.

vez, a irretroatividade como princípio prescreve a não alteração gravosa de consequências jurídicas conectadas aos atos de disposição da liberdade e da propriedade praticados no passado, ou seja, a inalterabilidade das consequências jurídicas originalmente conectadas aos atos de disposição por outras mais gravosas.

No presente trabalho também se verificou que a irretroatividade tutela, como principais causas, a liberdade e propriedade do indivíduo, tem como destinatários os três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, pois este princípio atua com relação a qualquer ato estatal capaz de restringir o exercício passado de direitos fundamentais e como beneficiários são os cidadãos.

Especificamente ao direito tributário, a irretroatividade foi regulada no art. 150, III, “a”, da CF, o qual está inserido no capítulo que trata das limitações ao poder de tributar, o qual traz as delimitações da competência tributária e estabelece as limitações formais e negativas destinadas ao Poder Legislativo. A Constituição Federal previu que: a) os tributos serão instituídos por meio de processo legislativo (art. 150, I); b) o poder de tributar deve ser exercido de acordo com determinadas condições temporais, entre as quais está a irretroatividade; e c) que é vedado ao Poder Legislativo requalificar fatos jurídicos já consumados, bem como aumentar tributo relativamente a fatos geradores já ocorridos.

É possível ainda concluir que a Constituição Federal concebeu a irretroatividade tributária pela mescla de elementos objetivos, presentes no art. 150, III, “a”, da CF, e elementos subjetivos, dispostos no art. 5º, bem como de elementos formais e materiais.

Ficou ainda demonstrado no presente trabalho que a expressão “fatos geradores ocorridos”, além de significar o preenchimento integral dos requisitos legais do fato jurídico previsto pela norma tributária de incidência (art. 114, do CTN), deve atentar também para o comportamento do contribuinte, ou seja, se o contribuinte fez tudo o que necessitava fazer para que o fato gerador ocorresse, então se pode falar em fato gerador ocorrido. Neste caso, os eventos realizados pelo sujeito passivo implicaram a disposição dos direitos de liberdade e propriedade para fins de realização do fato gerador.

Com relação ao conteúdo do ato estatal, a regra constitucional limitou os atos que impliquem criação e majoração de tributos. Isso significa que tanto é vedado qualificar juridicamente fatos ocorridos antes da vigência da nova lei como é proibido aumentar a alíquota e a base de cálculo dos tributos em relação aos eventos geradores ocorridos. Ainda, de acordo com o art. 144, § 2º, do CTN, também é vedado incluir uma pessoa na categoria de contribuinte em relação aos eventos ocorridos no passado e ainda criar novas obrigações acessórias que impliquem indiretamente no aumento de tributo.

Demonstrou-se ainda que, apesar de o ordenamento brasileiro prever a possibilidade de a lei interpretativa retroagir, conforme disposto no art. 106, inciso I, do CTN, aplica-se o princípio da irretroatividade para os casos em que a lei interpretativa modificar gravosamente as consequências jurídicas relacionadas aos atos de disposição de direitos fundamentais realizados antes da sua entrada em vigor. Assim, é proibido que, por meio da lei interpretativa, sejam aumentados ou criados novos tributos em relação a fatos geradores ocorridos.

Por fim, apesar de o art. 144, § 1º, do CTN prever efeito imediato para a lei procedimental, ou seja, aplica-se aos procedimentos administrativos que, referindo-se a situações ocorridas no passado, estejam pendentes ao tempo de sua entrada em vigor ou sejam iniciados após a modificação legislativa, ela deve ser analisada quanto à restrição de direitos e de garantias fundamentais, pois o ponto a ser examinado não é o ato estatal e sua classificação, mas os efeitos que esse ato provoca nos direitos do contribuinte por ele atingido.

9. REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014b.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 63, 1994.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 61, 1993.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações ao Poder de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17/18, jul. 1981.
- KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Trad. Antônio Ulisses Cortés. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.
- LOPES, Pedro Moniz. *Princípio da boa fé e da decisão administrativa*. Lisboa: Almedina, 2011.
- MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- SILVA, Almiro do Couto e. 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 Eletrônica da Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005.

SILVA, Mauro. Retroatividade da lei tributária formal: os efeitos intertemporais da Lei Complementar 105/2001 e da Lei 10.174/2001. *RDDT* 85/88-98, São Paulo, out./2002.

TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, v. 1, n. 1. 2011.

PESQUISA DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- O princípio da irretroatividade tributária, de Ricardo Lodi Ribeiro – *RTrib* 79/234-255 e *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 1/459-484 (DTR\2008\203).