

A IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Bruno Tadeu Radtke GONÇALVES¹

RESUMO: o princípio da irretroatividade tem previsibilidade constitucional, devendo ser observado sempre para a aplicação de uma nova lei, verificando se ela atingirá fatos pretéritos ou não.

Palavras-Chave: Irretroatividade; Tributos; Constituição Federal; Segurança Jurídica.

1 INTRODUÇÃO

O princípio da irretroatividade de uma lei tributária nova que venha a trazer condições que venham a trazer condições piores é um direito garantido a todos os contribuintes pela nossa Constituição.

Esse princípio é previsto na Constituição de outros países, todavia em diversas vezes ele não é previsto de forma expressa, estando englobado no estado ideal de outros princípios.

No Brasil, além da previsão expressa da Constituição Federal, o princípio da irretroatividade também está englobada em outros princípios constitucionais, o que vem a confirmar sobre a impossibilidade de retroação da lei tributária que venha a trazer condições prejudiciais ao contribuinte.

2 A PREVISÃO CONSTITUCIONAL ACERCA DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se falar em irretroatividade, é importante discorrer um pouco sobre princípio, pois a irretroatividade é um princípio constitucional. E, além disso, antes de analisarmos o que significa princípio, nós devemos analisar o que é norma.

¹ O autor é acadêmico em Direito pelas Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente – FIAETPP.

Norma é um gênero que apresenta comandos que servirão para que a vida em sociedade seja regularizada, ou seja, as normas servem para regulamentar a vida. Como dito, norma é um gênero, possuindo como espécies as regras, os postulados normativos e os princípios.

Princípios são espécies de normas jurídicas, que apontam um estado ideal a ser atingido, ou seja, os princípios vêm a demonstrar como as condutas devem ser realizadas, devendo atingir o estado ideal almejado por ele. A palavra princípio usado na ciência da filosofia tem como significado ponte de origem, início. Conclui que o princípio é o início de tudo, aonde tudo deve ser baseado; é o ponto de partida aonde as condutas deverão se subsumir. Os princípios, portanto, demonstram uma norma abstrata.

Os princípios, sendo espécies de normas, são dotados de normatividade. Isso quer dizer que ela tem o poder de vincular todas as pessoas, vinculando inclusive pessoas do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário.

O escopo de tal espécie de norma é promover um estado ideal, fazendo que seja adotada uma conduta necessária diante de um determinado fato.

O valor dos princípios fundamentais na interpretação das normas e das condutas em um sentido amplo é vasto, conforme podemos observar no entendimento de Geraldo Ataliba²:

[...]o grande valor prático dos princípios da Constituição, dos princípios fundamentais é que eles nos dão orientação para interpretar os outros princípios e para interpretar as regras da própria Constituição. Então o princípio é uma diretriz para o intérprete. Diretriz aponta um rumo.[...]E se, por acaso, vou descobrindo no meu trabalho que não estou caminhando naquele sentido, estou errado, porque tenho que conforma a minha tarefa às exigências dos princípios. Princípio é um começo de caminhada, mas é um rumo claríssimo para todos os intérpretes, a partir do primeiro intérprete da Constituição que é o legislador; e o último que é o juiz. Pois bem, todos os intérpretes, desde o primeiro até os intermediários que somos nós ou a administração pública, até o juiz que é o último, têm que interpretar seguindo o caminho, o rumo apontado pelos princípios.

Ultrapassada essa rápida explicação sobre o que venha a ser princípios, passamos a ver especificamente sobre o princípio da irretroatividade.

² ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, p. 35.

O princípio da irretroatividade, em suma, tem o escopo de evitar que as leis venham a produzir efeitos para o passado, podendo alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Entende-se, em contraposição, que as leis devam alcançar apenas os fatos que hão de vir, produzindo efeitos vindouros.

Atualmente, os sistemas jurídicos modernos, juntamente com o entendimento de cientistas do direito, estão combatendo (não absolutamente) o efeito retroativo de uma lei, devido ao fato de que ela pode causar uma insegurança jurídica para a sociedade.

Todavia, em muitas das vezes tais sistemas jurídicos não trazem expressamente a proibição do efeito retroativo. Entretanto isso não causa óbice algum para a consolidação desse entendimento, pois a irretroatividade pode estar subentendida sobre alguns princípios e/ou sobreprincípios constitucionais, tais quais: o Estado de Direito (Alemanha), segurança jurídica (Espanha) e capacidade contributiva (Itália).

Logo, em tais países aonde não há uma regra proibindo a retroatividade, a irretroatividade está baseada em princípios, sendo ela um estado ideal a ser atingido, ou seja, de acordo com os fatos ocorridos o que deve-se buscar é que o efeito de uma lei não venha a atingir acontecimentos que já se consumiram ou que ainda estão ocorrendo.

No Brasil a realidade é diferente daqueles países citados anteriormente. A nossa Magna Carta traz consigo previsões que proíbem a retroatividade em uma amplitude geral, conforme dispõe o artigo 5º, inciso XXXVI, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Em consonância com o texto constitucional supramencionado, também é relevante que se transcreva o disposto no artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, que prevê:

Art. 6º - A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Logo, conforme pode ser observado no texto constitucional e na Lei de Introdução ao Código Civil, aquele fato que já ocorreu não poderá ser prejudicado por lei posterior. Entende-se que a lei não poderá retroagir para prejudicar, sendo possível apenas em determinados casos, aonde venha beneficiar um fato já consumado.

Restringindo à lei tributária, nossa Constituição também traz o seu entendimento, que pode ser observado no artigo 150, III, “a”, que dispõe:

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

A norma prevista no texto supramencionado, ao contrário dos princípios que trazem um estado ideal a ser alcançado, é uma regra, que tem o condão de delimitar condutas, ou seja, fazer com que determinadas condutas sejam seguidas em conformidade com o texto legal. E, salvo raras exceções, a regra tem eficácia de trincheira, ou seja, é uma norma rígida, sendo de difícil flexibilização.

Tal dispositivo constitucional vem vincular todos os Poderes do Estado, quais sejam, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Com essa vinculação, o disposto no artigo 150, inciso III, alínea “a” vem limitar o próprio poder de tributar estatal, vedando que sejam criados impostos ou que eles venham a ser majorados em relação aos fatos geradores que já ocorreram antes que a lei entrasse em vigência. Logo, sobre todos os fatos ou atos que já suportaram os ônus tributários ou que sequer recaiu sobre ele obrigação tributária alguma, em nada a nova lei tributária poderá alcançar.

Deve ser observado que o legislador em nenhum momento trouxe exceções ao princípio da irretroatividade, quando a lei for instituir ou majorar algum tributo ou quando ela for instituir alguma condição que venha a prejudicar o contribuinte. Nesse sentido Leandro Paulsen³ versa sobre o assunto com propriedade:

Efetivamente, não poderá ocorrer qualquer retroatividade (seja própria ou imprópria), pois terá a lei instituidora ou majoradora de ser, necessariamente *prospectiva*. Ou seja, não já que se falar em retroatividade, tampouco na sua variante conhecida por retrospectividade, mas apenas em prospectividade da lei tributária impositiva mais onerosa.

Logo, podemos analisar que o legislador refuta qualquer possibilidade de retroatividade da lei tributária que venha a prejudicar o contribuinte, sendo possível sua aplicação apenas para o futuro e, ainda, desde que analisados os requisitos do artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”.

Misabel Derzi⁴ entende que, além das leis, as normas e atos normativos administrativos ou judiciais também devem sofrer a interferência do princípio da irretroatividade, conforme dispõe:

O princípio não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.

Além da proibição da irretroatividade sobre as normas em um âmbito geral e sobre a incidência de tributos que foram instituídos ou majorados, a Constituição também traz o sobreprincípio da Segurança Jurídica, sobreprincípio que será estudado posteriormente, mas que, em linhas rápidas, vem a buscar um ideal de segurança jurídica a todos, ou seja, que após a concretização de um fato, ele não

³ PAULSEN, LEANDRO. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 124.

⁴ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. “Notas de Atualização”. Limitações ao Poder de tributar. 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 669.

poderá ser prejudicado por lei posterior. Com isso, verifica que tal sobreprincípio almeja alcançar a certeza e a previsibilidade do direito.

A Constituição, portanto, prevê o princípio da irretroatividade em âmbito geral e em relação às questões tributárias, além de tal princípio já estar contido no sobreprincípio da segurança jurídica. Essa norma vincula todos, por ser uma garantia constitucional, limitando o próprio poder do Estado e sendo aplicado tanto em questões de ordem pública, quanto às de ordem privada.

3 O SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Antes de falar especificamente sobre a segurança jurídica, é basilar que venha a se definir o que é sobreprincípio.

Lembrando o que foi dito anteriormente, lembramos que princípio é uma espécie de norma que venha a trazer estados ideais a ser atingidos. Logo, diante de um fato é necessária que as condutas estejam alicerçadas sobre um princípio.

Sobreprincípio, por sua vez, vem a ser um princípio com grande amplitude, aonde o seu estado ideal vem a abranger estados ideais previstos em outros princípios. Isso não significa que os sobreprincípios devem prevalecer sobre os princípios. O verdadeiro significado é que ele tem um campo axiológico lastro, contendo valores contemplados em outros princípios.

Humberto Ávila⁵, explica de forma magistral o motivo da segurança jurídica ser um sobreprincípio, *in verbis*:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio;

⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 195.

O artigo 5º, caput da Constituição Federal prevê o sobreprincípio da segurança jurídica:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes

O legislador trouxe no texto constitucional a cláusula pétrea que garante a todos o direito à segurança, que engloba a segurança jurídica.

Esse sobreprincípio da segurança jurídica tem eficácia interna e externa. A primeira vem a ser a atuação de tal sobreprincípio sobre as normas, podendo trazer elementos que não tem previsão nos demais tipos de normas jurídicas. A segunda, por sua vez, vem a ser a atuação de desse sobreprincípio sobre as condutas realizadas pelos indivíduos além das provas produzidas.

Para Atílio Dengo⁶, o princípio da segurança jurídica almeja alcançar a segurança de orientação e a segurança de aplicação, explicando:

No que concerne à primeira dessas condições, ela abarca: a) a produção de normas jurídicas mediante uma atividade legislativa racional e coerente; b) a existência prévia da norma relativamente aos fatos que pretende regular; c) a publicidade formal do diploma legislativo; e d) a pretensão de definitividade da norma. Quanto à segunda condição, ela importa na interpretação e aplicação correta da norma jurídica pelos órgãos judiciais ou, em outros termos, importa na interdição da arbitrariedade.

A partir dessa citação acima mencionada, concluímos que não basta uma previsão legal para que haja a segurança jurídica, ou seja, não basta que o princípio da legalidade esteja presente para garantir a estabilidade, é necessário também que os efeitos de uma norma sejam previsíveis aos atos futuros. Isso significa que o contribuinte não pode ser pego de surpresa; ele deve ter garantido o direito de se planejar para que os seus atos sejam realizados com firmeza. Isso não quer dizer que o legislador estará obstado de alterar o texto legal, todavia o contribuinte deve ter direito à segurança de aplicação.

Para garantir essa segurança de aplicação, derivam do sobreprincípio da segurança jurídica dois princípios de especial relevância: o princípio da não-

⁶ DENGO, Atílio. Irretroatividade Tributária e Modo de Aplicação das Regras Jurídicas. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, p. 30.

surpresa e o princípio da proteção da confiança, sendo que ambos visam a certeza e previsibilidade do direito.

O princípio da não-surpresa visa que os contribuintes tenham possibilidade de prever os efeitos dos seus atos, podendo, por exemplo, fazer um prévio cálculo sobre as obrigações tributárias que a ele serão impostas. Logo, é garantido ao contribuinte que ele não seja surpreendido por nova lei que venham impor condições que venham a prejudicá-lo sobre fatos que já tinham previsibilidade sobre a ótica da lei anterior.

O princípio da proteção da confiança deriva do princípio da não-surpresa. Tal princípio almeja que o Estado não venha a adotar condutas que sejam capazes de frustrar o princípio da segurança jurídica, ou seja, que o Estado não venha a agir criando normas que beneficiam o contribuinte, todavia posteriormente ele venha a romper com esse benefício, frustrando a segurança. É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado introduz no ordenamento jurídico uma lei que venha a instituir um imposto que venha a ser fixado em uma alíquota, sendo possível apenas sua posterior redução, todavia posteriormente ele majora tal imposto.

Muito embora a segurança jurídica venha a ser um sobreprincípio em relação à matéria tributária, deve-se atentar que ela também tem seus estados ideais englobados por outro sobreprincípio: o sobreprincípio do Estado Democrático de Direito. E, sendo violado a segurança jurídica com a aplicação de normas que venham a prejudicar o contribuinte, violar-se-á, também, o próprio Estado Democrático de Direito, é o que expõe o nobre doutrinador Humberto Bergmann Ávila⁷:

Seguindo esse entendimento e sendo a segurança jurídica um sobreprincípio constitucional fundamental, o intérprete deverá considerar vedada a modificação retroativa das consequências jurídicas, a ligação retroativa da hipótese de incidência tanto no caso das leis com referência pretérita total quanto naquelas com referência pretérita parcial, bem como a hipótese de regulação posterior de fatos pré-causados. Interpretação diversa atribui ao intérprete um ônus argumentativo maior, assim como a demonstração de que sua decisão está amparada por princípios constitucionais de igual suporte axiológico. O não-cumprimento dessa exigência viola não só o princípio da segurança jurídica como, também, o sobreprincípio do Estado de Direito.

⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 152/153.

Conclui-se que caso a retroatividade ocorra, modificando as conseqüências jurídicas, aonde acarrete resultados negativos ao contribuinte, estará havendo violação ao princípio constitucional da irretroatividade, ao sobreprincípio da segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito previsto no artigo inicial da Lei Maior, o que feriria a própria entidade estatal.

4 CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico pátrio dá à irretroatividade das normas tributárias status constitucional, isso quer dizer que ela deverá prevalecer sobre todas as demais leis que estiverem em nosso sistema jurídico.

Além disso, por ser a irretroatividade das leis tributárias uma norma constitucional, ela vincula a todos, inclusive o Estado, limitando-o ao seu poder de tributar. Desse modo, desde o legislador até ao juiz a irretroatividade deve ser vedada.

A irretroatividade além de aparecer como princípio, também aparece na Constituição em forma de regra, possuindo eficácia de trincheira, isso quer dizer, ela deve ser aplicada negando a retroação sempre que uma lei criar uma nova modalidade de tributo ou quando ela venha a majorá-los.

O princípio da irretroatividade também aparece na Constituição englobado no sobreprincípio da Segurança Jurídica, sendo impossibilitado a retroação para garantir aos contribuintes a certeza e previsibilidade do direito.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. – São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008.

DENGO, Atílio. Irretroatividade Tributária e Modo de Aplicação das Regras Jurídicas. Revista Dialética de Direito Tributário nº 124. São Paulo:

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.

DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. “Notas de Atualização”. Limitações ao Poder de tributar. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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