

Irretroatividade da Lei Tributária

Por José Marco Tayah

Sumário: 1. Introdução. 2. Princípios: noção geral. 3. Evolução histórica do princípio da irretroatividade no direito brasileiro. 4. O princípio da irretroatividade da lei tributária no ordenamento jurídico brasileiro. 5. O princípio da irretroatividade da lei tributária no direito comparado. 6. A lei tributária interpretativa. 7. Conclusão. 8. Bibliografia.

1. Introdução

Não se tem a pretensão de esgotar o tema neste ensaio, mas apresentar um panorama geral sobre o princípio da irretroatividade da lei tributária, a partir da sua conceituação, evolução histórica, doutrina e jurisprudência brasileira e do direito comparado, assim como analisar a questão das leis tributária interpretativas à luz do referido princípio constitucional.

Normalmente a norma jurídica projeta seus efeitos para o futuro, de maneira que o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor no momento em que ocorre, não tendo como se falar em aplicação retroativa da lei, já que o tempo é irreversível. Destarte, pode se afirmar, sem medo de errar, que esta é a regra geral do *direito intertemporal*.

Assim, a Constituição brasileira de 1988 consagra o princípio da *irretroatividade da lei* ao determinar que esta não atingirá o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (artigo 5º, XXXVI), ou mesmo quando preceitua que “*não ha’ crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*” (artigo 5º, XXXIX).

No que concerne ao direito tributário, a Constituição do Brasil veda a cobrança de tributos em relação “*a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (artigo 150, III, a).

Entretanto, a legislação tributária brasileira admite uma situação, em que a lei, expressamente, poderá reportar-se a fatos passados, dando-lhes ou modificando-lhes seus efeitos jurídicos, elidindo a incidência da lei anterior, é o caso da lei interpretativa.

É o que preceitua o artigo 106, I, do Código Tributário Nacional do Brasil ao estabelecer que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

Nesse contexto, será indispensável analisar natureza, características e efeitos das leis interpretativas, para chegarmos à conclusão se elas foram ou não recepcionadas pela Constituição.

2. Princípios: noção geral

Antes de cuidar propriamente do tema, necessário se faz tecer algumas considerações sobre o que se entende pelo vocábulo *princípio*.

Segundo De Plácido e Silva:

“Princípios, no plural, significam as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa (...) revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie e ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica (...) exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica (...) mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-as em perfeitos axiomas (...) significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito”¹.

E Miguel Reale afirma que princípios são “verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da praxis”².

No que diz respeito aos princípios jurídicos, Roque Antônio Carraza afirma que:

“princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”³.

Com relação ao papel dos princípios, Celso Ribeiro Bastos ressalta que:

“(…) nos momentos revolucionários, resulta saliente a função ordenadora dos princípios. (...) Outras vezes, os princípios desempenham uma ação imediata, na medida em que tenham condições para serem auto-executáveis. Exercem, ainda, uma ação tanto no plano integrativo e construtivo como no essencialmente prospectivo. (...) Finalmente, uma função importante dos princípios é a de servir de critério de interpretação para as normas. Se houver uma pluralidade de significações possíveis para a norma, deve-se escolher aquela que a coloca em consonância com o princípio, porque, embora este perca em determinação, em concreção, ganha em abrangência”⁴.

Para Paulo Bonavides:

“Princípios são verdades objetivas, nem sempre pertencentes ao mundo do ser, senão do dever-ser, na qualidade de normas jurídicas, dotadas de vigência, validade e obrigatoriedade”⁵.

J. J. Gomes Canotilho ao abordar os princípios constitucionais destaca:

“a Constituição é, (...) uma lei, configurando a forma típica de qualquer lei, compartilhando com as leis em geral um certo número de características (forma escrita, redação articulada, publicação oficial etc). Mas também, é uma lei diferente das outras: é uma lei específica, já que o poder que a gera e o processo que a veicula são tidos como constituintes, assim como o poder e os processos que a reformam são

¹ *Vocabulário Jurídico*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 639.

² *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 299.

³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 29.

⁴ *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 55-56.

⁵ *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 229.

tidos como constituídos, por ela mesma; é uma lei necessária, no sentido de que não pode ser dispensada ou revogada, mas apenas modificada; é uma lei hierarquicamente superior – a lei fundamental, a lei básica – que se encontra no vértice da ordem jurídica, à qual todas as leis têm de submeter-se; é uma lei constitucional, pois, em princípio, ela detém o monopólio das normas constitucionais. Os princípios constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica. Nos princípios constitucionais, condensa-se bens e valores considerados fundamentos de validade de todo o sistema jurídico”⁶.

Os princípios constituem idéias gerais e abstratas, que expressam em menor ou maior escala todas as normas que compõem a seara do direito. Poderíamos mesmo dizer que cada área do direito não é senão a concretização de certo número de princípios, que constituem o seu núcleo central. Eles possuem uma força que permeia todo o campo sob seu alcance. Daí por que todas as normas que compõem o direito constitucional devem ser estudadas, interpretadas, compreendidas à luz desses princípios. Quanto os princípios consagrados constitucionalmente, servem, a um só tempo, como objeto da interpretação constitucional e como diretriz para a atividade interpretativa, como guias a nortear a opção de interpretação⁷.

Do que foi exposto pode-se afirmar que o princípio jurídico é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce deste, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas comparando-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. Desta forma, são verdadeiros alicerces e proposições lógicas, na estruturação de um sistema jurídico-constitucional.

3. Evolução histórica do princípio constitucional da irretroatividade no direito brasileiro

Desde a Constituição do Império de 1824, o princípio da irretroatividade da lei, em observância ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada tem status constitucional no Brasil, como se verifica da leitura do artigo 179, III, *in verbis*:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:

III - A sua disposição não terá efeito retroactivo”;

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24/02/1891, em seu artigo 11, 3º, vedava aos Estados, como à União, a prescrição de leis retroativas:

“Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:
3º) prescrever leis retroativas”.

Da mesma forma, a Constituição Federal de 1934 estabelecia em seu artigo 113, 3º, a proteção ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito, nos seguintes termos:

“Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

⁶ *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1991, p. 40.

⁷ Bastos, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª .ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 55-56.

3º) A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Em 1937, a Constituição do Brasil, de cunho autoritário e inspirada no modelo fascista, rompeu com a tradição constitucional, silenciando a respeito da retroatividade da lei.

Mas com a promulgação da Constituição Federal de 1946, ao tratar dos direitos e das garantias individuais, no artigo 141, §3º, foi restabelecido plenamente o princípio de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, com o seguinte teor:

“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:

§ 3º - A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

A mesma redação foi mantida pela Constituição de 1967 (artigo 150, § 3º) e pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (art. 153, §3º).

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, em 05/10/1988, o artigo 5º, XXXVI, reproduziu a redação da Constituição de 1946, qual seja: “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”.

4. O princípio da irretroatividade da lei tributária no ordenamento jurídico brasileiro

O princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária consiste na vedação de estender a eficácia da lei a situações ou relações jurídicas pretéritas. Em outras palavras, a lei tributária, uma vez vigente, tem aplicação imediata, no entanto, não se aplica aos fatos geradores já consumados no passado⁸.

Portanto, o princípio da irretroatividade é regra geral no direito brasileiro, preocupando-se o legislador constituinte em elencá-lo na parte referente as vedações ao poder de tributar. Como aponta Sacha Calmon Navarro Coelho “em face das peculiaridades de nossa recente experiência jurídica, fez-se necessária a sua menção expressa no capítulo do Sistema Tributário”⁹.

Como já foi ressaltado, a Constituição brasileira de 1988, consagrou o princípio da irretroatividade da lei tributária de forma clara no artigo 150, III, *a*, - vedando expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado¹⁰ - como também deixou expresso que a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito¹¹.

Preocupou-se, assim o legislador constituinte em atribuir segurança e certeza às relações jurídicas entre os cidadãos, como também entre estes e o próprio Estado, proibindo que leis supervenientes fossem aplicadas a fatos ou atos passados.

⁸ Art. 105 do Código Tributário Nacional: A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

⁹ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

¹⁰ Art. 150, III, *a*, da Constituição da República Federativa do Brasil: 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;

¹¹ Art. 5º, XXXVI, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Desta maneira, não se cuidando de lei mais benigna, esta deverá regular fatos futuros e nunca aqueles já ocorridos. Não se admite nem mesmo que lei nova mais gravosa altere os efeitos futuros de um fato jurídico realizado sob o fundamento de que um fato pode ser dissociado de seus efeitos.

Não obstante, há juristas, como, por exemplo, Maria Helena Diniz, de quem ousamos discordar, que afirma ser a irretroatividade no direito brasileiro um princípio relativo, que comportaria exceções em razão da sua utilidade social:

“A irretroatividade das leis é somente um princípio de utilidade social, daí não ser absoluto, por sofrer exceções, pois em certos casos, uma nova lei poderá atingir situações passadas ou efeitos de determinados atos¹².

A retroatividade de uma norma jurídica só pode se dar quando for mais benéfica ao cidadão. Na hipótese de se admitir que a lei mais gravosa altere os efeitos já irradiados por um fato pretérito, estar-se-ia modificando a própria causa de tais efeitos, o que, ainda que indiretamente, acarretaria a retroatividade *in pejus* da lei posterior, o que é absolutamente proibido pelo ordenamento constitucional brasileiro.

Assim leciona Misabel Abreu Machado Derzi:

“A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, protege tanto os efeitos irradiados pelo fato, como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo com os valores que o princípio abriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere aos efeitos, mas o art. 150, III, *a*, destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Em um ou outro caso, as conseqüências são as mesmas, porque alterando-se os efeitos jurídicos já desencadeados, a lei nova terá modificado fato pretérito.

São inaproveitáveis, entre nós, aquelas teorias desenvolvidas em ordens jurídicas que não dão ao princípio da irretroatividade a projeção e a importância que merecem na nossa, especialmente a chamada irretroatividade imprópria ou retrospectiva. Também não pode ter acolhida, entre nós, aquela teoria que distingue, indevidamente, entre fato jurídico e seus efeitos, permitindo uma cisão profunda entre a hipótese e a conseqüência da norma. Essa última teoria não desatende apenas a proteção da confiança no Direito, mas ofende a lógica e se assenta na falsa premissa de que os fatos, independentemente de seus efeitos, são bastantes em si, em sua faticidade pura. Ao contrário, como alertava Pontes de Miranda, e como ratificou, em seus julgados, o Min. Moreira Alves, um fato só é jurídico, porque a lei atribui o desencadeamento de determinados efeitos à sua ocorrência. Anulados, por lei nova, esses efeitos, ou modificados tais efeitos, já nascido no passado, será necessariamente atingido o fato jurídico pretérito, em ação retroativa”¹³.

E o Ministro José Carlos Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, assevera que:

¹² *Lei de Introdução ao Código Civil*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 182.

¹³ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi p. 196/197.

“a retroatividade das normas de Direito Público hoje constitui um princípio abandonado. As leis de ordem pública observam-se logo, mas não retroagem”¹⁴.

De acordo com os entendimentos acima mencionados Roque Antonio Carrazza sustenta que o princípio da irretroatividade da lei encontra paralelo no direito penal, em que é proibida a punição da conduta já consolidada, senão por lei anteriormente editada. Portanto, o princípio em debate tem como origem o princípio da legalidade, vez que da mesma maneira que a pessoa não pode ser punida criminalmente por uma conduta antes praticada, também não está sujeita a sofrer os efeitos da obrigação tributária sem haver o anúncio prévio da lei. As palavras abaixo refletem o entendimento do mencionado jurista:

“O princípio da legalidade, tal como exteriorizado nos arts. 5º, II, e 150, I, ambos da CF, contém implícita a vedação `a retroatividade. No Brasil não pode haver tributo sem prévia descrição legal. Assim como, em matéria penal, o princípio da legalidade veio a consubstanciar-se na regra de *outo nullum crime nulla poena sine previa lege*, ele acabou forjando, em matéria tributária, a análoga sentença *nullum vectigal sine praevia lege*. Em síntese, a lei deve ser anterior ao fato impositivo, e não o fato impositivo à lei”¹⁵.

Paulo de Barros Carvalho, a seu turno, esclarece que a previsão da irretroatividade incluída no rol das limitações ao poder de tributar cuida-se de medida desnecessária, visto que já havia previsão com a cláusula geral estabelecida no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal:

“Entre as limitações ao poder de tributar inscreveu o constituinte de 1988 o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a). Por certo que a prescrição é dispicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias. O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer inclusão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações. Qual o motivo do zelo constitucional? Ora, sabemos que o legislador das normas gerais e abstratas, a começar por aquelas fundamentais da ordem jurídica, comete seus desassisos, seja pela ausência de regras disciplinadoras – anômia -, seja pela ponência de normas contrárias e contraditórias, seja ainda pela impressão, juridicamente falsa, mas aparentemente útil, de que prescrevendo a mesma coisa duas ou mais vezes, outorgará a eficácia que a regra não logrou alcançar na formulação singular. Se em termos dogmáticos representa um ledro engano, nada modificando o panorama concreto da regulação das condutas, pelo ângulo histórico ou sociológico encontraram alguns escritores a explicações do fato”¹⁶.

Ao tratar do princípio da irretroatividade da lei tributária, Ricardo Lobo Torres lhe atribui a força de cláusula pétrea constitucional, não comportando qualquer espécie de mitigação ou afronta, porque se trata de verdadeiro direito fundamental do contribuinte, em especial por derivar do princípio da segurança jurídica:

¹⁴ *As lei de ordem pública e de direito público em face do princípio constitucional da irretroatividade*. Revista da Procuradoria Geral da República nº 1, p. 13, out./nov./dez., 1992, p. 18/19.

¹⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 343.

¹⁶ *Curso de Direito Tributário*, 17ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2005. p. 161/162.

“Os princípios vinculados à idéia de segurança jurídica, muitos deles positivados em diversos dispositivos do capítulo constitucional dedicado à Limitações Constitucionais do Poder de Tributar (Título VI, Capítulo I, Seção II), e outros apenas implícitos no Texto Maior (...) todas essas limitações constitucionais ao poder tributário constituem cláusulas pétreas, na forma definida pelo art. 60 da CF, pois são uma qualidade, uma exteriorização ou um atributo dos direitos fundamentais (imunidades), ou representam a afirmação do direito fundamental à igualdade (proibições de privilégios ou discriminações odiosas), ou consubstanciam garantias principiológicas dos direitos fundamentais do contribuinte (princípios de segurança jurídica)”¹⁷.

Consigne-se que a idéia da retroatividade da norma tributária causa aversão nos doutrinadores brasileiros, não sendo desconhecida, contudo, a prática em outros países. Percebe-se, claramente, essa repulsa nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, que mencionando os ensinamentos de Mizabel de Abreu Machado Derzi, ressalta o seguinte:

“A irretroatividade das leis, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral do Direito, e não seria necessário o constituinte mencioná-lo na parte das vedações ao poder de tributar. (...) Alguns autores estão procurando introduzir em nosso Direito, subrepticamente, a retroatividade da lei fiscal, com elegantes citações de doutrinadores estrangeiros, em cujos países o princípio da irretroatividade da lei tributária não tem consagração constitucional como no Brasil. (...) Conforme Mizabel Derzi (...) essa diferenciação entre retroatividade autêntica e imprópria ou ‘retrospectiva’ é aceita pelo Tribunal Constitucional alemão, sob as críticas de grande parte da doutrina, porque, como diz Tipke, ela não convence, especialmente se considerarmos que o princípio da irretroatividade visa à proteção da confiança. (...) É preciso lembrar ainda que na Constituição alemã inexistem os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade econômica de contribuir, os quais se põem como normas fundamentais entre nós. (...)

A observação procede inteiramente. Os alemães, à falta de preceitos constitucionais expressos, extraem a irretroatividade do Estado de Direito e da segurança jurídica. (...) Não é o caso do Brasil onde o princípio, além de mencionado no capítulo dos Direitos Fundamentais, é enfaticamente repetido no capítulo tributário da Constituição. Se uma situação começou sob a regência de uma lei ‘alfa’, mas está em transcurso, a superveniência da lei ‘beta’ não a alcança. Somente a lei anterior à situação tem vez. Não se admite a retroatividade em Direito Tributário”¹⁸.

Yoshiaki Ichihara defende que “o princípio da irretroatividade da lei decorre do princípio da segurança jurídica, impede a aplicação e suspende a eficácia da lei em relação aos fatos pretéritos”¹⁹.

Portanto, conclui-se que no Brasil o princípio da irretroatividade da lei tributária, entre outros fundamentos, cuida-se de garantia fundamental do contribuinte, já que como sustenta Betina Treiger Grupenmacher “qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, incorre em obrigação sem causa e bem assim em inconstitucionalidade”²⁰.

¹⁷ *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. In: MARTINS, I. G. da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 343/344.

¹⁸ *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277/284.

¹⁹ *Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*, São Paulo: Atlas, 1995, p. 56/57.

²⁰ *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997, p. 129

5. O princípio da irretroatividade da lei tributária no direito comparado

Não obstante à tradição, à relevância e à importância do princípio da irretroatividade das leis no Brasil, o mesmo não se dá em outros ordenamentos jurídicos, já que em muitos países sequer existe menção expressa na Constituição ao referido princípio. E quando há alguma referência ao mencionado princípio em outras Constituições refere-se apenas às leis penais e às sancionatórias.

Destarte, ao menos na temática que não envolve o direito penal, os legisladores infraconstitucionais dos países estrangeiros ficaram com uma discricionariedade ampla para alcançar retrospectivamente fatos jurídicos incompletos ou mesmo os seus efeitos pendentes e futuros, permitindo assim a aplicação da retroatividade imprópria²¹ ou, ainda, a retroatividade, média²² e a mínima²³.

No direito alemão, conquanto não exista menção expressa à irretroatividade das leis tributárias mais gravosas, a Corte Constitucional retira o princípio da irretroatividade das leis de outros princípios constitucionais, isto é, tal princípio é tido como um subprincípio que concretiza o princípio constitucional do Estado de Direito e o princípio da proteção da confiança dele decorrente²⁴.

Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que “os alemães, à falta de preceitos constitucionais expressos, extraem a irretroatividade do Estado de Direito e da segurança jurídica”²⁵.

Estudando profundamente as decisões do Tribunal Constitucional da Alemanha sobre a irretroatividade da norma, ensina Humberto Ávila que retirando-se a irretroatividade da lei do princípio do Estado de Direito, o Tribunal alemão, embora não admita a retroatividade autêntica, tem aceito regularmente a retroatividade imprópria, como se lê abaixo:

“Não é possível derivar da jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* uma proibição genérica da retroatividade. Resulta, porém, do princípio do Estado de Direito a norma jurídica segundo a qual leis tributárias onerosas em princípio não podem estender sua eficácia a hipóteses de incidência já ocorridas.

No entanto, o *Bundesverfassungsgericht* distingue desde sempre duas categorias de retroatividade: a genuína e a não-genuína. Por um lado, ele reconhece a retroatividade genuína como, em princípio, inadmissível; por outro, a retroatividade não-genuína deve ser reconhecida como regularmente admissível.

A questão decisiva é se existe uma retroatividade de conseqüências jurídicas, se, por conseguinte, o fato gerador, regulado pelo legislador diferentemente das disposições vigentes até a promulgação da nova lei, já ocorreu ou não. Se o fato gerador ainda não tiver ocorrido, pode-se tratar de uma retroatividade não genuína. Nesse caso, as conseqüências jurídicas das determinações referentes ao imposto de renda, reguladoras

²¹ A retroatividade imprópria tem que ver com situações ainda não concluídas por ocasião do advento da lei nova, que as alcança, não obstante assim em fase de formação. Apenas para que não passe em branco cumpre destacar que a retroatividade própria é aquela em que a lei nova derrama efeito sobre o passado, alcançando-o; é a aplicação da nova lei a fatos pertencentes ao passado e definitivamente estabilizados.

²² A retroatividade é média quando a lei nova atinge os efeitos pendentes do ato jurídico verificados antes dela. É importante definir que a retroatividade máxima se dá quando a lei nova ataca a coisa julgada e os fatos consumados.

²³ A retroatividade é mínima quando a lei nova atinge apenas os efeitos anteriores produzidos após a data em que ela entra em vigor.

²⁴ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi p. 190.

²⁵ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 236.

das obrigações tributárias de determinadas receitas, somente ocorreriam depois do decurso do período de incidência, isto é, depois do decurso ano-calendário da obtenção da receita. Por isso, o tribunal fala de uma ‘provisoriedade do Direito do Imposto de Renda antes do decurso do período de incidência.’ A disposição originária das conseqüências jurídicas é, de antemão, uma regulação normativa apenas provisória, sujeita `a reserva de uma alteração em tempo hábil”²⁶.

Igualmente ressalta o jurista alemão Klaus Tipke, ao destacar a admissibilidade pela Corte Constitucional da retroatividade inautêntica em matéria fiscal no caso de impostos periódicos, já que a mencionada Corte entende como relevante juridicamente apenas o termo final de consumação do fato gerador, como se lê abaixo:

“Il significato reale di questa distinzione nel diritto tributario diviene evidente solo allorché si analizza il contenuto delle conclusioni concrete alle quali perviene la Corte costituzionale federale tedesca: per quanto riguarda l’inasprimento delle imposte periodiche (in particolare l’imposta sul reddito delle persone fisiche, l’imposta sul reddito delle persone giuridiche, l’imposta sui valori aggiunto) l’obbligazione tributaria sorge soltanto al termine del periodo di imposta. La Corte costituzionale federale tedesca ritiene in questi casi come conclusi i fatti di rilevanza giuridico-tributaria solo allorché si giunge alla fine del periodo. Di conseguenza esisterebbe una retroattività non autentica nel caso in cui una legge tributaria che aggravi l’incidenza fosse approvata e pubblicata ancora prima della scadenza del periodo di imposta con effetto però risalente all’inizio del periodo (anno) medesimo. Per quanto osservato, ad esempio, un inasprimento dell’imposta sul reddito stabilito con legge e meta` dicembre dell’anno 01 non costituirebbe un’ autentica accentuazione con effetto retroattivo, in quanto entrerebbe in vigore dall’ 1.1.01. Una retroattività autentica invece sussisterebbe se, a metà gennaio 02, venisse approvata una legge tributaria di inasprimento con entrata in vigore dall 1.1.01.”²⁷

Portanto, é acolhido no direito alemão somente, a chamada *retroatividade imprópria* (ou *inautêntica*, ou *retrospectiva*), não se admitindo a retroatividade própria (ou autêntica) da lei para atingir fatos já consolidados, salvo as hipóteses indicadas por Misabel Abreu Machado Derzi:

“Segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional tedesco, admite-se retroatividade autêntica apenas naquelas circunstâncias em que o direito vigente à época da ocorrência do fato era lacunoso ou tão obscuro que nenhuma situação de confiança se criava com base nele; a confiança não seria digna de proteção, pois de acordo com a situação jurídica existente à época da mudança da lei, o cidadão deveria esperar a nova regra; finalmente, razões de extrema gravidade, decorrentes do bem geral ou coletivo, podem se sobrepor ao mandamento da irretroatividade”²⁸.

No direito português, encontra-se na Constituição da República a vedação da retroatividade em relação às leis penais, a proibição da retroatividade das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias fundamentais, bem como a vedação de leis fiscais de natureza retroativa, como leciona o jurista J. J. Gomes Canotilho:

²⁶ *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 451/452.

²⁷ Tipke, Klaus. *La retroattività nel diritto tributario*. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. I, t. I, p. 440/441.

²⁸ Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi p. 191.

“Os limites jurídicos das leis e de outras normas jurídicas têm de ser aferidos segundo parâmetros das normas constitucionais, devendo considerar-se que uma lei retroactiva é sempre inconstitucional quando uma norma constitucional assim determina. Nesta perspectiva, são inequivocamente inconstitucionais em face da Constituição: (1) as leis penais retroactivas (art. 29/1.º/ 2.º/3.º e 4º); (2) as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, com efeitos retroactivos (art. 18º/3o); (3) leis fiscais retroactivas (art. 103 º/3º, na redacção da LC 1/1997)”²⁹.

Ademais, o Tribunal Constitucional português retira a irretroatividade da lei tributária do princípio da proporcionalidade e da proteção da confiança, corolários do Estado de Direito, uma vez que não poderá retroagir a norma que impõe às pessoas um encargo desproporcional. Entretanto, de acordo com J. J. Gomes Canotilho, não sendo o referido ônus desproporcional, inadequado e desnecessário à pessoa e havendo fundamentos de interesse coletivo, aceita-se no sistema jurídico de Portugal a retroatividade inautêntica da norma, como se extrai da lição do ilustre constitucionalista português:

“Quer dizer: há certos efeitos jurídicos da lei nova vinculados a pressupostos ou relações iniciadas no passado (cf. Acs TC 232/1991 e 365/1991). Nestas hipóteses pode ou não ser invocado, para a obtenção de uma norma de decisão, o princípio da confiança? A resposta, em geral, aponta para uma menor intensidade normativa do princípio nas hipóteses de retroactividade inautêntica (também chamada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos) do que nos casos de verdadeira retroactividade. Todavia, a proteção do cidadão procura-se por outros meios, designadamente através dos direitos fundamentais – saber se a nova norma jurídica tocou desproporcionada, desadequada e desnecessariamente dimensões importantes dos direitos fundamentais, ou se o legislador teve o cuidado de prever uma disciplina transitória justa para as situações em causa”³⁰.

Tratando-se de temática fiscal, o Tribunal Constitucional de Portugal também já admitiu a retroatividade inautêntica da lei, conforme leciona José Casalta Nabais:

“Com base neste princípio, o Tribunal considerou que a retroactividade das leis fiscais terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral a reclamem e o encargo para o contribuinte não seja desproporcionado, o que acontecerá se esse encargo aparecer aos olhos dos destinatários como verossímil ou mesmo como provável. O que o legislador não poderá impor é a retroactividade que choque a consciência jurídica e frustre as expectativas fundadas dos contribuintes”³¹.

Glória Teixeira, ao tratar do princípio da irretroatividade na lei fiscal, no direito português, leciona que:

“The Portuguese Constitution establishes in article 103º two types of limitations regarding retroactivity of tax laws. The first is a prohibition of applying taxes with retroactive effect and the second concerns the legality of payment and collection of taxes.

²⁹ Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 259.

³⁰ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 261.

³¹ Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito* – Universidade de Coimbra, Coimbra, v. LXIX, 1993 p. 420.

The interpretation of this provision is not pacific in tax literature, specially the definition of the boundries of the second limitation.

There is a general consesus that the introduction of news taxes and changes in the tax rates shall not apply retroactively. However, the opinions diverge when applying the second limitation concerning the retroactivity of tax provisions regulating payment and collection of taxes. Several authors, including myself, admit that the principle of non-retroactivity can be overridself in the Field of payment or collection of taxes because, frequently, those provisions aim to enhance efficiency and security in the processo f tax payment collection.

There is also a different level of discussion in the domestic and comparative tax literature relating to the first limitation or the acceptable types of retroactivity when introducing new taxes and changes in tax bases or tax rates”³².

No direito italiano, a consagração expressa na Constituição do princípio da irretroatividade está restrita às leis sancionatórias. Isto porque, na Itália tratando-se de matéria fiscal, o princípio da irretroatividade é extraído de um outro princípio previsto expressamente no artigo 53 da Constituição italiana³³, a saber: o princípio da capacidade contributiva.

Sobre o tema Sacha Calmon Navarro Coelho, tomando as palavras do jurista italiano Augusto Fantozzi, salienta que na Itália a capacidade contributiva será sempre analisada de acordo com o caso concreto, impedindo com isto a aplicação retroativa de um preceito normativo:

“Os italianos dizem que a lei tributária não pode ser retroativa porque a capacidade contributiva há de ser contemporânea `a ocorrência de um fato que revele previamente posto numa lei impositiva. A capacidade contributiva é sempre concebida de forma concreta. Só pode ser aferida com o fato concreto que ocorre conforme previsão legal. Como alcançar, então fatos já ocorridos anteriores `a lei fiscal?³⁴”

É elucidador o precedente judicial da Corte Constitucional da Itália, citado por Misabel Abreu Machado Derzi, em que mencionado Tribunal se utilizou do princípio da capacidade contributiva para impedir a aplicação retroativa de uma lei:

“Entretanto, na Itália, acabou sedimentando-se a posição doutrinária que considerava ofensiva à Constituição, em especial ao princípio da capacidade contributiva consagrado no art. 53 daquela Carta, a lei retroativa. Foi marco decisivo a Lei 246, promulgada em 05/03/1963, que criou um imposto municipal sobre o incremento de valor dos imóveis e que, em seu art. 25, § 2º, permitia `as municipalidades gravar as mais-valias realizadas depois da data inicial de referência que poderia ser de até dez anos antes da entrada em vigor do referido diploma legal. Como relata Palao Taboada, o Tribunal Constitucional italiano, em sentença de 23/03/1966, de n. 44, declarou ilegítimo o referido preceito, por opor-se ao art. 53 da Constituição, argumentando que se produziu uma ruptura entre a imposição e a capacidade contributiva. Entendeu a Corte que o preceito retroativo ‘dá lugar à aplicação do imposto a relações extintas, sem que esta eficácia retroativa esteja sustentada por nenhuma presunção racional de que os efeitos econômicos da alienação e do valor realizado por essa permaneçam na

³² *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2010, 388.

³³ Artigo 53 da Constituição da Itália: “Todos têm a abrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”.

³⁴ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 236

esfera patrimonial do sujeito, dada a possibilidade de que a alienação tenha tido lugar em tempo notavelmente remoto, no qual não era previsível a instituição do imposto'. Observa Palao Taboada que o Tribunal Constitucional italiano seguiu fielmente a construção doutrinária sobre capacidade contributiva e retroatividade³⁵.

Portanto, no direito italiano uma lei será considerada retroativa e, conseqüentemente, inconstitucional se macular a real capacidade econômica do contribuinte na ocasião da edição da lei nova mais gravosa, pois a tributação deve ser contemporânea à capacidade contributiva

No direito francês a Constituição não consagra expressamente o princípio da irretroatividade das leis tributárias. Entretanto, o Conselho de Impostos sugere a abolição da retroatividade imprópria ou retrospectiva, admitindo a retroatividade das normas, apenas em casos excepcionais

Sobre a irretroatividade da lei tributária no direito espanhol, Glória Alarcon Garcia tece as seguintes considerações:

“Tal y como afirma Calvo Ortega, este es un principio general, aunque su importancia en nuestra parcela de interés científico, justifica su estudio. El principio de seguridad jurídica deriva, al igual que el principio de certeza, anteriormente abordado, de la concepción del Estado de Derecho, aunque cabe ser distinguido del mismo. Bajo nuestro punto de vista, la seguridad jurídica hace referencia a la certeza de los efectos jurídicos de las normas pero, especialmente, en su ámbito de aplicación temporal. El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de seguridad jurídica supone certeza de norma o protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles³⁶.”

Saliente-se que a doutrina espanhola, encabeçada por César García Novoa reconhece a necessidade de atenção sobre a matéria, especialmente pela necessidade de previsibilidade econômica em tema de direito fiscal:

“La mutabilidad de las relaciones que son objeto de las normas de Derecho público exige una constante redefinición del interés recaudatorio como interés público por excelencia en materia tributaria, que a veces no puede concretarse en normas cuya eficacia sea solo ad futurum. Como ha señalado el TC en S. 99/1987, de 11 de junio, “es ineludible que cualquier alteración de una ley incide sobre las relaciones y situaciones nacidas a su amparo y que no hubieran agotado sus efectos” (FJ 6º). Por tanto, en esta rama del derecho, el riesgo de que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o en trance de consolidación es mayor que en otros sectores del ordenamiento³⁷.”

Visando ilustrar como a matéria da retroatividade tributária é tratada na Espanha, sem os mesmos debates insuflados que ocorrem no Brasil, cumpre registrar a notícia referente ao chamado *efeito anuncio* que cuida da possibilidade da retroatividade da lei tributária, quando ainda é projeto, mas que em virtude da publicidade do processo legislativo já levou a situação a

³⁵ Derzi, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, p. 191/192.

³⁶ *Sistema fiscal y principios tributarios*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Valladolid: Editora Lex Nova, 2005, p.65.

³⁷ *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000, p. 168.

previsibilidade da exacerbação econômica, isto é, levando em consideração o princípio da segurança jurídica efetiva e não meramente formal:

“En lo relativo a la aplicación retroactiva de normas tributarias, tiene especial importancia el concepto de ‘efecto anuncio’ (ankundigungseffekt); no hay seguridad jurídica invocable frente a la actuación del legislador cuando la agravación de la fiscalidad era conocida y esperada, pues no existe em este supuesto una verdadera cofianza protegible. Y una alteración normativa debe entenderse esperada cuando existe una actuación pública que provoca el llamado ‘efecto anuncio’.

La producción de um ‘efecto anuncio’ podría referirse a cualquier situación de hecho o de derecho o de derecho que coadyuvase a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica. Aunque este efecto puede generarlo cualquier difusión de una reforma tributaria, incluso las que tienen lugar a través de los medios de comunicación, la necesidad de dotar al ‘efecto anuncio’ de um grado aconsejable de certidumbre hizo que em la dogmática alemana se vinculase a la publicidad del procedimiento legislativo. Precisamente porque el proceso de reforma de las normas tributarias es publico, el Gobierno debe hacer público al iniciar esse procedimiento su intención de cambiar la ley. La adopción de um proyecto de ley – Gesetzentwurf – y, en conrecto, la fecha de su publicación, marcaría el momento hasta el cual la norma tributaria puede extender sus efectos retroactivos, pues desde esta publicación se entiende que la confianza em la continuidad de una determinada regulación jurídica há sido destruída, ya que los contribuyentes deben contar con el cambio normativo. Ciertamente, este efecto anuncio puede ligarse a la publicación del proyecto de ley y entenderse como uno de los efectos derivados del mismo, pero también podría atribuirse a otras vías de iniciación de una reforma tributaria como puede ser el Decreto-ley. El ‘efecto anuncio’ del Decreto-ley radicaría, em estos casos, em su íntima semejanza, cuando es tramitado por la vía del art. 86.3 de La Constitución, con un proyecto de ley, de forma tal que De Otto llegó a calificarlo como ‘proyecto de ley con eficacia normativa anticipada a su aprobación por las Cortes’. Si el Decreto-ley obra también como proyecto, tendrá la misma eficacia anunciadora que éste, ‘dandole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba’, como lo ha reconocido la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 13°). Ahora bien, em tanto el efecto anuncio tiene una importancia trascendental como vía para eliminar la buena fe del ciudadano y legitimar una actuación retroactiva de la norma, su concurrencia ha de valorarse de forma aquilatada averiguando si concurren todos los requisitos necesarios para que pueda entenderse que tal anuncio existe”³⁸.

Registre-se que na Espanha o momento de maior perplexidade acerca de efeitos retroativos da lei tributária ocorreu com a sentença 45/1989, em que a Corte Constitucional reconheceu a inconstitucionalidade da lei que instituiu o imposto de renda da pessoa física. Contudo, o Tribunal Constitucional espanhol deixou de aplicar efeitos *ex tunc* à declaração, para fixar efeitos prospectivos, sobretudo para impedir a devolução do indébito tributário decorrente de uma decisão que reconhece a inconstitucionalidade³⁹.

³⁸ Novoa, César García. *El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria*, Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000, p. 179.

³⁹ Tribunal Constitucional Espanhol, S. 45/1989: “La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, em otros casos, em aquellos em los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no em determinación textual alguna de éste, sino em su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, em el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley. La primera de tales precisiones es la que arranca de la constatación de que los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a

Além disso, foi declarada a validade da lei posterior (Ley 20/1989) para regular as relações daquele período, editada com nítido intuito retroativo⁴⁰.

A sentença da Corte Constitucional da Espanha, modulando efeitos da declaração de nulidade, permitindo ainda a edição de norma com efeitos retroativos, acabou por gerar dúvidas na seara doutrinária. Todavia, restou clara a autoridade do Tribunal Constitucional para a manifestação, bem como foi aceita a fundamentação de que a decisão era a que melhor atendia o princípio da segurança jurídica, esse sim positivado na Constituição espanhola, diferentemente do princípio da irretroatividade tributária, meramente implícito e decorrente⁴¹.

Do tratamento constitucional dispensado ao princípio da irretroatividade pelas comunidades jurídicas declinadas, fica claro que em todas elas a eficácia deste princípio, pelo menos em sede fiscal, é relativa.

Por esses motivos, é indispensável que haja prudência ao se analisar o tratamento conferido por países do continente europeu à irretroatividade das leis, pois no Brasil foi atribuída uma natureza de direito absoluto à irretroatividade das normas, sendo inadmissível mitigações ou flexibilidade na sua aplicação e concretização, de maneira a não haver espaço, até mesmo, para aceitação das retroatividades imprópria, média ou mínima da lei mais gravosa, como deseja parte da doutrina brasileira ao interpretar o artigo 105 do Código Tributário Nacional.

6. A lei tributária interpretativa

Colocadas as principais observações a respeito do princípio da irretroatividade da lei tributária, cumpre analisar as chamadas leis interpretativas.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, I, preceitua que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando *expressamente interpretativa* excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Surge então a questão de averiguar a possibilidade de retroação da lei tributária interpretativa.

Sobre o tema Hugo de Brito Machado ensina que:

la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en términos compatibles con la Constitución. [...] Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución. La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría -como con razón observa el representante del Gobierno - un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no insto en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución”.

⁴⁰ Novoa, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000, p. 196.

⁴¹ Zornoza, Juan J. *Aspectos Constitucionales Del Regimen de Tributación conjunta em el IRPF*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 190/192.

“Juristas autorizados afirmam que toda lei, mesmo que se afirme expressamente interpretativa, ou inova ou é inútil. Essa tese tem sido sustentada por tributaristas de grande expressão como doutrinadores, e tem inegável consistência, especialmente sob o enfoque da lógica formal”⁴².

Carlos Maximiliano observa que a interpretação autêntica, realizada pelo próprio poder que criou o ato normativo, isto é, o Legislativo, “*arranha o princípio de Montesquieu*”, já que “*transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral*”⁴³. Destaque-se, ainda, as palavras do referido jurista:

“... se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juízes; não tem mais razão de ser; coube-lhe preponderante outrora, evanescente hoje”⁴⁴.

No mesmo sentir sustenta o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, do Supremo Tribunal Federal:

“A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Diz-se ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo”⁴⁵.

Luciano Amaro afirma que:

“A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a “esclarecer” o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional. Segundo já afirmamos noutra ocasião, a lei “interpretativa” sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, e, portanto, é inútil”⁴⁶.

Com uma posição um pouco mais flexível, o mestre Aliomar Baleeiro apenas admite a retroação da lei interpretativa, nos seguintes termos:

“Apesar da cláusula “em qualquer caso”, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior”⁴⁷.

Não obstante o debate doutrinário referente às chamadas leis interpretativas, como anota Hugo de Brito Machado, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional jamais foi declarado

⁴² *Curso de Direito Tributário*. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 562.

⁴³ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 93/94.

⁴⁴ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 93/94.

⁴⁵ *O princípio da irretroatividade da lei tributária*. Disponível em: < www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/tributario/doutri2h.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

⁴⁶ *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, 134.

⁴⁷ *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 428.

inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, permanecendo válido e plenamente eficaz no ordenamento jurídico⁴⁸.

As normas fiscais interpretativas são aquelas com natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada.

Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

É importante atentar para o que diz Mário Luiz Oliveira da Costa, pois chama atenção para a possibilidade das leis interpretativas virem a serem mal utilizadas, *in litteris*:

“Como todas as demais normas, aquelas interpretativas estarão sempre sujeitas ao crivo do Poder Judiciário, inclusive, preliminarmente, ao exame de validade quanto ao próprio pressuposto de sua edição. Se o legislador qualificar, falsamente, a lei nova interpretativa, somente para lhe imprimir o desejo de feito retroativo, caberá ao Poder Judiciário afastar tal pretensão”⁴⁹.

E arremata o ilustre tributarista asseverando que mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de esclarecer uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, uma vez que, após sua edição, “*não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado*”⁵⁰.

Portanto, temos que, por inovar no mundo jurídico, as chamadas leis interpretativas são plenamente válidas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência. Demais disso, nunca poderão retroagir para prejudicar os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

Analisando a questão o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou, entendendo ser perfeitamente aplicável o artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, desde que não prejudique os contribuintes, conforme se percebe dos seguintes precedentes judiciais:

“TRIBUTÁRIO. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES). APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

1. A lei tributária mais benéfica e aquelas meramente interpretativas retroagem, a teor do disposto nos incisos I e II, do art. 106, do CTN.

2. O § 4º introduzido pela Lei nº 9.528/97 no art. 9º, da Lei nº 9.317/96, ao explicitar em que consiste “a atividade de construção de imóveis”, veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja retroatividade é vedada.

2. “Consoante o disposto no artigo 8º, parágrafo 2º da Lei nº 9.317/96, a opção da pessoa jurídica pelo SIMPLES, submeterá a optante `a esta sistemática, a partir do

⁴⁸ *Curso de Direito Tributário*. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 563.

⁴⁹ *Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 115. Abril de 2005, p.100.

⁵⁰ Costa, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 115. Abril de 2005, p.100.

primeiro dia do ano-calendário subsequente." (REsp nº329892/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 05.11.2001)

3. Recurso especial improvido”⁵¹.

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEI Nº 9.779/99.

1. Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.

2. A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei se aplica a ato ou fato pretérito” sempre que apresentar conteúdo interpretativo.

3. Se a Lei nº 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.

4. Recurso especial improvido”⁵².

No mesmo caminho trilha a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao decidir que as leis interpretativas não são inconstitucionais:

“Ação direta de inconstitucionalidade - Medida provisória de caráter interpretativo - leis interpretativas - A questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória - Princípio da irretroatividade - Caráter relativo - Leis interpretativas e aplicação retroativa - Reiteração de medida provisória sobre matéria apreciada e rejeitada pelo Congresso Nacional - Plausibilidade jurídica - ausência do "periculum in mora" - Indeferimento da cautelar – 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 juízes 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 República. O princípio da irretroatividade "somente" condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao "status libertatis" da pessoa (cf, art. 5. 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. 5., XXXVI. 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-

⁵¹ STJ – Recurso Especial nº 440.994, relator Ministro Luiz Fux, DJ em 24/03/2003.

⁵² STJ – Recurso Especial nº 435.783, relator para aco’rdã’o Ministro Castro Meira, DJ em 03/05/2004.

constitucional brasileiro, contudo, "não" assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. A questão da irretroatividade das leis interpretativas⁵³.

7. Conclusão

Diante de todo o exposto, pode se afirmar que o sistema tributário brasileiro a irretroatividade da tributária assume o papel de garantia fundamental – verdadeira cláusula pétrea - de maneira que não se admite qualquer espécie de mitigação ou flexibilização.

A forma como foi enquadrada em países alienígenas a irretroatividade da norma, principalmente na esfera fiscal, acarreta uma profunda distinção de enfoque com o modo como o instituto foi regulado no Brasil, não podendo, portanto, serem importadas idéias e fórmulas preconcebidas, como se fossem adequadas e suficientes à realidade brasileira, vez que consta expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil o princípio da irretroatividade tributária como limite às atividades legislativas.

E, finalmente, pode ser afirmado que o nosso ordenamento jurídico brasileiro apenas permite a irretroatividade das chamadas leis interpretativas em matéria fiscal quando as mesmas forem realmente interpretativas, isto é, quando tiverem por objeto dispositivo cujo conteúdo realmente necessite ser elucidado. E, ainda assim, somente poderão retroagir quando não prejudicarem os contribuintes, em virtude dos princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

8. Bibliografia

⁵³ STF - Pleno – Ação Direta de Inconstitucionalidade Medida Cautelar 605/DF, relator Ministro Celso de Mello, DJ em 05/03/1993.

ALARCON GARCIA, Gloria. *Sistema fiscal y principios tributários*. In: _____. Estudos de Derecho Financiero y Tributário en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Valladolid: Editora Lex Nova, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª. ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 115. Abril de 2005.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_37.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 09 set. 1942. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del4657.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 de fev. de 2005. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/Lcp118.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2011.

_____. Lei nº 3.017, de 1 de janeiro de 1916. Código Civil revogado pela Lei nº 10.406/2002. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L3071.htm>>. Acesso em: 29 nov. 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição Federal de 1988. 4ª. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Temas de Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário, Princípio da não-surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de Direito Tributário*. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional. Direitos Fundamentais*. T. IV. Portugal: Coimbra, 1988.

MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967 com a EC no 1/69*. 2ª. ed. São Paulo: RT, 1971.

MOARES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 10ª. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito* – Universidade de Coimbra, Coimbra, v. LXIX, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en matéria tributaria*. Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1980.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. In: MARTINS, I. G. da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

VELLOSO, Carlos Maria da Silva. *Curso de Direito Tributário. O princípio da irretroatividade da lei tributária*. Disponível em: < www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/tributario/doutri2h.htm>. Acesso em: 29 nov. 2011.

ZORNOZA, Juan J. *Aspectos Constitucionales del Regimen de Tributación conjunta en el IRPF*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

Sites:

www.planalto.gov.br (legislação brasileira)

www.stf.jus.br (jurisprudência do Supremo Tribunal Federal)

www.stj.jus.br (jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça)

www.dgsi.pt (jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

www.tribunalconstitucional.pt (jurisprudência do Tribunal Constitucional)

www.dre.pt (legislação portuguesa)

www.tribunalconstitucional.es (jurisprudência do Tribunal Constitucional)