

A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM DE ACORDO O POSITIVISMO DE HART

Irineu Galeski Junior¹
Unicuritiba, Curitiba - PR

RESUMO

O conceito de Direito, de obrigação, norma jurídica, a formação e fundamentação do sistema jurídico são das questões mais discutidas e intrincadas, atraindo brilhantes juristas e filósofos para o enfrentamento. Dentre eles, surgiu Herbert L. A. Hart. Apesar de estar situado no campo do juspositivismo, apresentou uma teoria *social* do Direito muito peculiar e interessante. O positivismo analítico de Herbert L. A. Hart é marcado pela análise lingüística da norma e pela composição do sistema jurídico em si, sendo que as normas primárias encontram seu fundamento em normas secundárias, divididas em normas de reconhecimento, alteração e julgamento. O objetivo do presente foi abordar a questão da irretroatividade tributária dentro da classificação das normas primárias e secundárias de Hart, a fim de observar como a teoria social afasta-se do positivismo lógico-dedutivo kelseniano, ao aceitar a influência da tradição, dos costumes, enfim, da realidade social sobre a formação do sistema. Diante desse esquema estrutural, foi possível observar que apesar de assumir um mesmo modelo (romano-germânico), em virtude da realidade social de cada sistema jurídico, um mesmo instituto ou princípio – irretroatividade tributária – pode assumir papel de fundamento ou mesmo de norma primária de criação de dever e obrigação. No Brasil, a irretroatividade tributária assume o papel de garantia fundamental (cláusula pétrea), de modo que não se aceita qualquer espécie de mitigação, pelo contrário, trata-se de norma secundária de reconhecimento (segundo a teoria de Hart) que dá validade ao sistema de normas primárias. Já na Alemanha e Espanha, em virtude do desenvolvimento da jurisprudência dos Tribunais Constitucionais e da irretroatividade tributária não encontrar positividade no texto constitucional, mas decorrer implicitamente do princípio da segurança jurídica, apresenta-se coerente situar essa cláusula de vedação ao tributo sobre fatos constituídos como norma primária (obrigação negativa ao Estado-legislador), tendo em vista que diante do cotejo do caso concreto, os Tribunais Constitucionais, no exercício das regras de julgamento do sistema, tendem a aceitar leis retroativas e a modular julgamentos com efeitos retroativos.

PALAVRAS-CHAVE: Hart; tributos; irretroatividade; positivismo.

¹Pós-graduado em Direito Empresarial pela PUC-PR. Mestrando em Direito Social e Econômico pela PUC-PR. E-mail de contato: igjr@uol.com.br

THE TRIBUTARY IRRETROACTIVITY: AN APPROACH PURSUANT TO THE HART'S POSITIVISM**ABSTRACT**

The concept of Law, of obligation, rule of law, the formation and statement of the legal system are of the most argued and intricate questions, attracting brilliant jurists and philosophers for the confrontation. Amongst them, Herbert L. Hart appeared. Although it is situated in the field of the positivism, it presented a very peculiar and interesting *social* theory of Law. The analytical positivism of Herbert L. Hart is marked by the linguistic analysis of the norm and by the composition of the legal system in itself, being that the primary norms find its fundament in secondary norms, divided in norms of recognition, alteration and judgment. The objective of this paper was to approach the question of the tributary irretroactivity inside of the classification of primary and secondary Hart's norms, in order to observe as the social theory is moved away from the kelseniano logical-deductive positivism, when accepting the influence of the tradition, the customs, at last, of the social reality on the formation of the system. In front of this structural scheme, it was possible to observe that although assuming the same model (Roman-Germanic), because of the social reality of each legal system, the same institute or principle - tributary irretroactivity - can assume footing role or the same role of primary norm of creation of having and obligation. In Brazil, the tributary irretroactivity assumes the role of basic guarantee (stony clause), in way that it is not accepted any kind of mitigation, in opposition to, it is related to secondary norm of recognition (according to theory of Hart) that validates the primary norms system. In Germany and Spain, because of the development of the jurisprudence of the Constitutional Courts and tributary irretroactivity its normal not finding predicted laws in the constitutional text, but elapses implicitly of the principle of the legal security. It is coherent to locate this clause of prohibition to the tribute on constituted facts as primary norm (negative obligation to the State-legislator), taking into account the confrontation of the concrete cases, the Constitutional Courts, in the exercise of the judgment rules of the system, tends to accept retroactive laws and modulate the judgments with retroactive effects.

KEY-WORDS: Hart; tributes; irretroactivity; positivism.

INTRODUÇÃO

O conceito de Direito, de obrigação, norma jurídica, a formação e fundamentação do sistema jurídica são das questões mais discutidas e intrincadas, atraindo brilhantes juristas e filósofos para o enfrentamento. Dentre eles, surgiu Herbert L. A. Hart. Apesar de estar situado no campo do juspositivismo, apresentou uma teoria *social* do Direito muito peculiar e interessante.

No presente trabalho, buscar-se-á a análise, de um ponto de vista da teoria de Hart, de uma realidade jurídica diversa em sistemas jurídicos de mesma origem (romano-germânico), porém de desenvolvimentos diferentes: a questão da irretroatividade tributária.

O objetivo será situar a irretroatividade tributária (seja ela princípio, garantia constitucional) dentro da classificação das normas primárias e secundárias de Hart, a fim de observar como a teoria social afasta-se do positivismo lógico-dedutivo kelseniano, ao aceitar a influência da tradição, dos costumes, enfim, da realidade social sobre a formação do sistema.

O trabalho está dividido em quatro capítulos, sendo que no primeiro será situada a obra de Hart e traçadas as linhas gerais de suas conclusões. No segundo e terceiro capítulos, será tratada da irretroatividade tributária no Brasil, na Alemanha e na Espanha. No quarto e último capítulo, será feita a contextualização da matéria com a obra de Hart, localizando a irretroatividade dentre as normas primárias e secundárias.

2. O PENSAMENTO DE H. L. A. HART

A obra de Herbert Lionel Adolphus Hart, geralmente, é localizada no âmbito do positivismo jurídico. Para o Estado Liberal, a centralidade da lei foi importante para a definição de Estado de Direito. A criação do Direito não fica mais a critério da pessoa, mas sim de acordo com o método desenvolvido para o sistema. No Estado Liberal, o Direito não precisa corresponder a nenhum ideal de valor e só com esta

neutralidade mantêm-se afastadas as incertezas quanto às diversas concepções de Justiça.

Para identificar o Direito, basta se verificar se o mesmo foi produzido em conformidade com os procedimentos anteriormente previstos. É este o Direito que será tematizado pelo positivismo, que é o movimento jusfilosófico que surge juntamente com o Estado Liberal, no século XIX e tem como representantes mais autorizados no século XX, Kelsen, Ross e Hart. Assim, o positivismo jurídico é um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, na medida em que algumas normas são criadas em conformidades com outras, sendo as primeiras concebidas como inferiores e as segundas como superiores.

É possível traçar uma divisão arbitrária para o positivismo jurídico, englobando a tese da separação entre o direito e os outros campos, tendo como principal representante o jurista austríaco Hans Kelsen; a visão realista, da qual foi expoente Alf Ross; bem como, a obra do positivismo analítico de Hart.

A primeira corrente, como dito, foi despontada por Hans Kelsen. Para Kelsen, o Direito é um sistema metódico, sendo que o autor funde metodologia e ontologia para reduzir a ciência jurídica ao método, entendido como o próprio sistema jurídico. Tal sistema mantêm-se aberto para a mobilidade interna, partindo de um critério de pertença de normas em relação a esse próprio sistema que diz respeito à lógica formal. Portanto, o método é o próprio sistema e sua auto-reprodução, deduzido com base em critérios formais e lógicos.

No que toca ao realismo jurídico, e seu principal teorizador Alf ROSS (2000, p. 98 e ss). Para ele, a realidade do Direito está na própria realização dos fatos sociais definidos psicologicamente. Assim, o Direito passa a ser definido como um conjunto de regras delimitadas pela consciência jurídica dos indivíduos de uma sociedade. A conexão entre a existência mesma dessa realidade e sua efetividade está no fator determinante de que o critério de aferição da validade da norma perpassa uma avaliação de aspectos sociais e psicológicos. Enfim, o que justifica a validade do Direito é a consequência jurídica correspondente na realidade psicológica da

sociedade mesma, bem como sua consciência com relação ao conjunto mesmo dessas normas.

Na segunda metade do século XX é que toma espaço a obra de Hart, trazendo uma profunda contribuição no âmbito do positivismo jurídico. Hart, que viveu entre 1907 e 1992, sendo que sua principal obra foi lançada em 1961, chamada *The Concept of Law*, na qual apresenta a teoria do direito como prática social ou, simplesmente, teoria social do direito.

Hart, contrariamente a Kelsen e Ross, apresenta uma visão não reducionista ante a relação regra e comportamento, pois sustenta que existe, na realidade, uma estreita ligação entre os dois elementos dentro do ordenamento jurídico, ou melhor, na visão de Hart o que ocorre é uma relação interna, entre esses dois elementos, de forma conceitual, devido a sua concepção de validade normativa.

O autor formula questões que suscitam o debate sobre o que é direito: como diferir o direito e a obrigação jurídica das ordens baseadas em ameaças? Como se dá a relação entre o direito e a moral? O que são regras? O que significa dizer que uma regra existe? Em que medida o direito é uma questão de regras?

Segundo Hart, afastar as dúvidas sobre estas questões vem sendo o principal objetivo das teorias relacionadas à natureza do direito. Como visto, as dúvidas são muitas e as possibilidades de aplicação das expressões “direito” e “sistema jurídico” também. O objetivo do autor “não é fornecer uma definição do direito, no sentido de uma regra por referência a qual pode ser testada a correção do uso da palavra; é fazer avançar a teoria jurídica, facultando uma análise melhorada da estrutura distintiva de um sistema jurídico interno e fornecendo uma melhor compreensão das semelhanças e diferenças entre o direito, a coerção e a moral, enquanto tipos de fenômenos sociais.”²

O autor destaca o uso costumeiro de imperativos, utilizados para buscar o atendimento de um desejo expresso. As formas imperativas de linguagem são as

² HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. p.21-22.

mais numerosas, mas há certos imperativos que não podem ser vistos como “comandos”. Isto porque “comandar é caracteristicamente exercer autoridade sobre os homens, não o poder de lhes afligir um mal, um comando é primariamente um apelo não ao medo, mas ao respeito pela autoridade.”³ Desta forma, o imperativo de um assaltante não pode ser considerado como um comando, por causa da coação.

Segundo Hart, as leis, diferentemente dos imperativos lingüísticos do dia a dia, possuem um caráter geral. Caracterizam-se também por serem permanentes ou persistentes. O sistema jurídico de um Estado Moderno caracteriza-se “por um certo tipo de supremacia dentro do seu território e de independência dos outros sistemas”⁴

A ciência jurídica em Hart é descritiva, sendo esta a sua ligação com o positivismo. Diferentemente de Kelsen, Hart possibilita a abertura do direito para outras ciências. O sistema jurídico proposto por Hart deve ser compreendido a partir das noções de obrigação e da união entre regras primárias e secundárias.

Hart não define o termo “obrigação”, mas o contextualiza no plano da realidade. Vincula a existência de uma obrigação a uma regra jurídica. No entanto, afirma que a existência de uma regra não pressupõe um comportamento exigido em termos de obrigação. Logo: toda obrigação é prevista por meio de regras, mas nem todas as regras prevêm obrigações.

Hart distingue o conceito de regra do de hábito, depois apresenta sua inovação metodológica analisando a regra social sobre o “ponto de vista interno”, que representa:

uma atitude crítica reflexiva em relação a certos tipos de comportamento enquanto padrões comuns e que ela própria se manifesta crítica (incluindo auto-crítica), em exigências de conformidade e no reconhecimento de tais críticas e exigências são justificadas, o que tudo se expressa caracteristicamente na terminologia normativa de ‘ter o dever de’, ‘ter de’ e ‘dever’, ‘bem’ e ‘mal’.⁵

³ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. p.24.

⁴ Op. cit., p. 29-30.

⁵ Op. cit., p.66.

Hart explica a diferença entre hábito e regra comparando o comportamento do indivíduo num grupo em duas situações distintas: primeira - é hábito dos membros de um determinado grupo irem ao cinema todos os sábados à noite; segunda - constitui regra nesse grupo que os homens ao entrarem numa igreja tirem o chapéu. A primeira situação é um hábito, já a segunda uma regra.

Hart ainda analisa as regras por dois pontos de vista: interno e externo. Hart elucida a diferença entre os dois pontos de vista comparando com atitude dos motoristas diante do semáforo. Os motoristas, em geral, conhecem e aceitam as regras de trânsito, assim agindo em conformidade com essas. Até mesmo prevendo e compreendendo o comportamento dos outros motoristas, esse seria o ponto de vista interno. Já o ponto de vista externo explica a presença de um observador, que não conhece as regras do trânsito, podendo se dividir em duas matizes: ponto de vista extremo externo, onde o observado apenas registra a esfera do “ser”, o comportamento dos motoristas, não compreendendo o esfera do “dever ser”, ou seja, as leis de trânsito; já o outro ponto de vista, chamado de externo moderado, além da verificação empírica da conduta, também o observador adentra naquela sociedade para compreender o porquê dos motoristas pararem diante do sinal vermelho, ou seja, relaciona à conduta (parar no sinal vermelho) com a regra (o Código de Trânsito). Saliente-se que a regra não se aplica ao observador e nem ele necessita se comportar de acordo com ela.

Portanto, do ponto de vista interno, as normas são cumpridas pelo indivíduo, enquanto membro de um grupo, ou seja, a aceitação das regras se dá justamente por fazer parte do corpo social. Outrossim, do ponto de vista externo, Hart afirma que o observador pode vislumbrar o ponto de vista interno das regras (da aceitação pelo grupo) ou ainda, “prever” a sanção a ser imputada por alguém que não as cumpre. No entanto, a partir do ponto de vista do observador, só é possível verificar uma forma aproximada do funcionamento das regras. Não é possível estabelecer uma conexão entre o funcionamento das regras e a forma como as pessoas as aceitam.

Do ponto de vista interno, destaca a noção de obrigação a partir dos comandos “ser obrigado a” e “ter uma obrigação”. Somente do ponto de vista interno que é possível compreender o sistema. No ponto de vista interno é que ocorre a vinculação do indivíduo a regra, mas não necessariamente de modo sentimental⁶. Hart transporta essas considerações da regra social para o âmbito do direito.

Dito isso, fato é que Hart esboça um modelo complexo de sistema jurídico, com a união de normas primárias e secundárias e dos aspectos internos e externos das regras.

As regras primárias são as chamadas regras de obrigação, que impõem determinados comportamentos e que por sua vez encontram fundamento nas regras secundárias, que são aquelas que criam poderes públicos ou privados; além disso, especificam a forma como as regras primárias podem ser criadas, alteradas ou excluídas do sistema.

Seguindo em sua teorização, afirma que as regras secundárias podem ser de três espécies: de reconhecimento, de alteração e de julgamento. As primeiras são aquelas que definem os critérios para identificação de uma norma primária; as segundas (de alteração) conferem poderes para modificação das regras; e as últimas, possibilitam a identificação de quem deve ser o julgador e qual o procedimento a ser adotado em razão da violação de uma regra primária.

Hart entende o Direito como um sistema aberto. A sua idéia de que o Direito tem textura aberta se dá através das normas de reconhecimento, através das quais os costumes e a tradição seria incorporada ao sistema jurídico:

Por força de regras de um tipo, que bem pode ser considerado um tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas ações, quer queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou

⁶ Hart frisa a importância de que “muitas vezes é erradamente representado o aspecto interno das regras como uma simples questão de ‘sentimento’, por oposição ao comportamento físico observável exteriormente.”

fiscalizar a sua aplicação. As regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados.⁷

As regras de reconhecimento servem não só para reconhecer a presença de uma regra primária de obrigação, como também para estabelecer-lhe a validade. Ademais, as regras de reconhecimento constituem, em certo sentido, uma regra última, podendo constituir também um critério supremo:

A regra de reconhecimento, que faculta os critérios através dos quais a validade das outras regras do sistema é avaliada [...], é uma regra última; e onde, como é usual, há vários critérios ordenados segundo a subordinação e a primazia relativa, um deles é supremo. [...] Podemos dizer que um critério de validade jurídica, ou fonte de direito, é supremo, se as regras identificadas por referência a ele forem ainda reconhecidas como regras do sistema, mesmo que elas estejam em conflito com regras identificadas por referência aos outros critérios, ao passo que as regras identificadas por referência a estes últimos não são reconhecidos como tal, se estiver em conflito com regras identificados por referência ao critério supremo.⁸

A regra de reconhecimento, de carácter secundário, estabelece quais regras devem ser reconhecidas como juridicamente válidas, ou seja, identifica quais regras diretas, regras primárias de obrigação, devem pertencer ao sistema normativo. Essa regra não se apresenta de forma explícita, já que para Hart depende (e decorre) do comportamento dos agentes estatais, dos tribunais e dos particulares. Assim, compreende-se a visão do autor de que o direito aparece como prática social, visto que o critério de validade consiste numa conduta social que reconhece, para aquele determinado país e momento histórico, o que é direito válido.

Devido a essa essência empírica o conteúdo da regra de reconhecimento é variável no tempo e no espaço. Podendo, deste modo, incluir vários elementos, seja de natureza formal ou material. É esse um dos pontos criticados da teoria de Hart, já que a regra de reconhecimento possa ser entendida como uma norma que possibilita que os valores do campo da moral ingressem no campo das ciências jurídicas, ou seja, no Direito.

⁷ Op. cit., p.91.

⁸ Op. cit., p. 117.

Já no tocante à questão da dinamicidade do sistema, Hart prevê as chamadas regras de alteração que “confere poder a um indivíduo ou a um corpo de indivíduos para introduzir novas regras primárias para a conduta da vida do grupo de certa classe dentro dele, e para eliminar as regras antigas”⁹. Segundo o autor, essas espécies de normas podem ser simples ou complexas, podendo apontar quais as pessoas que podem legislar, bem como qual o procedimento a ser adotado.

Outrossim, afirma que há uma estreita relação entre as regras de alteração e de reconhecimento: “porque, quando as primeiras existirem, as últimas terão necessariamente de incorporar uma referência à legislação como um aspecto identificador das regras, embora não necessitem de referir todos os detalhes processuais envolvidos na legislação.”¹⁰

Por fim, Hart teoriza sobre as chamadas regras de julgamento, que vêm compor a tríade de regras secundárias. Têm lugar para remediar a ineficácia da pressão social difusa, dando “o poder aos indivíduos para proferir determinações dotadas de autoridade respeitantes à questão sobre se, numa ocasião concreta, foi violada a regra primária.”¹¹

Neste ponto, ao analisar as regras secundárias de Hart pode surgir questionamentos acerca de similitudes e dessemelhanças com a norma hipotética fundamental de Kelsen. Ocorre que, desde logo, pode-se notar que há diferenças, pois enquanto esta é pressuposta, aquela é parte do próprio ordenamento ao qual lhe atribui validade.

Por incorporar os costumes e práticas sociais à aceitação da regra de reconhecimento, Hart evita o regresso kelseniano a uma norma hipotética para dar validade ao sistema jurídico. Mas, apesar dos fatos sociais terem sido institucionalizados pela regra de reconhecimento em Hart, aquele continua sendo um sistema de regras.

⁹ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. 2 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994. p.105.

¹⁰ Op. cit., p. 105-106.

¹¹ Op. cit., p.106.

Nos próximos capítulos expor-se-á acerca do tratamento da irretroatividade tributária no Brasil, Espanha e Alemanha para que ao fim seja contextualizado esse princípio dentre as modalidades de regras de Hart, primárias e secundárias, e dentre essas se na modalidade de reconhecimento, alteração ou julgamento.

3 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A Constituição Federal de 1988 passou a prever de forma expressa o princípio da irretroatividade da lei tributária, especificamente no artigo 150, III, 'a':

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; [...]

Segundo Roque Antonio Carrazza, tal princípio encontra paralelo no direito penal, em que é vedada a apenação da conduta já consolidada, senão por lei anteriormente editada. Assim, o princípio ora discutido decorre do princípio da legalidade. Assim, não pode ser apenado o cidadão por conduta antes praticada, como não pode surgir obrigação tributária sem haver o anúncio prévio por promulgação legal:

O princípio da legalidade, tal como exteriorizado nos arts. 5º, II, e 150, I, ambos da CF, contém implícita a vedação à 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 imponible, e não o fato imponible à lei.¹²

O grande tributarista Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, esclarece que a previsão da irretroatividade inserida no rol das limitações ao poder de tributar trata-se de medida desnecessária, uma vez que já havia previsão com conduta geral previsto 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 – anomia –, 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 ledor engano, nada modificando o panorama concreto da regulação das condutas, pelo ângulo histórico ou sociológico encontraram alguns escritores a explicação do fato.¹³

Ricardo Lobo Torres trata tal princípio, inclusive, com a força da cláusula pétrea constitucional, ou seja, como previsão que não comporta qualquer espécie de mitigação ou afronta, porque se trata de verdadeiro direito fundamental do contribuinte, especialmente por derivar do princípio da segurança jurídica:

Os princípios vinculados à idéia de segurança jurídica, muitos deles positivados em diversos dispositivos do capítulo constitucional dedicado às 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).¹⁴

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.343.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005. p.161-162.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **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.

Frise-se que a idéia da retroatividade em matéria tributária causa repulsa de doutrinadores brasileiros, não sendo desconhecida a prática em outros países, como por exemplo na tradição germana – justamente o objeto desse trabalho. Observa-se essa aversão pelas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, que cita Mizabel de Abreu Derzi, em que dá conotação de ameaça ao tratamento favorável da matéria no Brasil:

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.¹⁵

Portanto, conclui-se que no Brasil o princípio da irretroatividade tributária, pelos mais diversos fundamentos¹⁶, trata-se de garantia fundamental do contribuinte,

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.277-284.

¹⁶ Veja-se ainda o fundamento de obrigação sem causa (“Em matéria tributária (art. 150, III, a, da CF), qualquer lei que for aplicada para exigir tributos sobre fatos pretéritos, incorre em obrigação sem causa e bem assim em inconstitucionalidade. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997, p. 129.; e principalmente o respeito à segurança jurídica (“Na aplicação da lei tributária este princípio deve ser respeitado integralmente sob pena de inconstitucionalidade por violar direito fundamental do indivíduo. (...) 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.” ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**, São Paulo: Atlas, 1995, p. 56-57.)

sendo que as poucas concessões que se faz nessa matéria, são no sentido de beneficiar, ou seja, em matéria de isenções e anistias.

4. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA EXPERIÊNCIA ALEMÃ E ESPANHOLA

Como se viu, no Brasil a irretroatividade da lei tributária não encontra exceções, sendo condenada a própria sugestão de discussão do tema. Entretanto, o direito espanhol e especialmente o alemão (focos desse trabalho), que a mais tempo trata do tema em seu Tribunal Constitucional, não contam com a previsão expressa desse princípio em sua Constituição.

Nesses países, a experiência indica que a irretroatividade tributária antes decorre do princípio da segurança jurídica, ou seja, está presente de forma implícita, devendo ser aplicado para tutelar a confiança contribuinte, ou seja, a previsibilidade de sua conduta econômica:

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 há 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 imprevisibles.¹⁷

Frise-se que a doutrina espanhola não desconhece a necessidade de atenção acerca do tema, sobretudo pela necessidade de previsibilidade econômica em matéria de direito tributário¹⁸.

¹⁷ ALARCON GARCIA, Gloria. **Sistema fiscal y principios tributários**. Estudios de Derecho Financiero y Tributário en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Valladolid: Editora Lex Nova, 2005. p.65.

¹⁸ “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 há señalado el TC em 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, em esta rama del derecho, el riesgo de que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o em trance de consolidación es mayor que em otros sectores del ordenamiento.”

Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 3, n. 2, p. 170-195, jul./dez. 2007. 183

Na Alemanha, especificamente em 1961, em julgamento emblemático ficou definida a regra de que a irretroatividade tributária estava vedada em relação às situações consolidadas (*abgeschlossene Tatbestände*), justamente em defesa da confiança nos atos atingidos pelo esgotamento de seus efeitos, inclusive naquelas situações em que o interesse do contribuinte poderia ser prejudicado, como no caso da impossibilidade de se repetir o tributo (não há dúvida que essa questão no Brasil pode ser compreendida como espécie de retroatividade indevida, como será visto a frente):

Resulta tradicional em la doctrina alemana, desde el pronunciamiento del Bundesverfassungsgericht de 19 de diciembre de 1961, entender que sólo puede haber una retroactividad contraria a la seguridad jurídica cuando la misma incida sobre situaciones o presupuestos de hecho ‘cerrados’ o ‘agotados’ – *abgeschlossene Tatbestände* – y que tengan lugar a través no solo de normas tributarias sino de todas aquellas a las que califica como desfavorables (*Belastend*), y que, em última instancia, se reconducen a las que hemos denominado disposiciones intervencionistas o de injerencia (*Eingriffe*). El hecho de que solo se genere inseguridad cuando resultan afectados actos, hechos o relaciones ‘cerradas’ supone definir la incidencia de la retroactividad em función de la confianza que el ‘agotamiento’ de hechos o situaciones provoca, o, lo que es lo mismo, supone condicionar la retroactividad em función de las alteraciones que la misma puede provocar sobre hechos que, por su agotamiento, son generadores naturales de confianza. Y ello aun cuando esse agotamiento perjudica claramente al contribuyente (porque, por ejemplo, le impide obtener la devolución de ingresos indebidos, al haber ganado firmeza los respectivos actos de liquidación; SSTC 45/1989, FJ 11º; 146/1992, FJ 8º, y 179/1994, FJ 12º).¹⁹

Observe-se que o Tribunal Constitucional reconhecia a possibilidade de efeitos retroativos de algumas normas tributárias, especialmente sobre situações não consolidadas ou que não causassem agravamento à situação do contribuinte. Criou-se a divisão das normas retroativas em autênticas e impróprias, conforme o esgotamento ou não do ato²⁰.

GARCÍA NOVOA, César. **El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria**, Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales AS, 2000, p. 168.

¹⁹ GARCÍA NOVOA, César. **El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria**, Madri: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales AS, 2000, p. 168.

²⁰ “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 *Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 3, n. 2, p. 170-195, jul./dez. 2007.* 184

De qualquer forma, com o desenvolvimento da jurisprudência constitucional, mesmo o critério firme de 1961, no sentido de se proteger os atos encerrados, passou a sofrer mitigações naquela Corte, colocando em discussão concreta se realmente certas situações em que a retroatividade não feriria a segurança jurídica, pois previsível a alteração exacerbadora, bem como discutindo o próprio conceito de ato esgotado ou encerrado:

Esta línea divisoria, propugnada por el Tribunal Constitucional alemán, que permitía establecer una distinción entre normas retroactivas inconstitucionales y normas retroactivas constitucionales, o más bien, constitucionales por no ser verdaderamente retroactivas, encontró un filón de crítica em los frecuentes votos particulares – Sondervote – que las resoluciones contenían y que después pasarían al texto de las sentencias, dando lugar a una reciente jurisprudência que viene a cuestionar la rigidez de esta distinción entre retroactividad auténtica e inauténtica. Las líneas abiertas a efectos de cuestionar esta diferenciación de dos clases de retroactividad se han basado em dos puntos fundamentales; por um lado, en el intento, a la hora de valorar el auténtico riesgo para la seguridad jurídica de una norma retroactiva, de dar mayor relevancia a las actitudes individuales del contribuyente frente a la mera constatación temporal de la vigencia retrospectiva de la norma. Por outro, em cuestionar la validez del criterio del ‘agotamiento’ de los hechos sometiendo al banco de pruebas que supone el importante papel que juegan em materia tributaria los hechos imponibles periódicos y duraderos.²¹

Segundo César García Novoa, essa alteração de entendimento também foi sentida no Tribunal Constitucional espanhol, cuja doutrina é fortemente influenciada pela alemã, sendo que a Corte passou a verdadeiramente adaptar a retroatividade sempre em cotejo com a confiança:

[...] se trata de una verdadera modulación de la llamada ‘protección de la confianza’, que há trascendido a la jurisprudência constitucional española, primero a través de las SS 6/1983, de 4 de febrero, y 41/1983, de 18 de mayo, que basan el control de la constitucionalidad de las normas retroactivas em la citada protección de la confianza, y más tarde en la S. 126/1987, de 16 de julio, cuando nuestro Tribunal Constitucional dice, respecto a la valoración que frente a la seguridad jurídica merecen las normas retroactivas, que ‘las circunstancias específicas que concurren em cada caso se convierten em elemento clave em el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad’.²²

alemã inexistem os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade econômica de contribuir, os quais se põem como normas fundamentais entre nós. [...]” COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 277-284.

²¹ GARCIA NOVOA, *op. cit.*, p.175-6.

²² *Id.*, *op. cit.* p.176

Para ilustrar melhor como a questão da retroatividade tributária é tratada, talvez, com mais serenidade no continente europeu, sem as mesmas paixões que desperta no Brasil, vale a notícia acerca do chamado “efeito anuncio” que se trata da possibilidade de retroatividade da lei tributária, quando ainda é projeto, mas que em virtude da publicidade do processo legislativo já levou a situação a previsibilidade da exacerbação econômica, ou seja, sempre em atenção ao 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’ (ankündigungseffekt); no hay seguridad jurídica invocable frente a la actuación del legislador cuando la agravación de la fiscalidad era conocida y esperada, pues no existe en 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 un ‘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 un grado aconsejable de certidumbre hizo que en la dogmática alemana se vinculase a la publicidad del procedimiento legislativo. Precisamente porque el proceso de reforma de las normas tributarias es público, el Gobierno debe hacer público al iniciar esse procedimiento su intención de cambiar la ley. La adopción de un proyecto de ley – Gesetzentwurf – y, en concreto, 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 en la continuidad de una determinada regulación jurídica ha 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, en estos casos, en 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, ‘dándole 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 13º). Ahora bien, en 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.²³

Vale esclarecer que na Espanha o momento de maior perplexidade acerca de efeitos retroativos em matéria tributária se deu com a *sentencia 45/1989*²⁴, em que o Tribunal Constitucional reconheceu a inconstitucionalidade da lei que instituiu o Imposto de Renda da pessoa física, entretanto, deixou de aplicar efeitos *ex tunc* à declaração, para fixar efeitos prospectivos, sobretudo para vedar a devolução do indébito tributário decorrente de uma decisão que reconhece a inconstitucionalidade.

²³ Id., op. cit., p.179.

²⁴ Tribunal Consitucional Espanhol, S. 45/1989: “La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en 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 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 instó 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.”

Outrossim, foi reconhecida a validade da lei posterior (Ley 20/1989) para regular as relações daquele período, editada com claro intuito retroativo²⁵.

A decisão do Tribunal Constitucional espanhol, modulando efeitos da declaração de nulidade, aceitando ainda a edição de norma com efeitos retroativos, acabou por causar dúvidas no âmbito doutrinário, entretanto, restou clara a autoridade do TC para a manifestação, bem como foi aceita a fundamentação de que a decisão era a que melhor atendia o princípio da segurança jurídica²⁶, esse sim positivado na Constituição Espanhola, ao contrário do princípio da irretroatividade tributária, meramente implícito e decorrente.

5 A IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO REGRA PERANTE A TEORIA DE HART

²⁵ “El Tribunal Constitucional, cuando há tenido que enfrentarse a las consecuencias de una norma retroactiva sustitutiva de otra declarada inconstitucional, ha admitido su eficacia retroactiva – S. 38/1997, de 27 de febrero -, aunque fijando como limite la eventual agravación de la posición del contribuyente. Ello le permite aceptar en esta sentencia que la Ley 20/1989, que llenó el vacío normativo provocado por la declaración de inconstitucionalidad de diversos preceptos del IRPF por la S. 45/1989, puede aplicarse retroactivamente proque, en la normalidad de los supuestos, no agravará la posición del contribuyente, ya que se debe esperar que este opte por la declaración individual. Así señala em el FJ 6º que ‘si se opta por la tributación individual, ello debe suponer una reducción de la deuda tributaria a pagar, esto es, em definitiva, de la cuota eventualmente dejada de ingresar y, por ende, de la sanción que pudiera resultar aplicable’, lo que supone una retroactividad in bonus, admitida en el ámbito del derecho sancionador” GARCÍA NOVOA, César. *Op. cit.* p. 196.

²⁶ “Con independencia de la valoración que pueda efectuarse del contenido de la sentencia comentada, el aspecto más polémico de la misma y que mayores problemas ha suscitado es, sin duda, el de la determinación de sus efectos o, si se prefiere, del alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad pronunciada, a la vista fundamentalmente de lo dispuesto en la LOTC, de acuerdo con la cual, como recuerda el propio TC, ‘las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el Boletín Oficial del estado, y que em cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados, impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado.(...) La explicación de las dudas que há provocado la determinación del alcance de la nulidad proclamada por el TC, acogiéndose al parecer a la fórmula de la declaración ‘prospectiva’ de inconstitucionalidad, para evitar la nulidad plena, com efectos invalidatorios retroactivos, mediante una ampliación del contenido literal del artículo 40 LOTC que, sin embargo, no deja de suscitar algunas perplejidades. En primer término, porque al contemplar las ‘situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad’ proclamada, el TC se há referido a uma seria de supuestos heterogeneos cuya asimilación no es fácil de justificar. Em efecto, si puede comprenderse que las exigencias del principio de seguridad jurídica justifiquen la no revisión de las actuaciones administrativas firmes, no es tan sencillo explicar la asimilación a esas actuaciones administrativas.” ZORNOZA, Juan J. **Aspectos Constitucionales del Regimen de Tributación conjunta en el IRPF**, Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 190-192.

Nos capítulos acima, foi traçado o perfil da irretroatividade tributária como regra no sistema jurídico brasileiro e nos sistemas jurídicos alemão e espanhol.

Vale esclarecer que se tratam os três de sistemas estruturados de acordo com o modelo romano-germânico, ou seja, baseados fundamentalmente no peso da lei escrita como fonte principal do Direito.

Não se olvide que a realidade próxima a Hart para o desenvolvimento de sua teoria social era o sistema inglês. Entretanto, na busca da teoria mais genérica possível, a fim de se aplicar aos mais diversos modelos, Hart tratava em seus conceitos das realidades ocidentais disponíveis, seja o common law inglês (costume), o common law americano (precedente) e a experiência européia continental (lei), como se observa da sua delimitação da regra de reconhecimento, quando traz os três principais instrumentos jurídicos dos sistemas acima referidos: “num sistema jurídico desenvolvido, as regras de reconhecimento são, claro, mais complexas; e, vez de regras de identificação por referência exclusivamente a um texto ou lista, fazem-no por referência a alguma característica geral possuída pelas regras primárias. Tal pode consistir no facto de terem sido legisladas por um certo órgão ou pela sua longa prática consuetudinária ou pela sua relação com decisões judiciais”. (HART, 1994, p. 104-105)

Portanto, é possível que se aplique a teoria social de Hart para modelos romano-germânicos sem problemas, desde que adaptada a teoria à realidade do sistema, ou seja, levando em conta o papel da Constituição escrita nesses países (ao contrário da Constituição consuetudinária da Inglaterra) como norma supralegal, que veicula as regras secundárias (de reconhecimento, de alteração e julgamento) sendo que as normas primárias são veiculadas por leis fruto de um Poder Legislativo.

Feita a ressalva acerca da aplicação da teoria de Hart aos modelos em comento nesse trabalho, passa-se ao exame da regra da irretroatividade.

Como visto, no Brasil a irretroatividade da lei tributária ganhou qualidade de garantia fundamental do contribuinte, figurando no rol das limitações ao poder de

tributar, estando prevista expressamente no texto constitucional, no artigo 150, III, "a". Ademais, a imensa maioria da doutrina considera a irretroatividade como cláusula pétrea, ou seja, que não pode ser mitigada em hipótese alguma (salvo a já acima ressalvada possibilidade da retroatividade benéfica ao contribuinte em matéria de isenções e anistias).

Portanto, apresenta-se lícito concluir que no Brasil a irretroatividade tributária ostenta condição de regra de reconhecimento para o restante das normas primárias. Para Hart, a regra de reconhecimento "especificará algum aspecto ou aspectos cuja existência numa dada regra é tomada como uma indicação afirmativa e concludente de que é uma regra do grupo que deve ser apoiada pela pressão social que ele exerce (...) onde exista tal reconhecimento existe uma forma muito simples de regra secundária: uma regra para a identificação concludente das regras primárias de obrigação."²⁷

A regra de reconhecimento para Hart é aquela que fundamenta o sistema jurídico, pois introduz a idéia de autoridade que unifica as regras primárias abaixo de si, portanto "na simples operação da identificação de uma dada regra como possuindo o aspecto exigido de se tratar de um elemento da lista de regras dotada de autoridade, temos o germe da idéia de validade jurídica."²⁸

Segundo Hart, a regra de reconhecimento tem sua origem na realidade histórica e social de um povo, variando de local para local, conforme as experiências vividas. Ao contrário da norma fundamental de Kelsen, a regra de reconhecimento é rica em fundamentação concreta e tem por trás de si os costumes e a força da tradição na sua formação.

Portanto, no Brasil a irretroatividade tributária ganhou *status* de garantia fundamental em virtude da experiência histórica da sociedade e pode ser considerada uma espécie de regra de reconhecimento do sistema tributário, pois as

²⁷ HART, op. cit., p.104.

²⁸ HART, op., cit., p.105.

normas primárias que instituem obrigações tributárias sobre fatos já acontecidos não subsistem sob a autoridade do princípio da irretroatividade.

Em outras palavras, as normas primárias contrárias à regra de reconhecimento da irretroatividade tributária não têm *validade*, pois não encontram fundamento para subsistir no sistema tributário brasileiro.

Dito isso, passa-se à análise da experiência continental europeia, em especial, alemã e espanhola. Em rápido parênteses, foram escolhidas Espanha e Alemanha porque o tratamento da irretroatividade não é o mesmo em todos os países europeus. Em Portugal, a irretroatividade foi erigida sob a condição de regra de reconhecimento constitucional em 1976. Outrossim, na Itália a irretroatividade decorre de outro princípio caro àquele sistema, que é o da capacidade contributiva, que não aceita exceções.

Como foi visto, a irretroatividade na Alemanha e na Espanha é uma regra aplicada pelos respectivos Tribunais Constitucionais, mas sempre em cotejo com a questão da confiança que, mais vale dizer, trata-se do princípio da segurança jurídica. Nos dois países, só esse princípio é positivado, enquanto a irretroatividade tem previsão genérica, que aceita modulação.

Portanto, é o Tribunal Constitucional de ambos os países que tem competência e atribuição para manipular os efeitos retroativos das normas primárias tributárias, acatando ou não efeitos retroativos, de acordo com o princípio da segurança jurídica (lembre-se que a ponderação é tal que se permite a retroatividade do projeto de lei, desde que atendida a publicidade do projeto legislativo, que supre a necessidade de previsão e segurança jurídica para o indivíduo, o chamado “efeito anúncio”).

Diante dessa interpretação, revela-se coerente afirmar que a irretroatividade tributária na Espanha e Alemanha mais se assemelha a uma norma primária (negativa – impedindo a edição de norma exacerbadora sobre fatos acabados - contra o Estado), enquanto o Tribunal Constitucional, por força de uma regra secundária de julgamento, aplica a regra de reconhecimento da segurança jurídica, modulando a

irretroatividade tributária ou a excepcional retroatividade, diante de cada situação concreta.

Hart afirmou que a regra de julgamento é aquela dá “poder aos indivíduos para proferir determinações dotadas de autoridade respeitantes à questão sobre se, numa ocasião concreta, foi violada uma regra primária. A forma mínima de julgamento consiste numa série de determinações, e designaremos as regras secundárias que atribuem o poder de proferi-las como regras de julgamento (...) não impõem deveres mas atribuem poderes judiciais e um estatuto especial às declarações judiciais sobre a violação de obrigações.” (HART, 1994, p. 106).

Em rápido a parte, vale esclarecer que divergem os papéis dos tribunais europeus e o brasileiro. O Tribunal Constitucional assume papel diverso na Espanha e na Alemanha em relação ao desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil, sobretudo porque estão fora do Poder Judiciário, assim estão relacionados ao plano abstrato da aplicação das normas, enquanto o STF trata mais do que a legitimidade da lei infraconstitucional, mas também o conflito concreto. Assim, as regras de julgamento para os Tribunais europeus são mais amplas e legítimas, inclusive para modular efeitos na declaração de inconstitucionalidade, fato que ainda não amadureceu plenamente para o STF que, embora autorizado por lei²⁹, aparentemente, não demonstra ter legitimidade para assim agir.

Para arrematar, parece razoável tratar da irretroatividade tributária como regra primária na Alemanha e na Espanha. Como visto, de acordo com a fundamentação do Tribunal Constitucional ela cede à aplicação da lei nova, com efeitos retroativos, sendo que só haverá coerência nesse sistema, nos termos de Hart, se uma norma primária puder ser substituída por outra, de acordo com o

²⁹ Tratam-se das previsões dos artigos 27, da Lei n. 9.868/99, e 11, da Lei n. 9.882/99, que propiciaram uma evolução teórica no seu tratamento em termos abstratos. Tais preceitos assim dispõem: "ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

reconhecimento da norma secundária para o caso concreto, pois, do contrário, a coerência do sistema estaria ferida de morte.

6 CONCLUSÃO

O positivismo analítico de Herbert L. A. Hart é marcado pela análise lingüística da norma e pela composição do sistema jurídico em si, sendo que as normas primárias encontram seu fundamento em normas secundárias, divididas em normas de reconhecimento, alteração e julgamento.

Ao contrário da norma fundamental de Kelsen, a norma de reconhecimento para Hart encontra seu fundamento na história e tradição de cada sociedade, ou seja, há um substrato fático que fundamenta a existência da norma que dá validade ao sistema de deveres e obrigações (normas primárias).

Diante desse esquema estrutural, foi possível observar que apesar de assumir uma mesmo modelo (romano-germânico), em virtude da realidade social de cada um, um mesmo instituto ou princípio – irretroatividade tributária – pode assumir papel de fundamento ou mesmo de norma primária de criação de dever e obrigação.

No Brasil, a irretroatividade tributária assume o papel de garantia fundamental (cláusula pétrea), de modo que não se aceita qualquer espécie de mitigação, pelo contrário, trata-se de norma secundária de reconhecimento (segundo a teoria de Hart) que dá validade ao sistema de normas primárias.

Já na Alemanha e Espanha, em virtude do desenvolvimento da jurisprudência dos Tribunais Constitucionais e da irretroatividade tributária não encontrar posituação no texto constitucional, mas decorrer implicitamente do princípio da segurança jurídica, apresenta-se coerente situar essa cláusula de vedação ao tributo sobre fatos constituídos como norma primária (obrigação negativa ao Estado-legislador), tendo em vista que diante do cotejo do caso concreto, os Tribunais Constitucionais, no exercício das regras de julgamento do sistema, tendem a aceitar leis retroativas e a modular julgamentos com efeitos retroativos.

Portanto, conclui-se que as regras secundárias, como teorizou Hart, podem variar de conteúdo de acordo com o tecido social (tradição, costumes, precedentes, leis, acontecimentos históricos) que se apresenta em cada sistema.

7 REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Bauru: Edipro, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **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.

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

Enviado: 13/09/07

Aceito: 12/12/07

Publicado: 14/12/07