

Segurança Jurídica e a Retroatividade Imprópria do Imposto de Importação, uma Análise à Luz da Teoria dos Direitos Fundamentais

Lucas Issa Halah
Advogado em São Paulo.

Resumo

Este artigo discute a retroação imprópria do imposto de importação. Fundamentando-se em situações nas quais normas tributárias mais gravosas abalam a segurança jurídica, ainda que respeitem a anterioridade, este trabalho analisa a irretroatividade sob a perspectiva da Teoria dos Direitos Fundamentais.

Palavras-chave: irretroatividade imprópria - segurança jurídica - imposto de importação - Teoria dos Direitos Fundamentais.

Abstract

This article discusses the improper retroactivity of the import tax. Regarding situations in which more burdensome rules violate the legal certainty, even while respecting the anteriority, this paper analyses the irretroactivity from the perspective of the Theory of Fundamental Rights.

Keywords: improper retroactivity - import tax - legal certainty - Theory of Fundamental Rights.

Imaginemos que uma empresa “A” com sede e atividades que se realizam no Brasil, firmou um contrato de compra e venda com uma empresa “B” situada em outro país, importando mercadorias produzidas por “B”. Para a realização dessa compra, a empresa “A” se preparou financeiramente para pagar certo valor a título de impostos que irão incidir sobre a importação das mercadorias compradas de “B”. Feita a compra e pago o preço, a mercadoria já está a caminho do Brasil, mas, antes que ela chegue ao seu destino, o Presidente da República expede um decreto aumentando a alíquota do imposto de importação, conforme os artigos 9º, I; 97, II e 21 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como em conformidade com o artigo 153, parágrafo primeiro, da Constituição Federal (CF). Tal majoração entra em vigor já na data da publicação do Decreto, pois os impostos de importação e de exportação podem ser majorados sem que se respeite a anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal (artigo 150, III, “b” e “c”, CF).

A majoração, em tese, não teria retroagido, não ferindo a irretroatividade, pois o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria no país, cujo aspecto material é considerado a data do registro da Declaração de Importação para consumo. No entanto, a majoração surpreendeu a empresa “A”, a qual terá um gasto não previsto que pode tornar inviável a importação. Além disso, a mercadoria já foi adquirida, está a caminho e não há como rescindir o contrato devolvendo-a ao vendedor “B”.

Diante da situação exposta, não teria, a majoração do imposto de importação, ferido irretroatividade, a despeito de o fato gerador estabelecido pela lei ainda não ter ocorrido ao tempo da majoração, visto que a venda já havia se realizado e as expectativas do contribuinte foram notoriamente rompidas? Não haveria ofensa ao princípio da segurança jurídica? Havendo tal ofensa, como garantir a proteção da segurança jurídica de maneira efetiva e condizente com o ordenamento jurídico?

1. A Evidenciação do Problema

A primeira percepção da importância da retroação imprópria ou retrospectiva¹ parece ter ocorrido com relação ao imposto de renda, o qual carrega a peculiaridade de ter como aspecto temporal do fato gerador uma data em exercício subsequente ao período em que efetivamente se auferia a renda e os proventos a serem tributados. Tal peculiaridade era motivo para que a doutrina se posicionasse majoritariamente pela natureza complexiva de seu fato gerador.

Neste sentido, Amílcar de Araújo Falcão² classificou o fato gerador complexivo como aquele formado por elementos constitutivos globalmente considerados que se verificam dentro de determinado período de tempo, sendo exemplo notório o fato gerador renda³, pois o acréscimo patrimonial é auferido em um espaço de tempo (o ano-base) e posteriormente univocamente considerado⁴. Entendendo como complexivo o fato gerador, este seria caracterizado pelo artigo 105 do CTN como composto por elementos diversos, embora o fato como um todo somente se considere ocorrido com a verificação fática de determinado evento, nos termos do artigo 116 do CTN.

Caracterizando-os como fatos geradores periódicos, ensina Luciano Amaro que estes são os fatos geradores cuja realização se dá no decorrer de determinado espaço de tempo, embora a valoração de sua concretização se dê em um momento determinado, ao término da ocorrência dos vários fatos componentes daquele considerado pela legislação como o fato gerador em si (momento de verificação do elemento temporal do fato gerador)⁵. Para o autor, exemplo clássico de tributo com fato gerador periódico é o imposto de renda apurado periodicamente. Neste imposto, a renda auferida ao longo de todo o ano-base é contabilizada para que se

¹ Diante da falta de previsão expressa em algumas constituições, surge a teoria do “princípio da irretroatividade imprópria”, que visa acabar com a fragilidade gerada à garantia de continuidade e à segurança jurídica. Assim, a retroatividade será imprópria quando a lei não atuar sobre o presente nem sobre o futuro, mas “sobre o futuro de situações de fato e relações jurídicas atuais ainda não concluídas e com isso simultaneamente desvaloriza *posteriormente no todo a posição jurídica.*” TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim, *Direito Tributário*. Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 249.

² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 70.

³ Ressalta o autor que o exemplo é válido para o sistema de arrecadação pelo lançamento, conhecido hoje como “regime de competência”.

⁴ Contudo, o autor assevera que, considerando-se ocorrido o fato gerador complexivo em determinado momento, não seria retroativa no tempo a lei que majorasse o tributo e tivesse vigência anteriormente a tal momento, ainda que seus elementos constitutivos já tivessem ocorrido de maneira irretroatível. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 72.

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 268.

considere ocorrido o fato gerador apenas no primeiro dia do ano subsequente⁶. A retroação imprópria foi muito reconhecida nos impostos por período, relevando-se, na prática, a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal⁷, sob a alegação de que a norma nova alterava os efeitos decorrentes do período relevante para a determinação da renda, embora sobre o referido período não tivesse aplicabilidade prática.

Hoje, parte da doutrina entende não ter sido recepcionado o artigo 105 do CTN, pois a Constituição de 1988 é enfática ao prever o princípio da anterioridade⁸ (seja nonagesimal, seja de exercício)⁹, o que tornaria inconstitucional a previsão da aplicabilidade imediata aos fatos geradores “pendentes”¹⁰. Elementar a justificativa para tal posicionamento, pois a nova norma criou situação não existente à época da ocorrência dos fenômenos que compõem o fato gerador, de maneira que o contribuinte não pôde planejar seus custos e reservar parcela de seus rendimentos para quitar o tributo desconhecido, nem teve dados que lhe permitissem calcular adequadamente seus custos de produção (dentre os quais se encontra, com proeminência, o custo fiscal). Consequentemente, a tributação que retroaja nos termos aqui considerados será violadora, ainda, do princípio da capacidade contributiva, pois incidindo tributo inesperado, o contribuinte terá de retirar parte de seus rendimentos sem a possibilidade de se ressarcir em face dos outros agentes da cadeia econômica¹¹.

2. A Retroação Imprópria

A jurisprudência nacional trata de casos de majoração de tributos aduaneiros, notadamente com relação ao imposto de importação¹², entretanto, nota-se a incoerência dos tribunais superiores ao analisarem a questão, em diferentes momentos¹³.

⁶ O entendimento pela existência de fatos geradores complexivos ou periódicos não mais predomina na doutrina. Como bem aponta Paulo de Barros Carvalho, ao citar o pensamento de Brandão Machado, afirmar pela existência de fatos geradores complexivos nada mais é senão graduar a complexidade do fato gerador, o qual, ainda que composto de uma série de eventos, juridicamente constitui um único fato. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - linguagem e método*. São Paulo, Noeses, 2008, p. 169.

⁷ Súmula nº 584 do STF: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.”

⁸ Constituição Federal, artigo 150, II, “b” e “c”.

⁹ Neste sentido, vide ATALIBA, Geraldo. “O princípio da irretroatividade nas leis em matéria tributária: o caso do imposto de renda”. *RDM* nº 56. pp. 5-24; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 656; e FERRAZ JR., Tércio Sampaio, “Anterioridade e irretroatividade no campo tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 123-131.

¹⁰ Neste sentido, MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O fato gerador do imposto de renda e os princípios da irretroatividade, anterioridade e noventena”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 381.

¹¹ Pensamos aqui, notadamente, no imposto de renda apurado pelo regime de caixa, cuja alíquota é majorada em momento anterior ao do efetivo recebimento dos fluxos financeiros, porém posteriormente ao pagamento do preço.

¹² O Decreto-lei nº 1.967/1982 teve importante papel na afirmação pela inconstitucionalidade do pensamento vigente até a revogação da Súmula nº 584 do STF, pois determinou, em seu artigo primeiro, que o cálculo do imposto de renda de determinados sujeitos passivos deve considerar aplicável a alíquota vigente no mês do término do ano-calendário.

¹³ RE nº 1.118.815/RS (2009/0010907-8), RE nº 224.285-9/CE, RE nº 225.602-08/CE Agravo Regimental em Suspensão de Segurança nº 725-1.

Nos casos em que houve a majoração anteriormente ao registro da Declaração de Importação, mas com a mercadoria já em território nacional, os tribunais declaram que, a despeito de o fato gerador ser o imposto de importação, é necessário determinar o momento de sua ocorrência, o momento de ocorrência do seu aspecto temporal definido pelo registro da Declaração de Importação. Por outro lado, nos casos em que o próprio Fisco fornece ao contribuinte o favor de efetuar a declaração de importação e seu registro antecipadamente, o STJ entende que o referido aspecto temporal apenas “vale” se a entrada da mercadoria no território nacional já houver ocorrido, ou seja, apenas “vale” para postergar o momento em que se reputa ocorrido o fato gerador, ainda que tal postergação agrave a situação do contribuinte. De fato, percebe-se a tendência protecionista com relação à Administração Pública, para evitar a todo custo a perda de receitas, ainda que seja necessário argumentação controversa entre os tribunais superiores nacionais.

Fato é que, muitas vezes, o objetivo de normas agravadoras de tributos é precipuamente de induzir o comportamento dos agentes econômicos e apenas residualmente arrecadador, notadamente no caso de tributos cujos requisitos formais de validade e vigência são mitigados, como o imposto de importação.

3. Normas Tributárias Indutoras

O emprego de normas tributárias com finalidades precipuamente extrafiscais não é recente, havendo relatos de 184 a.C., quando instituiu-se um imposto sobre o luxo, visando desestimular a crescente aquisição de artefatos decorativos gregos, retardando assim o processo de helenização romana.¹⁴

Recentemente, a doutrina menciona a tributação aduaneira como o principal exemplo de tributação extrafiscal, isso em diversos ordenamentos jurídicos, fato explicável pela natureza do comércio internacional, em que a tributação aduaneira é muito utilizada para induzir o comportamento dos agentes econômicos, controlando a balança comercial e a taxa de câmbio. Tal finalidade indutora, como prefere denominar Luís Eduardo Schoueri¹⁵, retorna com força ao cenário de debates devido à crescente integração comercial entre os países e à aplicação do princípio da não discriminação entre nações pertencentes a um mesmo bloco econômico, consubstanciado na cláusula de nação mais favorecida¹⁶.

Alfredo Augusto Becker é claro ao afirmar que é objetivo das estruturas jurídicas moldar os fatos sociais e, por meio de sua dominação, conduzir tais fatos a determinados objetivos¹⁷. Constatou-se a real efetividade dos tributos como meca-

¹⁴ MOHR, Arthur. *Die lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat?* Zurich, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976, pp. 64 a 66, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 109.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, pp. 1 a 40.

¹⁶ De fato, como exemplo de aplicação da cláusula de nação mais favorecida, pode-se citar um dos argumentos utilizados na afirmação pela obrigatoriedade de o Brasil importar pneus reformados da Comunidade Europeia, qual seja, a vigência, àquele momento, de laudo arbitral determinando a importação de tais pneus do Uruguai, de maneira que o Brasil deveria dar tratamento uniforme para a matéria, visto que todos os países envolvidos eram signatários do Gatt.

¹⁷ “Ora, as estruturas jurídicas têm por finalidade - não complicar - mas justamente simplificar os fatos sociais e, coercitivamente, discipliná-los e conduzi-los; isto só é possível mediante a dominação

nismo de financiar a “revolução social” por seus efeitos redistributivos, de maneira que a principal finalidade da tributação é, ao menos desde meados do século XIX, servir como mais um mecanismo para o Estado intervir no meio social e na economia privada.¹⁸ Assim, a regra jurídica visa alterar o curso normal das ações dos agentes econômicos a elas submetidos¹⁹, pois o legislador julgou necessário ao bem comum direcionar o comportamento de determinados agentes em um sentido que se conformasse com os objetivos da política nacional.

Mas como identificar referidas normas tributárias indutoras? Há grande dificuldade em separar a extrafiscalidade da tributação e a expressão “norma tributária” demonstra a tentativa de sanar ainda outra dificuldade, qual seja, a relação de continência entre as normas tributárias indutoras e as disposições legais que tratam de tributos com viés *prima facie* arrecadador. De fato, no texto legal o efeito indutor não aparece de maneira a permitir classificação estanque dos tributos como arrecadadores ou indutores, mas existem normas que lhes dão viés indutor sem excluir seu uso com efeito arrecadador²⁰. A função arrecadadora encontra-se, nesses casos, em concomitância com outras três funções apontadas por Klaus Vogel²¹, a função de distribuir carga tributária, a função simplificadora e, finalmente, a função indutora.

Tendo em vista o objetivo precípua que se incorpora às normas tributárias indutoras, via de regra se faz necessário flexibilizar os requisitos formais para sua instituição e majoração, conferindo-lhes celeridade de instituição e de agravamento. No caso do imposto de importação, as diferenças no regime jurídico são notórias.

A Constituição Federal consagra em seu artigo 150, III, “b” e “c” o princípio da anterioridade em suas duas modalidades, a anterioridade de exercício e a chamada anterioridade nonagesimal. Esta veda a incidência do tributo instituído ou majorado antes de 90 dias após sua publicação e aquela veda a incidência do tributo no mesmo exercício de sua criação ou majoração.

A anterioridade nonagesimal fora introduzida no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 42/2003, com o objetivo de evitar a surpresa ao contribuinte, decorrente de majoração ou criação de tributos em data muito próxima à mudança de exercício, que então passariam a incidir já no dia seguinte ou em pe-

e deformação do fato social, pelo instrumento da ação social: a regra jurídica.” BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo, Lejus, 1998, p. 586.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 261.

¹⁹ “Seria obra vã e supérflua criar regra jurídica visando a *confirmação* dos fenômenos econômico-sociais, pois a finalidade imediata da regra jurídica é modificar o curso espontâneo dos fatos sociais, gerando consequentemente uma tensão ou, ao menos, possibilidade de tensão entre a conduta que ela (a regra jurídica) impõe e o fato social.” HAESAERT, J. *Théorie générale du Droit*. Bruxelas, 1948, pp. 404-405; e WEIL, E., *Philosophie politique*, Paris, Vrin, 1956, p. 83, letra c, *apud*, BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 590.

²⁰ A determinação de alíquotas diferenciadas para fenômenos capazes de evidenciar a mesma capacidade econômica é indicio de que uma norma tributária está sendo usada com fins extrafiscais, caracterizando-se como norma tributária indutora.

²¹ VOGEL, Klaus, *Die Abschichtung von Rechtsvolgen im Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft*, nº 2/1977, pp. 105 a 106, *apud*, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 27

ríodo muito curto de tempo, a despeito da anterioridade de exercício²². Assim, o texto constitucional anterior à referida Emenda trazia poucas garantias ao contribuinte, pois não conferia tempo suficiente para o sujeito passivo se planejar e fazer as devidas provisões para os custos da nova situação econômica trazida pela norma agravadora.

Tais garantias, contudo, foram excepcionadas constitucionalmente tratando-se de alguns tributos específicos. Nesses casos, prevalecem a conveniência e a oportunidade, determinados segundo parâmetros próprios da Ordem Econômica, que identifica situações emergenciais próprias da dinâmica da atividade econômica. A extrafiscalidade é então motivo para que, muitas vezes, se abdique da capacidade contributiva como norteadora da tributação, justificando-se o favorecimento de determinados agentes econômicos e comportamentos, pela habilidade inerente a esses selecionados para concretizar objetivos de política econômica, demandados por situações conjunturais²³.

Exemplo muito recente do uso dessa justificativa pode ser verificado na política tributária brasileira a partir de 2008, quando a crise norte-americana tomou suas maiores proporções. O governo brasileiro, com receio dos efeitos da crise, reduziu de imediato o IPI para determinados bens de consumo, como algumas classes de automóveis e os móveis domésticos, com o intuito de evitar a queda do consumo e a redução drástica de arrecadação. De fato, a medida foi efetiva, pois houve aumento da venda de veículos automotores e conseqüentemente o aumento da arrecadação tributária a despeito da redução de alíquota do IPI, por meio de outros impostos, como o imposto de renda e o ICMS.

O Brasil respondeu bem à crise global e tornou-se mais atrativo para os capitais estrangeiros em busca de altas taxas de juros. Essa grande atratividade do capital externo demandou outra sorte de medidas extrafiscais para reduzir a entrada de capitais especulativos e evitar que o grande fluxo de capitais estrangeiros para o país, que reduzisse ainda mais a taxa de câmbio do Real com relação ao Dólar, prejudicando as exportações brasileiras. Com o fito de evitar esses efeitos indesejáveis, o governo aumentou a alíquota do IOF, chegando até 6% no final de 2010. A resposta tempestiva a tais situações conjunturais somente foi possível porque, o IPI e o IOF são tributos que, por sua notória aptidão para interferir nas decisões dos agentes do mercado, são excepcionados da necessidade do respeito à anterioridade, este da anterioridade nonagesimal e de exercício e aquele somente à de exercício.

Entretanto, respeitados tais requisitos formais especiais do imposto de importação, mitigados com relação à maioria das demais normas tributárias, resta ainda um desconforto sobre se eles seriam suficientes para garantir a segurança jurídica necessária aos contribuintes.

²² Percebe-se então a presença forte um norte principiológico conferido pela segurança jurídica, entendida por Schoueri como um sobreprincípio. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Segurança na ordem tributária nacional e internacional: tributação do comércio exterior". In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Segurança jurídica a tributação e Estado de direito*, São Paulo, Noeses, 2005, p. 375.

²³ Tal possibilidade decorre do disposto no Art. 150, parágrafo sexto, combinado com o Artigo 155, XII, "g", da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar nº 24/1975.

4. A Irretroatividade, Própria e Imprópria

Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro²⁴, assevera que, via de regra, países como a Alemanha e a Itália, nos quais é reconhecida a irretroatividade, tal reconhecimento ocorre a despeito da ausência de disposição constitucional expressa que caracterize a irretroatividade como princípio. Na Itália, extrai-se o princípio da irretroatividade do princípio da capacidade contributiva, pois somente pode haver a correta aferição dessa capacidade se, ao tempo da ocorrência do fato, já existe legislação prevendo-o gerador da obrigação tributária. Na Alemanha, a irretroatividade é extraída do Direito de maneira genérica (envolvendo, portanto, a legislação, os atos administrativos e a jurisprudência), inferindo-a a partir do princípio do Estado de Direito.

Nesses países onde a retroatividade não é reconhecida expressamente enquanto princípio, tornou-se necessário estabelecer a diferenciação entre a irretroatividade própria e a imprópria. Na retroação propriamente dita, a lei atinge situações jurídica e inteiramente consolidadas em um momento anterior à sua vigência, violando-se a confiabilidade no sistema jurídico e, portanto, afetando a Segurança Jurídica, vale dizer, atinge situações cujo fato gerador já ocorreu. Por outro lado, a retroação imprópria independe da relação de anterioridade temporal do fato gerador com relação à norma, bastando que a nova norma atinja situações já consolidadas, de maneira a prejudicar a confiabilidade no sistema como um todo.

Na Alemanha, tal lei retroativa em seu sentido próprio seria violadora do princípio do Estado de Direito, embora os germânicos reconheçam algumas situações em que seria aceitável legislação retroativa. Neste sentido, explicam Tipke e Lang²⁵ que a proibição da retroatividade contrapõe-se à eficácia temporal retroativa de leis mais gravosas, quais sejam, aquelas que pioram a posição jurídica do destinatário da norma, embora não se entenda como mais gravosa a lei que consagra entendimento jurídico já praticado.

Desenvolvendo esse entendimento, em 1960 o BVerfG distinguiu a retroação própria (retroativa) da imprópria (retrospectiva). Na retroação própria, a lei intervéem posteriormente, modificando tipos pertencentes ao passado, pois seus respectivos fatos geradores já ocorreram. Por outro lado, na retroação imprópria, a lei mais gravosa atua sobre o futuro de relações jurídicas atuais ainda não concluídas e com isso reduz o valor anteriormente possuído por essa salvaguarda de posição jurídica. Trata-se, portanto, daquela retroação em que a lei atua:

“em um presente ainda não concluído, porém em vias de formar o fato jurídico e as relações jurídicas (...) no caso dos impostos periódicos, ela é editada no curso do ano, antes do termo final do nascimento do Direito. Na verdade, isso foi deduzido da técnica do parágrafo 38 AO e não da realidade dos fatos. Aumentos do imposto de renda e das sociedades para o ano de 1980 são admitidos também ainda em 20 de dezembro de 1980.”²⁶

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 189-223.

²⁵ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 249.

²⁶ TIPKE, Klaus. *Steuerrrecht*. Köln, Otto Schmidt KG, 1983, p. 46, *apud*, BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 192. Ressalva-se que, a des-

A jurisprudência alemã reconhece assim a ocorrência danosa da retroatividade imprópria. Com efeito, deve-se opor ao “poder regulamentar” limites que resultam da ponderação entre o prejuízo à confiança do cidadão e os reclamos legislativos pelo bem comum. Considerando tais limites pautados na ofensa à confiança, a jurisprudência alemã elenca quatro situações nas quais se aceita normas tributárias que retroajam impropriamente:

- 1 - Quando o cidadão, segundo a situação jurídica, deveria contar com essa regulamentação na data referida pela lei como aquela em que teriam início as consequências jurídicas.
- 2 - Quando o Direito vigente é obscuro e confuso, impossibilitando qualquer expectativa segura por parte dos contribuintes.
- 3 - Quando o cidadão não pode confiar na aparência jurídica produzida por uma norma inválida.
- 4 - Quando razões mais fortes em prol do bem comum são capazes de se sobreporem ao comando de segurança jurídica justificando a retroação.

Nessas situações, a jurisprudência alemã entende não haver qualquer razão que permita ao contribuinte ter alguma previsibilidade das relações jurídicas vigentes, bem como das que poderão sobrevir. Assim, a norma retroativa não estaria quebrando as expectativas do sujeito passivo, pelo simples fato de não poder existir qualquer razoável grau de segurança que fundamente essas expectativas²⁷.

Exemplo prático de reconhecimento da retroatividade imprópria trazido pela jurisprudência germânica é o reconhecimento da retroatividade imprópria em lei que majora o imposto de renda antes do fim do ano-base e que, portanto, seria aplicada a fatos ocorridos no mesmo ano, pois essa lei passaria a vigor somente no ano seguinte, ano em que ocorre o fato gerador do dito imposto, o período de imposição. Nessa situação essencialmente há o mesmo efeito de se o imposto fosse majorado no segundo dia do ano de imposição, tendo efeito sobre o fato gerador que se verifica ocorrido no primeiro dia do mesmo ano, mas que tem base de cálculo aferida sobre eventos ocorridos no ano anterior, ou seja, os efeitos econômicos da retroação imprópria em nada diferem dos efeitos da retroação propriamente dita.

A despeito da força das alegações em face do reconhecimento dos efeitos danosos de retroação imprópria, a jurisprudência da retroatividade imprópria é criticada por sua inconstância, que dificulta o desenvolvimento de uma dogmática

peito da existência de tradução para o português da obra ora mencionada por Baleeiro, devido a diferenças entre as traduções, optamos por mencionar a versão trazida pelo eminente tributarista nacional. Para consulta à tradução oficial, vide TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 249.

²⁷ Parece-me que a jurisprudência alemã andou mal neste aspecto, pois o contribuinte não pode ser responsabilizado pela incerteza jurídica vigente, decorrente, seja da legislação, seja da jurisprudência. O responsável por tal incerteza somente pode ser o próprio Estado alemão, que então não poderia se valer de sua própria torpeza para surpreender o contribuinte. Este, tendo em vista a situação de indefinição, tem legitimidade para supor a prevalência da situação menos onerosa, não se lhe podendo exigir que suponha a situação de maior onerosidade na vigência de incerteza jurídica. Cabe ao Estado estabilizar os entendimentos e a regulamentação normativa, de maneira a permitir que o contribuinte forme suas expectativas.

geral e clara sobre a retroatividade. Identifica-se, no entanto, como objeto da tutela da confiança garantida jurídico-estatal e constitucionalmente, relacionando com a liberdade jurídica a tutela da confiança existente à data do comportamento juridicamente relevante. Seguindo o pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi, a irretroatividade, tanto em sua dimensão própria como em sua dimensão imprópria, protege a sociedade de alterações legislativas capazes de ofender o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, consolidados conforme o direito anterior²⁸. Em consequência, a proibição da retroatividade deve resultar em um instituto orientado para tutelar a segurança das expectativas tributárias dos contribuintes. Para que isso seja possível, falta uma terminologia precisa sobre a retroatividade, orientada para a formação de consequências jurídicas e formação de um tipo tributário claro.

5. Retroatividade Imprópria e Segurança Jurídica no Brasil

O ministro Moreira Alves, na Ação de Representação de Inconstitucionalidade nº 1.451-7²⁹, que questionou o artigo 18 da Lei nº 2.323/1987³⁰, já abordou com certa propriedade o tema ao afirmar que a nova lei não havia abordado fatos verdadeiramente pretéritos de maneira direta, embora o tivesse feito indiretamente ao afetar seus efeitos já produzidos.

No Brasil, a despeito da positivação expressa da irretroatividade, a Constituição Federal somente refere-se à retroação em seu sentido próprio. Neste sentido, Aliomar Baleeiro³¹ ensina que a Constituição de 1988 consagra o princípio da irretroatividade em dois momentos distintos e com espectros de abrangência também diferentes. No artigo 5º, XXXVI, o faz de forma mais abrangente como direito fundamental do cidadão, enquanto no artigo 150, III, “a”, estabelece a irretroatividade como direito fundamental do cidadão-contribuinte.

Por isso, a doutrina defensora do reconhecimento da retroação imprópria costuma extrair os preceitos de sua argumentação do princípio da Segurança Jurídica, presente no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. Da mesma maneira, poderia ser extraído do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que uma situação já consolidada ao tempo da majoração tributária, sendo atingida por tal majoração, obrigará o contribuinte ao pagamento de quantia impossível de ser por ele prevista ao calcular seus custos, de maneira que a tributação incidirá sobre uma base de cálculo que não expressa a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária principal.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 191 a 204.

²⁹ Ação de Representação de Inconstitucionalidade nº 1.451-7, relator ministro Moreira Alves, acesso *on line* em <http://br.vlex.com/vid/41206847>, acesso em 10 de julho de 2010.

³⁰ Decreto-lei nº 2.323/1987, Art. 18 - “O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas relativo ao exercício financeiro de 1987 será atualizado monetariamente por ocasião do seu pagamento. Parágrafo único. A atualização a que se refere este artigo será procedida de acordo com o seguinte critério: a) o valor do imposto será expresso em número de OTN, mediante sua divisão pelo valor pro rata da OTN em 31 de dezembro de 1986; b) o valor do imposto a pagar será determinado pela multiplicação do número de OTN correspondente a cada quota ou quota única pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.”

³¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 189.

Misabel parece ainda concordar com esse entendimento, embora se referindo à irretroatividade de maneira geral, ao afirmar que:

“O princípio da irretroatividade no direito tributário, em outros países, cuja constituição não o menciona expressamente, costuma ser deduzido da capacidade contributiva, quando ela é norma explícita no Texto Magno. Assentada nessas premissas, a Corte Constitucional da Itália exige que a capacidade contributiva do art. 53 da Constituição daquele País, seja aferida de forma concreta e atual, razão pela qual a lei não pode retroagir para atingir fatos pretéritos (Cf. Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1991, p. 151).”

Considerando a irretroatividade como princípio, Raquel Novais³² também afirma haver uma garantia da irretroatividade vista como princípio geral de direito, protetor dos indivíduos contra ofensas aos atos jurídicos perfeitos e ao direito adquirido. Para a autora, o início da operação de importação se dá com a aquisição das mercadorias no exterior, momento em que o comprador se vincula ao preço acordado acreditando na possibilidade de antever os efeitos tributários das relações jurídicas das quais é parte. Haveria, por outro lado, a possibilidade de combinar as flexibilizações à anterioridade e à legalidade, com o princípio da segurança jurídica, restringindo-se a aplicação da situação agravada apenas às situações ainda não negociadas e finalizadas nas quais não seriam grandes os custos da reversão do negócio.

6. O Momento de Afetação

Tendo em vista a doutrina alemã sobre o tema, parece aplicável ao Direito brasileiro a ideia de que as consequências jurídicas podem ocorrer muito após a alteração introduzida pela lei nova. No entanto, a violação do dever de proteção da confiança ocorre desde a entrada em vigor da lei, quando o cidadão precisa contar com uma nova regulamentação ofensiva à segurança jurídica. Esse é o entendimento da doutrina alemã, visto que o BVerfG considera suprimida a confiança desde o momento em que a lei é promulgada definitivamente. É o que afirmam Tipke e Lang:

“O conceito de retroatividade referido à consequência legal do BVerfG se modifica onde ele ostenta uma lacuna na tutela da confiança reiterada e calorosamente criticada, a saber, nas disposições de futuras consequências jurídicas para alteração da confiança encerradas.”³³

Com tal afirmação, Tipke e Lang parecem aceitar que o conceito de retroatividade deve se moldar às situações, buscando sempre garantir a segurança jurídica e evitar que a legislação atribua efeitos para o futuro, de situações cuja confiança já fora concretizada.

³² NOVAIS, Raquel, *Imposto de importação*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 1.062.

³³ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Vol. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 2008, pp. 245 a 260.

Com relação ao imposto de renda, restou hoje ainda uma dificuldade no que diz respeito à ocorrência da retroação imprópria³⁴. Existe na legislação pátria a faculdade de o contribuinte pessoa jurídica optar por apurar seu imposto de renda segundo o regime de caixa ou o de competência. Neste, o contribuinte deve pagar o imposto de renda pelos valores sobre os quais já adquiriu a mera disponibilidade jurídica devido à aquisição do direito a referidos valores³⁵, enquanto naquele, o contribuinte paga o imposto referente aos rendimentos somente quando os receber efetivamente em seu caixa. Optando pelo regime de caixa, o contribuinte, aos olhos do Fisco, posterga a verificação do aspecto temporal do fato gerador do imposto sobre a renda. Assim, eventual majoração de alíquota, ainda que respeite a anterioridade de exercício e a nonagesimal, seria aplicada àqueles rendimentos cuja disponibilidade jurídica já se adquiriu anteriormente à majoração, mas cujo ingresso no caixa da pessoa jurídica somente se deu posteriormente. Por isso, Luís Eduardo Schoueri³⁶ suscita o posicionamento de que a lei majoradora, nessa situação, retroagiria imprópriamente por afetar sobremaneira a segurança jurídica, tendo em vista que o favor legal da opção pelo regime de caixa permissivo do diferimento do pagamento do tributo, surpreendeu o contribuinte ao considerar veladamente haver postergação não apenas do recolhimento, mas do momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, o imposto seria anterior ao fato gerador, embora afetasse a segurança jurídica³⁷. Esta linha argumentativa fundamenta-se no pressuposto de que, na situação descrita, a segurança jurídica do contribuinte foi afetada e a autoaplicabilidade dos dispositivos constitucionais justificaria a aplicação da alíquota vigente anteriormente à majoração. Por isso, Schoueri caracteriza a irretroatividade como regra constitucionalmente qualificada.

Assim, é importante distinguir o não reconhecimento da existência de qualquer situação de ofensa à segurança jurídica, do reconhecimento da existência da dita ofensa, ainda que considerada, *a priori*, insuficiente para determinar a inaplicabilidade da nova alíquota. Neste caso, reconhecendo-se a existência de alguma ofensa à segurança jurídica, seria necessário realizar o exame de proporcionalidade para chegar a uma conclusão mais precisa, pois, segundo a teoria dos direitos fundamentais, as normas-princípio, têm suporte fático amplo³⁸.

Seguindo raciocínio de pensamento de Paulo de Barros Carvalho³⁹, a regramatrix de incidência seria diferente em cada um dos regimes de tributação que se

³⁴ IBDT, *Ata da mesa de debates de 10/12/2009*, disponível *on time* em www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_10122009.htm.

³⁵ No regime de competência, ainda que o contribuinte não tenha recebido efetivamente o pagamento do preço em um contrato de compra e venda, cujo atraso é comum nas vendas feitas ao Estado, o ele deveria efetuar o recolhimento do imposto de renda.

³⁶ IBDT, *Ata da mesa de debates de 10/12/2009*, disponível *on line* www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_10122009.htm.

³⁷ Equipe de Professores da FEA/USP. IUDÍCIBUS, Sérgio de. (coord.). *Contabilidade introdutória*. 11^a ed., São Paulo, Atlas, 2010, pp. 74 a 100.

³⁸ O suporte fático amplo dos princípios é um dos fundamentos da teoria dos direitos fundamentais, que permite a conclusão pela necessidade da aplicação da regra da proporcionalidade para concluir-se pela proporcionalidade ou desproporcionalidade da medida questionada.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2000, pp. 236-350.

possa escolher, porque serão distintos aspectos quantitativos em questão. Vejamos que tal posicionamento, apenas *a priori* exclui o reconhecimento da retroatividade imprópria, pois o cerne da necessidade do especificador “imprópria” reside no reconhecimento da consolidação dos fatos geradores já ocorridos. No entanto, tal reconhecimento encontra insuficiente previsão normativa permitindo que o legislador fundamente-se na regra da irretroatividade para surpreender o contribuinte quando este já não mais possui controle sobre a ocorrência do fato gerador.

A doutrina suscita ainda o questionamento quanto ao tratamento adequado em situação inversa, na qual a alíquota diminui entre a aquisição da disponibilidade jurídica e econômica. Para responder essa questão, seria necessário estabelecer algumas premissas. Restando reconhecida a alteração do aspecto temporal do fato gerador quando se opta pelo regime de caixa, concluímos anteriormente pela definição da retroatividade imprópria como aquela modalidade de retroatividade independente do respeito à anterioridade do fato gerador com relação à majoração do tributo, justamente porque a retroação imprópria se dá pela mera ofensa, ainda que mínima, à segurança jurídica. Consequentemente, em casos de diminuição da carga fiscal, deve persistir o entendimento de que o fato gerador é considerado pelo legislador como posterior à lei, de maneira que, não havendo prejuízo ao contribuinte, não há como falar em ofensa à segurança jurídica, logo não há retroação imprópria.

Considerando o tratamento diferenciado atribuído às normas tributárias indutoras, poderia ainda surgir a alegação de que, ausentes os efeitos indutores, não se deveria aplicar a alíquota majorada, nem mesmo a reduzida. No entanto, as garantias constitucionais têm a notória intenção de resguardar a posição do contribuinte, protegendo-o da ação estatal que o surpreenda com agravamento de sua situação, caracterizando-se como direitos constitucionais de primeira geração. Não é o que ocorre com a redução da alíquota, pois a desoneração do contribuinte não revela qualquer ofensa às situações já consolidadas e às expectativas dos cidadãos, ainda que o efeito indutor não esteja presente.

7. A Solução partindo da Teoria dos Direitos Fundamentais

Delimitamos aqui, como pressuposto, metodológico a utilização da teoria dos direitos fundamentais, reformulada por Virgílio Afonso da Silva⁴⁰ a partir dos ensinamentos de Robert Alexy⁴¹.

Para o perfeito entendimento dessa teoria, é necessário compreender que a distinção entre regras e princípios proposta é de natureza estrutural e nada tem a ver com o conteúdo material que expressam, ou seja, a diferença entre as regras e os princípios reside na estrutura de aplicação dos direitos que elas garantem⁴².

⁴⁰ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 271.

⁴¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, pp. 669.

⁴² Dessa maneira, não seria possível identificar quais normas seriam regras e quais seriam princípios apenas pela leitura do texto legal ou pelo direito material que visam resguardar. Assim, a despeito da ausência de determinação, tanto por Virgílio, quanto por Alexy, a identificação de regras e de princípios somente seria possível mediante a análise concreta, testando a aplicabilidade coerente da regra da proporcionalidade. Ressaltamos, contudo, que deve ser tomado muito cuidado para que

As regras expressam mandamentos definitivos de cumprimento, embora esses próprios mandamentos possam conter exceções que então compõem a regra a ser aplicada no caso concreto. Para a matéria de nosso específico interesse, poderíamos dizer que a norma trazida pelo artigo 150 da Constituição, que em seu inciso II, alínea “b” afirma ser vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro de publicação da lei que criou ou agravou tal tributo, é concomitantemente excepcionada pelo parágrafo primeiro do mesmo artigo no que tange ao imposto de importação. Conforma-se então uma norma que determina a necessidade de respeito à mudança de exercício para a cobrança do tributo, a não ser que se trate do imposto de importação, ou seja, uma norma que teria a natureza de regra. Percebe-se haver a derrogação parcial da primeira regra pela aplicação do critério *lex specialis derogat legi generali*, derrogação essa que mutila a abrangência da alínea “b” em caráter definitivo⁴³.

Por outro lado, os princípios são normas que determinam o dever de realizar determinada conduta na maior medida possível, ou seja, são deveres apenas *prima facie*, mandamentos de otimização. Decorre daí que os princípios podem ser realizados em diversas medidas conforme os princípios contrapostos em cada situação fática, embora o mandamento tenha como objetivo sempre a sua realização total. Não são raros os casos em que a liberdade de expressão em seu sentido mais amplo entra em colisão com o direito à intimidade, notadamente tratando-se da ação jornalística. A despeito de tal conflito, não se pode afirmar que há regra que determine quando deverá prevalecer um ou outro direito envolvido. Da mesma maneira, não se pode afirmar que uma solução que opte pela escolha de um dentre esses dois direitos irá excluir o outro permanentemente do ordenamento⁴⁴.

8. Conflitos entre Normas-regra

A fundamentação da distinção entre regras e princípios gera importante consequência no estudo dos conflitos entre normas. Tratando-se de regras, o conflito pode ser entendido como total ou parcial. Neste caso, o conflito pode ser resolvido pela criação de uma cláusula de exceção a uma das regras, por meio de outra regra (lembremo-nos do exemplo da regra instituída pelo artigo 150, II, “b” da Constituição Federal, que tem exceção criada pela regra do parágrafo primeiro do mesmo artigo). É bastante esclarecedor o exemplo trazido por Robert Alexy, no qual há a proibição aos alunos de deixarem a sala de aula antes do toque do sinal e a

o teste de aplicação não resulte de uma conceituação tautológica, pela qual a identificação dependeria de como os tribunais aplicam a norma em questão.

⁴³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 44 e ss.

⁴⁴ Essencial ressaltar que o desenvolvimento desta teoria se deu em um ambiente em que não há controle de constitucionalidade difuso. Esta diferença de realidade pode gerar certa estranheza no entendimento da distinção estrutural entre regras e princípios. No entanto, tal diferença de sistema de controle de constitucionalidade toma contornos mais tênues à medida em que o Supremo Tribunal Federal adota mecanismos de estabilização de entendimentos pela via do controle difuso. Neste sentido, a referência em julgamentos, a decisões anteriormente proferidas em casos semelhantes, embora em controle difuso, é um indicativo dessa tendência, da qual a Súmula Vinculante é o sinal mais gritante.

obrigação de deixar a sala de aula caso soe o alarme de incêndio. Neste caso, existe conflito na aplicação pura e simples de ambas as normas da maneira como positivadas, no entanto, seria possível solucionar o conflito incluindo na primeira regra uma cláusula de exceção referente à circunstância de o alarme de incêndio tocar⁴⁵.

Naquele, o conflito entre as duas regras é insuperável pela mera criação de uma exceção e somente é possível solucioná-lo pela extirpação de uma das duas normas do sistema, pois a incompatibilidade de aplicação simultânea das duas regras demanda que tal conflito seja resolvido no plano da validade. Virgílio traz o exemplo de uma norma-regra que presume autorizado o transplante de órgãos de determinada pessoa falecida na ausência de manifestação expressa em sentido contrário, em contraposição a outra regra que condiciona o uso de tais órgãos para transplante à autorização expressa do cônjuge ou parente. Neste caso o autor afirma que uma das duas regras seria inválida, seja pelo critério de anterioridade, seja pelo critério de superioridade hierárquica⁴⁶.

9. Conflitos entre Normas-princípio

Por sua natureza estrutural de aplicabilidade na maior medida possível, as situações fáticas em que um princípio colide com outro devem ser tratadas de maneira diferente com relação à metodologia usada para solucionar conflitos entre regras, estabelecendo-se relações condicionadas de precedência, em que a prevalência de um ou outro princípio, ou ainda, a aplicação equânime de ambos, deverá ser considerada caso a caso⁴⁷. Sendo assim, é preciso estabelecer um método para determinar qual princípio deve prevalecer e em que medida, para cujo mister Virgílio traz o método que denomina “regra da proporcionalidade”.

Primeiramente, a denominação de “regra” da proporcionalidade, em contrapartida ao que a doutrina em geral denomina princípio da proporcionalidade⁴⁸ decorre do pressuposto da teoria dos princípios, de que as regras são aplicadas da maneira tudo ou nada, enquanto os princípios são mandamentos de otimização que demandam a aplicação na maior medida possível. Dessa maneira, o que se pretende com a regra da proporcionalidade é estabelecer critérios mais objetivos para solucionar colisões entre princípios, de maneira que, identificada a colisão, o respeito aos critérios estabelecidos seja mandatório, configurando-se uma regra, a regra da proporcionalidade.

⁴⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, p. 92.

⁴⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 49. Parece-me aqui, que o autor não foi claro ao determinar os critérios pelos quais se poderia identificar se o conflito é realmente total ou poderia ser parcial. No exemplo dado, não parece natural a constatação de que o conflito é total, pois poderia haver entendimento pela complementaridade das duas normas, no sentido de que seriam necessários, concomitantemente, a ausência de manifestação em contrário do falecido e a expressa autorização do cônjuge ou parente. Um critério não necessariamente exclui o outro.

⁴⁷ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 50 e ss.

⁴⁸ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 168.

Em segundo lugar, é preciso esclarecer que a regra da proporcionalidade parte do pressuposto de que se deve atribuir ao princípio um suporte fático amplo, de maneira que todas as situações estariam em tese abrangidas por sua delimitação temática, não sendo possível falar em não abrangência *a priori*. A restrição ao suporte fático dos princípios acarretaria a possibilidade de que restrições aos direitos fundamentais, consubstanciados como princípios, fossem possíveis pela simples justificativa de que determinada conduta aparentemente restritiva não faz parte do âmbito de proteção da norma, âmbito que seria determinado pelo Poder Judiciário sem necessidade de justificação segundo critérios objetivos, bastando alegações de conveniência e oportunidade. Tais tipos de alegação não são incomuns na jurisprudência brasileira, sendo que Virgílio⁴⁹ aponta como exemplo o voto do Ministro Maurício Corrêa no HC nº 82.424⁵⁰.

Note-se que a adoção de uma teoria com o pressuposto de um suporte fático amplo aos direitos fundamentais não é um fim em si mesmo para permitir a regra da proporcionalidade como mecanismo de resolução de colisões entre princípios. A adoção de tais premissas implica a ampliação do conceito de “restrição” aos direitos fundamentais, além de demandar maior fundamentação qualitativa. Por isso traz como consequência a proteção mais eficaz aos direitos fundamentais.

É necessário ainda notar que recorrer a um método de sopesamento que demande a adoção de um suporte fático amplo, torna necessária a adoção de uma “teoria externa”, ou seja, uma teoria que aceite que as restrições a princípios possam ser feitas posteriormente à delimitação do âmbito de abrangência da norma devido a fatores externos, teoria que se contrapõe à “teoria interna”, segundo a qual as restrições à aplicação de determinada norma apenas são determinadas por seus limites imanentes, vale dizer, os limites inerentes à própria norma. Dessa maneira, embora não haja identificação da contraposição entre suporte fático amplo e suporte fático restrito, com a contraposição entre teoria interna e teoria externa⁵¹, a adoção da teoria dos princípios e a consequente aplicação da regra da proporcionalidade demanda que se parta também de uma teoria externa, pois as restrições à aplicação de cada princípio serão determinadas apenas no caso concreto e tal resultado dependerá muito de quais são os princípios envolvidos.

⁴⁹ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 79.

⁵⁰ Nesta ocasião, o Ministro sustentou que o direito fundamental ao sigilo de correspondência não poderia ser usado para salvaguardar práticas ilícitas, motivo pelo qual ele considerou excluído do âmbito de proteção do sigilo em questão, as situações de violação presentes nos delitos contra a honra. Sem colocar em debate o mérito do argumento em si, o Ministro chegou à conclusão por uma exclusão *a priori* que não requereu qualquer fundamentação objetiva para ser justificada. Ora, a existência de condutas ilícitas subjacentes somente pôde ser determinada após a quebra do sigilo o que demonstra a fragilidade de uma teoria que se fundamenta no suporte fático restrito dos princípios.

⁵¹ Para facilitar o entendimento dessa distinção, a ausência dessa correlação pode ser melhor explicada com o exemplo do sigilo bancário: pode-se considerar que o sigilo bancário não seja abarcado pelo âmbito de proteção da privacidade (suporte fático restrito) embora se aceite que os aspectos considerados abarcados pela privacidade sejam passíveis de restrição conforme o caso concreto (teoria externa). Dessa maneira, não seria incompatível o suporte fático restrito com a teoria externa.

10. A Regra da Proporcionalidade

Definidos os pressupostos básicos para o entendimento da regra da proporcionalidade, resta explicar sua estrutura e seus passos de aplicação, que devem ser entendidos como mandatórios desde que o conflito em questão se dê entre princípios. Assim, diante de uma medida que restrinja um princípio em prol da concretização de outro princípio, de maneira que ambos os princípios não seriam aplicáveis concomitantemente em sua maior medida, deve-se contrapor tal medida a três questionamentos, os quais são individualmente pré-requisitos para que se possa realizar o questionamento seguinte. Assim, caso não atenda ao primeiro quesito, a conduta já deve ser considerada desproporcional sem que para isso seja preciso verificar se a conduta questionada atende aos próximos dois quesitos.

11. Adequação

O primeiro dos três passos de aplicação da regra da proporcionalidade é a verificação da adequação da medida. Segundo o critério da adequação é necessário inquirir se a ação violadora do princípio A é adequada para o fomento do princípio B, sendo este princípio B o objetivo de concretização da ação restritiva do princípio A. Com isso pretende-se inquirir se não se optou por uma medida inócua ao fomento do princípio B, de maneira que a restrição ao princípio A não levaria a nenhum grau de concretização do princípio B⁵², motivo pelo qual a medida em questão seria inadequada.

12. Necessidade

Caso tenha-se concluído que a ação restritiva em questão é adequada ao fomento do princípio que se deseja concretizar, é necessário analisar se essa medida é necessária à concretização da finalidade almejada. Em outras palavras, uma medida é necessária se não há nenhuma outra ação que fomente com mesmo grau de intensidade o princípio estabelecido como objetivo, mas que, por outro lado, restrinja em menor grau o princípio ofendido por essa mesma medida. Essa verificação, no entanto, nem sempre é fácil, pois pode depender de estudos empíricos e experiências passadas, os quais nem sempre existem e podem demandar muito tempo e muitos recursos para sua realização, principalmente quando há mais do que apenas dois princípios diretamente envolvidos.

Fundamental ressaltar que, para a necessidade, não importa se existe uma medida que fomente com maior intensidade o princípio objetivado, mas restrinja mais o princípio ofendido. Caso contrário, haveria campo muito amplo para justificar as violações aos direitos fundamentais, suplantando-se a vontade do próprio agente que optou por uma medida de satisfação desejada do direito fundamental A e justificando medidas que sejam mais restritivas do princípio B, pois o rol de possibilidades de maior efetividade sem a devida preocupação com o grau de ofensa

⁵² Ressalte-se que não se questiona aqui se a medida desejada é adequada para a realização por completo do princípio tido como objetivo, até porque é difícil saber quando uma ação terá 100% de êxito na concretização de seus objetivos, ainda que almeje a realização completa de determinado princípio. A teoria dos direitos fundamentais caracteriza os princípios como “mandamentos de otimização”, ou seja, normas que pretendem que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas identificáveis em cada caso concreto.

do princípio B será infinito. Deve-se lembrar que o objetivo da teoria dos direitos fundamentais é evitar medidas que, sob a justificativa de fomentar um princípio, ofendam de maneira desarrazoada outro princípio⁵³.

Para melhor entendimento dessa afirmação, creio oportuno tecer o seguinte exemplo: imaginemos um grupo que pretende interromper parcialmente o trânsito na Avenida Paulista, em São Paulo, para realizar uma manifestação. Sabidamente, no entorno da referida avenida há muitos hospitais, o que poderia suscitar o argumento de que a manifestação não poderia interromper a Avenida Paulista, pois tal interrupção seria contrária ao direito à saúde, por implicar restrição danosa do acesso das ambulâncias aos hospitais, razão pela qual a prefeitura poderia proibir a realização da passeata. Identificamos, portanto, no caso concreto a colisão entre dois princípios, dois direitos fundamentais, a liberdade de expressão e o direito à saúde.

Questionada a proporcionalidade de tal medida proibitiva da passeata, seria preciso passar pelas três etapas da regra da proporcionalidade, sendo a primeira delas a adequação. No quesito adequação, seria preciso questionar se a paralisação da Avenida Paulista é medida que fomenta, ainda que em grau muito pequeno, o direito à liberdade de expressão dos manifestantes. A resposta a tal quesito é positiva, pois a manifestação em avenida de grande movimentação tem o impacto de disseminar os ideais dos manifestantes para um grupo considerável de pessoas e ainda atrair cobertura da mídia.

“Aprovada” a medida no quesito adequação, devemos passar à análise do quesito necessidade, seria preciso, então, inquirir se existe outra medida que fomente, com a mesma intensidade, o direito à saúde, mas restrinja em menor medida o direito à liberdade de expressão. Tal questionamento é, via de regra, de difícil resposta, pois pode depender de estudos e experiência prática no tema envolvido. Por exemplo, um estudo empírico poderia concluir que, autorizando a passeata em apenas duas das faixas da Avenida Paulista, deixando as outras duas exclusivamente para o acesso das ambulâncias aos hospitais, o trânsito no trecho de acesso restrito seria reduzido de tal maneira, que o maior tempo de acesso à Avenida pelas ambulâncias, causado pela manifestação, seria compensado pelo alívio do trânsito na Avenida em si, de maneira que o trajeto total das ambulâncias teria duração igual ou até mesmo menor de tempo, em comparação com a situação de incoerência da manifestação. Tal conclusão culminaria pela inevitável desproporcionalidade do puro impedimento da manifestação.

Cabe, no entanto, ressaltar que não se poderia cogitar dentre as alternativas, a alteração da manifestação para outro local menos movimentado, o que esvazia-

⁵³ De fato, Virgílio e Alexy preocupam-se com as restrições aos direitos fundamentais, mas concordam que eles são tratados, em última instância, por normas com a estrutura de princípios, de maneira que não se trata de uma incorreção nossa opção aqui por referirmo-nos a “princípios”, pois a aplicação da regra da proporcionalidade somente pode ser feita entre princípios, nunca diretamente com regras. Não há, assim, nenhuma incompatibilidade com a alteração da nomenclatura de preferência com a aplicabilidade da teoria dos direitos fundamentais aos propósitos deste trabalho. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 46; ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, p. 95.

ria o objetivo da passeata, pois tal alteração pode até fomentar em igual medida o direito à saúde, mas restringe em maior medida o direito à liberdade de expressão. Sendo factível a medida referida anteriormente, de permissão do tráfego exclusivo de ambulâncias em duas das faixas da Avenida, deixando as demais para a realização da manifestação, esta medida fomenta em igual medida o direito à saúde e, ao mesmo tempo, restringe menos o direito à liberdade de expressão, de maneira que deveria ser a medida adotada.

13. Proporcionalidade em Sentido Estrito ou Razoabilidade

Passando pela análise segundo os dois critérios anteriores, mais objetivos, chegamos ao critério final, que, embora de cunho mais subjetivo, receberá casos já “filtrados” pelos dois critérios anteriores e, ao mesmo tempo, fornecerá um último mecanismo, como válvula de escape capaz de barrar medidas desproporcionais ainda que elas tenham passado com sucesso pelos dois critérios anteriores. Esse terceiro critério impede que uma medida que tenha passado pelos dois critérios anteriores (pois, por exemplo, fomenta um princípio com eficiência inigualável) seja considerada constitucional, por ferir uma série de princípios de maneira a tornar desproporcional a sua adoção em face dos princípios concomitantemente ofendidos.

Imaginemos, de maneira *ad absurdum*, uma lei que determina a execução de todos os portadores de HIV, como medida para extinção da doença no território nacional. Embora essa lei pudesse ser considerada adequada ao fomento da medida e necessária, pois não haveria nenhuma outra medida capaz de atingir em igual medida os objetivos pretendidos, poderia ser considerada inconstitucional, pois, a despeito dos quesitos anteriores, não é razoável que se viole em grau máximo o direito à vida para o fomento do direito à saúde. Em outras palavras, o fomento de um direito por uma determinada ação não é capaz de justificar a referida ação em virtude da desproporcional violação que provoca a outros direitos. Perceba-se, portanto a fundamental importância deste terceiro quesito, a despeito de trazer novamente certo grau de subjetividade.

14. Colisões entre Regras e Princípios

Para solucionar essa ordem de colisões, Virgílio aponta duas alternativas geralmente oferecidas pela doutrina, embora nenhuma delas lhe pareça satisfatória⁵⁴.

A primeira delas afirma que a solução ao conflito seria atingida por meio do sopesamento realizado entre as duas normas em questão. No entanto, duas principais incoerências metodológicas decorreriam dessa opção. Ao adotar uma distinção estrutural entre regras e princípios, segundo a qual aquelas devem ser aplicadas de maneira “tudo ou nada”, enquanto estes devem ser aplicados na maior medida possível, afirma-se que os princípios então devem ser sopesados, enquanto as regras não podem ser sopesadas por não terem essa dimensão de peso. Assim, sopesar regras com princípios pode levar à conclusão de que uma regra deve ser considerada válida e aplicável segundo o ordenamento jurídico, ainda que já

⁵⁴ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 51 e ss.

tenha sido afastada no caso concreto após o sopesamento de seus princípios conformadores⁵⁵. Aceitar tal mecanismo iria de encontro com as premissas metodológicas da teoria dos princípios.

A segunda solução apontada doutrinariamente prega que as colisões entre regras e princípios devem levar à conclusão de que uma dessas duas normas em questão é inválida e deve ser extirpada do ordenamento jurídico. No entanto, tal posicionamento irá de encontro a outra premissa da teoria dos princípios, segundo a qual os princípios, por serem mandamentos de otimização, não podem ser extirpados do ordenamento ainda que não sejam aplicados em um caso concreto, ou tenham sua aplicação mitigada em virtude da prevalência de uma outra norma.

Ambas as insuficiências decorrem de um ponto em comum: a regra é o resultado de um sopesamento entre princípios, pelo qual o legislador teria aplicado a regra da proporcionalidade e, ao final, decidido pela prevalência em abstrato de um princípio sobre o outro em determinada situação concreta.

Dessa maneira, como proceder para a solução dos conflitos normativos entre regras e princípios? Virgílio afirma que a solução apresentada por Robert Alexy parte do pressuposto de que a aparente situação de inconformidade entre uma regra e um princípio deve ser solucionada pelo sopesamento entre o princípio envolvido e os demais princípios que deram fundamento para a instituição da regra em questão⁵⁶.

A despeito da crítica corrente, de que sobre a aplicação da regra dever-se-ia apenas questionar a subsunção do fato à norma, a proposta de Alexy faz pleno sentido, a não ser que não se cogite da existência de normas-regra inconstitucionais. Mais ainda, é possível haver situações em que a inconstitucionalidade de uma norma-regra não é identificável abstratamente, mas, diante do caso concreto, a aplicação da regra revela incompatibilidades com um princípio constitucional fundamental para a análise da mesma situação fática, de maneira que não faria sentido a declaração da inconstitucionalidade da regra em abstrato, mas apenas no caso concreto.

15. Aplicação da Regra da Proporcionalidade para a Retroação Imprópria

Resta agora verificar se a regra da proporcionalidade seria aplicável às situações de retroação imprópria, nas quais aparentemente existe conflito normativo entre a irretroatividade e a segurança jurídica, tendo em vista que a aplicação da retroatividade pelo Judiciário conforme prevista na Constituição Federal, leva ao desrespeito da segurança jurídica.

16. Identificação da Natureza Normativa da Irretroatividade

Não se trata de tarefa fácil, tendo em vista a dificuldade prática de identificar quais normas são princípios e quais são regras, afinal, o reconhecimento da natu-

⁵⁵ Note-se que tal afastamento seria perfeitamente possível e coerente caso se tratasse de uma questão quanto à subsunção do fato à norma. Contudo, não pretendemos abordar a subsunção, de maneira que o exemplo pressupõe a subsunção perfeita do fato à norma em questão.

⁵⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 82 e ss.

reza estrutural da distinção entre regras e princípios demanda que classifiquemos tais normas antes de aplicar a regra da proporcionalidade. A dificuldade aumenta ao notarmos que tanto Alexy quanto Virgílio não oferecem critérios claros e precisos para determinar se uma norma é princípio ou é regra.

Diante da falta de precisão, caberia ao intérprete tentar realizar a aplicação da norma em um caso concreto e verificar se ela comportaria aplicação na maior medida possível, ou se deve ser aplicada da maneira “tudo ou nada”. Percebe-se que a falta desses critérios claros gera dificuldade e leva alguns intérpretes a realizarem tal análise por meio do histórico dos julgados da Corte Suprema, buscando na jurisprudência a resposta para a estrutura de aplicabilidade da norma em questão. Esse mecanismo de análise, embora possa permitir uma visão mais aproximada da realidade de aplicação da norma pelo Judiciário, transforma a categorização das normas quanto a sua estrutura em um processo tautológico, pelo qual o Judiciário determina de maneira absoluta, a interpretação quanto à estrutura de uma norma. Esse recurso dificulta também a conclusão de que o Judiciário aplica de maneira errada determinada norma, por ter entendimento equivocado quanto à estrutura de aplicação do direito que ela garante.

Partindo da análise da irretroatividade como tratada pela Constituição Federal no artigo 150, III, “b”, a irretroatividade poderia ser considerada como uma regra, por não importar uma dimensão de peso que permita sua inaplicabilidade em um caso concreto sem consequências no âmbito de validade dessa norma, ou seja, caso decida-se pela incompatibilidade da aplicação da irretroatividade a um caso concreto em que existe conflito normativo, essa norma deve ser extirpada do sistema, ou a ela deve ser criada cláusula de exceção. No entanto é certa a dificuldade em precisar quando uma norma não comportaria essa dimensão de peso. Lançando olhar sobre a jurisprudência selecionada para os fins deste trabalho, percebemos que em todos os casos o Judiciário trata a irretroatividade como uma ordem prescritiva que não comporta balanceamentos em um caso concreto. Deve ser aplicada da maneira “tudo ou nada” e, após a verificação da possibilidade de subsunção, é mandatório o respeito a seus ditames enquanto ela for considerada norma válida no ordenamento.

O olhar sobre o tratamento dado pela jurisprudência é recurso útil, mas não pode ser absoluto para identificarmos a natureza das normas segundo sua estrutura. O recurso unicamente ao posicionamento jurisprudencial leva ao engessamento da doutrina, e impede a crítica. A final, se a proposta da teoria dos direitos fundamentais é a proteção desses direitos contra medidas que os ofendam, não se pode esquecer que o Judiciário é responsável por grande parte das medidas ofensivas aos direitos fundamentais.

17. Tentativa de Aplicação como Regra

Considerando o tratamento jurisprudencial da irretroatividade enquanto regra, contrariamos parte considerável da doutrina nacional⁵⁷. A aplicação da regra

⁵⁷ Ainda entendem a irretroatividade enquanto princípio, autores de renome como Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pp. 189 e ss.) e Ives Gandra da Silva Martins. “O fato gerador do imposto de renda e os princí-

da irretroatividade às situações de importação já consolidadas nas quais a majoração do imposto de importação, a despeito de não atingir fato gerador passado, afeta a segurança jurídica, nos permite identificar uma colisão. De fato, a aplicação da regra conforme disposta decorreu da identificação da subsunção do fato à norma, cuja aplicação mandatória levou à conclusão de inexistência de retroação e gerou a ofensa a um princípio constitucional, o princípio da segurança jurídica. Tal colisão poderia ser cogitada à primeira vista, caso entenda-se a irretroatividade como uma categoria que deve abranger tanto a retroação própria, como a retroação imprópria. Assim, ao falar-se de retroação, a referência seria feita a quaisquer situações em que a tributação atinja fatos já consolidados ao momento de sua criação.

Como regra, ao colidir com um princípio, tal colisão deveria ser solucionada pela aplicação da regra da proporcionalidade. No entanto, não pela relação direta da regra com o princípio, mas confrontando-se o princípio lesionado com o princípio que determinou a elaboração daquela regra, pois considerado prevalecente pelo Legislativo ao elaborar tal regra e defrontar-se com a colisão de princípios subjacente a ela. Entretanto, ao intentar este método de solução, chegamos a uma estranha conclusão: o princípio subjacente à irretroatividade enquanto regra é a mesma segurança jurídica à qual se deveria confrontar na aplicação da regra da proporcionalidade. Assim, considerando a irretroatividade como regra, a conclusão é de que não seria ela uma regra inconstitucional, mas, quando muito, uma regra insuficiente para proporcionar uma proteção ao contribuinte contra as situações de retroação imprópria.

18. Tentativa de Aplicação como Princípio

A despeito do tratamento jurisprudencial mencionado acima, cabe perquirir a possibilidade de a irretroatividade ser encarada como princípio. Considerando as premissas metodológicas adotadas, os princípios possuem uma dimensão de peso, pois são mandamentos de otimização que não exigem sua aplicação para que permaneçam no ordenamento, o que é uma decorrência de seu suporte fático amplo.

Dessa maneira, no caso concreto, deveríamos “sopesar”⁵⁸ o princípio da irretroatividade com o princípio da segurança jurídica, o que decorreria da constatação de que a restrição constitucional trazida pela aplicação da irretroatividade a situações em que o fato gerador seja anterior à lei é restritiva do princípio da segurança jurídica. Diante dessa colisão, mandatório que se aplique a regra da proporcionalidade. No entanto, a aplicação da regra da proporcionalidade ao caso parece ressaltar o erro na classificação da irretroatividade como princípio. Na análise da adequação, a pergunta deveria ser sobre se a decisão de que não existe retroação no caso concreto, e portanto dever-se-ia aplicar a alíquota majorada, fomenta a irretroatividade enquanto princípio. A resposta à questão parece ser positiva,

pios da irretroatividade, anterioridade e ‘noventena’”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 381 a 386.

⁵⁸ A palavra “sopesar” não é usada aqui com o sentido próprio atribuído pela teoria dos direitos fundamentais. Esta, afirma que o sopesamento é a última etapa de aplicação da regra da proporcionalidade. Contudo, aqui usamos o termo impropriamente, para nos referirmos à aplicação da regra da proporcionalidade como um processo global.

caso a irretroatividade seja entendida abarcando apenas aquelas situações de retroação da norma com relação ao fato gerador a retroação própria. No entanto, a solução causa estranheza ao constatarmos que a aplicação da irretroatividade não deveria ser contraposta à segurança jurídica, pois o maior fomento da segurança jurídica levaria mediatamente ao maior fomento da irretroatividade.

No quesito necessidade, dever-se-ia questionar se não existe outra medida menos gravosa à segurança jurídica, que o não reconhecimento da existência de retroação imprópria, suficiente para afastar a incidência do tributo majorado, mas que, por outro lado, fomente com mesma intensidade a irretroatividade. Na resposta a este quesito, chegaríamos à conclusão de que sim, existe tal medida, pois a própria aplicação da segurança jurídica para fundamentar a consideração da retroatividade em seu caráter impróprio não seria contraditória à irretroatividade, mas complementar a ela.

19. Ampliação do Suporte Fático da Irretroatividade enquanto Princípio

Já explicamos acima que a teoria dos direitos fundamentais parte do pressuposto de que os direitos fundamentais possuem suporte fático amplo, ou seja, não há limites *a priori* e não há limites imanentes à própria norma que institui o princípio. Assim, o princípio da irretroatividade não poderia excluir de seu âmbito de proteção a irretroatividade em seu caráter impróprio, de tal maneira que a aplicação da teoria dos princípios deveria ser feita de maneira diferente.

Na análise do quesito adequação, a aplicação da irretroatividade deveria levar em consideração que ela também é ofendida pelas situações de retroatividade imprópria. Por isso, no critério adequação, a conclusão mais adequada seria de que a decisão pela não existência de retroação nos casos de retroação imprópria não é sequer adequada para o fomento do próprio princípio da irretroatividade. Consequentemente, o não reconhecimento da retroação imprópria como ofensiva à irretroatividade seria desproporcional e, portanto, inconstitucional.

20. Conclusão

Na tentativa de definir a natureza estrutural do direito garantido pela norma que insere a irretroatividade no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente por meio do artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, a aplicação de tal norma como princípio demonstrou-se pouco satisfatória e gerou algumas incoerências com os pressupostos metodológicos da teoria dos princípios. Primeiro, pois, não se pode entender a irretroatividade como um princípio e, ao mesmo tempo, excluir de seu suporte fático as situações de retroação imprópria, sob pena de ofensa ao pressuposto metodológico de que todas as situações fáticas estariam abarcadas pelos princípios (suporte fático amplo). Segundo: não se pode falar que a aplicação do princípio da irretroatividade gera colisão com o princípio da segurança jurídica, porque a irretroatividade é meio de concretizar o princípio da segurança jurídica.

A esta altura, já é possível perceber que nossa conclusão é pela qualificação da norma da irretroatividade enquanto norma-regra. Tal conclusão decorre não somente do modo de aplicação desta norma pelo Judiciário brasileiro, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme os

julgados analisados. Decorre, também, da tentativa de aplicação dessa norma como princípio, que nos fez verificar duas incoerências com relação ao pressuposto metodológico da teoria dos direitos fundamentais: a existência de uma colisão propriamente dita e a adoção de um suporte fático amplo para os princípios. A conclusão pela natureza de regra é ainda consequência da análise da estrutura dessa norma na Constituição Federal, pois ela é delimitada por vários dispositivos que estabelecem exceções, as quais conformam a regra, traçando seus limites.

De fato, a irretroatividade é regra para cuja conformação foi levado em consideração o princípio da segurança jurídica. Este pode ter sido sopesado, por exemplo, com o princípio da igualdade, trazido pelo artigo 150, II, da Constituição Federal⁵⁹. Supondo este conflito, a pergunta na verificação da existência de adequação indagaria se seria adequada uma medida que violasse a igualdade na tributação, mas por outro lado privilegiasse a segurança jurídica, ao que o legislador deve ter concluído afirmativamente. Quanto à necessidade, a questão provavelmente feita foi sobre se não haveria nenhuma outra medida que violasse menos a igualdade na tributação, mas fomentasse em igual medida a segurança jurídica, ao que a resposta deve ter sido negativa, julgando necessária a implantação da irretroatividade como regra. Finalmente, analisando a proporcionalidade em sentido estrito (razoabilidade), etapa carregada de maior subjetividade, a criação da regra foi considerada razoável. A regra foi então considerada proporcional e, consequentemente, constitucional.

Partindo do pressuposto de que a irretroatividade é regra para cuja elaboração foi feita uma análise de proporcionalidade em que a segurança jurídica foi privilegiada, não se pode cogitar que esta seja violada pela sua aplicação, muito menos que a regra seja inconstitucional por violar o princípio da segurança jurídica. Parece-nos que a regra simplesmente não foi suficiente na previsão de soluções para todas as situações fáticas de retroação da norma tributária. A regra da irretroatividade não contemplou as situações de retroação imprópria, pois provavelmente, àquele tempo, não se considerava tal tipo de retroação como capaz de violar a segurança jurídica, pois esta era interpretada de maneira estrita, apenas relacionando as ofensas à segurança jurídica à norma que atinge fato gerador cujo aspecto temporal já ocorrera.

Houve insuficiência na percepção de que, em determinados casos, a despeito de a nova norma não atingir o fato gerador, ela atinge situações econômicas já consolidadas cuja reversão seria, quando possível, desproporcionalmente custosa ao contribuinte, enquanto a manutenção também o seria, pois a tributação elevou os custos do contribuinte de forma inesperada.

A jurisprudência ainda não se atentou para os problemas trazidos pelo não reconhecimento da retroação imprópria envolvendo o imposto de importação, conforme demonstramos ao dissecar os principais julgados na matéria. Os acórdãos estudados demonstram a restrição formalista ao questionamento do momento de

⁵⁹ Constituição Federal, artigo 150 - "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos."

ocorrência do fato gerador do imposto de importação, uma discussão já ultrapassada, que reflete a tendência dos tribunais de evitar a qualquer custo a adoção de posicionamento favorável à autoaplicabilidade do princípio da segurança jurídica. Tal tendência ocorre, talvez, porque muitas vezes a irretroatividade é entendida erroneamente como princípio que, no caso concreto, seria contrário à segurança jurídica, quando não é sequer princípio e muito menos contrário à segurança jurídica.

Cabe questionar se a tendência verificada neste trabalho não teria como importante causa, o receio dos tribunais de aplicar a teoria dos direitos fundamentais. Atualmente, ainda é muito comum que a análise de proporcionalidade dos princípios se restrinja ao sopesamento, que é apenas a última etapa da regra da proporcionalidade. Com esse uso restrito da regra da proporcionalidade, que em verdade significa seu não uso, a análise dos casos de colisão entre princípios e a análise de constitucionalidade de regras é muito superficial e mais suscetível a desvirtuamentos condicionados pela influência de opiniões e interesses particulares. O filtro de maior objetividade representado pelas duas primeiras etapas de análise da regra da proporcionalidade (a adequação e a necessidade) é assim desconsiderado, o que permite a completa subjetividade nas decisões judiciais.

A teoria dos direitos fundamentais tem ganhado espaço no território nacional, mas em muitas das ocasiões nas quais se tenta utilizá-las, a adequação e a necessidade são mencionadas sem qualquer motivação objetiva e concreta que permita uma conclusão coesa sobre o atendimento a tais critérios. Tal atitude tem sido a regra não apenas na seara tributária, mas em outros ramos do Direito em que são frequentes os recursos processuais fundamentados na vaga, e muitas vezes incoerente, motivação das decisões judiciais que se esconde sob a alegação de que o magistrado não tem o dever de responder de maneira pontual a todos os argumentos alegados pela parte.

Como então podemos considerar e utilizar a retroatividade imprópria como uma categoria de aferição do respeito à segurança jurídica, sem ferir o ordenamento jurídico pátrio?

Uma alternativa levantada por Luís Eduardo Schoueri⁶⁰, cuja aplicação tomamos a liberdade de estender, diz respeito à flexibilização que atinge a anterioridade e a legalidade em matéria tributária. Ora, se esta flexibilização tem o objetivo de permitir que a tributação seja instrumento de intervenção do Poder Executivo no domínio econômico, para sua aplicação ao caso da majoração do imposto de importação, é essencial verificar se a majoração em causa teria o potencial indutor sobre o comportamento dos agentes por ela afetados. Aqui, percebe-se com grande clareza a insuficiência da regra da irretroatividade, porque a majoração pode ter o referido potencial sobre situações econômicas não consolidadas, compras ainda não feitas, valores ainda não pagos e, algumas vezes, até sobre casos em que apenas o transporte da mercadoria ainda não foi iniciado. Todavia, sobre os casos em que se pode dizer haver a retroação imprópria, evidente a falta de potencial indutor da norma majoradora, pelo simples fato de que a situação econômica está consolidada e sua reversão não é possível ou, ainda que juridicamente o seja, é mais

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Segurança na ordem tributária nacional e internacional: tributação do comércio exterior". In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Segurança jurídica a tributação e Estado de direito*. São Paulo, Noeses, 2005, p. 391.

onerosa do que o próprio pagamento do tributo. Inexistente assim o efeito indutor, não se justifica que a norma tributária majoradora não precise respeitar a anterioridade e a legalidade da maneira como são aplicadas às demais normas do ordenamento.

Aplicando então a regra da proporcionalidade em suas três etapas, podemos chegar a uma conclusão sobre a proporcionalidade da ofensa à segurança jurídica, ponto em que concluímos pela desproporcionalidade da medida ofensiva. Consideramos que a medida é desproporcional, devido ao esvaziamento da fundamentação para a flexibilização da anterioridade e da legalidade, o que nos leva a entender que a restrição não seria razoável, ou proporcional em sentido estrito, ainda que possa ser adequada e necessária⁶¹, pois carente de justificativa.

A resposta essencial, no entanto, parece residir na aplicabilidade direta dos princípios, segundo uma análise que deve ser feita caso a caso. Seria necessário verificar, em cada caso concreto, primeiramente se a situação ofende o princípio da segurança jurídica, atribuindo a ele um suporte fático amplo. Caso ofenda, é preciso verificar quais princípios estariam sendo favorecidos em detrimento da segurança jurídica, tomando-se muito cuidado com a qualificação das normas que colidem de maneira imediata como princípios ou regras, pois, caso sejam regras, será necessário primeiro perquirir quais seriam os princípios que lhes dão fundamento. Feito esse primeiro arrolamento de princípios, deve-se aplicar a regra da proporcionalidade, etapa a etapa.

Utilizando-se as três perguntas básicas, é possível fornecer uma solução mais justa e fundamentada do que tem oferecido o Judiciário brasileiro, ao enfrentar casos de retroação imprópria quando de majorações do imposto de importação. O reconhecimento de que a regra da irretroatividade não oferece critérios suficientes para o resguardo da segurança jurídica é o primeiro passo neste caminho e a aplicação da regra da proporcionalidade confere caminhos mais fundamentados e, por isso, mais adequados à proteção da segurança jurídica. A regra da proporcionalidade oferece critérios mais claros para identificar situações de ofensa aos direitos fundamentais, não obstante tal ofensa não se dê pela aplicação das regras em si, mas pelo não reconhecimento de que as regras possuem limitações diversas que não as permitem ser sempre suficientes a todas as situações de violação do direito que pretendem proteger, cabendo aos princípios nortear a atividade do jurista na busca por caminhos mais justos e conformes com o Estado Democrático e Social de Direito. Somente assim, o direito pode evoluir tornando-se mais humano e menos conflitante com os fatos, amalgamando-se a eles de maneira a tornar o cumprimento das normas o menos agressivo possível aos cidadãos.

⁶¹ Como o corte metodológico deste trabalho nos fez restringir à irretroatividade imprópria, ainda que esta seja uma das soluções por nós apresentadas, optamos por não realizar a análise sobre a natureza estrutural das normas da anterioridade e da legalidade. No entanto, pela simples não aplicação a esses casos, da justificativa para a flexibilização referida, consideramos que na aplicação da regra da proporcionalidade para analisar a medida de aplicação de tais preceitos (seja em si considerados como princípios, seja como regras, considerando quais os princípios que teriam sido determinantes para sua positivação como regra), em detrimento da segurança jurídica, a última etapa da regra da proporcionalidade, a proporcionalidade em sentido estrito, ou razoabilidade (o sopesamento em si) nos levaria a conclusão pela não proporcionalidade da medida e sua consequente inconstitucionalidade.