

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Retroatividade em Matéria Tributária sob as Perspectivas do Direito Comparado e do Direito Supranacional, na Experiência da Itália e da União Europeia*

Pasquale Pistone

Professor da WU Vienna e da Universidad de Salerno.

Resumo

Este artigo objetiva analisar a retroatividade no Direito comparado e no Direito Supranacional. O artigo está dividido em duas partes. Na primeira, sob a perspectiva do Direito comparado, o trabalho examina como a retroatividade tem se desenvolvido no sistema tributário italiano. Na segunda, de enfoque supranacional, considera-se o atual estado de arte do Direito Tributário europeu, enfatizando, em particular, os problemas relacionados às decisões judiciais e à legislação supranacional.

Palavras-chave: Direito Tributário, retroatividade, União Europeia, Itália.

Abstract

This paper analyses the retroactivity at tax law under the comparative law and the supranational law. The article is structured in two parts. First, the comparative part of the paper looks at the way in which retroactivity has developed in the Italian tax system. Second, the supranational part focuses on the current state of the art in European tax law, putting the emphasis in particular on problems concerning judgments and supranational legislation.

Keywords: Tax Law, retroactivity, European Union, Italy.

Introdução

Este artigo, que objetiva analisar o Direito comparado e o Direito supranacional, foi escrito com o cuidado de tornar simples a leitura aos tributaristas que não estejam familiarizados com o Direito italiano ou com o Direito Comunitário europeu. Embora não haja uma razão específica (além da natural experiência do autor) para a escolha do sistema italiano como objeto deste estudo, a combinação da legislação nacional e da supranacional demonstrará como se relacionam as diferentes instâncias do pluralismo legal em um sistema de múltiplos níveis, guiado pela regra da supremacia do Direito Comunitário europeu sobre as normas dos Estados-membros.

O artigo está dividido em duas partes. Na primeira, sob a perspectiva do Direito comparado, o trabalho examina como a retroatividade tem se desenvolvido

* Tradução de Luís Flávio Neto.

no sistema tributário italiano. Na segunda, sob o enfoque supranacional, considera-se o atual *estado de arte* do Direito Tributário europeu, enfatizando, em particular, os problemas relacionados às decisões judiciais e às normas supranacionais (primária e secundária)¹.

Com essa análise comparada e supranacional não se busca exaurir o tema da retroatividade tributária, mas apenas apresentar alguns problemas concretos, selecionados para ilustrar os pontos críticos para os quais o autor quer centrar a atenção dos leitores. Com o objetivo de adotar neste estudo os padrões que têm sido adotados nas discussões da Associação Europeia de Professores de Direito Tributário (*European Association of Tax Law Professors - EATLP*), serão considerados os pontos incluídos no questionário do Congresso de 2010, realizado em Lovania, Bélgica².

1 - A Retroatividade no Direito Tributário Italiano

O tema da retroatividade tem sido tradicional objeto de atenção por parte da doutrina e da jurisprudência italiana, provavelmente devido ao seu impacto imediato sobre a arrecadação de tributos e o Estado Social de Direito³.

Existe uma classificação para a *retroatividade tributária* aceita universalmente. Levando-se em consideração o seu *objeto*, distinguem-se três categorias: a retroatividade do tributo, a retroatividade de seus efeitos e a retroatividade total. A primeira se define como a cobrança de tributos com base em eventos ocorridos no passado. A segunda, de *efeitos retroativos*, dá-se quando uma norma tributária incide sobre fatos ocorridos depois de sua entrada em vigor, mas emana efeito que se propaga ao passado⁴. A terceira, *retroatividade total*, é uma combinação das duas categorias anteriores, já que se dá quando uma norma tributária é aplicável a eventos ocorridos no passado e, ainda, tem os efeitos propagados para um momento anterior à sua entrada em vigor⁵.

Do ponto de vista conceitual, há consenso de que no sistema tributário italiano a lei somente pode produzir efeitos futuros à sua enunciação. Isto se confirma porque as disposições preliminares do Código Civil, que na Itália se consideram como expressões dos princípios gerais de Direito, exigem que a lei se projete para

¹ Sobre o pluralismo legal, cf. PISTONE, Pasquale “Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination”. In: WEBER, D. (ed.). *Traditional and alternative routes to European tax integration*. Amsterdã: IBFD, 2010, pp. 97 e ss.

² Cf. GRIBNAU, H.; e PAUWELS, M. R. T. “General report”. *EATLP 2010 Congress*; e AMATUCCI, F. “Italian national report”. *EATLP 2010 Congress*.

³ As principais monografias sobre a retroatividade no sistema tributário italiano foram elaboradas por AMATUCCI, F. *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*. Milão: Giuffrè, 2005, e MASTROIACOVO, V. *I limiti alla retroattività nel Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 2005.

⁴ Exemplos típicos deste tipo de retroatividade são os que têm regras procedimentais, como aquelas que indicam como deve se apresentar uma declaração ou aquela que versa sobre as condições necessárias para se beneficiar de uma anistia. Nesses casos, regidos pelo princípio do *tempus regit actum*, que requer que se aplique a norma vigente no momento da concessão da anistia, ou procedimento em que seja possível produzir efeitos sobre situações ocorridas no passado.

⁵ O exemplo tradicional deste tipo de retroatividade concerne às normas adotadas pelo Parlamento para substituir um decreto temporário do Governo (*decreto legge*) que não fora validado pelo Parlamento, no prazo previsto em lei.

o futuro⁶. Esta norma constitui um valor fundamental da legislação civilizada e um princípio geral do sistema jurídico que, em tese, deve ser cumprido pelo legislador com o propósito de evitar a violação aos valores constitucionais da segurança jurídica e da legítima confiança e expectativa dos contribuintes⁷.

Mas também os contribuintes não possuem legitimidade para clamar pelos efeitos de uma lei antes que esta venha a ser sancionada. Consequentemente, o anúncio de potenciais reformas não gera proteção legal até o momento em que sejam promulgadas oficialmente por meio de lei ou de instrumentos que tenham força de lei. De fato, cada vez com mais frequência, o Ministério da Fazenda publica projetos de reforma, mas nem por isso algum contribuinte poderia invocar a proteção legal dos aludidos projetos. Em especial, a situação é obviamente diversa no que diz respeito aos atos que têm apenas temporariamente força de lei, como os decretos temporários do governo (*decreti legge*), caso no qual o sistema legal italiano autoriza ao Parlamento validar os seus efeitos⁸.

Em matéria tributária, a proibição da retroatividade recebe uma proteção muito mais forte, cujo fundamento vai além da legislação ordinária, já que a cobrança de tributos está estritamente vinculada aos Princípios Constitucionais da Legalidade (artigo 23 da Constituição italiana) e da Capacidade Contributiva (artigo 53 da Constituição italiana). Tal proteção é assegurada dentro do sistema tributário italiano por meio da interpretação *ex post* da Corte Constitucional que, em alguns casos, tem considerado os tributos retroativos incompatíveis com a proteção da liberdade de empreender atividades econômicas (artigo 41 da Constituição italiana)⁹. No entanto, ainda não se reconheceu a proteção contra a retroatividade sob a perspectiva de sua compatibilidade com o direito à propriedade conforme a Convenção Europeia de Direitos Humanos.

Em particular, o Princípio da Legalidade requer que os tributos sejam cobrados em razão de norma vigente. Há violação direta a esse princípio cada vez que se exige tributo sem fundamento em norma previamente existente. Os limites impostos por esse princípio, contudo, somente abrangem as normas impositivas, ou seja, aquelas que regulam de maneira imediata a cobrança de tributos ou as condições para a isenção ou a redução do ônus fiscal. Consequentemente, outras espécies de normas, como as de natureza procedimental, não pressupõem, *per se*, conflitos entre a retroatividade e o Princípio da Legalidade.

No que se refere ao Princípio da Capacidade Contributiva, a interpretação da Corte Constitucional exige que haja uma conexão entre a imposição do tributo e o momento em que o seu pagamento será exigido do contribuinte¹⁰, buscando, assim, prevenir a imposição de tributos com base em eventos passados, embora se

⁶ Artigo 11 das Disposições Preliminares do Código Civil (*Disposizioni Preliminari al Codice Civile*).

⁷ Vide *Corte Costituzionale*, 7 de junho de 1999, n. 229; 4 de novembro de 1999, n. 416; e 20 de maio de 2008, n. 162.

⁸ Caso não haja a validação por parte do Parlamento, tais Direitos perdem sua eficácia de maneira retroativa, com exceção da aplicação da doutrina *rapporti esauriti*, que se verá mais adiante no texto.

⁹ Cf. *Corte Costituzionale*, 20 de julho de 1994, n. 315; e 4 de abril de 1999, n. 416.

¹⁰ Cf. *Corte Costituzionale*, 4 de abril de 1990, n. 155.

permita pagamentos antecipados de tributos na medida em que o pagamento final do imposto apenas seja requerido uma vez que o ano fiscal tenha sido concluído.

Entretanto, vários pontos críticos surgem da interpretação e da aplicação concreta de tais princípios.

O Princípio da Legalidade tem recebido frágil proteção contra leis retroativas intituladas de *normas interpretativas*, ou seja, disposições que teriam o condão de aclarar a correta interpretação de uma norma anteriormente enunciada, levando-se em conta a sua adequada racionalidade. Conforme a doutrina tributária¹¹, a Corte Constitucional tem tolerado com frequência o uso desta ferramenta para a correção de uma lei que, embora vigente, seja politicamente indesejável. Essa situação tem se repetido por meio de normas complexas que preenchem lacunas da lei em situações não excepcionais e que, por sua natureza, poderiam entrar em conflito com a Carta de Direitos do Contribuinte¹². O autor considera que essa prática se encontra em notável contradição com a essência do sistema, que aplica o Princípio da Legalidade Estrita, bem como impede que os Tribunais preencham as lacunas da lei pela interpretação judicial.

Também se têm suscitado sérios problemas de compatibilidade com o Princípio da Capacidade Contributiva diante da imposição de tributos que se baseiam em eventos passados para medir a atual capacidade contributiva do particular, como ocorre em alguns casos de tributação do ganho de capital¹³. De acordo com a terminologia utilizada no Relatório Geral da EATLP, situações como essa representariam um caso de *retrospectividade* e não de *retroatividade* propriamente dita, que é precisamente o termo comumente utilizado pela lei italiana. Outros pontos críticos surgem quando o legislador intervém em impostos referentes a um ano fiscal já iniciado mas ainda não encerrado ou, ainda, quando este ano fiscal já se tenha encerrado mas ainda não tenha o contribuinte cumprido os deveres instrumentais de declaração e o pagamento dos impostos apurados para aquele ano fiscal. Adotando uma perspectiva teórica, o autor acredita que tal conflito está presente toda vez que o contribuinte é obrigado ao recolhimento de tributos em condições diferentes daquelas existentes no momento da ocorrência do fato gerador. O autor também considera que há problemas críticos quando regras procedimentais são alteradas e aplicadas de maneira imediata pela máxima *tempus regit actum*, produzindo efeitos que o contribuinte não poderia razoavelmente antever no momento dos fatos que deram ensejo à aplicação dos procedimentos. Um bom exemplo, ainda não discutido pela doutrina tributária italiana, consiste na majoração do prazo de prescrição da fiscalização nos casos de fraude. Por um lado, crê-se que, mesmo nos casos de fraude, o sistema legal não deveria invocar a necessidade de luta contra

¹¹ TESAURO, F. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Vol. I. X ed. Turin: [s.n.], 2010, p. 54.

¹² O artigo 1º da Carta de Direitos do Contribuinte da Itália (Lei de 27 de julho de 2000, n. 212) somente permite a criação de normas interpretativas em circunstâncias excepcionais, que devem consignar expressamente tratar-se de regras estabelecidas como hábeis à interpretação autêntica ou de autoridade.

¹³ Cf. *Corte Costituzionale*, 23 de maio de 1966, n. 44, sobre o conflito gerado por um imposto sobre a valorização de bens imunes por um período que incluía os dez anos anteriores à expedição da norma.

tão perigoso fenômeno para alterar as regras existentes, pois isso afetaria a segurança jurídica geral do sistema; por outro lado, também é preocupante a situação de um contribuinte indevidamente investigado como responsável pela presumida violação às regras antiabuso e que, ao final, venha a provar inocência. Em tais circunstâncias, o sistema legal submeteria este contribuinte de boa-fé a uma carga fiscal adicional, já que suportaria o ônus da investigação por um período maior do que poderia prever de maneira razoável no momento dos fatos relevantes, violando, portanto, o seu direito de defesa¹⁴.

Há razões específicas para que se aplique a retroatividade em algumas situações e, em outras, seja esta vedada.

Exige-se a retroatividade, por razões óbvias, nos casos de anistia tributária, bem como quando se aplicam sanções menores que aquelas aplicáveis no momento da violação da norma. Por outro lado, proíbe-se a retroatividade em situações opostas, *v.g.*, quando se majoram as sanções aplicáveis no momento da violação. Essa vedação à retroatividade da pena mais gravosa é consequência de um princípio geral do Direito Penal italiano, o qual desde 1998 também é aplicável às multas administrativas em matéria tributária.

São necessárias maiores explicações quanto aos efeitos da aplicação retroativa de alterações legislativas que estabeleçam sanções que, se comparadas com aquelas vigentes no momento da violação sancionada, mostram-se mais benéficas ao contribuinte. Em particular, os efeitos retroativos podem ser invocados sempre que a sanção ainda não tenha se consumado de maneira definitiva, com exceção dos casos em que se elimine a sanção por completo (*abolitio criminis*)¹⁵. Contudo, em nenhuma circunstância poderá o contribuinte solicitar a restituição de sanções já satisfeitas. Esse limite aos efeitos retroativos de normas sancionatórias mais favoráveis deriva da doutrina *rapporti esauriti*, segundo a qual uma relação jurídica que produziu todos os seus efeitos não pode ser restabelecida, nem mesmo em circunstâncias excepcionais.

A doutrina *rapporti esauriti* também se aplica aos efeitos de decisões da Corte Constitucional que declaram a incompatibilidade de uma norma com a Constituição italiana, de modo que tais sentenças podem retroagir para alcançar a exigência de tributos e de sanções ainda não concretizadas definitivamente, ou seja, situações em que o contribuinte ainda possa interpor recursos, que ainda não tenha sido devidamente notificado de decisão judicial para a qual não caiba mais recurso ou que ainda não tiver efetuado o recolhimento em questão¹⁶. Essa doutrina também repercute na discussão sobre a compatibilidade de uma norma doméstica com as normas da União Europeia devido ao princípio comunitário da equivalência, que obriga aos Estados-membros a adoção das mesmas regras procedimentais para situações puramente domésticas e para aquelas relacionadas à Comunidade Europeia¹⁷.

¹⁴ Uma cláusula mais específica nesta categoria foi objeto de atenção quando a Itália ampliou a prescrição à fiscalização da aplicação indevida de uma anistia. Cf. TJE, 17 de julho de 2008, caso C-132/06, *Comisión vs. Italia (amnistia tributaria)*.

¹⁵ Cf. artigo 3º do Decreto n. 472, de 18 de dezembro de 1997.

¹⁶ Para mais informações, vide *Corte di Cassazione*, Sala de Impostos, 24 de fevereiro de 2002, n. 4.698.

¹⁷ Ver *infra*, parágrafo 3º.

Em geral, não existem limites aos efeitos retroativos das decisões judiciais no ordenamento italiano, motivo pelo qual se faz necessária a intervenção do legislador para enunciar normas de transição sempre que uma decisão judicial gerar lacunas legais. Não obstante, geralmente os contribuintes também podem invocar a proteção de suas legítimas expectativas, inclusive quanto à mudança de interpretação das normas pelas autoridades tributárias, evitando-se, assim, exposição a potenciais sanções¹⁸.

2 - A Retroatividade no Direito Tributário Europeu

A análise da retroatividade no Direito Tributário da União Europeia¹⁹ gera problemas que são apenas parcialmente equivalentes aos que foram analisados acima, no âmbito nacional do ordenamento italiano. Existem inúmeras razões que explicam tal discrepância, mas apenas as duas principais serão discutidas abaixo.

Primeiro, o Direito da União Europeia é Direito supranacional compartilhado pelos Estados-membros e que prevalece sobre a lei nacional de cada um destes, aplicada no âmbito de seus territórios. Consequentemente, o Direito Comunitário europeu está estruturalmente relacionado com o pluralismo legal, que está submetido à supremacia do Direito da União, mas requer cooperação em níveis nacional e comunitário para a sua execução.

Segundo, o Direito Tributário europeu é um conjunto de regras complexas que resultam da interação das leis nacionais e supranacionais, pois não houve a renúncia completa do poder tributário em favor da União Europeia. Em tais circunstâncias, o poder tributário, em princípio, mantém-se em nível nacional, a menos que se faça necessária a transferência total ou parcial para as instituições da União Europeia, nos casos em que se configurem obstáculos às situações transnacionais que não possam ser solucionadas em nível nacional. Dessa maneira, garante-se o cumprimento da supremacia do Direito Comunitário europeu.

Como contraste, as regras que regulam procedimentos se mantêm em nível nacional por força do Princípio da Autonomia Procedimental, que exclui a aplicação de uma única norma por todo território da União Europeia, fragmentando, assim, os recursos disponíveis a depender do Estado-membro envolvido na disputa. Não obstante, cada Estado da União Europeia mantém sua soberania sempre que garante o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Equivalência e da Efetividade²⁰. Sob o Princípio da Equivalência, os Estados devem aplicar as mesmas regras procedimentais às situações nacionais e àquelas que envolvam países da

¹⁸ Cf. artigo 10.2 da Carta de Direitos do Contribuinte, sobre a impossibilidade de sanções no caso de mudanças na doutrina e na prática das autoridades fiscais.

¹⁹ Este tópico se refere ao Direito Tributário europeu, levando em conta a lei supranacional da UE e de seus Estados-membros, excluindo-se outros sistemas legais baseados em outras convenções europeias, como, por exemplo, o sistema da Convenção Europeia de Direitos Humanos.

²⁰ Cf. TJE, 19 de novembro de 1991, casos acumulados C-6 e 9/91, *Francovich*, parágrafo 43. Esta jurisprudência foi reiterada em diversos casos envolvendo impostos indiretos (ver TJE, 16 de dezembro de 1992, caso C-210/91, *Comisión vs. Grecia*, parágrafo 20; 1º de julho de 1993, caso C-312/91, *Metalsa*, parágrafos 14-15; 26 de outubro de 1995, caso C-36/94, *Siesse*, parágrafo 22; 17 de novembro de 1998, caso C-228/96, *Fallimento Aprile*, parágrafo 18; 12 de julho de 2001, caso C-262/99, *Louloudakis*, parágrafo 69).

União Europeia, ao passo que o Princípio da Efetividade exige que os Estados garantam um grau efetivo de proteção aos direitos outorgados pelo Direito Comunitário sem onerosidade desproporcional para o contribuinte. Por essa razão, a exigência de requisitos e condições mais onerosos para tornar efetivos os direitos conferidos pelo Direito Comunitário equivale à negação da garantia de tornar efetivos os mencionados direitos.

Em geral, a aplicação retroativa das medidas tributárias pode gerar conflitos com os princípios básicos europeus de segurança jurídica e da legítima confiança, os quais apresentam os mesmos moldes acima descritos quanto ao Direito doméstico italiano.

Ambos os princípios serão a seguir analisados, levando-se em conta o impacto sobre a segurança jurídica causado pela limitação dos efeitos retroativos das decisões do Tribunal de Justiça Europeu - TJE, bem como os efeitos que recairiam sobre a legítima confiança dos contribuintes devido às limitações à lei supranacional.

A segurança jurídica gera um padrão mais complexo que em âmbito nacional, pois agora se está no contexto de um pluralismo legal, no qual as normas de Direito supranacional devem assegurar sua efetiva supremacia sobre as legislações domésticas, inclusive por meio de Tribunais nacionais, que devem deixar de aplicar a lei nacional nos casos de evidente conflito com normas comunitárias. Por isso, o TJE tem protegido fortemente o valor da segurança jurídica²¹ mesmo no caso de decisões judiciais e administrativas definitivas, permitindo revisões em casos excepcionais²².

A necessidade de se fazer cumprir os Princípios Comunitários e aplicar a interpretação destas normas não apenas em nível supranacional, mas também em nível nacional, é, possivelmente, o motivo pelo qual as questões de retroatividade têm sido objeto de atenção quanto aos efeitos dos julgamentos do TJE. Por essa razão, o autor selecionou este assunto para reconstruir os limites da retroatividade no Direito Tributário europeu, baseado no entendimento de que esses limites deverão refletir os Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção à Legítima Confiança, tratados acima.

O problema da retroatividade dos julgamentos do TJE surge pela perspectiva oposta àquela analisada no item anterior deste artigo. Tendo em vista que a retroatividade das normas produzem efeitos negativos à segurança jurídica, no caso dos julgamentos do TJE é a *irretroatividade* que gera este efeito prejudicial.

Para que se compreendam as consequências negativas que podem advir da limitação dos efeitos retroativos de uma decisão do TJE, considere-se como exemplo a situação de três contribuintes, sendo que dois deles apresentam problemas de compatibilidade entre as normas de um Estado-membro e o Direito Comunitário, enquanto o terceiro apresenta um problema substancialmente equivalente de

²¹ Cf. TJE, 26 de abril de 2005, caso C-376/02, *Stichting Goed Wonen*.

²² O Tribunal Europeu já abordou essa questão em diversos acórdãos relativos ao poder de revisar decisões judiciais finais e à necessidade de proteger a estabilidade dos direitos delas derivados. Cf. TJE, 16 de março de 2006, caso C-234/04, *Kapferer*; 18 de julho de 2007, C-119/05, *Lucchini*; 3 de setembro de 2009, caso C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*.

compatibilidade do Direito Comunitário com normas de outro Estado-membro. A princípio, se o TJE limitar os efeitos retroativos de suas decisões, o único contribuinte que conseguiria obter a proteção aos direitos que foram assegurados pela União Europeia seria aquele que chegou com mais rapidez àquele Tribunal. Isso resultaria em uma corrida para Luxemburgo extremamente injusta, especialmente quando se considera que procedimentos nacionais autônomos podem implicar atrasos estruturais de um Estado-membro para outro na apresentação do problema de compatibilidade ao Tribunal. Além disso, em relação aos dois contribuintes de um mesmo Estado-membro, haveria um problema adicional, relacionado à equidade dos contribuintes de um mesmo Estado-membro, submetidos à mesma norma nacional.

Baseado no conjunto de precedentes do TJE²³, o autor considera que os julgamentos deste Tribunal têm uma função meramente declaratória, na qual se esclarece o significado correto e o âmbito de aplicação do Direito Comunitário desde o momento de sua entrada em vigor. Nesse seguimento, a limitação dos efeitos temporais de uma decisão do TJE equivaleria, em tese, à limitação dos efeitos do próprio Direito Comunitário e de sua supremacia sobre a lei nacional, o que claramente seria inadmissível.

Conclusões diferentes somente poderiam ser obtidas em circunstâncias excepcionais²⁴, nas quais se proteja a estabilidade dos direitos que assistem às pessoas de boa-fé; o que prevalece sobre o interesse de outorgar efeitos absolutos à supremacia do Direito Comunitário sobre a lei nacional. O TJE admite tal situação unicamente nos casos em que um Estado-membro fornece provas concretas de sua atuação de boa-fé em relação a uma norma do Direito Comunitário sobre a qual recaia incerteza jurídica, bem como a demonstração de que a aplicação *ex tunc* da decisão afetaria significativamente a economia do país.

A interpretação destes três requisitos (boa-fé, incerteza jurídica e grave ameaça à economia nacional) tem sido muito rigorosa nos casos relativos à lei tributária. Preocupações orçamentárias nunca foram capazes de justificar limitações dos efeitos temporais de uma decisão do TJE. As provas de boa-fé por parte dos Estados-membros devem ser examinadas à luz das legítimas expectativas de qualquer Estado-membro que, agindo de forma lícita, poderiam derivar das instituições da União Europeia, como a Comissão Europeia, sempre que não haja decisão do Tribunal Europeu pela qual se tenha dado a interpretação correta da norma. Neste último caso, recente jurisprudência do TJE se mostra relutante quanto à limitação dos efeitos retroativos de uma segunda decisão jurisprudencial, a menos que haja incerteza objetiva na primeira²⁵.

Há outro assunto que surge no momento de determinar como a limitação dos efeitos de uma decisão do TJE deve, na prática, ocorrer. Em princípio, o TJE não tem admitido uma regra geral para a *irretroatividade* excepcional, de forma que a operacionalidade da limitação dos efeitos da decisão é determinada conforme as

²³ Cf. TJE, 6 de março de 2007, caso C-292/04, *Meilicke 1 et aa*, parágrafo 34.

²⁴ O Tribunal de Justiça Europeu já considerou esses requisitos em diversas ocasiões em matéria tributária e não tributária.

²⁵ Cf. TJE, 6 de março de 2007, caso C-292/04, *Meilicke 1 et aa*, parágrafos 37-38.

circunstâncias de cada caso. Assim, os efeitos retroativos podem ser limitados unicamente em relação a um Estado-membro. O TJE rechaça o argumento de que a limitação dos efeitos temporais das sentenças pode afetar os direitos que, no momento da decisão do Tribunal, já tenham sido reclamados por terceiros perante as suas Cortes nacionais. Tal posição demonstra a preocupação com os contribuintes que tomaram a iniciativa de buscar a proteção dos direitos que lhes foram assegurados pelo Direito Comunitário, mas o autor considera que há incerteza quanto à existência de uma precisa linha divisória em matéria tributária. Em diversos Estados-membros, o litígio em âmbito judicial somente é admissível após o esgotamento de procedimentos administrativos de discussão²⁶ preliminar perante as autoridades fiscais. Independentemente de serem ágeis ou morosos tais procedimentos, o autor considera que o direito dos contribuintes de fazer valer um julgamento do TJE de forma retroativa deve ser afirmado sempre que haja identidade com o assunto versado na decisão, pois o contribuinte terá realizado tudo o que estava ao seu alcance para obter a garantia de um direito outorgado pelo Direito Comunitário europeu²⁷.

Considerando que as decisões do TJE exercem função *declaratória* quanto ao significado e ao alcance do Direito Comunitário europeu, o autor pergunta se deveria haver maior restrição às decisões não retroativas deste Tribunal. Particularmente, levando-se em conta a produção frenética e contínua de decisões do TJE em matéria de impostos diretos, o autor pensa não ser justo obrigar que os contribuintes se mantenham atualizados quanto a estes precedentes para escapar das consequências negativas que têm as decisões não retroativas (*ex nunc*) sobre o exercício de seus direitos. A partir deste prisma, propomos que os efeitos não retroativos se produzam unicamente em relação àqueles contribuintes que tiveram a oportunidade de requerer a devolução de tributo incompatível com o Direito Comunitário, mas que, no entanto, não exercitaram tal direito. Esta posição implica baixar significativamente os níveis, reduzindo-se consideravelmente os efeitos não retroativos das decisões do Tribunal, estabelecendo-se, por outro lado, condições razoáveis para a garantia do efetivo exercício dos direitos outorgados pelo Direito Comunitário europeu. Adicionalmente, se um tributo é incompatível com o Direito Comunitário, em princípio deveria impedir-se que os Estados-membros pudessem legitimamente arrecadar adotando-o como fundamento. De fato, qualquer valor arrecadado a partir de um tributo incompatível com o Direito comunitário representa um problema sob a perspectiva jurídica.

O quadro é ainda mais claro em relação à proteção das legítimas expectativas dos contribuintes se mudarmos o foco da análise para a interpretação da lei supranacional. Para isso, parece adequado tratar de temas como o IVA, no qual existe um grau de harmonização que alterou o exercício do poder tributário em um nível supranacional, de tal forma que os Estados-membros somente mantêm a fun-

²⁶ Este debate se dá também dentro do procedimento tributário ordinário na Colômbia, na medida em que se requer a exaustão dos meios administrativos, enquanto o TJE já se posicionou nos casos em que o contribuinte interpôs uma ação judicial (N.T.).

²⁷ Essa visão pode ser conciliar com a posição do Tribunal Europeu de Justiça no caso *EKW*. Cf. TJE, 9 de março de 2000, *EKW*, caso C-437/97, parágrafo 60.

ção de implementar as diretivas da União Europeia. Neste contexto, deve-se indagar se a legítima expectativa de um contribuinte ao exercício de um direito outorgado por uma diretiva da União Europeia, como, por exemplo, o direito a uma dedução, poderia ser limitado de maneira retroativa por um Estado-membro. Este assunto, especificamente, já foi abordado pelo TJE no caso *Stichting Goed Wonen*²⁸, no qual foi dada solução clara e direta ao problema.

Em geral, o TJE protege fortemente o direito à dedução do IVA pago, a fim de que o imposto mantenha-se neutro desde o produtor até o consumidor e corresponda exatamente ao valor agregado acumulado nos bens e serviços consumidos. Por isso, AG Tizzano recomendou ao TJE, no citado caso *Stichting Goed Wonen*, que se reconhecesse a impossibilidade de limitação do direito à dedução do IVA pago, de maneira retroativa, por uma posterior norma enunciada por um Estado-membro. Trata-se de posição natural, já que o comprador, desde o momento em que recebe o bem ou serviço, possui a expectativa legítima à dedução do IVA incluído no preço acordado. Não parece possível discutir a boa-fé do contribuinte nessa situação. Não obstante, a decisão adotada pela Câmara Superior (*Grand Chamber*) do Tribunal adotou posição distinta, atribuindo peso significativo à argumentação do Estado-membro, segundo a qual a medida adotada se mostrava efetivamente necessária para conter maciços esquemas de fraude com deduções de IVA. O TJE acabou por delegar às Cortes Nacionais a competência para determinar se a introdução retroativa de uma limitação à dedução é medida necessária para cumprir o propósito de combate às fraudes. Embora o autor reconheça que esta segunda condição é coerente com a jurisprudência do TJE sobre a aplicação retroativa da lei supranacional no âmbito do IVA, a conclusão do Tribunal neste caso surpreende, pois se afasta da tradicional posição adotada nos casos em que a boa-fé do contribuinte não está em discussão. O autor considera que a legítima confiança de um contribuinte de boa-fé é sacrificada por esta decisão que preferiu apoiar uma reação desproporcional ao risco de fraudes, quando o TJE - em precedentes e jurisprudência posterior²⁹ - normalmente evita que este fenômeno ocorra.

Não surpreende, então, que o TJE concluísse, no caso *Uszodaépitő*, que a imposição de condições mais gravosas ao exercício do direito de dedução do IVA pago mostra-se incompatível com o sistema comum deste imposto na União Europeia, sem que se necessite de maiores explicações.

Conclusões

A análise das leis nacional e supranacional nos tópicos anteriores conduz a uma conclusão comum, de que há pouco espaço para a retroatividade no Direito Tributário moderno.

Sob a perspectiva da lei nacional, a partir da análise do Direito Tributário italiano, a retroatividade é prejudicial à justiça e à juridicidade do sistema tributário

²⁸ TEC, 26 de abril de 2005, caso C-376/02, *Stichting Goed Wonen*.

²⁹ Cf. *inter alia* ECJ, 18 de dezembro de 1997, casos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide et aa*; 12 de janeiro de 2006, casos acumulados C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*, parágrafo 52; 6 de julho de 2006, casos acumulados C-439/04 e 440/04, *Axel Kittel et aa*, parágrafos 45-46; 21 de fevereiro de 2008, caso C-271/06, *Netto Supermarkt*, parágrafo 28.

e, geralmente, é vedada, a menos que existam razões especiais para permiti-la, ou que seja natural do sistema admiti-las, como no caso das anistias. Embora exista um consenso geral na doutrina tributária sobre essas conclusões, surgem problemas relevantes em situações concretas, nas quais o interesse de proteger a arrecadação leva o legislador a introduzir exceções, algumas vezes disfarçadas de *interpretações autênticas*, que o Poder Judiciário tem tolerado com demasiada frequência a fim de sanar as lacunas dos sistemas tributários. O autor considera que essa tolerância é contraditória com as próprias bases dos sistemas tributários, que protegem a juridicidade e a segurança jurídica, não se admitindo, por princípio, exceções nesse sentido. Pelas mesmas razões, aceitando-se que a função do Poder Judiciário se limita a esclarecer o significado e o alcance das normas existentes em um sistema legal, também se deve aceitar que limitações aos efeitos retroativos (*ex nunc*) das decisões judiciais correspondem à exceção aplicável unicamente em casos restritos.

O Direito Comunitário europeu tem uma posição mais restrita quanto à retroatividade, provavelmente pela percepção do potencial prejuízo à segurança jurídica e à proteção da legítima confiança no contexto do pluralismo jurídico que se encontra inexoravelmente ligado à sua interpretação e aplicação. A lei supranacional, como a interpreta o TJE, possivelmente outorga um dos padrões mais avançados para se obter a justiça em matéria tributária, assegurando a efetiva proteção dos contribuintes nos casos em que os Estados abusam de seu poder e introduzem normas tributárias que infringem as regras básicas do sistema tributário. Quando um Estado-membro se dedica unicamente a implementar as normas supranacionais, como no caso do IVA, deverá, então, cumprir com esses padrões mais estritos, desconsiderando o grau de tolerância à retroatividade em seu sistema tributário nacional. A existência do pluralismo legal poderia, em princípio, criar um quadro mais complexo e, portanto, justificar um maior número de exceções à retroatividade das decisões por parte da Corte supranacional. No entanto, o TJE parece comprometido a utilizar a prerrogativa de tais exceções em casos muito limitados, fortalecendo, assim, a proteção dos contribuintes e a juridicidade do sistema. Desse ponto de vista, o autor considera que outros sistemas legais do mundo poderiam adotar este modelo pela perspectiva da teoria legal comparada, para poder afirmar que a retroatividade é uma característica excepcional em um sistema jurídico. Esta afirmação se dá ainda com maior razão em matéria tributária, pois de outra maneira o Estado teria o poder de violar a segurança jurídica e afetar a legítima confiança dos contribuintes que tenham agido de boa-fé, causando-lhes graves prejuízos.