

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP**

**Priscilla Okamoto**

**O princípio da vedação do retrocesso e algumas limitações ao poder de tributar**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2012**

**Priscilla Okamoto**

**O princípio da vedação do retrocesso e algumas limitações ao poder de tributar**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE no Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário, sob a orientação da Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elizabeth Nazar Carrazza**

**SÃO PAULO**

**2012**

**Banca Examinadora**

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, Tatuo e Terue, pelo amor, pelo estímulo constante aos estudos e pelos valores que me foram passados.

Às minhas filhas, Gabriela e Camila, e ao meu esposo, Helio, pela compreensão pelas várias horas em que não pude estar presente.

À minha orientadora Professora Elizabeth Nazar Carrazza, pela sabedoria, pela paciência, por acreditar em mim e pelas valiosas dicas fornecidas no decorrer de todo o mestrado.

Aos membros do Grupo de Pesquisa Direito Constitucional Tributário (coordenado pela minha orientadora), especialmente, aos irmãos Bonfá, Isabela e Fernando, grandes incentivadores da minha atividade acadêmica e, também, ao Osvaldo, sempre gentil ao dirimir minhas dúvidas.

Ao Professor Roque Antonio Carrazza que, ao proferir uma palestra sobre a Emenda Constitucional 42/2003, foi o responsável pelo meu interesse no Direito Tributário.

Por fim, ao Diego da Procuradoria Jurídica de Barueri, que, em razão de sua eficiência, permitiu que eu dedicasse um pouco mais de tempo a este trabalho.

OKAMOTO, Priscilla. **O Princípio da vedação do retrocesso e algumas limitações ao poder de tributar.**

## **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo verificar a possibilidade de aplicação do princípio da vedação do retrocesso a algumas normas constitucionais que tratam de limitações ao poder de tributar. Para tanto, em primeiro lugar, foi estudado o princípio da vedação do retrocesso. Em seguida, foram apresentadas noções sobre a não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS/Pasep e Cofins, o princípio da capacidade contributiva, a seletividade do ICMS e do IPI, a isenção, a imunidade e o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Após o estudo de cada uma dessas limitações, foi averiguado se é possível invocar o princípio da vedação do retrocesso para impedir a revogação de legislação que confere eficácia a essas limitações constitucionais. Chegou-se à conclusão que é cabível a aplicação desse princípio em algumas situações.

Palavras-chave: Princípio da vedação do retrocesso. Limitações ao poder de tributar. Não cumulatividade. Capacidade contributiva. Seletividade. Isenção. Imunidade. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to explore the possibility to apply the principle of the retrocession prohibition to some constitutional rules that deal with limitations on the taxing power. In order to accomplish this, first, the principle of retrocession prohibition was explored. Second, the research studied concepts related to the non cumulativeness of ICMS, IPI, PIS/Pasep and Cofins, the ability to pay principle, the selectivity of the ICMS and IPI, the tax exemption, the immunity and the suitable tax treatment for the cooperative act. Based on each limitation, this work evaluated if it is possible to use the principle of retrocession prohibition to prevent the repeal of legislation that gives efficacy to these constitutional restrictions. The results have presented evidences that it is appropriate to apply this principle in some situations.

Keywords: Principle of the retrocession prohibition. Limitations on the taxing power. Non cumulativeness. Ability to pay. Selectivity. Exemption. Immunity. Suitable tax treatment for the cooperative act.

## SUMÁRIO

|                                                                                                      |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>                                                                              | <b>8</b>  |
| <b>1 PRINCÍPIOS .....</b>                                                                            | <b>9</b>  |
| 1.1 Apontamentos gerais.....                                                                         | 9         |
| 1.2 Princípios e regras.....                                                                         | 11        |
| 1.2.1 Critério do grau de abstração e generalidade .....                                             | 11        |
| 1.2.2 Critério qualitativo .....                                                                     | 13        |
| 1.2.3 Advertência e premissa adotada neste trabalho .....                                            | 15        |
| <b>2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO RETROCESSO .....</b>                                                  | <b>16</b> |
| 2.1 Vedação do retrocesso e eficácia.....                                                            | 16        |
| 2.2 Vedação do retrocesso e direitos fundamentais .....                                              | 25        |
| 2.3 Origens .....                                                                                    | 30        |
| 2.3.1 Portugal .....                                                                                 | 31        |
| 2.3.2 Alemanha .....                                                                                 | 34        |
| 2.3.3 Itália .....                                                                                   | 35        |
| 2.3.4 França.....                                                                                    | 37        |
| 2.4 O que é o princípio da vedação do retrocesso .....                                               | 37        |
| 2.5 Limites.....                                                                                     | 43        |
| 2.6 Vedação do retrocesso “geral” e vedação do retrocesso social .....                               | 46        |
| 2.7 Fundamentos .....                                                                                | 53        |
| 2.7.1 Princípio da máxima efetividade das normas constitucionais.....                                | 53        |
| 2.7.2 Princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança .....                               | 55        |
| 2.7.3 Princípio da dignidade da pessoa humana .....                                                  | 57        |
| 2.8 Natureza jurídica .....                                                                          | 58        |
| 2.9 Objeções .....                                                                                   | 59        |
| 2.9.1 Afronta à separação de poderes.....                                                            | 59        |
| 2.9.2 Subversão na hierarquia normativa.....                                                         | 61        |
| 2.9.3 Inibição na atuação do legislador e do administrador.....                                      | 63        |
| 2.10 Jurisprudência brasileira .....                                                                 | 65        |
| 2.11 Conclusão do capítulo .....                                                                     | 69        |
| <b>3 VEDAÇÃO DO RETROCESSO E ALGUMAS NORMAS QUE ESTABELECEM LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....</b> | <b>70</b> |

|                                                                                                               |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>3.1 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS/Pasep e Cofins.....</b> | <b>70</b>  |
| 3.1.1 A não cumulatividade do ICMS e do IPI.....                                                              | 71         |
| 3.1.2 Vedação do retrocesso e a não cumulatividade do ICMS e do IPI.....                                      | 75         |
| 3.1.3 A não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.....                                                      | 80         |
| 3.1.4 Vedação do retrocesso a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.....                                | 82         |
| <b>3.2 Aplicabilidade da vedação do retrocesso ao princípio da capacidade contributiva.....</b>               | <b>90</b>  |
| 3.2.1 O princípio da capacidade contributiva.....                                                             | 90         |
| 3.2.2 Vedação do retrocesso e o princípio da capacidade contributiva .....                                    | 94         |
| <b>3.3 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à seletividade do IPI e do ICMS.....</b>                       | <b>99</b>  |
| 3.3.1 A seletividade do IPI e do ICMS .....                                                                   | 99         |
| 3.3.2 Vedação do retrocesso e a seletividade do IPI e do ICMS .....                                           | 104        |
| <b>3.4 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à isenção.....</b>                                             | <b>108</b> |
| 3.4.1 A isenção.....                                                                                          | 108        |
| 3.4.2 Vedação do retrocesso e a isenção .....                                                                 | 110        |
| <b>3.5 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à imunidade.....</b>                                           | <b>115</b> |
| 3.5.1 A imunidade.....                                                                                        | 115        |
| 3.5.2 Vedação do retrocesso e a imunidade .....                                                               | 118        |
| <b>3.6 Aplicabilidade da vedação do retrocesso ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....</b>  | <b>121</b> |
| 3.6.1 O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....                                                | 121        |
| 3.6.2 Vedação do retrocesso e o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....                        | 123        |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>                                                                                         | <b>127</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                                                                      | <b>130</b> |

## INTRODUÇÃO

As normas constitucionais que preveem limitações ao poder de tributar não têm encontrado o devido acatamento por parte dos aplicadores do Direito.

Diante dessa constatação, novos argumentos que ajudem a incrementar o respeito à Constituição são sempre de grande utilidade.

O presente estudo é destinado a averiguar se o princípio da vedação do retrocesso pode ser invocado para impedir a revogação de legislação infraconstitucional que integra norma constitucional de eficácia limitada que se destina a restringir o poder de tributar.

Para tanto, o trabalho inicia com um capítulo sobre princípios, onde se pretende mostrar no que consiste essa norma jurídica.

Em seguida, é apresentado o princípio da vedação do retrocesso. Serão analisados em relação a ele: o contexto no qual está inserido, apontando sua ligação com a eficácia das normas constitucionais e com os direitos fundamentais; origens; definição; limites; o paralelo com o princípio da vedação do retrocesso social; fundamentos; natureza jurídica; objeções. Também será estudada a pouca jurisprudência pátria acerca do assunto.

Por fim, uma vez apresentados os contornos do princípio da vedação do retrocesso, procurar-se-á verificar a viabilidade de esse princípio ser invocado para evitar retrocessos quando se lida com normas constitucionais que estabelecem limitações ao poder de tributar.

Especificamente, será verificada a relação desse princípio com a não cumulatividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Programa de Integração Social (PIS), do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com o princípio da capacidade contributiva, com a seletividade do IPI e do ICMS, com a isenção, com a imunidade e com a norma que impõe o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Assim, ao findar desse estudo, restará verificada a possibilidade ou não de os aplicadores e intérpretes do Direito se valerem de mais um argumento contra as violações tão constantes às garantias dos contribuintes previstas na Constituição de 1988.

## 1 PRINCÍPIOS

### 1.1 Apontamentos gerais

Levando-se em consideração que este trabalho diz respeito, primordialmente, a um princípio – o da vedação do retrocesso – e seu relacionamento com algumas normas constitucionais tributárias, previamente, há que se adentrar, ainda que de forma superficial, no estudo da teoria dos princípios.

Assim, importa retomar o caminho trilhado no estudo desse instituto, desde quando era tomado como simples pauta moral, sem o reconhecimento de seu caráter normativo, até o estágio atual, marcado pelas discussões acerca de quais seriam os divisores entre as espécies normativas, sobretudo, entre princípios e regras.

Atualmente, os estudos de direito constitucional dão especial relevo aos princípios. Ocupam os princípios constitucionais posição de supremacia dentro do ordenamento jurídico, a ponto de Ávila (2009, p. 23) assinalar que “é até mesmo plausível afirmar que a doutrina constitucional vive, hoje, a euforia do que se convencionou chamar de *Estado Principiológico*”.

Pode-se dizer até que há certa banalização na utilização dos princípios constitucionais. Criam-se princípios ao mero sabor das necessidades efêmeras daqueles que aplicam e interpretam o Direito, sem o menor amparo no Texto Constitucional. Muitas vezes, invocam-se e utilizam-se princípios em contextos totalmente divorciados daqueles em que foram desenvolvidos. Tome-se como exemplo o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Não são poucos os que, com base nele, pretendem impor a vontade da Administração Pública, como se ela fosse sinônimo de interesse público, acabando por lesar direitos fundamentais dos cidadãos.

Trata-se, no entanto, de advertência que não retira o prestígio que essas normas jurídicas devem gozar na atividade dos que lidam com o Direito.

Os princípios são verdadeiras diretrizes que devem ser seguidas na atividade do intérprete do Texto Constitucional. Segundo Barroso (2010, p. 155),

A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

Adotando semelhante posição, Carrazza, R. A. (2011, p. 49):

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) –, o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

Assinala Bonavides (2011, p. 294) que

...a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivativista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.

Acrescenta ainda o mesmo doutrinador (BONAVIDES, 2011, p. 259-266) que a juridicidade dos princípios foi distintamente considerada nas fases jusnaturalista, positivista e pós-positivista.

Na fase jusnaturalista, os princípios eram tomados como preceitos abstratos destituídos de qualquer caráter normativo. Todavia, se reconhecia a eles uma dimensão ético-valorativa que inspirava os ideais de justiça, orientando a adoção de condutas íntegras.

A fase positivista (aproximadamente, desde o século XIX até a primeira metade XX) foi marcada pela inserção dos princípios nos Códigos, funcionando como fonte normativa, mas subsidiária, a garantir o primado da lei. No sistema constitucional, entretanto, eram tomados como meras pautas programáticas

Algumas vertentes positivistas chegavam a negar, por completo, a existência dos princípios, por entenderem incompatíveis com a segurança jurídica ou juridicamente irrelevantes.

O Direito atualmente encontra-se imerso nos ideais pós-positivistas. A sua aplicação apartada de componentes axiológicos não mais satisfaz socialmente.

Clama-se, ainda que por meios diversos, pela ética, pela justiça e pela realização efetiva dos direitos constitucionais, especialmente, os fundamentais, que atendam aos anseios humanos.

Acerca dessa fase, ainda inacabada, acentua Barroso e Barcellos (2003, p. 9):

Trata-se de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita,

pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética.

Não mais se concebe qualquer tipo de estudo de textos jurídicos dissociada da análise dos princípios constitucionais, que expressam os valores mais caros do ordenamento. Funcionam, pois, como verdadeiras premissas, vetores a orientar a atividade legislativa infraconstitucional, bem como a aplicação e interpretação do direito.

Portanto, a partir do pós-positivismo, que ganhou grande expressividade, sobretudo, nas últimas décadas do século XX, o caráter normativo dos princípios passa a não mais ser objeto de dúvidas e incertezas.

Nesse sentido, Barroso (2010, p. 155):

É importante assinalar, logo de início, que já se encontra superada a distinção que outrora se fazia entre norma e princípio. A dogmática moderna avaliza o entendimento que as normas jurídicas, em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser enquadradas em duas categorias diversas: as normas-princípio e as normas-disposição. As normas-disposição, também referidas como regras, têm eficácia restrita às situações específicas às quais se dirigem. Já as normas-princípio, ou simplesmente princípios, têm, normalmente, maior teor de abstração e finalidade mais destacada dentro do sistema.

Portanto, se outrora os estudos sobre os princípios estavam focados no reconhecimento ou não de sua natureza normativa, atualmente, as atenções estão voltadas para os critérios que apartam essa espécie de norma constitucional das demais.

A doutrina pós-positivista em geral utiliza a classificação das normas em duas espécies: princípios e regras.

## **1.2 Princípios e regras**

Aqueles que adotam a divisão das normas em duas espécies, princípios e regras, dividem-se em dois grandes grupos: os que utilizam o critério do grau de abstração e generalidade e aqueles que optam pelo critério qualitativo.

### **1.2.1 Critério do grau de abstração e generalidade**

O critério do grau de generalidade e abstração é o mais empregado pela doutrina brasileira, principalmente no campo tributário.

Conforme anota Ávila (2009, p. 84), os que acolhem esse critério tomam os princípios como

...normas de elevado grau de abstração (destinam-se a número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas e que, por isso, exigem uma aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador; contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número (quase) determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número (quase) determinado de pessoas), e que, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete [...] É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas-mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam seus efeitos.

Portanto, segundo essa corrente, os princípios:

- a) são relatos com maior grau de abstração;
- b) não apontam, especificamente, a conduta a ser seguida;
- c) são aplicáveis a um conjunto muito amplo de situações;
- d) espelham os mandamentos fundamentais de um sistema, irradiando seus efeitos para todo o ordenamento.

Já, as regras:

- a) são relatos marcados por uma maior objetividade;
- b) especificam as condutas a serem praticadas para seu cumprimento;
- c) aplicam-se a um conjunto determinado de situações;
- d) concretizam os princípios, tendo, portanto, um cunho mais instrumental.

Opta por essa linha, Mello (2011, p.54), para quem princípio

...é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo.

E também Carrazza, R. A. (2011, p. 46-47):

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

Igualmente, Carvalho, P. (2011, p. 191-192 e 197), que define princípios como

...preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector da compreensão de múltiplos segmentos.  
[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator agregador num dado feixe de normas.

Esclarece esse último doutrinador que o vocábulo “princípio”, além de ser empregado como norma que veicula um valor, também é utilizado como:

- a) norma que fixa limites objetivos;

- b) valor, independentemente, da estrutura que o veicula;
- c) o próprio limite objetivo, sem considerar a norma.

Porém, adverte que, ainda que se tome princípio como mero critério de limitação, de qualquer forma, esses limites objetivos “são postos para atingir certas metas, certos fins. Aqueles limites não são valores, se o considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata” (CARVALHO, P., 2011, p. 196).

### 1.2.2 Critério qualitativo

Essa segunda vertente, conforme esclarece Silva, V. A. (2003, p. 609-630) é representada, sobretudo, por Ronald Dworkin e Robert Alexy.

Anota o constitucionalista pátrio que ambos advogam a tese da separação qualitativa entre regras e princípios. A distinção entre essas normas seria de caráter lógico. Acrescenta que a principal diferença entre essa corrente e a anterior está no reconhecimento da fundamentalidade dos princípios. A corrente qualitativa prega que um princípio pode ou não ser um mandamento nuclear, vez que a distinção entre as espécies de normas não se encontra no caráter fundamental e, sim, na estrutura delas.

Para os defensores dessa linha<sup>1</sup>, conforme observam Barroso e Barcellos (2003, p. 11-14) e Ávila (2011, p. 40-64), no tocante às regras:

- a) incidem por meio de subsunção do fato à norma; são aplicadas no modo implicacional do “se, então”, ou seja, apresentam um antecedente descritivo e um conseqüente, em uma relação de implicação, de modo que, se ocorrer o fato hipoteticamente descrito no antecedente, necessariamente, advirá a conseqüência prevista na segunda parte da norma;
- b) possuem uma dimensão de validade e, portanto, são aplicadas no modo do “tudo ou nada”: quando uma regra vale, então deve ser feito exatamente o que ela determina, nem mais, nem menos;
- c) em caso de antinomia entre elas, uma delas é declarada inválida ou há a criação de

<sup>1</sup> Essa corrente também sofreu uma série de críticas. A respeito, os estudos de Humberto Ávila - **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, Virgílio Afonso da Silva – Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção – **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais e Ingo Wolfgang Sarlet – Constituição e Democracia. Estudos em Homenagem ao Professor J. J. Gomes Canotilho**, p. 291-335.

uma exceção, que remova o conflito: ou a própria regra apresenta expressamente uma exceção ou uma das normas conflitantes é tida como inválida.

Quanto aos princípios:

- a) possuem uma dimensão de peso, sendo que sua aplicação não se dá no modo do “tudo ou nada”; podem ser cumpridos em distintos graus;
- b) a colisão entre princípios é resolvida por meio de ponderação: o intérprete deve aferir o peso de cada princípio e, até porque os princípios podem ser cumpridos em diferentes graus, não há falar na invalidade de um deles;
- c) são “mandados de otimização”, quer dizer, são normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, tomando-se em conta as possibilidades fáticas e jurídicas do caso; a total implementação desse algo é sempre obstada por um mandamento contido em outro princípio, de modo que sempre deve existir o sopesamento, para que se chegue a um resultado ótimo;
- d) muitas vezes, impõe-se a limitação de um ou de todos os princípios que estão em colisão, de maneira que se costuma salientar que princípios expressam deveres e direitos *prima facie*.

A ponderação entre os princípios não é atividade livre, que pode ser exercida de modo inteiramente discricionário pelo intérprete, consoante suas vontades e valores particulares.

Aliás, pertinente a advertência que Grau (1996, p. 78) e Ávila (2009, p. 80) fazem a respeito da não coincidência entre valor e princípio. No entender desses autores os princípios situam-se no plano deontológico, ou seja, obrigam seus destinatários a se conduzirem de um determinado modo. Os valores apresentam um sentido teleológico, devendo ser entendidos como preferências intersubjetivamente compartilhadas.

Nesse sentido, alguns parâmetros são apontados para orientar o sopesamento entre os princípios.

A ponderação, conforme Barroso e Barcellos (2003, p. 18-19) deve compreender a identificação das normas relevantes e potencialmente conflitantes no caso concreto, a compreensão dos fatos relevantes e a decisão de quais grupos de normas devem prevalecer, em função do peso dado a cada grupo.

### 1.2.3 Advertência e premissa adotada neste trabalho

Para finalizar este capítulo, cabe ainda tecer algumas considerações acerca dos diversos critérios para diferenciar regras e princípios. As duas correntes acima mencionadas, obviamente, são passíveis de críticas e elogios, sendo mais ou menos úteis dependendo da finalidade para a qual são empregadas. De qualquer forma, pertinente a ressalva de Silva, V. A. (2003, p. 613-614) no sentido da necessidade de não serem misturados critérios diversos. Assim, caso se utilize o critério qualitativo, não há que se cogitar da fundamentalidade de uma determinada norma. Por outro lado, há que se considerar que muitas normas que a doutrina denominada tradicional (a que usa como critério de classificação o grau de generalidade e abstração) considera como princípios, não passam de mera regra para a outra vertente. Assim, por exemplo, a norma da anterioridade ou da legalidade. Outro caso emblemático é o da proteção da dignidade da pessoa humana. Caso se admita não ser uma norma passível de sopesamento em caso de conflito com outros princípios, não poderia ser concebida sua classificação como princípio, mas sim, como regra. Todavia, interessante notar que ninguém nega o caráter fundamental dessa norma, mesmo os que, na doutrina pátria, adotam o critério qualitativo.

Neste estudo, quando se fizer referência à norma, estarão sendo abarcados os princípios e regras, utilizando-se a divisão bipartite adotada pela maioria dos tributaristas pátrios, ou seja, com base no critério da abstração e generalidade.

## 2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO RETROCESSO

### 2.1 Vedação do retrocesso e eficácia

Condição imprescindível para a plena compreensão da vedação do retrocesso é o estudo dos atributos da norma jurídica. A fim de contextualizar esse princípio, especial atenção deve ser voltada ao tema da eficácia jurídica das normas constitucionais.

Assim é que, em primeiro lugar, há que ser feita a distinção de institutos da Teoria Geral do Direito comumente invocados pelos aplicadores do direito, tais como existência, validade, vigência e eficácia.

Não são raras as ocasiões em que os conceitos desses atributos da norma jurídica são confundidos, sendo que os critérios utilizados para apartá-los também diferem de autor para autor.

Distinção muito difundida no âmbito tributário é aquela preconizada por Carvalho, P. (2010, p. 98-102), para quem a:

- a) validade é um conceito relacional; válido é um elemento que pertence a um determinado conjunto; portanto, a norma é válida quando pertence ao sistema do direito positivo; para o autor, uma norma é válida porque existe como elemento do direito positivo; válido, então, é aquilo que existe no sistema; não obstante, como esclarece Carvalho, A. (2009, p. 674), o existir, o ser válido não significa que “a norma esteja de acordo com o ordenamento, nem em perfeita sintonia com as regras que lhe fundamentam, condição que é verificada *a posteriori*”;
- b) vigência é a aptidão para regular, disciplinar, irradiar efeitos jurídicos; vigente é a norma que está preparada para incidir, para ser aplicada; há normas existentes e, portanto, válidas, mas ainda não vigentes como ocorre, por exemplo, durante a *vacatio legis*;
- c) eficácia está relacionada à efetiva irradiação das consequências na ordem do direito ou na ordem social.

Carvalho, A. (2009, p. 721-731) amparada nos estudos de Paulo de Barros Carvalho, aduz que a eficácia se relaciona com a produção de efeitos e pode ser de três espécies: técnica, jurídica e social.

A eficácia técnica existe quando a norma jurídica consegue gerar efeitos no mundo

jurídico. Diz-se que uma norma é ineficaz tecnicamente quando:

- a) existe outra norma que inibe a incidência da primeira ou quando falta uma regra regulamentadora (ineficácia técnica sintática);
- b) descreve, na sua hipótese, um fato impossível de ser realizado no mundo social (ineficácia técnica semântica);
- c) os tribunais, simplesmente, deixam de aplicá-la (ineficácia técnica pragmática).

A eficácia jurídica é a qualidade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhes são próprios e “decorre do vínculo, da causalidade jurídica, vínculo segundo o qual verificado para o direito o fato descrito na hipótese normativa, instala-se a relação jurídica, como seu efeito imediato” (CARVALHO, A., 2009, p. 726). Trata-se, portanto, segundo essa autora, de qualidade do fato jurídico e, não, propriamente da norma.

Por fim, eficácia social diz respeito ao efetivo cumprimento dos comandos normativos por parte dos seus destinatários. Assim, eficaz socialmente é a norma cuja conduta nela prescrita é observada pela coletividade.

Para Silva, J. A. (2009, p. 52) é vigente a “norma que foi regularmente promulgada e publicada, com a condição de entrar em vigor em data determinada”. Vigência é a “qualidade da norma que a faz existir juridicamente e a torna de observância obrigatória, isto é, que a faz exigível, sob certas condições”. Já eficácia para esse autor consiste na:

capacidade de atingir objetivos previamente fixados como metas. Tratando-se de normas jurídicas, a eficácia consiste na capacidade de atingir os objetivos nela traduzidos, que vêm a ser, em última análise, realizar os ditames jurídicos objetivados pelo legislador [...] O alcance dos objetivos da norma constitui a efetividade. Esta é, portanto, a medida da extensão em que o objetivo é alcançado, relacionando-se ao produto final. Por isso é que, tratando-se de normas jurídicas, se fala em eficácia social em relação à efetividade, porque o produto final objetivado pela norma se consubstancia no controle social que ela pretende, enquanto a eficácia jurídica é apenas a possibilidade de que isso venha a acontecer.

Os dois sentidos da palavra *eficácia*, acima apontados, são, pois, diversos. Uma norma pode ter eficácia jurídica sem ser socialmente eficaz, isto é, pode gerar efeitos jurídicos, como, por exemplo, o de revogar normas anteriores, e não ser efetivamente cumprida no plano social. (SILVA, J. A., 2009, p. 66).

Para Ferraz Júnior (1993, p. 179-181):

norma válida é aquela cuja *autoridade*, ainda que o conteúdo venha a ser descumprido, é respeitada sendo tecnicamente *immune* a qualquer descrédito. [...] Para que a validade de uma norma se aperfeiçoe é preciso, pois, que seja cumprido o processo de formação ou produção normativa em conformidade com aquilo que determina o ordenamento. Cumprido esse processo, a norma é válida. [...] Vigência significa pois que a norma *já* pode atuar ou pode atuar *ainda*, isto é, *pode ser invocada para produzir efeitos*. Vigência é, pois, um termo com o qual se demarca o tempo de validade de uma norma. [...] A eficácia tem a ver com a produção de efeitos. Diz-se eficaz a norma: a) que tem condições fáticas de atuar, posto que ela é adequada em relação à realidade; b) que tem condições técnicas de atuar, posto que estão presentes os elementos normativos para adequá-la à produção de efeitos concretos. [...] Para efeito de diferença terminológica chamaremos o sentido (a) de eficácia *semântica* e o sentido (b) de eficácia *sintática*.

As definições dadas a esses institutos, a par de apresentarem alguma similitude, não são absolutamente concordes, de modo que se torna necessária a fixação de alguns conceitos, a fim de que a narrativa aqui desenvolvida não padeça do vício da falta de lógica.

Neste trabalho, serão manejados, primordialmente, os conceitos de eficácia jurídica e eficácia social.

Sem afastar o mérito e a importância das definições dos autores supramencionados, aqui serão adotados os conceitos propostos por Barroso (2009a, p. 79-82). Para esse autor, o Direito prevê determinados fatos humanos ou naturais em uma estrutura normativa. Os fatos, se decorrentes de uma manifestação de vontade, são denominados de atos. Por meio da incidência da norma jurídica, os atos ou fatos tornam-se jurídicos.

A existência de um ato jurídico pressupõe a presença de elementos constitutivos definidos pela lei. Se os elementos do ato, além de existirem, preencherem os requisitos que a lei previu para que eles sejam tidos como perfeitos, então será, igualmente, válido.

Preceitua Barroso (2009a, p. 80):

Em síntese: se estiverem presentes os elementos agente, forma e objeto, suficientes à incidência da lei, o ato será *existente*. Se, além disto, estiverem presentes os requisitos competência, forma adequada e licitude – possibilidade, o ato, que já existe, será também, *válido*.

A própria norma jurídica tem caráter de ato jurídico, na medida em que se trata de manifestação de vontade, que tem por fim criar ou modificar direitos. Assim é que, acrescenta este último autor:

Dentro da ordem de idéias aqui expostas, uma lei que contraria a Constituição, por vício formal ou material, não é *inexistente*. Ela ingressou no mundo jurídico e, em muitos casos, terá tido aplicação efetiva, gerando situações que terão de ser recompostas. Norma inconstitucional é norma *inválida*, por desconformidade com regramento superior, por desatender os requisitos impostos pela norma maior. (BARROSO, 2009a, p. 80-81).

Já a eficácia estaria relacionada à aptidão para a produção de efeitos. “Tratando-se de uma norma, a eficácia jurídica designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, os seus efeitos *típicos*...” (BARROSO, 2009a, p. 81). Esse conceito, como se pode perceber, é sensivelmente diferente daquele apresentado por Carvalho, P. (2010, p. 101), para quem a eficácia jurídica é atributo do fato jurídico, relacionando-se, pois, com a própria causalidade dentro da estrutura normativa (uma vez ocorrido o fato previsto no antecedente da norma, necessariamente, advém a relação jurídica do consequente). Já, para Barroso (2009a, p. 81), como para boa parte da doutrina, a eficácia jurídica é qualidade da norma como um todo e refere-se aos efeitos que ela ocasiona ou pode ocasionar no mundo jurídico.

Por fim, a efetividade, que por muitos também é denominada de eficácia social, e que,

evidentemente, difere da eficácia jurídica. Trata-se da concretização do comando normativo no mundo dos fatos. Em outras palavras, tem-se a efetividade de uma norma quando as situações ou comportamentos que se realizam no seu âmbito de abrangência estão em conformidade com ela (GRAU, 2010, p. 322).

Visível, portanto, a estreita relação entre eficácia jurídica e a social. Em suma, o que se busca com a eficácia jurídica, tomada como possibilidade de gerar efeitos jurídicos, é o alcance da eficácia social.

Barcellos (2002, p. 59-60), aprofundando as ideias de Luís Roberto Barroso acima mencionadas, sustenta a ligação da eficácia jurídica com a atuação do Poder Judiciário, aduzindo que ela consiste naquilo que, com base na norma, se pode exigir judicialmente, caso necessário.

Grau (2010, p. 319) também vê essa forte relação entre a eficácia jurídica, efetividade e o Poder Judiciário. Aduz:

A aplicação do direito, assim, supõe a tomada de uma decisão pela sua efetividade. Sujeitos aplicadores do direito são o Estado – todos os seus órgãos – e os particulares.

O Poder Judiciário é o aplicador último do direito. Isso significa que, se a Administração Pública ou um particular – ou mesmo o Legislativo – de quem se reclama a correta aplicação do direito, nega-se a fazê-lo, o Poder Judiciário poderá ser acionado para o fim de aplicá-lo.

Barcellos (2002, p. 61-76) identifica as seguintes modalidades de eficácia jurídica, desde a mais forte, porque apta a produzir o efeito pretendido pela norma na realidade, até a mais débil:

- a) simétrica ou positiva: trata-se de qualidade da norma que torna exigível judicialmente exatamente o efeito por ela pretendido no mundo fático; em outras palavras, consiste na garantia de acesso imediato ao Judiciário para a obtenção dos efeitos almejados pela norma, mas não alcançados de forma espontânea;
- b) nulidade: essa modalidade opera no plano da validade impedindo a produção de efeitos indesejados pela norma; exige, no entanto, a prática comissiva de um ato que viole a norma; exemplo: caso o absolutamente incapaz pratique atos da vida civil sem representação, pode-se exigir a declaração de nulidade desses atos.
- c) ineficácia: também exige um ato comissivo; essa modalidade permite que sejam desconsiderados os efeitos pretendidos com a prática de ato praticado em desconformidade com a ordem jurídica, como, por exemplo, na alienação realizada em fraude à execução; não há declaração de nulidade, nem anulação do ato;
- d) anulabilidade: atua também no âmbito da validade, mas, por consequência,

igualmente impede que o ato violador da norma produza efeitos; assim, são restabelecidos os efeitos por ela pretendidos; a anulabilidade apresenta mais restrições que a nulidade, como, por exemplo, quanto ao tempo para ser alegada e os legitimados para suscitá-la;

- e) negativa: essa modalidade de eficácia, assim como a vedativa do retrocesso e a interpretativa, está mais relacionada aos princípios, cujos efeitos podem ser considerados relativamente indeterminados a partir de um certo núcleo; porém, a busca da preservação desse núcleo é que autoriza o emprego dessa modalidade, de modo que podem ser declaradas inválidas normas e atos que o contravenham; é uma forma de nulidade, atuando, sobre condutas comissivas, mas se apresenta em circunstâncias e com características diversas;
- f) vedativa do retrocesso: corolário da eficácia negativa; pressupõe que alguns princípios, especialmente os que envolvem direitos fundamentais, são concretizados pela legislação infraconstitucional; assim, é possível exigir do Judiciário a declaração de invalidade, por inconstitucionalidade, na hipótese de revogação de normas que regulamentam um dado princípio, deixando um vazio em seu lugar;
- g) penalidade: trata-se forma indireta de eficácia jurídica, na medida em que apenas contribuem para que o efeito buscado pela norma seja atingido; as formas diretas de eficácia arroladas nos itens anteriores relacionam-se diretamente ao efeito pretendido, seja para produzi-lo coativamente, seja para evitar efeito contrário àquele previsto na norma; a penalidade, assim, não se presta a produzir o efeito almejado, mas apenas, motiva o indivíduo a se conduzir de acordo com ele; Barcellos (2002, p. 71) aduz que “a penalidade é utilizada, em geral, como modalidade reserva de eficácia jurídica, isto é: emprega-se quando não é possível aplicar nenhuma outra mais consistente”; como exemplo de sua aplicação, podem ser citadas as normas do direito penal;
- h) interpretativa: também apresenta um relação mais acentuada com os princípios; essa modalidade de eficácia permite que se exija do magistrado que a interpretação das normas de hierarquia inferior se dê em conformidade com as de hierarquia superior a que estão vinculadas; desse modo, a interpretação das regras em geral deve ser aquela que melhor realize os efeitos pretendidos pelo princípio constitucional pertinente; isso porque, embora os princípios constitucionais não sejam hierarquicamente superiores, são eles que espelham os valores que

legislador constituinte considerou supremos.

Pode-se afirmar, então, que uma norma apresenta sua máxima eficácia jurídica quando o Poder Judiciário está apto a produzir exatamente os efeitos pretendidos por ela no mundo dos fatos.

Conforme Grau (2010, p. 319):

O Poder Judiciário, então, estará, de uma banda, vinculado pelo *dever* de conferir efetividade imediata ao preceito. De outra, estará *autorizado* a inovar o ordenamento jurídico suprimindo, em cada decisão que tomar, eventuais lacunas que, não tivesse o preceito dotado de aplicabilidade imediata, atuariam como obstáculo a sua exequibilidade.

Ainda ligada à questão da eficácia, importantíssima a classificação que Silva, J. A. (2009, p. 88-166) faz das normas constitucionais. Enfatiza esse autor que todas as normas constitucionais possuem eficácia jurídica, ou seja, estão aptas a produzir seus efeitos típicos.

O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida. (SILVA, J. A., 2009, p. 81-82).

Assim é que classifica as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em: normas constitucionais de eficácia plena, normas constitucionais de eficácia contida e normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, conforme a necessidade de legislação infraconstitucional e o seu papel.

A norma de eficácia plena permite que se saiba precisamente qual a conduta a ser tomada ou omitida em relação ao interesse regulado na norma. Em outras palavras, há eficácia plena quando a norma contém todos os elementos para sua incidência, desde a entrada em vigor da Constituição, sendo de aplicabilidade imediata. Como exemplo, pode-se citar o art. 153 da Constituição, que atribui competência à União para a criação de impostos nele arrolados. Ressalve-se apenas que a norma que atribui a competência é que é de eficácia plena, na medida em que não se exige a elaboração de qualquer outra norma para lhe completar o sentido e o alcance. A competência é só da União e de nenhuma outra pessoa política. O fato de a União necessitar de legislação infraconstitucional para, efetivamente, criar e cobrar seus tributos não infirma a conclusão de que o art. 153 é norma de eficácia plena, vez que, ainda que não existisse tal regramento, nem por isso, ela deixaria de ter sua competência. Em outras palavras, o exercício da competência é submetido ao princípio da legalidade, mas não há necessidade de nenhum regramento infraconstitucional para a atribuição dessa competência.

Segundo o constitucionalista, são de eficácia plena:

as normas constitucionais que a) contêm vedações ou proibições; b) configuram isenções, imunidades e prerrogativas; c) não designem órgãos ou autoridades

especiais a que incumbam especificamente sua execuções; d) não indiquem processos especiais de sua execução; e) não exijam a elaboração de novas normas legislativas que lhe completem o alcance e o sentido, ou lhe fixem o conteúdo, porque já se apresentam suficientemente explícitas na definição dos interesses nela regulados.<sup>2</sup>

A norma de eficácia contida também tem, a princípio, aplicabilidade imediata e eficácia plena. Deu o legislador constituinte regulamentação suficiente para a produção dos efeitos nela previstos, mas existe previsão de limitação dessa eficácia pelo legislador ordinário ou por outro sistema, como poder de polícia, bons costumes, necessidade ou utilidade pública, etc. Constitui exemplo de norma de eficácia contida o art. 5º, XIII da Constituição, que prevê o “livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. Se a lei não regulamentar as qualidades profissionais exigíveis para o exercício de determinado trabalho, ofício ou profissão, esse exercício é livre. A contenção desse tipo de norma visa “tutelar a liberdade de todos, de modo a que o exercício dos direitos por uns não prejudique os direitos dos demais” (AFONSO, J.A., 2009, p. 114).

Por fim, a norma de eficácia limitada ou reduzida, que positiva princípios ou esquemas referentes ao interesse objeto de sua regulamentação jurídica, necessitando de uma normatividade ulterior para que atinja concreção. Portanto, a plenitude de sua eficácia somente pode ser alcançada mediante a emissão de legislação ordinária ou complementar executória. O autor também denomina essa espécie normativa de normas constitucionais de princípio, atentando-se que o termo “princípio” é empregado no sentido de “começo” ou “início”.

As normas constitucionais de eficácia limitada são subdivididas em: normas constitucionais de princípio institutivo e normas constitucionais de princípio programático.

As primeiras contêm esquemas iniciais de estruturação de órgãos, instituições, entidades ou institutos, como, por exemplo, o art. 33, que prevê que caberá à lei dispor sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios ou o art. 150, § 6º, que determina que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de tributos depende de lei específica, federal, estadual ou municipal. Têm natureza organizativa, esquematizando a criação e a regulação de órgãos, entidades ou institutos. Caberá, então, ao legislador infraconstitucional a estruturação definitiva dessas entidades, órgãos ou institutos.

<sup>2</sup> Quanto à isenção, somente se pode concordar que normas constitucionais referentes a ela são de eficácia plena, se não se tomar esse termo na acepção em que é utilizado no Direito Tributário, onde isenção sempre está prevista em legislação infraconstitucional.

As segundas, igualmente, não regulam direta e imediatamente interesses, necessitando, assim como as primeiras, de providências institucionais para sua plena realização. Traçam princípios, programas a serem cumpridos pelos três Poderes, visando à realização dos fins e objetivos do Estado. Todavia, não apontam qual a conduta específica a ser seguida. Têm por objeto a disciplina dos interesses econômico-sociais, tais como a realização da justiça social, existência digna, valorização do trabalho, assistência social, etc. No âmbito tributário, pode ser apontada como norma desse tipo, a constante do art. 153, §2º, que impõe que seja o imposto sobre a renda informado pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei. Essa norma busca, evidentemente, a justiça fiscal, fim tão almejado na tributação a ponto de o princípio da progressividade ser considerado informador, não somente do imposto de renda, mas de todos os impostos.

Importante advertência faz Silva, J. A. (2009, p. 129-130) acerca de leis integrativas preexistentes à promulgação da Constituição:

Entretanto, ao surgir uma constituição, como a nossa, muitas das leis referidas em suas normas de eficácia limitada já existem, e isso tem importância prática, porque tais leis preexistentes, integrativas, não poderão mais ser revogadas pura e simplesmente, pois, aí, se terá uma atividade legislativa inconstitucional e sujeita ao controle jurisdicional. Essa assertiva tem seu fundamento no fato de que a discricionariedade do legislador diante das normas constitucionais de eficácia incompleta só se verifica quanto à iniciativa da lei integrativa; emitida esta (a preexistência a isso equivale), a questão passa a ser jurídico-constitucional, visto ter a lei aderido ao ditame da lei maior, com o quê sua revogação pura e simples abre um vazio que não mais é permitido constitucionalmente; sendo, no entanto, facultado ao legislador modificar a lei, desde que mantenha seus termos na conformidade do princípio ou esquema que lhe ditou o constituinte.

Embora não haja expressa menção à proibição do retrocesso, certo é que seus delineamentos básicos já são visualizados, ainda que timidamente: seus limites, seu fundamento, seu campo de atuação por excelência. Quanto ao limite da vedação, o que se impede é o retorno ao estado de omissão inconstitucional anterior ao advento da norma integradora. Seu fundamento, entre outros que serão abaixo estudados, está na adoção da premissa de que nenhuma norma constitucional, seja regra ou princípio, é inteiramente destituída de eficácia jurídica. Por fim, seu campo de atuação se encontra naquelas normas constitucionais, cujos fins ou efeitos somente podem ser implementados ou aperfeiçoados mediante a atuação do legislador infraconstitucional. Por essa razão, está intimamente relacionada com as normas de eficácia limitada.

Neste trabalho, a classificação de José Afonso da Silva será constantemente invocada, mas é importante que se frise que, quando houver referência à norma constitucional de eficácia limitada, o que estará sendo colocado em relevo é o fato de essa norma necessitar de legislação inferior para alcançar os efeitos por ela pretendidos.

Aliás, segundo Grau (2010, p. 322-323) esse o significado de eficácia que a doutrina mais recente tem adotado. Segundo esse autor, “*eficácia*, então, implica realização efetiva dos resultados buscados pela norma”.

Norma de eficácia limitada, então, necessita de regramento infraconstitucional para que alcance sua máxima eficácia, jurídica e social. Isso, porém, não quer dizer que esse tipo de norma seja completamente destituída de eficácia jurídica, vez que o Poder Judiciário pode vir a ser chamado para suprir essa lacuna, na hipótese de a inércia legislativa ser considerada inconstitucional.

Sobre o assunto, interessante o comentário feito por Silva, J. A. (2009, p. 147) à suposta crítica feita ao fato de ele classificar como norma de princípio programático aquela do art. 7º, XI, *in verbis*:

**Art. 7º** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:  
[...]  
XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Segundo Barroso (2009a, p. 159) essa norma impõe ao legislador uma atuação. Relata que existiria um direito subjetivo do cidadão à atuação legislativa, de modo que ela não poderia ser considerada como norma programática.

Silva, J. A. (2009, p. 147) reconhece que atualmente “a questão pode ser posta na linha de pensamento do autor, apenas porque há previsão do mandado de injunção, que precisamente foi criado para dar aplicabilidade a tais normas, quando a lei prevista não o faça...”.

Neste estudo, conforme já acima asseverado, tomar-se-á como norma constitucional de eficácia limitada aquela que, para a geração de seus efeitos, necessita de legislação inferior. Não se descaracterizará como de eficácia limitada a norma constitucional, cuja lacuna legislativa possa ser suprida pelo Poder Judiciário.

Uma vez contextualizada a proibição do retrocesso dentro da Teoria Geral do Direito e estabelecida sua ligação com as normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, outra espécie de relação pode ser traçada: aquela com as três gerações ou dimensões de direitos fundamentais reconhecidas pelas Constituições contemporâneas.

## 2.2 Vedação do retrocesso e direitos fundamentais

Antes de adentrar na especificação dessas dimensões, convém que se façam esclarecimentos de duas ordens. A primeira diz respeito à expressão “direitos fundamentais” e a outras que com ela se relacionam ou que são tomadas como sinônimas. A segunda refere-se à crítica empreendida ao termo “gerações”, para designar as etapas de evolução dos direitos fundamentais.

Miranda (2000, tomo IV, p. 7) define direitos fundamentais como “os direitos ou as posições jurídicas activas das pessoas enquanto tais, individual ou institucionalmente consideradas, assentes na Constituição, seja na Constituição formal, seja na Constituição material”.

Bonavides (2011, p. 80-81) considera compor a constituição material toda norma relativa

à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. [...]

Em suma, a Constituição, em seu aspecto material, diz respeito ao conteúdo, mas tão-somente ao conteúdo das determinações *mais importantes*, únicas merecedoras, segundo o entendimento dominante, de serem designadas rigorosamente como matéria *constitucional*.

A constituição material é formada, portanto, de prescrições constitucionais que consagram as decisões políticas fundamentais.

Já a constituição em sentido formal corresponde a

um ou mais documentos solenemente estabelecidos pelo poder constituinte e somente modificáveis por processos e formalidades especiais previstos no texto constitucional. Todas as normas insertas nesse documento-ato do poder constituinte são constitucionais, pouco importando o seu conteúdo. (SILVA, J. A., 2009, p. 39).

Assim, direitos fundamentais, em sua conceituação meramente formal, são aqueles que a Constituição reconhece como tais, de modo que, a princípio, na perspectiva do direito brasileiro, são aqueles constantes do Título II da Constituição de 1988. Todavia, como alerta Sarlet (2007, p. 89-90), esse conceito formal é insuficiente, na medida em que a nossa Carta Magna admite no art. 5º, §2º, outros direitos fundamentais ainda que não integrantes do Título II. Propõe (2007, p. 91), então, o seguinte conceito:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material

do Catálogo).<sup>3</sup>

Como exemplo de direitos fundamentais não constantes do Título II poderiam ser citadas as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150).

Para Vieira de Andrade (2010, p. 79-80), três são os critérios que marcam a autonomia institucional dos direitos fundamentais:

- a) eles outorgam posições jurídico-subjetivas a todos os indivíduos ou categorias abertas de indivíduos<sup>4</sup>;
- b) têm a função de proteger bens individuais ou coletivos ou posições ou relações na sociedade;
- c) explicitam a “Ideia de Homem”, manifestada no princípio da dignidade da pessoa humana.

Assinala Sarlet (2007, p. 315) que os direitos fundamentais, mesmo aqueles que demandam uma prestação por parte do Estado sempre criam uma posição jurídico-subjetiva em um sentido amplo, ou seja, “não restrita à concepção de um direito subjetivo individual a determinada prestação estatal”. Haveria, no mínimo, um direito subjetivo no sentido negativo, na medida em que possibilita ao indivíduo exigir uma abstenção do Estado, caso atue contrariamente ao conteúdo da norma que consagra o direito fundamental.

Ainda que a ideia subjacente a todo e qualquer direito fundamental seja a dignidade da pessoa humana, como alerta Viera de Andrade (2010, p. 97), certo é que o grau de vinculação dos direitos fundamentais à dignidade é variável. Assim,

...alguns direitos constituem explicitações de primeiro grau da ideia de dignidade, que modela todo o conteúdo deles: o direito à vida, à identidade e à integridade pessoal, à liberdade física e de consciência, por exemplo, tal como a generalidade dos direitos pessoais, são atributos jurídicos essenciais da dignidade dos homens concretos. Outros direitos decorrem desse conjunto de direitos fundamentalíssimos (diríamos, com o sentido e às reservas atrás expostas, direitos *naturais*) ou então completam-nos como explicitações de segundo grau, mediadas pela particularidade das circunstâncias sociais e económicas, políticas e ideológicas: o conteúdo do direito de resposta, da liberdade de empresa, do direito a férias pagas, dos direitos à habitação, à saúde, à segurança social e à cultura dependem de opções políticas estruturais e até, por vezes, de estratégias conjunturais. Mas, ainda aí, é o princípio da dignidade da pessoa humana que está, nos tempos actuais, na raiz de sua previsão constitucional e na consideração como direitos fundamentais.

Os exemplos acima citados, evidentemente, dizem respeito à Constituição Portuguesa de 1976. De qualquer forma, o mesmo raciocínio pode ser aplicado à Constituição Brasileira de 1988.

<sup>3</sup> O autor utiliza o termo “catálogo” significando o rol dos direitos e garantias fundamentais constantes de todos os capítulos do Título II da Constituição de 1988.

<sup>4</sup> Para Vieira da Silva (2010, p. 364) posições jurídicas subjetivas são “*pretensões jurídicas*, querendo deste modo apenas significar que são mais que interesses juridicamente protegidos, porque visam em primeira linha a satisfação de bens ou interesses do particular, ainda que não constituam *a priori* o seu conteúdo normal”.

Ressalva Mendonça, J. V. (2003, p. 210) que a dignidade humana, por si só, não atribui fundamentalidade a todo direito elencado no Título II da Constituição de 1988. Exemplifica Sarlet (2007, p. 112) com os incisos XVIII, XXI, XXVIII, XXIX, XXXI, XXXVIII, do art. 5º e XI, XXVI, XXIX, do art. 7º<sup>5</sup>, afirmando que as posições jurídicas ali reconhecidas não necessariamente possuem conteúdo diretamente fundado na dignidade da pessoa humana.

A par desse alerta, pode-se continuar sustentando que os direitos fundamentais constituem manifestações, em maior ou menor intensidade, do princípio da dignidade da pessoa humana.

Relativamente às diversas expressões empregadas para designar esse conjunto de direitos, é comum o uso de “direitos do homem”, “direitos humanos” e “direitos fundamentais”. Frequentemente são tomadas como sinônimas umas das outras, mas a doutrina

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

[...]

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

[...]

XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente;

[...]

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas;

XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País;

XXXI - a sucessão de bens de estrangeiros situados no País será regulada pela lei brasileira em benefício do cônjuge ou dos filhos brasileiros, sempre que não lhes seja mais favorável a lei pessoal do "de cujus";

[...]

XXXVIII - é reconhecida a instituição do júri, com a organização que lhe der a lei, assegurados:

a) a plenitude de defesa;

b) o sigilo das votações;

c) a soberania dos veredictos;

d) a competência para o julgamento dos crimes dolosos contra a vida;

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

[...]

XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;

[...]

XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho;

faz a distinção entre elas utilizando, sobretudo, o critério da positivação. A primeira distingue-se das demais pelo fato de designar direitos não positivados, ao passo que a segunda e a terceira referem-se a direitos positivados, marcando a diferença entre as duas últimas a sede da positivação dos direitos inerentes ao ser humano.

A fim de apartar “direitos fundamentais” de “direitos humanos”, Sarlet (2007, p. 35-38) utiliza como critério a concreção positiva, de modo que ambos configurariam direitos do ser humano, mas, aqueles encontrariam seu campo de reconhecimento e positivação na constituição de determinado Estado, sendo que estes, nos diplomas internacionais.

Canotilho (2003, p. 377), assevera que

Os direitos fundamentais serão estudados enquanto direitos jurídico-positivamente vigentes numa ordem constitucional. Como iremos ver, o local exacto desta positivação jurídica é a constituição. A **positivação** de direitos fundamentais significa a incorporação na ordem jurídica positiva dos direitos considerados “naturais” e “inalienáveis” do indivíduo. Não basta uma qualquer positivação. É necessário assinalar-lhes a dimensão de *Fundamental Rights* colocados no lugar cimeiro das fontes do direito: as normas constitucionais.

A expressão “direito do homem”, na lição desses dois doutrinadores, apresenta uma conotação ligada ao direito natural. São direitos não positivados, mas “válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista)” (CANOTILHO, 2003, p. 393).

Quanto ao emprego do termo “geração” em referência aos diversos blocos de direitos fundamentais nomeados nas constituições contemporâneas, aduz Bonavides (2011, p. 572) não ser de bom tom utilizá-lo caso se considere estar impregnado pela ideia de substituição de uma “geração” por outra. Na verdade, o que se tem é o reconhecimento cumulativo e expansivo de direitos. Em outros dizeres, não há exclusão de “gerações”, de modo que muitos direitos pertencentes a uma delas são refletidos em outras. Assim, atualmente, tem-se privilegiado o uso do termo “dimensão”.

Todavia, sem embargo das distinções terminológicas relativas aos direitos fundamentais, certo é que, quanto ao conteúdo, há relativo consenso na aceitação de três dimensões. O núcleo de cada uma espelha cada um dos princípios que compõem o lema da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade.

Os direitos fundamentais da primeira dimensão têm como titulares os indivíduos e representam, em sua essência, limitações à atuação estatal. São, portanto, direitos de cunho “negativo” em relação ao poder público, dirigidos à proteção da vida, liberdade, segurança, propriedade, traduzindo uma faculdade da pessoa. Sarlet (2007, p. 55-56) acentua a marcada influência dos valores burgueses no reconhecimento desses direitos:

... são o produto peculiar (ressalvado certo conteúdo social característico do

constitucionalismo francês), do pensamento liberal-burguês do século XVIII, de marcado cunho individualista, surgindo e afirmando-se como direitos do indivíduo frente ao Estado, mais especificamente como direitos de defesa, demarcando uma zona de não-intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face de seu poder.

Em suma, cuida-se dos direitos civis e políticos, que, em sua maioria, correspondem ao início do constitucionalismo ocidental (BONAVIDES, 2011, p. 563).

Ocorre que a consagração formal da liberdade, assim como a abstenção do Estado passaram a ser insuficientes diante das distorções sociais e econômicas, em um contexto histórico marcado pelos efeitos da industrialização. Não bastava mais a liberdade contra o Estado. Buscou-se, por meio do reconhecimento dos direitos da segunda dimensão, a liberdade por meio do Estado. Como acentua Barroso (2009a, p. 97), a consagração dos direitos da segunda dimensão – direitos econômicos, sociais e culturais – visa “à melhoria das condições de vida e à promoção da igualdade material”, dominando a tônica constitucionalista no século XX. Intimamente relacionados ao princípio da igualdade, foram formulados na busca de uma atuação positiva do Estado, podendo ser considerados como uma densificação do princípio da justiça social.

Sarlet (2007, p. 57) ressalta, ainda, que nessa dimensão enquadram-se não somente os direitos de cunho positivo-prestacional, mas, igualmente, as liberdades sociais, como, por exemplo, a liberdade de sindicalização, o direito de greve e os direitos trabalhistas. De qualquer forma, ainda se trata de direitos que se reportam à esfera individual e o uso da expressão “direitos sociais” para identificar abreviadamente todos os direitos da segunda dimensão ocorre simplesmente porque representam esses direitos a busca pela igualdade social.

No fim do século XX surge uma nova categoria de direitos fundamentais, os denominados direitos de fraternidade ou solidariedade, que se destinam à proteção do “gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta” (BONAVIDES, 2011, p. 569). Trata-se, pois, de direitos de titularidade coletiva. Esclarece Barroso (2009a, p. 98), que para designar esses direitos prevaleceu a expressão “direitos difusos” e que

De fato, caracterizam-se por pertencerem a uma série indeterminada de sujeitos e pela indivisibilidade de seu objeto, de forma tal que a satisfação de um dos seus titulares implica na satisfação de todos, do mesmo passo que a lesão de um só constitui, *ipso facto*, lesão da inteira coletividade. Integram essa natureza de interesses a preservação do meio ambiente, a defesa da qualidade dos produtos e a garantia contra manipulações de mercado (proteção ao consumidor) e a salvaguarda de valores culturais e espirituais (proteção ao patrimônio histórico, artístico e estético). Esses novos *direitos* foram positivados em Constituições mais recentes, como a espanhola de 1978, a portuguesa, de 1976 (revista em 1982, 1989, 1992 e 1997), e têm recebido ampla acolhida no Brasil, com sede doutrinária e legislativa.

A Constituição de 1988 consagra sua proteção em diversos dispositivos (*e.g.* arts. 5º, XXXII, LXXIII, e 225).

Bonavides (2011, p. 571, 579) reconhece ainda direitos da quarta e quinta dimensões. Os da quarta dimensão resultam da globalização dos direitos fundamentais, podendo ser tomados como exemplos o direito à democracia, o direito de informação e o direito ao pluralismo. Segundo esse autor, “deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência”. Por fim, a quinta dimensão estaria relacionada à paz, enquanto pressuposto qualitativo da convivência humana.

A vedação do retrocesso impõe a proibição, na atividade legislativa, ao retorno ao estado de omissão nos casos de normas constitucionais de eficácia reduzida já integradas. Esse princípio é aplicável a normas constitucionais que reconheçam direitos de qualquer uma das dimensões acima mencionadas.

Todavia, até porque o Brasil ainda se insere em um contexto econômico-social de profunda injustiça, marcado por índices de pobreza, deficiências sanitárias, educacionais e culturais ainda alarmantes, o fato é que as ainda escassas doutrina e jurisprudência debruçam-se com muito mais ardor sobre o instituto da vedação do retrocesso social, mais intimamente ligado aos direitos fundamentais da segunda dimensão.

Parte da doutrina, inclusive, chega a negar a existência da vedação do retrocesso de caráter mais geral, mormente, em se tratando de direitos da primeira dimensão. Essa negativa é justificada, sobretudo, com a alegação de que os “direitos de liberdade” não necessitam da aplicação da vedação, bem como pelo fato de tais direitos não estarem representados em normas de eficácia limitada e, sim, de eficácia plena. Assim sendo, não necessitariam essas normas de atuação legislativa inferior a fim de lhes conferir todos os efeitos pretendidos pelo Constituinte.

Não parecesse ser essa a melhor conclusão, mas se lidará com essa discussão em tópico abaixo. Importa, por ora, ressaltar que a proibição do retrocesso relaciona-se com a vedação do retrocesso social, mas com ela não se confunde e a ela não se restringe.

## 2.3 Origens

Sem dúvida alguma, a vedação do retrocesso, tal como desenvolvida em terras

brasileiras, teve notável influência do Direito Português, até porque tal princípio se relaciona diretamente com matéria constitucional, sendo que a Constituição Brasileira de 1988 teve como modelo a Constituição Portuguesa de 1976, de caráter altamente socialista e dirigente. Aliás, em função desse marcante viés dirigente da Constituição de 1988 é que encontrou maior desenvolvimento entre os doutrinadores a ideia de vedação do retrocesso na seara dos direitos sociais.

Todavia, como reconhece Pereira da Silva (2003, p. 213), não foram os constitucionalistas portugueses os responsáveis pela invenção desse instituto. Referências dele aparecem na França, Alemanha e Itália, de modo que é interessante, até para uma melhor compreensão, que se faça um brevíssimo estudo de como é tratado nesses países. Alerta-se, no entanto, que os fundamentos invocados pela doutrina dos países europeus nem sempre são adequados à realidade pátria. Mas de qualquer forma, interessa passar os olhos sobre suas origens.

### 2.3.1 Portugal

Nas origens do estudo do instituto em Portugal, observa Pereira da Silva (2003, p. 214-216), apresentava-se fortemente vinculado à garantia dos direitos sociais, tomados como instrumentos para a implementação do Estado Social, entendido este como única entidade responsável pela efetivação desses direitos. Segundo esse autor português, “nestes termos, ‘menos Estado’ seria igual a ‘menos solidariedade’ e a ‘retrocesso social’”. Porém, mormente após a revisão constitucional de 1989, perdeu o instituto grande parte de sua carga ideológica.

Relata ainda o autor (2003, p. 217) que foi durante a vigência da Constituição de 1976 que as referências à vedação do retrocesso passaram a ser mais frequentes, merecendo destaque, na doutrina, Jorge Miranda e José Joaquim Gomes Canotilho<sup>6</sup>, cujos pensamentos serão abaixo apresentados.

Anote-se apenas que o direito constitucional português, grosso modo, apresenta uma dicotomia no que se refere aos direitos fundamentais: “direitos, liberdades e garantias” (ou direitos de defesa), cujo regime jurídico é mais “protetivo” que o dos “direitos econômicos, sociais e culturais”, que constituem, em geral, obrigações de prestações a cargo dos poderes

---

<sup>6</sup> Nas obras Manual de Direito Constitucional, do primeiro autor e Constituição dirigente e vinculação do legislador e Direito Constitucional e Teoria da Constituição, do segundo.

públicos. Segundo Queiroz (2006, p. 18), “os direitos fundamentais sociais não garantem posições jurídico-subjetivas, dirigindo-se fundamentalmente ao Estado e a outros poderes públicos”, não configurando, pois, normas imediatamente vinculantes, de maneira que se fazia necessário o desenvolvimento de uma proteção que reconhecesse a esses direitos um conteúdo mínimo já imediatamente aplicável, deficiência essa suprida pelo princípio da proibição do retrocesso social.

Grande parte da contribuição na conformação da proibição do retrocesso no direito pátrio teve origem nas decisões do Tribunal Constitucional de Portugal, sobretudo nos Acórdãos paradigmas nº 39/84 (PORTUGAL, 1984), nº 148/94 (PORTUGAL, 1994) e nº 509/02 (PORTUGAL, 2002).

No Acórdão nº 39/1984 (PORTUGAL, 1984) foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 17 do Decreto-lei nº 254/82, que revogava boa parte da Lei nº 56/79, instituidora do Serviço Nacional de Saúde.

Nesse julgado, consignou o relator Conselheiro Vital Moreira (PORTUGAL, 1984):

Que o Estado não dê a devida realização às tarefas constitucionais, concretas e determinadas, que lhes são cometidas, isso só poderá ser objeto de censura constitucional em sede de inconstitucionalidade por omissão. Mas quando desfaz o que já havia sido realizado para cumprir essa tarefa, e com isso atinge uma garantia de um direito fundamental, então a censura constitucional já se coloca no plano da própria inconstitucionalidade por acção.

Se a Constituição impõe ao Estado a realização de uma determinada tarefa – a criação de uma certa instituição, uma determinada alteração na ordem jurídica -, então, quando ela seja levada a cabo, o resultado passa a ter a protecção directa da Constituição. O Estado não pode voltar atrás, não pode descumprir o que cumpriu, não pode tornar a colocar-se na situação de devedor. [...] Se isto é assim em geral para as normas concretas e definidas tarefas constitucionais, por maioria de razão há-de valer quando se trate de direitos fundamentais.

Pereira da Silva (2003, p. 222), resumiu os principais argumentos contra a declaração de inconstitucionalidade nessa demanda:

- a) havia dúvidas se, antes da publicação da lei do Serviço Nacional de Saúde, cuja revogação estava sendo questionada, existia uma situação de inconstitucionalidade por omissão ou se o legislador, diante da ausência de meios técnicos, humanos e financeiros, não estava obrigado a legislar a respeito; reconhecendo-se a ausência dessa anterior inconstitucionalidade por omissão, estaria permitida a revogação combatida;
- b) alegou-se o fato de a lei revogada não ter concretizado o direito às prestações materiais em que se desdobra o direito à saúde;
- c) a obrigatoriedade constitucional do Serviço Nacional de Saúde ainda não havia sido radicada na consciência jurídica geral;

d) o direito à saúde acabaria por se tornar mais forte que os próprios direitos de liberdade.

Atente-se, apenas, que o último argumento não poderia ser invocado em terras brasileiras, vez que o regime jurídico pátrio é o mesmo para direitos de liberdade e direitos sociais.

Pereira da Silva (2003, p. 222-224) relata que após dez anos dessa primeira e única decisão acerca da aplicação do princípio da vedação do retrocesso, o Tribunal Constitucional voltou a discutir o tema no Acórdão nº 148/94 (PORTUGAL, 1994), mas a maioria dos juízes não chegou a enfrentá-lo diretamente, preferindo aderir à tese de que a nova lei não provocava retrocesso em matéria de gratuidade do ensino. O artigo 74.º, nº 3, alínea e) da Constituição Portuguesa impõe a progressiva gratuidade de todos os graus de ensino. Ocorre que a Lei 20/92 tratou de alterar os valores das propinas<sup>7</sup>. Decidiu o Tribunal nesse acórdão relatado pelo Conselheiro Guilherme da Fonseca pela inconstitucionalidade dos montantes fixados para os anos letivos de 1993-1994 e 1994-1995 e seguintes, mediante o argumento de que:

Seja qual for o exacto sentido e alcance do princípio da progressiva gratuidade do ensino superior público, o que ele, seguramente, não impede ou proíbe é que o valor das propinas, fixado em 1941 e mantido em 1973, *seja actualizado* em termos que adiante se dirão. Ou seja, a CRP não impede ou proíbe que o legislador ordinário ponha termo ao congelamento dos valores das propinas; proíbe-lhes apenas que, desse modo, se subverta o funcionamento de um sistema de ensino público, claramente definido na mesma CRP.

[...]

Mas, se isto é assim, e para o ano lectivo de 1992-1993 não traduz colisão com a norma constitucional em causa, já há colisão para os anos lectivos de 1993-1994, 1994-1995 e seguintes. (PORTUGAL, 1994, p. 2206-2208).

O Conselheiro Armindo Ribeiro Mendes, em sua declaração de voto, asseverou que:

Sem pôr em causa o carácter programático da norma da alínea e) do n.º 3 do artigo 74.º, considero que a norma contém uma *cláusula constitucional específica de proibição de retrocesso social* em termos tais que impede as actualizações das propinas de qualquer grau de ensino, para além das decorrentes da mera desvalorização da moeda, desde a entrada em vigor da Constituição ou, pelo menos, desde o momento de tempo em que se fez a última intervenção do legislador, num quadro social e institucional semelhante ao actualmente existente. [...] A actualização, tida por conforme à Constituição pela maioria do Tribunal, implica indiscutivelmente um *retrocesso social*, invertendo a tendência para a progressiva gratuidade, que está traçada pelo legislador constituinte e a que o legislador ordinário deve acatamento. (PORTUGAL, 1994, p. 2220).

Percebe-se, nesse julgado, aliás, como no anterior, que a jurisprudência portuguesa, inicialmente, tratou de desenvolver o princípio da vedação do retrocesso social sem correlacioná-lo ao princípio dignidade da pessoa humana, apenas, como assevera Derbli (2007, p. 151),

<sup>7</sup> Espécie de mensalidade no ensino superior público.

...cuidando do problema dos limites da ação do legislador e do estabelecimento do mecanismo de controle dos atos comissivos do Poder Legislativo que, ao final, pudessem gerar efeitos similares aos de sua omissão na tarefa de cumprir determinações constitucionais de editar atos normativos concretizadores das disposições da Carta Magna.

Além disso, como observa Bontempo (2009, f. 106),

A análise da jurisprudência portuguesa demonstra que a declaração de inconstitucionalidade por retrocesso ocorre não apenas em caso de simples e pura *revogação* da legislação que concretizou um determinado direito, mas também, em caso de *afronta legislativa* ao conteúdo de um direito fundamental social.

Exemplo dessa segunda situação é o Acórdão nº 509/2002 (PORTUGAL, 2002), cujo relator foi o Conselheiro Luís Nunes de Almeida, também tido como paradigmático nessa matéria. Nessa decisão foi declarada a inconstitucionalidade do Decreto da Assembléia da República, que substituiu o rendimento mínimo garantido por um novo rendimento. Ocorre que foram excluídos da fruição desse novo benefício os jovens com idade entre 18 e 25 anos, tendo-se, entretanto, sido ressaltados os direitos adquiridos. No entender do Tribunal, o rendimento mínimo garantido havia concretizado o direito à segurança social desses jovens, de modo que a exclusão deles, sem que nenhum outro benefício para eles fosse previsto, representava uma violação do direito a um mínimo de existência condigna inerente ao princípio do respeito da dignidade da pessoa humana. Restou consignado no julgado que a proibição do retrocesso social opera:

... quando, como refere J. J. Canotilho, se pretenda atingir “o núcleo essencial da existência mínima inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana”, ou seja, quando “sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios”, se pretenda proceder a uma “*anulação, revogação ou aniquilação* pura e simples desse núcleo essencial”. Ou, ainda, tal como sustenta José Carlos Vieira de Andrade, quando a alteração redutora do conteúdo do direito social se faça com violação do *princípio da igualdade* ou do *princípio da protecção da confiança*; ou, então, quando se atinja o conteúdo de um *direito social* cujos contornos se hajam iniludivelmente enraizado ou *sedimentado* no seio da sociedade. (PORTUGAL, 2002, p. 10).

### 2.3.2 Alemanha

Como informa Martins, P. (2004, p. 401), o Direito Alemão foi um dos precursores no desenvolvimento da ideia da vedação do retrocesso.

O Direito Alemão, consoante esclarece Sarlet (2007, p. 3-10; 2007, p. 450-451), não apresenta uma expressa proteção constitucional dos direitos adquiridos, nem consagrou, como regra geral, direitos fundamentais sociais em sua Lei Fundamental. Por essa razão, a garantia

fundamental da propriedade foi utilizada como alicerce para a proteção jurídica das prestações sociais de direito público. A noção de propriedade vigente no direito privado alemão foi ampliada, para abarcar a proteção das posições jurídico-prestacionais sociais de direito público. A ideia é de que a maior parte dos cidadãos alcança uma vida digna, menos pelo patrimônio privado, pela propriedade propriamente dita, do que pelo resultado de seu trabalho, ou seja, por meio de suas posições jurídico-subjetivas de natureza pública. Vinculou-se o conceito de propriedade à liberdade pessoal, no sentido de que deve ser dado ao indivíduo um espaço de liberdade na esfera patrimonial, para que lhe seja assegurada uma vida autônoma, responsável e digna. Assim, com fundamento no direito de propriedade, inteiramente transmutado a fim de abranger posições jurídico-subjetivas de natureza pública é que o direito alemão passou a rejeitar o retrocesso legislativo, mormente no campo das prestações da seguridade social.

### 2.3.3 Itália

Conforme anota Derbli (2007, p. 161), atribui-se a G. Palladore Pallieri a identificação da proibição do retrocesso no Direito Constitucional Italiano, influenciando fortemente o desenvolvimento da vedação em Portugal e, aqui no Brasil, os trabalhos de José Afonso da Silva, principalmente no tocante ao tema das tarefas do legislador na disciplina infraconstitucional dos direitos individuais.

O autor italiano (1976, p. 403-404) apresenta os diversos tipos de limitações que as normas constitucionais italianas impõem ao Legislativo, afirmando, para o que interessa ao âmbito deste trabalho, que em alguns casos a Constituição impõe certa atuação legislativa, sendo essas hipóteses as mais complexas e que apresentam maior dificuldade (PALLIERI, 1976, p. 404, tradução nossa)<sup>8</sup>. Há casos em que a norma constitucional, por si só, não é capaz de gerar efeitos, de modo que, nessas hipóteses ela, a norma constitucional, apresenta um comando para o legislador emanar uma legislação para integrá-la. Sem esse regramento ordinário não surte a norma constitucional os efeitos pretendidos.

Exemplifica Pallieri (1976, p. 405-406, tradução nossa) discorrendo sobre a tutela constitucional à saúde como direito fundamental do indivíduo e interesse da coletividade e a

<sup>8</sup> Tradução nossa do italiano: “*In altri casi infine la costituzione comanda di esercitare una certa attività legislativa. E’ il caso più complesso, e che da luogo a maggiori difficoltà.*”

garantia de atenção gratuita aos indigentes. Afirma que essa norma tem uma eficácia menor que outras e depende da boa vontade do legislador ordinário, mas, de qualquer forma, produz um efeito notável, prescrevendo um caminho a ser seguido. Não se consegue constranger juridicamente o legislador a atuar, mas o impede de seguir por via diversa, sendo inconstitucional uma lei que dispusesse em modo contrário ao comando constitucional. Além disso, uma vez dada execução à norma constitucional, o legislador não pode retornar sobre seus próprios passos<sup>9</sup>.

Streck (s.d., p. 10) chama atenção para a decisão do Tribunal Constitucional da Itália (Sentença nº 1, de 1969),

...pela qual ficou assentado que a lei de indenização por erros judiciários não realizava plenamente o princípio constitucional enunciado no art. 24 da Constituição. Entretanto, negou-se justamente a declarar a inconstitucionalidade da lei para não suprimir o pouco que já se havia feito naquele sentido.

Nessa decisão, ponderou o Tribunal que o princípio das reparações dos erros judiciários, por sua formulação em termos extremamente gerais necessita de uma apropriada intervenção legislativa, indispensável para conferir concretização e determinação de contornos, dando-lhe atuação prática. Segue-se que uma lei que se limita a dar uma atuação parcial (ou início de atuação) ao princípio constitucional, por esse motivo não pode ser considerada inconstitucional. Uma eventual declaração nesse sentido, fundada somente na parcialidade da disciplina, estaria arriscada a conduzir a um regresso da situação normativa, reabrindo um vazio que não seria preenchido em sede de interpretação (ITÁLIA, 1969, tradução nossa)<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Tradução nossa do italiano: “Queste norme della costituzione hanno dunque una efficacia assai minore delle altre e in ultima analisi dipendono dalla buona volontà del legislatore ordinario. Tuttavia producono un effetto, almeno indiretto, notevolissimo. Esse prescrivono una via da seguire alla legislazione ordinaria; non riescono giuridicamente a costringere il legislatore a seguire quella via, ma lo costringono però quanto meno a non seguirne una diversa. Sarebbe anticonstituzionale la legge che disponesse proprio in modo contrario a quanto la costituzione comanda. E, inoltre, una volta data esecuzione allá norma costituzionale, il legislatore ordinario non può ritornare sui suoi passi.”

<sup>10</sup> Tradução nossa do italiano: “Ciò premesso, deve tuttavia rilevarsi che, pela sua formulazione in termini estremamente generali, il principio della riparazione degli errore giudiziari postula l’esigenza di appropriati interventi legislativi, indispensabili per conferirgli concretezza e determinatezza di contorni, dandogli così pratica attuazione. [...]Ne segue che una legge che si limiti a dare attuazione parziale (o un inizio di attuazione) al principio costituzionale, non per questo può dirsi incostituzionale [...]una eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale che si fondasse sulla sola parzialità della disciplina, rischierebbe intanto di condurre ad un regresso della situazione normativa, riaprendo un vuoto che non sarebbe colmabile in sede di interpretazione”.

### 2.3.4 França

O Ministro Gomes (s.d., p. 19) ao comentar a evolução da jurisdição constitucional da França, relata que na esteira da nova postura jurisprudencial de monitoramento do legislador infraconstitucional, o Conselho Constitucional da França, através da jurisprudência denominada *cliquet anti-retour* (ou proibição do retrocesso), decidiu que, “em matéria de direitos fundamentais, o legislador só pode intervir com o objetivo de torná-los mais efetivos, jamais para suprimi-los ou diminuir-lhes o alcance”.

Algumas decisões do Conselho Constitucional da França podem ser citadas como paradigmáticas, como a DC 83-165 (FRANÇA, 1984), considerando que, no domínio das liberdades fundamentais, não é possível a revogação total de uma lei sem a substituição por outra que garanta uma eficácia no mínimo equivalente à já existente.

Consignou o Conselho Constitucional que

...a ab-rogação total da lei de orientação de 12 de novembro de 1968 cujas certas disposições davam aos professores garantias conforme às exigências constitucionais que não foram substituídas na presente lei por garantias equivalentes não está conforme à Constituição<sup>11</sup>. (FRANÇA, 1984, p. 5, tradução nossa).

A jurisprudência francesa, como se pode verificar, aceitou a vedação do retrocesso inicialmente, em matéria de liberdades fundamentais. Somente em 1991 é que adotou a mesma posição no tocante aos direitos econômicos e sociais, sobretudo em relação à proteção à saúde e ao pluralismo sindical. Como relata Sampaio (2009, p. 304),

...estava desenhado o que viria a ser chamado de proibição de retrocesso social (*acquis social*) ou *effet cliquet* ou *de standstill*, que visa impedir a substituição de leis de desenvolvimento de direitos a prestações que reduzirem o quadro de benefícios criados pela legislação caduca.

## 2.4 O que é o princípio da vedação do retrocesso

A contextualização do princípio da vedação do retrocesso feita nas considerações anteriores já permite que se faça uma aproximação inicial com seu conteúdo.

Cuida-se de princípio relacionado ao reconhecimento, no direito constitucional

<sup>11</sup> Tradução nossa do francês: “l’abrogation totale de la loi d’orientation du 12 novembre 1968 dont certaines dispositions donnaient aux enseignants des garanties conformes aux exigences constitutionnelles qui n’ont pas été remplacées dans la présente loi par garanties équivalentes n’est pas conforme à la Constitution”.

contemporâneo, de que todas as normas constitucionais apresentam eficácia jurídica. Não obstante, os graus ou tipos de eficácia diferem de norma para norma. Algumas apresentam eficácia total sem necessitar de outros regramentos. Outras demandam por legislação infraconstitucional integradora para a densificação e concretização dos objetivos por ela almejados. Por esse motivo é que as normas de eficácia limitada são tidas como alvo por excelência do princípio em tela.

Ressalte-se que quando há referência a normas, quer-se indicar o gênero do qual fazem parte as regras e os princípios constitucionais. Por essa razão, neste estudo, a aplicação da vedação do retrocesso é aceita em termos bem amplos, tanto para regras, como para princípios. Isso porque a posição aqui adotada é que a vedação do retrocesso se relaciona principalmente com a eficácia da norma jurídica, atributo das normas genericamente falando. Todavia, deve ser salientado que a doutrina pátria aceita com muito mais facilidade a aplicação do princípio da proibição do retrocesso em relação aos princípios, em função de se tratar de preceitos de forte carga valorativa, podendo ser considerados como verdadeira síntese da vontade constitucional. Daí se vislumbrar mais facilmente a necessidade de que essa espécie de norma apresente o máximo de eficácia.

Considerando que os direitos da segunda dimensão constam, predominantemente, em normas de eficácia limitada, tem-se que a proibição do retrocesso encontra fértil campo de ação quando estão em jogo direitos sociais. Porém, daí não se extrai a conclusão de que os demais direitos reconhecidos e tutelados em sede constitucional não poderiam ser informados pelo princípio.

A proibição do retrocesso encontra seu alicerce nos princípios da máxima eficácia das normas constitucionais, da segurança jurídica, da proteção da confiança e da dignidade da pessoa humana.

Segundo Sarlet (2009, p. 98), são manifestações do princípio da segurança jurídica e da própria proteção da confiança: a blindagem das cláusulas pétreas, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, assim como as demais limitações constitucionais de atos retroativos.

Sucedo que, não obstante a previsão de amparo constitucional contra medidas de cunho retroativo, certo é que existe a possibilidade de o legislador adotar medidas retrocessivas sem a retroatividade, pelo fato de não alcançarem posições jurídicas já consolidadas no patrimônio de seu titular, como por exemplo, quando se revogam normas infraconstitucionais destinadas à concretização de um mandamento constitucional. Diante da legislação retrocessiva, retornar-se-ia a um estado de omissão inconstitucional, violando-se o

princípio da máxima eficácia das normas constitucionais.

Nesse sentido, pondera Sarlet (2006, p. 304), talvez o autor que, na doutrina pátria, tenha mais insistentemente se debruçado sobre o tema:

De qualquer sorte, à vista do que foi colocado, a nós parece dispensar maiores considerações o quanto medidas tomadas com efeitos prospectivos podem representar um grave retrocesso, não apenas sob a ótica dos direitos de cada pessoa considerada na sua individualidade, quanto para a ordem jurídica e social como um todo. Além disso, percebe-se nitidamente a amplitude e complexidade da temática relativa a uma proibição do retrocesso especialmente (embora não exclusivamente) no âmbito daquilo que, em outra oportunidade, designei de uma “eficácia protetiva”.

Além disso, a própria busca da dignidade humana é ideia que norteia, ainda que indiretamente, a proibição do retrocesso. Apenas em um ambiente de relativa segurança jurídica, permeado por certa estabilidade das relações jurídicas é que o indivíduo pode planejar condutas rumo à satisfação de suas necessidades materiais e espirituais.

Como acima asseverado, doutrina e jurisprudência portuguesas tiveram grande influência no desenvolvimento da vedação do retrocesso aqui no Brasil, mormente no âmbito dos direitos sociais.

Canotilho (2003, p. 339-340), referindo-se ao não retrocesso no âmbito dos direitos sociais, postula:

O princípio da **proibição do retrocesso social** pode formular-se assim: o núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efectivado através de medidas legislativas [...] deve considerar-se constitucionalmente garantido, sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam, na prática, numa “anulação”, “revogação” ou “aniquilação” pura e simples desse núcleo essencial [...] A liberdade de conformação do legislador e inerente auto-reversibilidade têm como limite o núcleo essencial já realizado, sobretudo quando o núcleo essencial se reconduz à garantia do mínimo de existência condigna inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana.

Miranda (2000, tomo IV, p. 397-398), também aponta que a quase totalidade do bloco dos direitos econômicos, sociais e culturais carecem de normas concretizadoras ou conformadoras para atingirem as situações da vida, de modo que não seria possível eliminá-las, pura e simplesmente, porquanto isso significaria retirar a eficácia jurídica das normas constitucionais.

Como acentua o autor, também lusitano, Pereira da Silva (2003, p. 211), o instrumento de aplicação desse princípio é a fiscalização do poder de revogação do legislativo, a fim de evitar a recriação de situações de inconstitucionalidade por omissão:

...do que aqui se trata é de fiscalizar a constitucionalidade do exercício do poder revogatório do legislador. [...] que se fiscalize a constitucionalidade das leis revogatórias que incidem sobre leis anteriormente emanadas no cumprimento de deveres específicos de actuação legislativa.

Queiroz (2006, p. 68-70), tratando do retrocesso especificamente no âmbito dos

direitos sociais no ordenamento português, assevera que o norte que informa esse princípio é que os direitos fundamentais, ainda que não imponham uma obrigação de avançar, proíbem o retroceder, na medida em que haveria uma frustração da confiança dos cidadãos na segurança jurídica e acrescenta:

Uma vez dimanada pelo Estado a legislação concretizadora do direito fundamental social, que se apresenta face a esse direito como uma “lei de proteção” (Schutzgesetz), a acção do Estado que se consubstanciava num “dever de legislar”, transforma-se num dever mais abrangente: o de não eliminar ou revogar essa lei.

Em solo pátrio, Barroso (2010, p. 380-381) trata a vedação do retrocesso como modalidade de eficácia, derivada da eficácia negativa, ligada, sobretudo aos princípios que envolvem direitos fundamentais. Pressupõe que esses princípios sejam concretizados pela atuação do legislativo inferior. A proposta é que se possa exigir do Poder Judiciário a declaração de invalidade por inconstitucionalidade da revogação das normas que, “regulando o princípio, concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação em questão seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente”.

Sampaio (2009, p. 306) aduz que, uma vez alcançado um determinado patamar na proteção de direitos, “o retrocesso a formas primárias de seu exercício é símbolo de desprestígio tanto do sistema de direitos, quanto para o sentido de solidariedade e dignidade humanas que informa a sociedade e seu devir”.

Ressalte-se que a lei concretizadora não necessariamente deve corresponder a uma inovação legislativa, ou seja, a integração pode ser efetivada por meio de recepção de lei editada ainda quando vigente Constituição anterior (SILVA, J. A., 2009, p. 129-130).

Martins, P. (2004, p. 401-402), também se referindo especificamente aos direitos fundamentais sociais, aduz que o princípio

...proclama que uma vez conformado pelo legislador infraconstitucional o direito fundamental social, o que faz com que se integre por completo o seu conteúdo, incabível é a reversão desta medida, sem criação de outros expedientes compensatórios. Em outras palavras, cumprida a deliberação constitucional no sentido da concretização dos direitos fundamentais sociais, o legislador infraconstitucional torna-se vinculado não lhe sendo lícito eliminar os direitos implementados, sem oferecer mecanismos de recomposição do respectivo direito social.

Barcellos (2002, p. 68-71), conforme acima mencionado, assim como Barroso (2010, 380), entende a vedação do retrocesso como uma modalidade de eficácia jurídica, especialmente atribuída aos princípios relacionados aos direitos fundamentais. Assevera que

A modalidade de eficácia jurídica denominada de vedação do retrocesso pressupõe logicamente que os princípios constitucionais que cuidam dos direitos fundamentais são concretizados através de normas infraconstitucionais, isto é: os efeitos que pretendem produzir são especificados por meio de legislação ordinária.

[...]

Partindo desses pressupostos, o que a eficácia vedativa do retrocesso propõe se

possa exigir do Judiciário é a invalidade da revogação das normas que, regulamentando o princípio, concedam ou ampliam direitos fundamentais, sem que a revogação em questão seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente. Isto é: invalidade por inconstitucionalidade, ocorre quando se revoga uma norma infraconstitucional concessiva de um direito, deixando um vazio em seu lugar. A idéia é que a revogação de um direito, já incorporado como efeito próprio do princípio constitucional, o esvazia e viola, tratando-se de uma ação inconstitucional.

O efeito almejado pelo dispositivo constitucional e concretizado pela atuação legislativa ordinária passa a integrar o próprio direito constitucional. Essa noção de que o núcleo do direito constitucional apresentaria um incremento pela realização promovida pela legislação infraconstitucional também aparece em outros autores.

Martins, P. (2004, p. 406) anota que “o constituinte ao expedir o comando ao legislador infraconstitucional no sentido de editar norma concretizadora delineou, ainda que em traços leves, o conteúdo daquele direito”. Com o advento do regramento infraconstitucional, então, o conteúdo do direito fundamental passa a ser o resultado da soma do preceito constitucional e do infraconstitucional, ampliando-se, portanto.

Derbli (2007, p. 243), que somente vislumbra a existência de uma proibição de retrocesso em se tratando de direitos sociais, aduz que

...se uma norma constitucional definidora de direito social atinge certo nível de densidade normativa, por ação do legislador, essa concretização pode passar a integrar o próprio conteúdo da norma constitucional, restando, pois, insuscetível de supressão ou modificação arbitrária por via infraconstitucional – mas, para tanto, é necessário que venha a ser objeto de consenso profundo, idôneo a permitir que radique na consciência jurídica geral.

O autor (2007, p. 246-250), a fim de ilustrar o que seria esse consenso profundo, cita a norma inserta no art. 7, XXI, da Constituição, *in verbis*:

**Art. 7º** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XXI- aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

O Poder Legislativo, tratando de integrar e desenvolver o comando constitucional, estabeleceu, no art. 488, *caput* e parágrafo único da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que o empregado tem direito à redução de seu horário de trabalho em 2 (duas) horas diárias ou a se ausentar do trabalho por 7 (sete) dias corridos, sem prejuízo do salário integral. Isso porque é inerente ao direito ao aviso prévio a ideia de que o empregado deve ter tempo hábil para buscar novas alternativas de trabalho. Para o autor, esse incremento de densidade normativa da norma constitucional passou a ser entendida como integrante do próprio conteúdo do direito ao aviso prévio.

Ressalte-se, porém, que para que esse incremento passe a radicar na consciência

jurídica geral, imprescindível o decurso de lapso de tempo razoável.

Também Miranda (2000, tomo IV, p. 399) entende relevante a fixação na consciência jurídica. Aduz que “a médio ou longo prazo, o não retrocesso social não se garante tanto através de medidas jurídicas quanto através da sua sedimentação na consciência social ou no sentimento jurídico colectivo”.

Pereira da Silva (2003, p. 241) não concorda com o apelo ao critério do enraizamento na consciência jurídica. Para ele, o que é decisivo na aplicação do princípio é o fato de o Poder Legislativo ter atuado no cumprimento de um dever constitucional e acrescenta que “o apelo a tal critério parece-nos, aliás, dificilmente sustentável, quer pela falta de apoio constitucional, quer pela indefinição que sempre criaria, quer pelos problemas que o seu apuramento suscitaria”.

De qualquer forma, questionamentos não há quanto ao reconhecimento de que o que se procura evitar com a aplicação do princípio da vedação do retrocesso é a recriação de situações de omissão legislativa inconstitucional, tolhendo a eficácia de um mandamento constitucional.

Como acentua Pereira da Silva (2003, p. 244):

O fundamento deste princípio reside apenas nos deveres de actuação a que o legislador está constitucionalmente vinculado ou, se preferir, a proibição de recriar uma inconstitucionalidade por omissão é um corolário do reconhecimento de deveres constitucionais de actuação legislativa.

Por esse motivo é que Derbli (2007, p. 240-242) faz a seguinte correlação: o princípio da vedação do retrocesso somente é aplicável nos casos onde, em tese, poderia ter havido omissão inconstitucional, ou seja, naquelas hipóteses onde a não atuação do Poder Legislativo pudesse ensejar a impetração do mandado de injunção ou a interposição da ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Somente nesses casos, é que haveria uma imposição legiferante. Quando não cabível, nem um, nem outra, a atuação legislativa estaria marcada por certa liberdade, isto é, ao Legislativo estaria aberta a possibilidade de decidir o momento oportuno para emanação de normas integradoras.

Tome-se, como exemplo, o art. 218 *caput*, *in verbis*:

**Art. 218.** O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

Como acentua Barroso (2009a, p. 158), nesse caso, a decisão acerca da edição ou não de uma norma jurídica está dentro do âmbito de discricionariedade do legislador, não havendo propriamente um direito subjetivo à sua obtenção.

Anote-se que o mandado de injunção e a ação de inconstitucionalidade por omissão foram criados pela Constituição de 1988 e, como relata Barroso (2009b, p. 132), sobretudo o

mandado de injunção ainda não atingiu os patamares reclamados pela doutrina no que tange ao seu conteúdo e alcance, sendo o principal responsável por essa frustração os pronunciamentos restritivos do Supremo Tribunal Federal.

De qualquer forma cita o autor (2009b, p. 147-148) julgado desse Tribunal (BRASIL, 1992), o Mandado de Injunção 284/DF, em que se firmou tal posição:

a) admitiu converter uma norma de eficácia limitada (porque dependente de norma infraconstitucional integradora) em norma de eficácia plena; b) considerou o mandado de injunção hábil para obter a regulamentação de *qualquer* direito previsto na Constituição, e não apenas dos direitos e garantias fundamentais constantes do seu Título II.

Daí podem ser tiradas, ainda que indiretamente, duas conclusões. A primeira delas, confirmando o que já foi assinalado neste estudo, é que o princípio está intimamente vinculado às normas de eficácia reduzida ou limitada. A segunda, que será discutida em item abaixo, é que o princípio em tela não tem sua manipulação restrita aos direitos sociais.

Feitos todos esses apontamentos poderia o princípio da vedação do retrocesso, então, ser resumidamente assim conceituado: uma vedação dirigida ao Poder Legislativo de suprimir, revogar legislação infraconstitucional apta a instrumentalizar, incrementar, concretizar a eficácia de um direito reconhecido em uma norma constitucional de eficácia limitada que imponha uma atuação legislativa, esvaziando o comando constitucional, voltando-se ao estado de omissão legislativa inconstitucional.

## 2.5 Limites

Outro ponto bastante ressaltado pela doutrina diz respeito à amplitude da aplicação da proibição do retrocesso.

A própria ideia de consenso profundo a incutir na consciência jurídica geral que o efeito gerado pela atuação do Legislativo infraconstitucional passou a integrar o conteúdo do mandamento constitucional serve como critério na aplicação do princípio. Sem que exista esse consenso, não há falar em vedação do retrocesso.

Também não se veda propriamente todo e qualquer retrocesso, mas apenas aquele que implica o aniquilamento total dos efeitos gerados na concretização do mandamento constitucional. Explica-se: vedada está a revogação pura e simples da norma que promove a realização de um mandamento constitucional, retornando-se ao vazio inconstitucional anterior à atuação legislativa.

A vedação, portanto, não tem caráter absoluto, havendo situações em que não seria aplicável.

Mendonça, J. V. (2003, p. 222-232) adota esse posicionamento, afirmando que o efeito da vedação do retrocesso, relacionada com as normas constitucionais em geral seria “vedar a simples revogação da legislação infraconstitucional, e não a redução de sua proteção”. E acrescenta:

Se a Constituição não é apenas um *ser*, mas também um *dever ser*, e se adquire força a partir do momento em que logra realizar sua pretensão de eficácia, nada mais natural do que obstar a simples revogação de lei que concretize alguns de seus comandos. O contrário seria inverter prioridades e achar que o legislador não-constituente pode frustrar uma efetividade e uma eficácia constitucionais já adquiridas.

Também Barcellos (2002, p. 70) assume esse entendimento. Para a autora, a revogação seria possível conquanto houvesse a adoção de outros mecanismos substitutivos. São essas suas palavras:

Não se trata, é bom observar, da substituição de uma forma de atingir um fim constitucional por outra, que o novo Legislativo entenda mais apropriada. A questão que se põe é a da revogação pura e simples da norma infraconstitucional, pela qual o legislador esvazia o comando constitucional, exatamente como se dispusesse contra ele diretamente, daí porque as consequências hão de ser as mesmas ***nos dois casos***.

Sarlet (2007, p. 460) observa que doutrina e jurisprudência apresentam um elevado grau de consenso no que diz respeito à existência de uma proteção contra o retrocesso e quanto ao caráter relativo desse princípio, mormente no que diz respeito à concretização dos direitos sociais. Aponta ainda o autor (2007, p. 463) importante parâmetro para aferição dos limites da aplicação do princípio: a preservação do núcleo essencial do direito fundamental protegido pelo comando constitucional. Especificamente discorrendo sobre os direitos sociais, aduz:

...a primeira noção a ser resgatada é a do núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais que estejam sendo objeto de alguma medida retrocessiva. Como já restou suficientemente destacado, o legislador (assim como o poder público em geral) não pode, uma vez concretizado determinado direito social no plano da legislação infraconstitucional, mesmo com efeitos meramente prospectivos, voltar atrás e, mediante uma supressão ou mesmo relativização (no sentido de uma restrição), afetar o núcleo essencial legislativamente concretizado de determinado direito social constitucionalmente assegurado.

Assim é que relativamente aos direitos sociais afirma que esse núcleo essencial estaria conectado ao princípio da dignidade da pessoa humana e à noção de mínimo existencial. Destarte, retrocessos e revogações seriam permitidos desde que restasse intacto o núcleo essencial do direito constitucionalmente protegido.

Tome-se o seguinte exemplo relacionado a um princípio tributário: a Constituição de 1988, em seu art. 145, §1º, dispõe, *in verbis*:

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O comando constitucional tem como objetivo preservar a capacidade contributiva dos contribuintes.

O art. 1º da Lei 11.324/06, incrementando o mandamento constitucional, tratou de permitir a dedução, no imposto de renda da pessoa física, da contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico (art. 1º da Lei 11.324/06). Essa foi uma medida adotada para estimular o vínculo empregatício da doméstica, posto que grande parte dessas trabalhadoras não apresentava registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social, laborando, portanto, à margem da proteção celetista.

Caso essa legislação fosse revogada, não seria aplicável o princípio da vedação do retrocesso, porquanto não se estaria atingindo o cerne do princípio da capacidade contributiva<sup>12</sup>. Em outras palavras: o legislador ordinário incrementou a proteção ao princípio da capacidade contributiva ao não permitir a tributação sobre a contribuição patronal paga pelo empregador, mas não se pode dizer que esse efeito, por si só, seria responsável pela concretização do princípio tributário. Aliás, usando os ensinamentos de Derbli (2007, p. 246), não haveria integração do conteúdo do comando constitucional, não haveria o tal consenso profundo apto a permitir que “radique na consciência jurídica geral”.

Portanto, podem ser tomados como critérios limitadores para a aplicação do princípio:

- a) deve existir o consenso de que o efeito obtido pela legislação infraconstitucional no incremento, na concretização da norma constitucional passou a integrar o próprio conteúdo dela;
- b) ausência de medidas legislativas substitutivas do dispositivo revogado, ou seja, o retrocesso deve implicar o retorno ao estado de omissão, sendo que essa omissão deve ser inconstitucional;
- c) por fim, o retrocesso deve violar o núcleo do direito constitucionalmente protegido.

Somente, pois, com a verificação desses três fatores é que se abre a possibilidade do emprego da proibição do retrocesso, o que demonstra, por óbvio, o caráter de relatividade que informa sua aplicação.

<sup>12</sup> Aliás, a própria Lei 11.324/06 limita essa dedução até o exercício de 2012, ano-calendário de 2011.

## 2.6 Vedação do retrocesso “geral” e vedação do retrocesso social

O princípio da vedação do retrocesso frequentemente tem sido tomado como sinônimo do princípio da vedação do retrocesso social, embora, rigorosamente, sejam princípios diversos, mormente, em relação aos fundamentos e âmbito de aplicação.

Aqueles que não consideram ambos o mesmo princípio adotam, em geral, uma das seguintes posições:

- a) negam a existência de um princípio da vedação de retrocesso aplicável a normas positivadoras de direitos que não os sociais;
- b) aceitam a vedação do retrocesso como um princípio “genérico” em relação à proibição do retrocesso social; em outras palavras, aquele seria aplicável a todas as normas constitucionais, ao passo que esta teria seu âmbito de atuação exclusivamente direcionado às normas positivadoras de direitos sociais.

Entre os que aceitam a proibição do retrocesso como princípio mais abrangente, está o autor português Pereira da Silva (2003, p. 226) para quem

Cabe perguntar, a este propósito, se em vez de um princípio constitucional não estaremos antes em presença de dois (ou mais) princípios, ou melhor, de um princípio base – que poderia designar-se simplesmente “proibição do retrocesso” – e de um conjunto de subprincípios, a começar pelo (sub)princípio da “proibição do retrocesso social”, relativo à preservação de normas legais concretizadoras de direitos sociais. Para além deste (sub)princípio, poderiam naturalmente existir outros.

Poder-se-ia falar, por exemplo, de um (sub)princípio da “proibição do retrocesso jusfundamental” para interditar a revogação, sem substituição, de normas legais concretizadoras de um direito, liberdade e garantia constante de uma norma constitucional não exequível por si mesma (vg., objeção de consciência). Por certo que não faria qualquer sentido falar, a este propósito de “retrocesso social”, embora faça todo sentido, na lógica do princípio e do direito em causa, evitar o desaparecimento das ditas normas concretizadoras.

Acrescenta, mais adiante (2003, p. 243):

Em primeiro lugar, ao contrário do que faz supor a sua formulação habitual, o princípio da proibição do retrocesso não respeita apenas ao âmbito material dos direitos sociais, pelo que o qualificativo “social” não lhe assenta bem, desde logo porque é redutor. O mesmo problema que a doutrina identifica a propósito dos direitos sociais pode colocar-se, de igual modo, a respeito dos direitos, liberdades e garantias contidos em normas constitucionais não exequíveis, em matérias próprias da Constituição económica ou em relação a normas legais que regulem órgãos, entidades ou institutos constitucionalmente previstos.

Por fim, conclui o doutrinador que o princípio da proibição do retrocesso social é sempre uma manifestação mais localizada de um princípio mais vasto, sobre o qual não se tem dado a devida atenção. Desta forma, acredita o autor que o princípio base da proibição do retrocesso, antes de estar relacionado somente com a matéria dos direitos fundamentais

sociais, teria uma maior aproximação com as normas não exequíveis e programáticas.

A mesma linha de raciocínio adota Mendonça, J. V. (2003, p. 219), que aceita a existência de uma vedação “genérica” do retrocesso, aplicável às normas constitucionais em geral e de uma vedação “específica” do retrocesso, que diz respeito apenas aos direitos sociais fundamentais. A “genérica” impossibilita a revogação, pura e simples de legislação infraconstitucional integradora e densificadora de determinada norma constitucional.

Também Sarlet (2007, p. 447), advoga a tese da não restrição da aplicabilidade de uma vedação ao retrocesso aos direitos sociais. Considera, sim, que é na seara das normas que estabelecem objetivos voltados à justiça social que o fenômeno tem encontrado maior repercussão, mas nem por isso restringe o seu âmbito de atuação a essas normas. Aponta que:

As diversas possibilidades que envolvem uma noção abrangente de proibição do retrocesso encontram na seara do direito ambiental uma importante e peculiar manifestação, de tal sorte que se poderá falar – como acentua Carlos Alberto Molinaro – em um princípio de vedação da retrogradação, já que o direito ambiental cuida justamente da proteção e promoção dos bens ambientais, especialmente no sentido de impedir a degradação do meio ambiente, o que corresponde, por sua vez, a uma perspectiva evolucionista (e não involucionista) da vida.

A principal voz na doutrina pátria contra o reconhecimento de um princípio “genérico” de proibição de retrocesso, ou seja, de uma vedação que se estenderia não somente às normas que positivam direitos sociais, mas alcançaria, igualmente, as demais normas constitucionais, provém de Derbli (2007, p. 259-265).

A fim de comprovar seu posicionamento, utiliza a divisão das normas constitucionais de Barroso (2009a, p. 90) pelo critério do objeto ou conteúdo, classificando-as em normas de organização, normas definidoras de direitos e normas programáticas.

Aquelas têm por função a organização do exercício do poder político, instituindo órgãos e atribuindo competências. Essas, a fixação dos direitos fundamentais dos indivíduos (primeira, segunda e terceira dimensão) e estas, o estabelecimento dos fins públicos a serem atingidos pelo Poder Público, fixando princípios ou traçando programas de ação para o Estado.

Quanto às terceiras, segundo Derbli, não demandam concretização do legislador, ou seja, não criariam omissões inconstitucionais aptas a desencadear a proteção por instrumentos processuais, tais como o mandado de injunção e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. O legislador, em se tratando de normas programáticas, tem uma margem de liberdade para realizar “uma ponderação do tempo e dos meios para sua regulamentação em sede legal” (DERBLI, 2007, p. 236), de modo que não conferem ao indivíduo uma posição jurídica subjetiva. Dessa maneira, não há sentido falar em retrocesso a um estado de omissão

inconstitucional, simplesmente, porque essa omissão não poderia restar caracterizada nessa espécie de norma.

Relativamente às primeiras, não há “obrigatoriedade de manutenção de algum esquema organizacional”. A atuação legislativa é necessária apenas para aperfeiçoar o exercício do poder político, mas o avanço contínuo e progressivo não é uma ideia ínsita a essas normas, como ocorre com as normas definidoras de direitos sociais.

Essas, sim, marcariam, por excelência, o campo de atuação do princípio da vedação, daí a denominação de princípio da vedação do retrocesso social. Nelas seria inerente o elemento finalístico de busca progressiva da justiça social. Delas poderiam ser deduzidas posições jurídico-subjetivas, de modo que a legislação infraconstitucional serviria de instrumento da aplicabilidade da norma constitucional definidoras de direitos sociais. Com a atuação legislativa é que, segundo Viera de Andrade (2010, p. 365) seriam consolidados como direitos subjetivos plenos.

Por fim, no que se refere às normas definidoras dos direitos de liberdade e direitos políticos, Derbli (2007, p. 262-263) pondera que normalmente esses direitos não necessitam de leis para a sua fruição ou, quando elas existem, podem apenas ter a função de restringir tais direitos. Na maioria das vezes, seriam classificadas como normas de eficácia plena ou eficácia contida. Portanto, a normatização infraconstitucional não se prestaria à concretização dos direitos políticos e civis. Tais direitos já são dotados de densidade normativa, de modo que a aplicação de uma vedação do retrocesso seria totalmente dispensável<sup>13</sup>.

Não obstante o respeitável posicionamento de Derbli, não parece ser esse o melhor entendimento acerca da matéria. O autor delimita o âmbito de abrangência do princípio pelo conteúdo da norma e consequentes efeitos. Assim, somente os direitos sociais poderiam atrair a incidência do princípio. Isso porque seu conteúdo seria a descrição de uma conduta omissiva ou comissiva, de modo que a lei infraconstitucional serviria como um instrumento do exercício desses direitos, ou seja, teria a função de consolidar esses direitos como direitos subjetivos plenos. Além disso, seriam nos direitos sociais que com mais pujança sobressairia

<sup>13</sup> Trata-se de classificação que utiliza critério sensivelmente diverso daquele utilizado por Silva, J. A. (2009, p. 82-87 e 138), que usa o grau de eficácia. Para este último autor, as normas de princípio programático são de eficácia limitada e, apoiando-se em doutrina estrangeira, divide as normas programáticas em: a) de simples escopo, ou seja, prescrevem aos órgãos estatais fins a serem alcançados, sem, no entanto, especificar os meios idôneos para a busca desses objetivos; b) normas programáticas que prescrevem fins, indicando, em linhas gerais os meios a serem utilizados. Mais adiante esclarece que “há normas programáticas que mencionam uma legislação futura para atuação positiva do programa previsto, enquanto outras não a indicam”. Portanto, a grande maioria das normas definidoras de direitos sociais, bem como as normas programáticas, segundo a classificação utilizada por Barroso (2009, p. 90), podem ser enquadradas como normas de princípio programático.

o caráter de ampliação, progressão. Como essas características dos direitos sociais – descrição de uma conduta a ser instrumentalizada pelo legislador e ideia de ampliação progressiva – estariam ausentes nas outras espécies de normas, afastada estaria a aplicabilidade do princípio da vedação do retrocesso.

Entretanto, parece que o princípio, antes de estar relacionado a um determinado conteúdo, está mais intimamente conectado com o problema da eficácia. Nesse sentido, poderia ser invocado sempre que uma norma constitucional demandasse uma atuação legislativa infraconstitucional para conferir a concretização dos direitos por ela tutelados. Sem esse regramento inferior, estar-se-ia diante de um estado de omissão inconstitucional. Trata-se de tema relacionado, tanto com a eficácia jurídica como com a efetividade (ou eficácia social). A tônica que rege a proibição do retrocesso é que a lei infraconstitucional, em algumas hipóteses, é que confere eficácia jurídica ao comando constitucional e, consequentemente, efetividade, na medida em que dificilmente há efetividade onde não exista eficácia jurídica. Assim, referido princípio é conectado com as normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, dentre elas, a grande maioria das normas positivadoras de direitos sociais, mas não somente elas.

Outro passo para aclarar a situação está em fixar a seguinte premissa: o princípio da proibição do retrocesso social não é uma mera especificidade de um princípio genérico da vedação do retrocesso. Em outros dizeres, não se trata simplesmente de afirmar que a vedação do retrocesso é aplicada genericamente a todas as normas constitucionais, ao passo que a do retrocesso social recai somente sobre as normas definidoras de direitos sociais.

Na verdade, são princípios que, embora possam estar relacionados e, efetivamente, estão, se assentam sobre bases diversas, sendo diferentes os seus fundamentos.

O princípio da vedação do retrocesso, como abaixo será estudado mais detidamente, encontra seu fundamento, sobretudo, nos princípios da máxima eficácia das normas constitucionais, da segurança jurídica e da proteção da confiança. Também o princípio da dignidade da pessoa humana, mediatamente, pode representar um alicerce para o da vedação do retrocesso legislativo.

Em linhas gerais, a ideia que se põe em relevo é que deve ser buscada uma máxima eficácia dos comandos constitucionais. Uma vez editada legislação infraconstitucional apta a aprimorar essa eficácia, o princípio da segurança jurídica e o da proteção da segurança jurídica garantiriam um desenvolvimento digno das capacidades materiais e espirituais do ser humano. Somente em um contexto em que o indivíduo possa agir e se omitir tendo ciência de quais efeitos jurídicos advirão de sua conduta é que ele terá condições de formular e realizar

seus projetos de vida, atingir a dignidade que é inerente a todo ser humano.

O princípio da vedação do retrocesso social também assenta suas bases nestes pilares: segurança jurídica, proteção da confiança, máxima eficácia das normas constitucionais, dignidade humana. Mas o fundamento da proibição do retrocesso social é muito mais amplo.

Nesse sentido, aponta Bontempo (2009, f. 68) que o princípio do retrocesso social está implícito na Constituição de 1988, especialmente, nos artigos 1º, III, 3º, I e III, 5º, §1º, 170, *caput*, VII e VIII e 193<sup>14</sup>.

O Preâmbulo também poderia ser acrescentado a esse rol, na medida em que se firma o compromisso de “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos...”.

A noção que informa todos esses dispositivos, a ideia que os permeia é o esforço constante e progressivo em direção à plenitude da dignidade da pessoa humana, da justiça social, de uma sociedade livre, justa e solidária, onde o ser humano possa desenvolver suas aptidões físicas e espirituais em um ambiente livre de opressões materiais e morais. O

#### <sup>14</sup> PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
[...]

III - a dignidade da pessoa humana;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

[...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

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

[...]

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

fundamento jurídico da proibição do retrocesso social, em síntese, estaria no Estado Democrático e Social de Direito voltado à justiça social.

É possível traçar o seguinte paralelo: se o princípio da vedação do retrocesso está imediata e predominantemente relacionado à eficácia jurídica das normas constitucionais e, somente, mediatamente à busca da justiça social, o da vedação do retrocesso social exibe uma faceta mais próxima à eficácia social ou efetividade. Não se trata aqui de serem feitas delimitações precisas e estanques. Por óbvio que a vedação do retrocesso também é uma explicitação do princípio da dignidade humana e nesse sentido teria por fim, ainda que de modo mais mediato, a busca da justiça social.

Por outro lado, convém ter em mente que a eficácia social ou efetividade somente pode ser alcançada caso a norma tenha um mínimo de eficácia jurídica. Em outras palavras, somente se vislumbra uma sociedade justa e solidária a permitir vida digna, se as normas constitucionais forem aptas a gerar seus efeitos jurídicos. Aliás, a eficácia jurídica máxima que uma norma pode apresentar é conseguir obter na realidade dos fatos exatamente os efeitos almejados por ela.

Bem se vê que, rigorosamente, não há que se fazer uma correlação estanque em vedação do retrocesso/eficácia jurídica, de um lado, e vedação do retrocesso social/eficácia social, de outro, até porque eficácia jurídica e efetividade são atributos que se relacionam entre si. Em geral, não se tem eficácia social onde não exista eficácia jurídica. Nessa situação (efetividade da norma, sem eficácia jurídica) a norma tenderia a ser de pouca valia, na medida em que as condutas no mundo do “ser” coincidiriam sempre com aquelas pretendidas no mundo do “dever-ser”, independentemente de a norma ser eficaz do ponto de vista jurídico.

Entretanto, o fato é que o segundo princípio está impregnado muito mais fortemente pelo ideal de justiça social do que o primeiro. O que se veda é o retrocesso no mundo fático, o retrocesso na busca da justiça social, da plena dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, seria possível, inclusive, advogar a tese de que a vedação do retrocesso seria um instrumento para a vedação do retrocesso social, mas não o único.

Interessante posicionamento assume Bontempo (2009, f. 119-120). Segundo essa autora, o âmbito de aplicação do princípio da vedação do retrocesso social não se restringiria à atuação do legislador. Também o administrador poderia produzir um retrocesso no gozo de um direito social. Ressalta (2009, f. 113, 119-120):

Como há o dever de desenvolvimento e progresso voltados ao cumprimento da meta da justiça social, qualquer norma, política pública ou medida administrativa que retroceder sobre os avanços já conquistados estará eivada de inconstitucionalidade, em virtude da proibição do retrocesso social.  
[...]

Com efeito, o retrocesso social pode ser de duas ordens: *normativo* (aplicável a normas jurídicas) ou de *resultados* (aplicável ao resultado de políticas públicas). Enquanto o primeiro (*normativo*) pressupõe a comparação com a norma modificada ou substituída e a avaliação de uma possível supressão, limitação ou restrição de benefícios ou direitos pela norma posterior; o segundo tipo de retrocesso (*de resultados*) requer a análise dos resultados de uma política pública com relação a um ponto de referência temporal.

Em relação aos direitos sociais, é insuficiente que a legislação integradora mantenha as conquistas já atingidas. Também as políticas adotadas pelo Poder Público devem produzir resultados positivos para a plena efetivação das aspirações sociais. Vedar-se o retrocesso legislativo poderia, então, ser tomado como um instrumento, mas não o único, para coibir retrocessos na ordem social.

Outro ponto a ser levado em conta é que a noção de ampliação progressiva é inerente aos direitos sociais, razão pela qual se impõe, de um lado, a obrigação de se adotarem medidas para a implementação e ampliação gradual desses direitos e, de outro, a obrigação de não retroceder em relação aos níveis já atingidos. Assim, com base nessa progressividade, que é intrínseca aos direitos sociais, é possível sustentar a existência de dois princípios, que embora correlatos, apresentam-se autônomos: o princípio da implementação progressiva e o princípio da proibição do retrocesso (BONTEMPO, 2009, f. 73). Segundo a autora:

O princípio da implementação progressiva parte da premissa que o Estado deve, ao longo do tempo, avançar no que se refere às condições de gozo e exercício dos direitos sociais, que demandam a criação de condições materiais para sua concretização.

Daí se conclui que a ideia de obrigação de implementação progressiva não constitui requisito para a aplicação da proibição do retrocesso “geral”. Cuida-se de dois princípios diversos, sendo que o primeiro conecta-se, sobretudo, com os direitos sociais.

Assim, não parece que a vedação do retrocesso tenha que ter seu âmbito de atuação restrito às normas que tragam a exigência de implementação progressiva, como entende Derbli (2007, p. 260-261). Normas outras que reclamem atuação do legislador para o aprimoramento de sua eficácia, ainda que não permeadas pelo ideal de implantação gradual e ampliativa, também se submetem ao princípio da vedação do retrocesso. Entender de modo diverso implicaria desconsiderar o princípio da máxima eficácia das normas constitucionais.

Não se desconhece que as normas que explicitam os direitos sociais formam o grande contingente daquelas que clamam pela atuação do Legislativo infraconstitucional para lhes imprimir uma maior eficácia.

Direitos de liberdade, em geral, implicam uma abstenção por parte do Estado. Entretanto, há normas que espelham esses direitos e que também demandam atuação do legislador infraconstitucional. Pode ser citado como exemplo o comando constante do art.

145, §1º da Constituição, que impõe a obediência à capacidade contributiva do contribuinte do imposto, devendo ser respeitados, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas. Claro o efeito almejado por esse dispositivo: ao Poder Público é vedado ferir o direito de propriedade e liberdade do contribuinte por meio da tributação. Não obstante, tais situações devem ser devidamente regulamentadas para a obtenção da máxima eficácia possível. Não se vislumbra o ideal de ampliação gradual, porém, aplicável o princípio da vedação do retrocesso.

Também os direitos fundamentais da terceira dimensão se submetem ao princípio da vedação do retrocesso. O direito à preservação do meio ambiente é um exemplo típico dessa situação. Uma vez implementada legislação dando eficácia ao comando contido no art. 170, VII da Constituição, que afirma ser princípio norteador da atividade econômica a defesa do meio ambiente, veda-se o retorno ao vazio.

Destarte, o princípio da vedação do retrocesso tem sua existência reconhecida neste estudo, sendo autônomo em relação ao da proibição do retrocesso social. Essa é a conclusão a que se chega em função da distinção de seus fundamentos, dos direitos aos quais são aplicáveis e dos Poderes a que se dirigem.

## 2.7 Fundamentos

Conforme já mencionado, o princípio da vedação do retrocesso está assentado sobre alguns pilares, podendo ser tomado como uma derivação dos princípios da máxima eficácia jurídica e social das normas constitucionais, da segurança jurídica e da proteção da confiança e da dignidade da pessoa humana.

### 2.7.1 Princípio da máxima efetividade das normas constitucionais

Conforme os ensinamentos de Canotilho (2003, p. 1224):

Este princípio, também designado por **princípio da eficiência** ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais...

O princípio da máxima efetividade das normas constitucionais impõe a todos os aplicadores do direito, o empenho na busca pelos exatos efeitos almejados pelo mandamento constitucional no mundo do *ser*.

Barroso (2010, p. 253), explicando referido princípio, pondera que, na resolução dos problemas constitucionais, deve ser dada preferência aos pontos de vista que levem as normas a obter a máxima eficácia diante das circunstâncias de cada caso e esclarece (2010, p. 254-255):

A efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão-íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social.

Partindo da premissa da estatalidade do direito, é intuitivo que a efetividade das normas depende, em primeiro lugar, da sua eficácia jurídica, isto é, aptidão formal para incidir e reger as situações da vida, operando efeitos que lhes são próprios.

Portanto, quanto maior a eficácia jurídica de uma norma constitucional, maior sua efetividade. Esse pensamento, aliás, coincide com aquele de Barcellos (2002, p. 61-76), para quem uma norma apresenta o máximo de eficácia jurídica quando judicialmente é possível exigir exatamente o efeito por ela pretendido no mundo fático.

Posiciona-se de maneira semelhante Mendonça, J. V. (2003, p. 222), que afirma:

...a *solução de eficácia* que se tenha atribuído à Constituição, através da regulamentação infraconstitucional – e nesse caso, aliás, a eficácia jurídica, porque a lei confere aplicabilidade à norma constitucional, e, indiretamente, é social, porque só através da lei é que se poderá dar à Constituição aquele poder de convolar a realidade social a seu programa normativo – não há de ser fraudada, ao gosto das políticas do momento. [...] a realização constitucional é um *dever*, e este dever possui o sentido inequívoco que aponta a *maiores* patamares de eficácia e efetividade.

Como acentua Martins, P. (2004, p. 403) a realização constitucional é um dever que “possui um sentido inequívoco que aponta a maiores patamares de eficácia e efetividade”.

Nesse contexto é que se pode estabelecer a relação entre o princípio da máxima eficácia jurídica e social das normas constitucionais e a vedação do retrocesso.

O direito constitucional contemporâneo não concebe norma constitucional totalmente destituída de eficácia, ainda que, de imediato, sem o advento de legislação integradora e a atuação dos entes políticos, essa eficácia não se apresente plena.

Ora, caso sobrevenha esse regramento inferior tratando de aperfeiçoar a eficácia do comando constitucional, vedado seria o retrocesso com o desaparecimento dessa legislação. A eficácia do preceito constitucional, evidentemente, restaria diminuída, em franco descompasso com o princípio da busca pela máxima efetividade das normas constitucionais.

### 2.7.2 Princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança

A noção de segurança jurídica está indiscutivelmente relacionada com o Estado de Direito. O homem precisa de segurança jurídica “para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida” (CANOTILHO, 2003, p. 257), afinal, somente um corpo de normas relativamente estável é capaz de orientar condutas, direcionando-as aos valores supremos vigentes em um determinado tempo, espaço e grupamento social.

O Estado de Direito clama, pois, por um mínimo de estabilidade nas relações jurídicas. Estabilidade essa que se presta, dentre outros desígnios, a assegurar a dignidade da pessoa humana, alicerçando o planejamento e a concretização de atos e projetos de vida em bases firmes.

O princípio da segurança jurídica é, igualmente, expressão inarredável do ideal republicano, vez que não seria concebível que o povo se reunisse em República, dando ao Estado a possibilidade de exercitar poderes, surpreendendo a ele mesmo, o povo (ATALIBA, 2007, p.182). Portanto, proporciona na sociedade um sentimento de tranquilidade no tocante a bens e posições jurídicas já alcançadas (MARTINS, P., 2004, p. 402).

Canotilho (2003, p. 257) considera que o princípio da segurança jurídica abrange o da proteção da confiança, assim definindo o primeiro:

O **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.

Acrescenta que, em geral, o princípio da segurança jurídica apresenta uma maior conexão com os elementos objetivos do ordenamento jurídico, ou seja, com “a garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito”. Já a proteção da confiança apresenta um elo mais firme com os componentes subjetivos da segurança, como “calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos” (CANOTILHO, 2003, p. 257).

Para Derbli (2007, p. 213-214) “a segurança jurídica se traduz na faculdade do indivíduo de, à luz do ordenamento jurídico, poder conduzir, planificar e conformar sua vida de maneira autónoma e responsável”.

Sarlet (2009, p. 98), como já acima assinalado, considera a proteção às cláusulas

pétreas, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, bem como as demais limitações constitucionais contra atos retroativos, explicitações do princípio da segurança jurídica e da própria proteção da confiança. Portanto, algumas medidas retrocessivas já encontrariam certa rejeição por meio dessas manifestações. Nesse sentido, poderiam ser tomadas como proibição de retrocesso em sentido amplo.

Não se pode negar, no entanto, a existência de situações que, embora não possam ser tomadas como retroativas, vez que não alcançam direitos já consolidados no patrimônio do indivíduo, mas que, ainda assim, são de caráter retrocessivo.

É exatamente nesse contexto que se insere a revogação de textos legislativos que concretizam direitos previstos na Constituição. A lei revogadora vale para situações futuras, pois gera efeitos somente a partir de sua vigência, não alcançando fatos ou atos pretéritos, de modo que não há violação à irretroatividade. Entretanto, é inquestionável que tal revogação acabaria por tolher a eficácia da norma constitucional, voltando-se ao estado de omissão inconstitucional e, nesse sentido, seria retrocessiva. Sarlet (2007, p. 443) alerta que, “por paradoxal que possa parecer à primeira vista, retrocesso também pode ocorrer mediante atos com efeitos prospectivos”. A ideia é que com o advento da norma densificadora e a fixação na consciência jurídica e social de que os efeitos por ela gerados passaram a integrar o próprio conteúdo do comando constitucional, o indivíduo e a coletividade como um todo passariam a crer na continuidade desse regramento.

Pereira da Silva (2003, p. 238) observa que a segurança jurídica, nem em seu plano subjetivo (proteção da confiança), constitui fundamento que, por si só, possa ser invocado para bloquear a emanção de normas retrocessivas. Isso porque é a retroatividade das leis que constitui, por excelência, o seu campo de atuação. Porém, segundo o doutrinador português, nenhuma formulação do princípio da vedação exige a retroatividade e, nisso, se encontra o seu diferencial em relação aos princípios da proteção da segurança jurídica e proteção da confiança, ou seja,

...ao contrário do que sucede com o princípio da protecção da confiança, aquele princípio parece apto a vedar actuações legislativas retrocedentes que se dirijam apenas a factos ou situações jurídicas inteiramente novos, assim se justificando a sua autonomia. (PEREIRA DA SILVA, 2003, p. 238).

Acrescenta que a proteção da confiança não irradia efeitos apenas no campo das leis retroativas, mas, sem dúvida, é aí que se situa seu principal alvo.

Destarte, o que confere autonomia ao princípio da vedação do retrocesso em relação aos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança é seu objeto de incidência, constituído por legislação com efeitos para o futuro, que, portanto, respeitam o mandamento

da irretroatividade, mas que trazem retrocesso em matéria constitucional.

Entretanto, a autonomia não significa que não se reconheça que a segurança jurídica e a proteção jurídica constituem verdadeiros fundamentos da vedação do retrocesso. Pode-se vislumbrar neste último princípio um aperfeiçoamento necessário para alcançar situações que passam ao largo da retroatividade.

### 2.7.3 Princípio da dignidade da pessoa humana

O art. 1º da Constituição de 1988 estabelece, *in verbis*:

**Art. 1º** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

III – a dignidade da pessoa humana

A dignidade da pessoa humana constitui, pois, fundamento da República.

Canotilho (2003, p. 225) questiona e responde:

O que é ou que tem uma República baseada na dignidade da pessoa humana? [...] a dignidade da pessoa humana como base da República significa, sem transcendências ou metafísicas, o reconhecimento do *homo noumenon*, ou seja, do indivíduo como limite e fundamento do domínio político da República. Neste sentido, a República é uma organização política que serve o homem, não é o homem que serve os aparelhos político-organizacionais.

A dignidade da pessoa humana é conceito de contornos abertos e imprecisos. De qualquer forma, reconhece-se que se cuida de elemento inerente e irrenunciável da natureza da pessoa humana. Para Sarlet (2006, p. 299), trata-se de

...qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência da vida em comunhão com os demais seres humanos.

Assim é que o conteúdo de todos os direitos fundamentais, em maior ou menor intensidade, constitui explicitações da dignidade da pessoa humana, de modo que a proteção conferida a esses direitos configura, em última análise, exigência inarredável do princípio da dignidade da pessoa humana.

O princípio da dignidade da pessoa humana é apontado como fundamento da proibição do retrocesso na medida em que o indivíduo somente pode alcançar um patamar de vida digna

em um contexto de relativa estabilidade das relações e do ordenamento jurídicos. Apenas um ambiente jurídico livre de surpresas está apto a permitir que o ser humano planeje e dirija suas condutas rumo à plenitude de suas necessidades materiais e espirituais.

Portanto, o retrocesso havido na eficácia de uma norma constitucional emanada do Poder Legislativo, em menor ou maior grau, culmina por ferir o princípio da dignidade da pessoa humana. O incremento na eficácia das normas carecedoras de integração acaba por firmar-se na consciência jurídica e social, de modo que o indivíduo crê no efeito gerado pela atuação do Legislativo, formulando projetos de vida levando em conta e confiando na sua permanência.

## **2.8 Natureza jurídica**

Conforme já acima mencionado, neste trabalho foi adotada a classificação bipartite das normas constitucionais, ou seja, são tomadas como espécies desse gênero as regras e os princípios. Além disso, o critério usado para apartar esses dois tipos de normas é aquele utilizado pela maioria dos tributaristas pátrios, isto é, o da abstração e generalidade.

Assim, dentro dessa perspectiva, tem-se que a norma da vedação do retrocesso configura um autêntico princípio.

Chega-se a essa conclusão porque:

- a) se trata de um relato com maior grau de abstração: não é um relato tão objetivo, na medida em que se deve perquirir se a atuação legislativa está a ferir o núcleo de uma norma constitucional, se está havendo um retorno a um estado de omissão inconstitucional, se não há medidas substitutivas, se o incremento implementado anteriormente na eficácia da norma constitucional pelo regramento inferior já se encontra enraizado na consciência jurídica geral;
- b) não existe apenas uma conduta a ser seguida para que o princípio seja observado: pode ser evitada a revogação de uma norma infraconstitucional, pode ser feita uma interpretação conforme à Constituição, etc.;
- c) é aplicável a um conjunto amplo de situações, mais precisamente, em todas as hipóteses nas quais foi dada eficácia a uma norma constitucional por meio de legislação inferior;
- d) espelham mandamentos fundamentais de um sistema, como os princípios da

segurança jurídica e da proteção da confiança, da dignidade da pessoa humana e da máxima eficácia das normas constitucionais.

## 2.9 Objeções

### 2.9.1 Afronta à separação de poderes

Diz-se que a aplicação do princípio da vedação do retrocesso implicaria uma indevida ingerência na função legiferante, configurando verdadeira afronta à separação dos poderes e ao princípio democrático.

O argumento decorre do reconhecimento de que, em princípio, o legislador tem liberdade quanto à ocasião e aos meios para a satisfação das exigências constitucionais. A Constituição, em uma democracia pluralista, deixa espaço para a atuação legislativa. A ideia é que se o legislador pode livremente criar, também pode suprimir, de modo que não caberia ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade de lei revogadora de outra concretizadora de direitos constitucionais. A atuação do Judiciário nesse sentido, segundo os que criticam a proibição da vedação, representaria verdadeira afronta à separação dos poderes, um dos pilares do Estado de Direito.

Além disso, segundo Pinto e Netto (2010, p. 139-140), referindo-se aos direitos sociais, mas somente porque, segundo a autora, o problema da afronta ao princípio democrático se faz sentir de modo mais acentuado nesse âmbito,

Uma tal proibição representa uma cristalização da ordem jurídica, com retirada de espaço de conformação do Legislador e de sua capacidade de autorrevisibilidade em prejuízo da democracia e do pluralismo. [...] Por um lado, pelo princípio democrático, o Legislador deve decidir sobre questões relevantes; por outro considerando a fundamentalidade destes direitos, que lhes confere relevância especial na ordem jurídica, devem ficar fora do alcance da maioria parlamentar.

No entanto, alerta Martins, P. (2004, p. 399) que a liberdade legislativa se resume ao *como* realizar o direito fundamental não havendo margem de escolha no tocante ao *se*. Esse posicionamento, aliás, conecta-se com o princípio da máxima eficácia e efetividade das normas constitucionais, afinal, se é dever buscar a máxima eficácia de um comando constitucional, deve o legislador atuar nesse sentido, ou seja, deve produzir a norma que possibilite o incremento dos efeitos almejados pelo Constituinte. Não se concebe que tais

efeitos sejam tolhidos pela omissão do Legislativo. Daí extrai-se a seguinte conclusão: se o legislador supriu uma lacuna deixada pela Constituição, não pode simplesmente retornar ao vazio, ao estado de omissão inconstitucional.

Além disso, como alerta Pinto e Netto (2010, p. 142),

É preciso não descurar do fato de que, se a Constituição é aberta a diversas concretizações, por força e por meio do pluralismo, não trazendo todas as decisões, também não se restringe a fixar fins muito genéricos e ditar procedimentos, mormente se se têm em mente Constituições analíticas como a brasileira e a portuguesa.

A referida colisão entre os princípios democrático e o da separação de poderes, de um lado, e o princípio da vedação do retrocesso, de outro, deve ser resolvida por juízo de ponderação. Não se pode sobrepor genericamente a liberdade de conformação do Poder Legislativo aos direitos constitucionais, afastando, desde logo, a vedação da proibição. A decisão pela preponderância dos primeiros ou do segundo deve ser resolvida tendo em vista as especificidades que envolvem cada caso.

Ademais, no tocante à divisão de poderes, no estágio atual do constitucionalismo, admite-se que há apenas uma predominância de funções para cada um dos poderes, mas, não exclusividade, de maneira que:

...a visão clássica da tripartição do poder vem sendo objeto de reanálise pelos estudiosos, pois não mais satisfaz às inovações estatais. A sugestão de reestruturação que se alarga procura demonstrar que as tarefas devem ser cumpridas em conjunto pelos diversos complexos de funções do Estado. [...] Aliás, esta nos parece ser a melhor maneira de solucionar impasses, qual seja, renovando conceitos e modelos que se propõem a abarcar as novas realidades sociais e não afastar de pronto uma idéia ao pretexto de colidência. Ademais, essa posição confere maior realce à forma do que o conteúdo, o qual reflete a essência dos institutos. (MARTINS, 2004, p. 407).

Todavia, isso não significa que todo e qualquer retrocesso encontra-se vedado, isto é, a irreversibilidade não é absoluta. Nesse ponto é que se vislumbra a conexão da objeção com os limites da aplicação do princípio. O que se veda, conforme já acima explicitado, é a revogação pura e simples do ato normativo que tenha concretizado o mandamento constitucional, porquanto, essa revogação implicaria retorno a uma situação jurídica de omissão inconstitucional. A retração está igualmente vedada quando representar verdadeira afronta ao núcleo essencial do direito protegido, ainda que não haja revogação total.

Sobre o núcleo essencial, Martins, P. (2004, p. 416) afirma que, especificamente, em se tratando de direitos sociais, é estabelecido diante do contexto de cada Estado. Exemplifica aduzindo que, no Brasil, a garantia de acesso ao ensino fundamental gratuito integra o núcleo essencial do direito fundamental à educação, mas, na Finlândia, esse núcleo abarcaria, igualmente, o denominado ensino voluntário, equivalente ao ensino médio pátrio,

especialmente em razão de os índices correspondentes ao nível de educação serem mais elevados que os brasileiros. De qualquer forma, de maneira alguma, o núcleo essencial poderia descer a patamares inferiores ao mínimo existencial.

Posicionando-se, igualmente, contra o argumento de violação à separação de poderes, aduz Grau (2010, p. 321):

De resto, quanto ao argumento de que a atribuição dessa autorização ao Judiciário importaria violação do princípio da “separação dos poderes”, cumpre tão-somente lembrar que além de o Legislativo não deter o monopólio do exercício da *função normativa*, mas sim, apenas da *função legislativa*, já de há muito se tem por superada a concepção de que a razão humana seria capaz de formular preceitos normativos unívocos, nos quais antevistas, em sua integridade, todas as situações de realidade que devem regular.

## 2.9.2 Subversão na hierarquia normativa

A aplicação da vedação de forma incondicional e absoluta, além de ferir a autonomia do Poder Legislativo, congelaria o ordenamento infraconstitucional, transformando-o, por via indireta, em direito constitucional imodificável. Adviria, pois, uma subversão na hierarquia normativa, na medida em que tornariam as normas infraconstitucionais imutáveis, ao passo que a maior parte das normas constitucionais pode ser alterada e até mesmo suprimida.

Porém, aceitar esse tipo de objeção significa restringir o âmbito de análise acerca do princípio em tela. Isso porque o que se pretende preservar não é o conteúdo, isoladamente considerado, do regramento infraconstitucional, mas o conteúdo tomado como aquele apto a dar eficácia à norma constitucional, ou seja, a vedação é aplicável justamente para evitar mutilações na eficácia da norma superior. Como acentua Pinto e Netto (2010, p. 145- 146),

O que a proibição protege não são específicas normas infraconstitucionais que veiculam determinada disciplina para os direitos fundamentais, estas não são recepcionadas pela Constituição, não se subverte a hierarquia das normas; a proteção gerada pela proibição dirige-se às próprias normas constitucionais, visando a assegurar sua eficácia. Se as normas constitucionais perdem eficácia com uma alteração ou supressão de normas infraconstitucionais, a vedação desta alteração ou supressão não altera a posição que estas ocupam na escala hierárquica. [...]. Não se trata de entorse argumentativa, mas de assegurar eficácia às normas constitucionais; trata-se, em última análise, de respeitar a supremacia da Constituição.

Nesse sentido também, Miranda (2000, tomo IV, p. 398):

Não se visa com esta regra revestir as normas legais concretizadoras da força jurídica própria das normas constitucionais ou elevar os direitos derivados a prestações a garantias institucionais. Essas normas continuam modificáveis como quaisquer outras normas ordinárias, sujeitas a controlo da constitucionalidade e susceptíveis de caducidade em caso de revisão constitucional (sem prejuízo das limitações materiais). [...] Do que se trata é de, na vigência das mesmas normas

constitucionais, impedir a abrogação pura e simples das normas legais que com elas formam uma unidade de sistema.

Não há, pois, a propalada subversão da hierarquia das normas. Cuida-se apenas de enfocar a questão sob um ângulo constitucional, na medida em que não se pretende com a proibição o enrijecimento das normas infraconstitucionais, tornando-as imutáveis e, por consequência, até superiores às normas constitucionais. Somente quando a atuação do Legislativo confere integração na eficácia e na aplicabilidade dos comandos insertos na Magna Carta é que estaria vedada a retração. Isso porque, caso não fosse ela aplicada, retornar-se-ia à inconstitucionalidade. Em outras palavras, a vedação do retrocesso é cabível se, e somente se, implicar o retorno ao estado de omissão inconstitucional, ferindo-se o núcleo essencial do direito constitucional tutelado. A análise do princípio deve, antes de recair sobre o teor da legislação integradora em si mesmo, ser feita em cotejo com os efeitos gerados na complementação do mandamento constitucional.

Derbli (2007, p. 269) afastando o argumento que a vedação do retrocesso<sup>15</sup> constituiria verdadeira constitucionalização do direito legal, proclama que o princípio “*é um testemunho da existência de processo informal de modificação da Constituição deflagrado pela ação do legislador*”. Insere, pois, a proibição do retrocesso em um contexto de reconhecimento de que a norma constitucional pode sofrer verdadeira mutação pela concretização, agregando à sua compreensão elementos trazidos pela regulamentação legislativa. Entretanto, salienta (2007, p. 271) que não está a defender uma leitura do Diploma Constitucional através da lei, mas, sim, “que a norma constitucional experimente desenvolvimento deflagrado por ação do legislador, a quem também incumbe interpretar as normas constitucionais”.

Vale ainda colacionar trecho do voto do relator Vital Moreira proferido no paradigmático Acórdão nº 39/1984 (PORTUGAL, 1984) do Tribunal Constitucional de Portugal, ocasião em que foi reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 17 do Decreto-lei nº 254/82, que revogava boa parte da Lei nº 56/79, instituidora do Serviço Nacional de Saúde:

Não se diga, designadamente, que uma tal tese equivaleria a conferir à Lei do Serviço Nacional de Saúde valor de lei constitucional, e a atribuir neste caso carácter para-constituente ao poder legislativo ordinário. Não se trata de nada disso. Em primeiro lugar, o facto de não ser constitucionalmente legítimo extinguir o Serviço Nacional de Saúde não significa que não seja lícito alterar ou mesmo revogar a Lei n.º 56/79 (desde que ela seja substituída por outra lei do Serviço Nacional de Saúde). Não é o Serviço Nacional de Saúde concretamente estabelecido pela Lei n.º 56/79 que goza de garantia constitucional: é, sim, a existência de um Serviço Nacional de Saúde, que se conforme com os requisitos constitucionais. Não há portanto qualquer constitucionalização da lei ou do seu conteúdo concreto.

Em segundo lugar, a garantia do Serviço Nacional de Saúde advém directamente da

<sup>15</sup> No âmbito dos direitos sociais, vez que o autor somente aceita a vedação do retrocesso nessa seara. De qualquer forma, as ponderações do autor podem ser aproveitadas também para a vedação genérica.

Constituição e não de qualquer virtude particular da Lei do Serviço Nacional de Saúde. Esta não goza de mais protecção do que qualquer outra lei que tenha criado um órgão, serviço ou instituição constitucionalmente necessários [...] ou que tenha criado ou extinto qualquer instituto jurídico cuja criação ou extinção fosse exigida pela Constituição [...] Enfim, não é a Lei n.º 56/79, em si mesma, que não pode ser revogada – é apenas o Serviço Nacional de Saúde, que, uma vez criado, não pode ser abolido. A lei pode ser revogada, desde que outra a substitua e mantenha o Serviço Nacional de Saúde. O Serviço Nacional de Saúde pode ser modificado; só a existência de um Serviço Nacional de Saúde passou a ser um dado adquirido no património do direito à saúde, sendo, como tal, irreversível (a não ser mediante revisão constitucional que o permitisse). (PORTUGAL, 1984).

### 2.9.3 Inibição na atuação do legislador e do administrador

O legislador infraconstitucional, dentro dos limites impostos pela Constituição, certamente apresenta uma margem de atuação. A sociedade vive em constante mutação. Grande parte das normas constitucionais que reconhecem e tutelam direitos não demanda apenas um meio de efetivação. Assim, um instrumento adotado hoje na concretização de uma norma constitucional pode não mais ser efetivo amanhã. Também as necessidades atuais cedem a outras talvez mais prementes no futuro. Novas categorias de direitos fundamentais surgem no cenário jurídico, aumentando as possibilidades de choque entre eles.

Lembre-se que a revogação decorrente da aplicação do princípio da vedação somente pode acontecer após um processo de sopesamento frente a outros princípios, ou seja, a restrição deve servir à proteção de outros direitos fundamentais tidos como de maior peso no caso concreto.

Portanto, o legislador infraconstitucional há que ter certa liberdade de conformação para lidar com essas novas possibilidades, decorrentes da mutação social e da própria ordem jurídica, sob pena de ser transformado em órgão de mera execução das decisões constitucionais.

Nesse sentido, Martins, P. (2004, p. 409):

...as prioridades também sofrem variações. Isto obriga o legislador infraconstitucional a verificar para a edição de determinada medida legislativa a relação de adequação que deve existir entre o texto da norma e a situação concreta. Uma vez feito isso, deve-se conferir periodicamente se esta correlação não se rompeu. Constatada qualquer falha normativa nesse sentido, há de ser reparada. Para tanto, necessita o legislador infraconstitucional de liberdade de atuação, não irrestrita, pois poderia infringir parte do conteúdo já disposto no plano constitucional, mas o suficiente para que seja solucionado o embate. [...] A proibição absoluta do retrocesso social choca-se com essa idéia de legítimas opções discricionárias.

Como consequência dessas considerações, sustenta-se como obstáculo à aplicação da

vedação do retrocesso a inibição da vontade do legislador.

Tendo consciência que talvez a revogação de suas leis nunca seja possível, certamente, o legislador será mais conservador ao dar efetividade a uma norma constitucional, quando, naquele momento, poderia até adotar uma postura mais benéfica.

Além disso, deve ser lembrado que a eficácia das normas constitucionais, tomadas em seu aspecto jurídico e social, não é questão que pode ser resolvida exclusivamente em âmbito jurídico.

Isso quer dizer que o ordenamento jurídico não pode ficar alheio às condições econômicas e políticas na qual está inserido, de modo que na efetivação dos direitos constitucionais, não se pode descuidar da capacidade financeira do Estado e da sua própria vontade política no direcionamento das posturas que entende mais relevantes no momento.

Em uma dada conjuntura, talvez fosse oportuno empreender esforços políticos e financeiros na concretização de um determinado direito fundamental. Porém, pergunta-se: será que a atuação legislativa não seria inibida diante da ciência de imutabilidade das normas infraconstitucionais?

O Legislativo e o Executivo, tendo conhecimento de que as circunstâncias fáticas que motivaram a atuação sofrem constantes mutações, certamente, adotarão posição mais conservadora no emprego de recursos financeiros.

A objeção pautada na restrição no ânimo do legislador e do administrador não se encontra, por óbvio, na órbita do jurídico, mas não pode ser inteiramente desprezada.

O Direito não pode permanecer inteiramente alheio às outras forças atuantes na sociedade, aos fatores culturais, sociais, econômicos e políticos vigentes, sob pena de se tornar mera folha de papel sem expressividade prática. Como postula Hesse (1991, p. 14), “a norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua *vigência*, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade”.

Também nesse sentido, Grau (2010, p. 316):

Ademais, há de considerar limitações diante das quais cessa o vigor da *Constituição dirigente*: não pode ela pretender o alcance de soluções que estejam *ab initio* fora das possibilidades demarcadas pela estrutura das relações econômicas. Às seqüelas da oposição entre *Constituição escrita* e *Constituição real* é impossível escapar.

Afasta-se a objeção da inibição da atuação, invocando-se, mais uma vez, os limites na aplicação da proibição do retrocesso. Conforme já mencionado, não é toda e qualquer retração que se encontra proscrita, mas apenas aquela que implica o aniquilamento do núcleo essencial do direito tutelado constitucionalmente, de modo que os meios para que se atinjam os fins

almeçados pela Constituição podem sofrer mutações e, além disso, podem ser privilegiados outros direitos. No entanto, o limite máximo a que pode chegar o Legislador no retrocesso é o núcleo essencial, mas esse obstáculo é imposto pela própria Constituição e frente a ele não podem ser opostas objeções relativas à reserva do possível.

Nunca é demais lembrar que o art. 1º, III da Constituição realça ser um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito a dignidade da pessoa humana e que, por trás, de todo e qualquer direito fundamental, em maior ou menor amplitude, é essa ideia de dignidade que se está a proteger. Destarte sempre se entenderá proibido qualquer retrocesso que implicar o aniquilamento da dignidade.

## 2.10 Jurisprudência brasileira

Na jurisprudência brasileira os julgados que invocam o princípio do retrocesso ainda são escassos. Dentre as poucas decisões acerca do assunto, pode ser notada prevalência daquelas que envolvem direitos sociais.

Um dos primeiros acórdãos a tratar da matéria, ainda que não diretamente, foi o proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.946-5/DF (BRASIL, 2003). Em suma, questionava-se a constitucionalidade do artigo 14 da Emenda Constitucional 20/98, que acabou fixando o limite máximo dos benefícios do regime geral de previdência em R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais). O requerente alegou violação ao artigo 7º, XVIII da Constituição, que estabelece *in verbis*:

**Art. 7º** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XVIII – licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias;

No citado acórdão, cuja relatoria coube ao Ministro Sydney Sanches, utilizando-se de argumentos já empregados no deferimento de liminar em medida cautelar, foi dada ao artigo 14 da Emenda Constitucional 20/98 interpretação conforme à Constituição, excluindo-se sua aplicação ao salário da licença gestante. Restou consignado que:

1. O legislador brasileiro, a partir de 1932 e mais claramente desde 1974, vem tratando o problema da proteção à gestante, cada vez menos como um encargo trabalhista (do empregador) e cada vez mais como de natureza previdenciária. Essa orientação foi mantida mesmo após a Constituição de 05/10/1988, cujo art. 6º determina: a proteção à maternidade deve ser realizada “na forma desta Constituição”, ou seja, nos termos previstos em seu art. 7º, XVIII: “licença à

gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias”.

2. Diante desse quadro histórico, não é de se presumir que o legislador constituinte derivado, na Emenda 20/98, mais precisamente em seu art. 14, haja pretendido a revogação, ainda que implícita, do art. 7º, XVIII, da Constituição Federal originária. Se esse tivesse sido o objetivo da norma constitucional derivada, por certo a E. C. nº 20/98 conteria referência expressa a esse respeito.

E, à falta de norma constitucional derivada, revogadora do art. 7º, XVIII, a pura e simples aplicação do art. 14 da E. C. 20/98, de modo a torná-la insubsistente, implicará o retrocesso histórico, em matéria social-previdenciária, que não se pode presumir desejado.

3. Na verdade, se se entender que a Previdência Social, doravante, responderá apenas por R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos reais) por mês, durante a licença da gestante, e que o empregador responderá, sozinho, pelo restante, ficará sobremaneira, facilitada e estimulada a opção deste pelo trabalhador masculino, ao invés da mulher trabalhadora.

Estará, então, propiciada a discriminação que a Constituição buscou combater, quando proibiu diferença de salários, de exercício de funções e de critérios de admissão, por motivo de sexo (art. 7º, inc. XXX, da C. F./88), proibição, que, em substância, é um desdobramento do princípio da igualdade de direitos, entre homens e mulheres, previsto no inciso I do art. 5º da Constituição Federal. (BRASIL, 2003, p. 123-124).

Apesar de nesse julgado não se invocar especificamente a vedação do retrocesso, vez que, ao que parece, a revogação do art. 7º, XVIII da Constituição de 1988 seria permitida caso a Emenda Constitucional combatida dispusesse expressamente nesse sentido, de qualquer forma, o retrocesso, embora não abertamente vedado, já é veladamente criticado. Trata-se, pois, de uma das primeiras referências dos tribunais superiores ao princípio ora em estudo.

Outra decisão que costuma ser mencionada por aqueles que se debruçam sobre a matéria é aquela da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.065-0/DF (BRASIL, 2000). Os requerentes, Partido Democrático Trabalhista (PDT) e o Partido dos Trabalhadores (PT), questionavam a constitucionalidade da Medida Provisória 1.911-8 que, por meio de seu artigo 17, extinguiu o Conselho Nacional de Seguridade Social (Lei 8.212/91, arts. 6º e 7º) e também os Conselhos Estaduais e Municipais da Previdência Social (Lei 8.213/91, arts. 7º e 8º). Alegou-se, na parte que interessa a este trabalho, o desrespeito ao artigo 194, VII, da Constituição, no que prevê o “caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados”. A ação não foi conhecida, vez que o Supremo entendeu existir somente violação indireta a dispositivos constitucionais.

Porém, o relator originário Ministro Sepúlveda Pertence, voto vencido, estribado nas lições de José Joaquim Gomes Canotilho, José Afonso da Silva e Luís Roberto Barroso asseverou:

Certo, quando, já vigente à Constituição, se editou lei integrativa necessária à plenitude da eficácia, pode subsequente o legislador, no âmbito de sua liberdade de conformação, ditar outra disciplina legal igualmente integrativa do

preceito constitucional programático ou de eficácia limitada; mas não pode retroceder – sem violar a Constituição – ao momento anterior de paralisação de sua efetividade pela ausência da complementação legislativa reclamada para implementação efetiva da norma constitucional.

Vale enfatizar a esclarecer o ponto.

Ao contrário do que supõem as informações governamentais, com o admitir, em tese, a inconstitucionalidade da regra legal que a revogue, não se pretende emprestar hierarquia constitucional à primeira lei integradora do preceito da Constituição, de eficácia limitada. Pode, é óbvio, o legislador ordinário substituí-la por outra, de igual função complementadora de Lei Fundamental; o que não pode é substituir a regulação integradora precedente – pré ou pós-constitucional – pelo retorno ao vazio normativo que faria retroceder a regra incompleta da Constituição à sua quase impotência originária.

[...]

No caso, é evidente que, **data vênica**, se se entende que um órgão é necessário à implementação de uma norma constitucional, a sua extinção poderia receber a censura da inconstitucionalidade. (BRASIL, 2000, p. 13-14).

Verifica-se, portanto, que o Ministro Sepúlveda Pertence, assim como a jurisprudência inicial do Tribunal Constitucional de Portugal, situa a questão da vedação do retrocesso em termos de eficácia das normas constitucionais e, não, em um contexto de violação ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Sarlet (2006, p. 329-330) cita interessante julgado. Cuida-se do acórdão proferido no Recurso Especial nº 567.873, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro Luiz Fux (BRASIL, 2004). A questão versada nesse recurso dizia respeito à isenção de IPI que, nos termos do artigo 1º da Lei 8.989/95, era reconhecida para adquirentes de veículos por portadores de deficiência que não podiam dirigir automóveis comuns. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região entendeu que o benefício não se estendia à compra de veículos para transporte, por terceiros, de deficientes impossibilitados de guiar, situação essa na qual se enquadrava a recorrente. Atente-se que, na época do julgamento, a isenção já apresentava contornos mais abrangentes por força da Lei 10.754/03, o que permitiria o reconhecimento do benefício à recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça utilizou como fundamento para dar provimento ao recurso especial o seguinte raciocínio: a concessão de isenção do IPI concretizava um direito fundamental consagrado na Constituição, o direito de ir e vir, de modo que se tratava de norma que não podia ser revogada ou substituída por outra que acarretasse retrocesso. Ressaltou-se no julgado que a isenção não era o único instrumento para garantir a liberdade de locomoção aos deficientes. Todavia, enquanto o Estado não adotasse políticas públicas aptas a implementar esse direito, o benefício fiscal seria o único paliativo posto à disposição do deficiente para propiciar o direito de ir e vir, de modo que a supressão, limitação ou inviabilização por norma posterior implicava retrocesso social. Assim, o Tribunal autorizou a aplicação retroativa da Lei nº 10.754/03, não obstante o princípio do *tempus regit actum*.

Como reconhece Sarlet (2006, p.330):

Embora se possa até mesmo controverter, na hipótese, o fato de se estar em face de uma aplicação típica da proibição do retrocesso, parece-nos que o exemplo colacionado é emblemático, seja por tratar, pelo menos em termos gerais, com a idéia de uma proibição do retrocesso, seja pela circunstância de apontar para a já referida possibilidade de extensão da problemática ora versada a outros direitos fundamentais e não apenas aos direitos sociais de cunho prestacional.

Por fim, há ainda a Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105-8/DF (BRASIL, 2004) movida pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (Conamp), que pretendia a declaração de inconstitucionalidade do artigo 4º da Emenda Constitucional 41/03, que sujeitava à incidência da contribuição previdenciária o rendimento dos servidores inativos e pensionistas.

Entendeu-se, por decisão majoritária, vencidos a Ministra Ellen Gracie e os Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello, constitucional tal contribuição.

O Ministro Celso de Mello, posicionando-se pela declaração de inconstitucionalidade, além de invocar o instituto do direito adquirido, acrescentou:

Cumpre enfatizar, neste ponto, consideradas as razões expostas a respeito do caráter juridicamente subordinado do poder reformador, que não se revela legítima qualquer deliberação do Congresso Nacional, ainda que em sede de emenda à Constituição, que atinja o núcleo essencial consubstanciador das decisões políticas fundamentais subjacentes ao estatuto constitucional.

É imperioso advertir, por isso mesmo, que o núcleo essencial – precisamente por conferir identidade ao texto constitucional – não pode expor-se, quanto a seus elementos fundamentais, a manipulações e a mutações impostas pelo órgão investido da competência para reformar a Carta Política.

[...]

Para além de todas as considerações que venho de expor, há, ainda, um outro parâmetro de controle, cuja invocação revela-se apta a justificar a decretação de inconstitucionalidade, por esta Suprema Corte, em sede de controle concentrado, do art. 4º da EC nº 41/2003, em face do caráter de fundamentalidade de que se reveste os direitos de natureza previdenciária.

Refiro-me, neste passo, ao princípio da proibição do retrocesso, que, em tema de direitos fundamentais de caráter social, e uma vez alcançado determinado nível de concretização de tais prerrogativas (como estas reconhecidas e asseguradas, antes do advento da EC nº 41/2003, aos inativos e aos pensionistas), impede que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive [...]

Na realidade, a cláusula que proíbe o retrocesso em matéria social traduz, no processo de sua concretização, verdadeira dimensão negativa pertinente aos direitos sociais de natureza prestacional, impedindo, em consequência, que os níveis de concretização dessas prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser reduzidos ou suprimidos, exceto nas hipóteses – de todo inócua na espécie – em que políticas compensatórias venham a ser implementadas pelas instâncias governamentais. (BRASIL, 2004, p. 39, 50-51).

Verifica-se, pois, que a jurisprudência dos Tribunais Superiores ainda é tímida relativamente ao princípio da vedação do retrocesso. Ainda que invocado em certas ocasiões ainda não foi capaz de, por si só, fundamentar a declaração de inconstitucionalidade de revogação de norma infraconstitucional concretizadora de um direito constitucional.

## 2.11 Conclusão do capítulo

A título de conclusão deste capítulo, bem como para fixar premissas quando houver qualquer referência à vedação do retrocesso, é que são feitas as seguintes observações a respeito do instituto:

- a) trata-se de princípio;
- b) aplicável a normas constitucionais (regras e princípios) de eficácia limitada ou reduzida na classificação de José Afonso da Silva, ou seja, normas que, para a irradiação dos seus efeitos, necessitam de edição de regramentos infraconstitucionais, independentemente de a inércia legislativa poder ser suprida pela atuação do Poder Judiciário; essa omissão dever inconstitucional;
- c) sua aplicação não se restringe aos direitos sociais;
- d) pode ser definida como uma vedação de esvaziamento de um comando constitucional, dirigida ao Poder Legislativo, ou a outros Poderes que estejam a exercer a função legislativa, por meio de revogação de legislação infraconstitucional, que instrumentalize, incremente ou concretize a eficácia de um direito reconhecido constitucionalmente;
- e) o princípio somente é aplicável quando: a revogação da legislação infraconstitucional implicar retorno ao estado de omissão inconstitucional; existir consenso de que o efeito obtido pela legislação integradora na concretização da norma constitucional passou a integrar o próprio conteúdo dela; houver violação ao núcleo do direito constitucional protegido.

### 3 VEDAÇÃO DO RETROCESSO E ALGUMAS NORMAS QUE ESTABELECEM LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

#### 3.1 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS/Pasep e Cofins

A análise da ligação do princípio da vedação do retrocesso com a não cumulatividade pode ser feita em relação a dois grupos distintos de tributos. Isso porque o regime jurídico da não cumulatividade assume contornos diversos em se tratando, de um lado, do ICMS e do IPI e, de outro, do PIS/Pasep e da Cofins.

Certo é que, por trás da não cumulatividade, tanto a dos impostos, como a das contribuições, há sempre uma ideia comum de desoneração tributária, de eliminação do denominado efeito cascata.

Afirma Lunardelli (2010, p. 135) que o sistema cumulativo acaba por provocar a verticalização de empresas, com a fusão de atividades industriais, comerciais e de serviços, ocasionando, por exemplo, a diminuição da mão de obra laboral, um desastre do ponto de vista econômico e social. Assim, com a sistemática não cumulativa, não mais haveria motivos para se proceder a essa verticalização.

Vários métodos são apontados para que esse primado constitucional seja alcançado. Calcini (2010, p. 44-45) aponta cinco:

No método direto subtrativo o montante do tributo a ser pago é apurado mediante determinada alíquota em face da diferença entre saídas e entradas, onde se faz a dedução desta pra (sic) se chegar ao valor a ser recolhido.

O (sic) método direto aditivo determina-se a aplicação de uma alíquota tendo como base o valor efetivamente agregado, ou seja, sobre o somatório de mão de obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer despesas do contribuinte que agreguem ao preço da atividade.

Método indireto aditivo determina o cálculo do tributo mediante alíquota específica em cada um dos fatores que agreguem valor, ou seja, é semelhante ao método direto aditivo, mas há alíquota específica a ser aplicada em da (sic) cada um dos elementos que compõem o valor agregado.

[...]

No método crédito do tributo há de ser descontado para pagamento da exigência fiscal o valor decorrente do tributo incidido em cada operação anterior.

Esse último método é o previsto constitucionalmente para o IPI e o ICMS, sendo também denominado de imposto contra imposto.

Por fim, existe ainda o método subtrativo indireto, onde “a determinação do valor do tributo será apurado mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota

relacionada às entradas” (CALCINI, 2010, p. 45), que é o adotado para o PIS/Pasep e para a Cofins.

No intuito de se evitar a superposição de cargas tributárias, a própria Constituição apresenta delineamentos diversos para, de um lado, o ICMS e o IPI e, de outro, para o PIS/Pasep e a Cofins, motivo pelo qual serão estudados esses dois grupos.

Outros tributos também se sujeitam ao sistema não cumulativo.

Não obstante, apenas a não cumulatividade desses dois grupos acima citados será posta à análise dada a mais íntima relação que pode ser estabelecida entre eles e a vedação do retrocesso.

### 3.1.1 A não cumulatividade do ICMS e do IPI

O art. 153, da Constituição prevê, *in verbis*:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Já o art. 155, da Constituição estabelece, *in verbis*:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Em suma e para o que interessa aos objetivos deste estudo, por força desses dispositivos, tem-se que o recolhimento do ICMS e do IPI deve, necessariamente, se sujeitar à não cumulatividade, ou seja, o contribuinte, no ato do pagamento desses impostos, tem o

direito de abater do tributo devido o montante daquele incidente nas operações anteriores.

Como se pode perceber e como confirma Bottallo (2009, p. 37), o mecanismo previsto pela Constituição para se evitar a cobrança cumulativa desses dois impostos é o mesmo, ou seja, do imposto contra imposto, mediante um sistema de compensações.

Uma das únicas diferenças entre os sistemas da não cumulatividade desses dois tributos é apontada por Melo (2009, p. 177):

Ao contrário do previsto para o ICMS (art. 155, II, do §2º) – que veda o direito a crédito nos casos de isenção e não-incidência -, a CF nada limita no tocante ao IPI, sendo pleno o direito a crédito, independentemente das espécies de desonerações tributárias (aquisição de bens, ou produtos industrializados isentos, sujeitos à alíquota zero, imune, livres de direito etc.), o que vem sendo sufragado na doutrina.

Entretanto, no tocante à análise da ligação entre a não cumulatividade do IPI e do ICMS e o princípio da vedação do retrocesso, essa distinção não traz nenhuma consequência.

Além disso, em relação ao ICMS, existe expressa previsão de lei complementar para disciplinar o regime de compensação. Todavia, também essa diferença não altera substancialmente o estudo que se pretende desenvolver a respeito da eficácia das normas constitucionais que impõem a não cumulatividade para o IPI e para o ICMS.

Carrazza, R. A. (2011, p. 1057) esclarece que,

Pela *regra da não-cumulatividade* (que a doutrina, de um modo geral, chama de *princípio da não-cumulatividade*), o montante do ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação transforma-se num *crédito fiscal*, que será deduzido do *quantum* de imposto a pagar quando da prática de novas operações mercantis ou prestações de serviços, por novos comerciantes ou industriais.

E acrescenta, em outro trabalho (2009, p. 364):

A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a idéia de que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante do imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

Como salienta Moreira (2010, p. 121), o vocábulo “cobrado” gerou divergências quanto à necessidade de efetivo recolhimento do ICMS nas operações anteriores ou se apenas o mero destaque do imposto nas notas fiscais das operações anteriores já seria suficiente para que esse valor fosse aproveitado para fins de compensação. Noticia esse autor que o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento que o direito ao crédito independe da comprovação do pagamento do ICMS nas etapas anteriores.

Nesse sentido, Carrazza, R. A. (2009, p. 342-343) aduz que

...o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-los (salvo, é claro, por motivo de *isenção* ou *não-incidência*). Basta que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

Também nessa linha de pensamento, Melo (2009, p. 171), para quem

Deve-se compreender a existência de uma anterior operação, sendo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova de extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para a realização de tais atos pode ser maior do que o período para a fruição da norma do crédito fiscal.

Ainda existe algum questionamento acerca da natureza da não cumulatividade do ICMS e IPI, se regra ou princípio.

Essa distinção não é particularmente decisiva para a discussão quanto à aplicabilidade ou não do princípio da vedação do retrocesso, vez que, neste trabalho, se aceita que a proibição do retrocesso tem aplicação para normas constitucionais tomadas como gênero, das quais fazem parte regras e princípios.

Todavia, certo é que, conforme já acima assinalado, a doutrina tende a aceitar com muito mais tenacidade a aplicação da proibição do retrocesso quando se está diante de um princípio constitucional, tendo em vista o viés valorativo que permeia essa espécie de norma. Como os princípios, segundo a opção adotada neste estudo e que ainda coincide com aquela de grande parte da doutrina e jurisprudência pátrias, envolvem valores condensadores da vontade constitucional, sendo verdadeiras diretrizes que devem por todos ser seguidas, a questão de sua eficácia apresenta muito maior importância do que em relação às regras.

A maior parte da doutrina considera a não cumulatividade do ICMS como um princípio. As palavras de Melo e Lippo (2008, p. 99) bem sintetizam as razões desse entendimento:

Porque devemos tomar a não-cumulatividade como um princípio constitucional? Já tivemos oportunidade de dizer que os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Têm origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do Texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Carrazza, R. A. (2009, p. 339-341), apesar de em alguns trechos de sua obra empregar o termo “regra”, considera a não cumulatividade como princípio.

Já Carvalho, P. (2011a, p. 220) coloca a não cumulatividade como princípio, mas do tipo limite-objetivo, impondo uma técnica de tributação voltada “à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na

distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos”. Em outras palavras, a não cumulatividade para esse doutrinador teria o caráter de técnica arrecadatória, de uma regra, mas fortemente envolvida por valores, daí surgindo sua faceta principiológica.

Bottallo (2009, p. 34) afirma que, apesar de consagrado o uso da expressão “princípio da não-cumulatividade” e, “em que pese sua base constitucional, não constitui, em rigor, um ‘princípio’, mas mera técnica de apuração do *quantum* da obrigação tributária a cargo do sujeito passivo”.

A fim de se fixar qualquer posicionamento acerca da matéria, é conveniente ressaltar que neste trabalho foi adotada a premissa de que princípios são relatos com maior grau de abstração, não apontam, especificamente, a conduta a ser seguida, são aplicáveis a um conjunto muito amplo de situações e espelham os mandamentos fundamentais de um sistema, irradiando seus efeitos para todo o ordenamento. Por outro lado, regras são normas marcadas por uma maior objetividade, especificam as condutas a serem praticadas para seu cumprimento, aplicam-se a um conjunto determinado de situações e concretizam os princípios, tendo, portanto, um cunho mais instrumental.

Nesse sentido, tem-se que a norma da não cumulatividade mais se aproxima de uma regra, vez que:

- a) é uma norma mais objetiva, não se encontra envolta em grandes abstrações;
- b) é possível saber exatamente a conduta a ser seguida;
- c) aplica-se a um conjunto determinado de situações, ou seja, no pagamento do ICMS e do IPI.

Certo é que existe uma considerável carga valorativa nessa norma e, certamente, sua supressão acabaria por onerar artificial e excessivamente produtos e serviços a ela submetidos (MELO, 2009, p. 166). Mas, apesar de espelhar mandamentos fundamentais do sistema, sobretudo, os princípios da capacidade contributiva e da justiça da tributação, não irradia efeitos para esse mesmo sistema. Daí se afastar o caráter de princípio dessa norma.

A par dessas considerações, conforme, já acima aludido, a questão da natureza jurídica da norma, se princípio ou regra, não apresenta tanta relevância no estudo da sua correlação com o princípio da vedação do retrocesso, vez que, esse princípio irradia seus efeitos para ambas as espécies de normas. De maior expressividade, no entanto, é a discussão acerca da eficácia da norma constitucional da não cumulatividade. Trata-se do tema a ser desenvolvido abaixo.

### 3.1.2 Vedação do retrocesso e a não cumulatividade do ICMS e do IPI

O grande ponto de interesse é que interliga o princípio da vedação do retrocesso e a não cumulatividade está na discussão se o primeiro seria aplicável à norma constitucional que prevê a segunda e, mais, se essa aplicação, caso possível, seria necessária.

A fim de destrinchar a questão, há que se analisar se a não cumulatividade configura norma autoaplicável, de eficácia plena ou demanda legislação infraconstitucional complementar, sobretudo, para o ICMS, em decorrência do contido no art. 155, §2º, XII, “c”, da Constituição.

Sobre esse ponto, ainda há divergência na doutrina.

Melo e Lippo (2008, p. 106) abraçam a tese da desnecessidade de legislação infraconstitucional integradora. Afirmam que a interpretação da não cumulatividade deve ser feita com base na análise conjunta do inciso I, do §2º do art. 155 e da alínea “c”, inciso XII desse mesmo parágrafo, concluindo que

...em traços bem simples podemos dizer que o ICMS se orienta pelo princípio da não-cumulatividade, de forma que os créditos do imposto oriundos das operações anteriores serão compensados com os débitos do imposto relativos às operações posteriores, cabendo à lei complementar o disciplinamento do “regime de compensação do imposto”.

E qual o significado da expressão “regime de compensação do imposto”? Regime de compensação do imposto nada mais é do que a periodicidade e a forma com que o contribuinte deverá proceder à apuração do imposto. Foi com base neste dispositivo que o legislador infraconstitucional estabeleceu várias modalidades de regimes de apuração: regime de apuração mensal, regime apuração por estimativa e regime especial de apuração. Cada qual aplicável a um tipo específico de contribuinte.

O que é importante salientar, porém, é que esse regime de compensação (ou, como entendemos, regime de apuração), não altera o conteúdo nuclear do princípio da não-cumulatividade. Esse “regime” comete apenas e tão-somente os aspectos temporal e pessoal do imposto devido. O núcleo do princípio permanece intacto. É aquele consistente do direito do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, e que deram entrada no seu estabelecimento, para compensação com o imposto incidente sobre as operações que realizar. O regime somente disciplinará a forma e a periodicidade dessa compensação, sem, contudo, impor qualquer restrição ao direito do creditamento.

Consideram esses autores, portanto, que a norma constitucional que prevê a não cumulatividade do ICMS possui eficácia plena, não dependendo de legislação complementar para gerar seus efeitos. Advertem (2008, p. 117-118), no entanto, que a não cumulatividade, por se tratar de traço característico e indissociável do ICMS, assim como a criação do próprio imposto, também deve se submeter ao princípio da legalidade. Assim, a operacionalização integral da não cumulatividade deve estar prevista em lei, ou seja, “apesar da auto-aplicabilidade do princípio, impõe-se ao legislador infraconstitucional estabelecer seus

contornos”.

Se esses contornos não forem estabelecidos, nem por isso deixa o contribuinte de ter direito subjetivo à não cumulatividade.

Detentor da mesma opinião é Carrazza, R. A. (2009, p. 392-393), para quem a lei complementar destinada a disciplinar o regime de compensação do ICMS tem caráter meramente declaratório, sendo sua edição prescindível ao pleno desfrute da não cumulatividade. São essas suas palavras:

Com o quê, então, os contribuintes, mesmo ante eventuais omissões ou restrições do legislador complementar, não podem ser impedidos de utilizar, em toda a latitude do Texto Constitucional, o regime de compensação do ICMS. A razão disso é onipotente e já foi por nós proclamada: o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS, cuidadosamente estruturado pela Carta Magna, prescinde, para ser aplicado, da entrada em vigor desta lei complementar.

Ao legislador complementar caberia apenas regular procedimentos escriturais, tornando mais fácil a aplicação da não cumulatividade. “Na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS” (CARRAZZA, R. A., 2009, p. 390). Mais uma voz, portanto, a assentir que a norma constitucional em questão possui eficácia plena e aplicabilidade imediata, na classificação de José Afonso da Silva.

Como consequência, possui o contribuinte direito subjetivo à não cumulatividade oponível à pessoa política tributante. Isso significa que a Administração Pública não pode se furtar à aplicação dessa norma sob o argumento de inexistência de legislação infraconstitucional integradora.

Nessa mesma trilha, assinala Bottallo (2009, p. 34-35) que

A expressão “compensando-se o que for devido” confere ao contribuinte um direito de abatimento que serve de freio à ação do Poder Público, no caso deste pretender agir de modo a contrariar a Lei Maior, seja na instituição (ação legislativa), seja na cobrança (ação administrativa) do tributo em exame.

Há, aqui, a atribuição ao contribuinte de um direito subjetivo: o de que o princípio seja fielmente observado, em cada caso.

Assim, o contribuinte está habilitado a fazer valer o seu direito à não-cumulatividade apenas com base no que, a respeito, consta do Texto Magno, independentemente, portanto, do que possa vir a figurar em lei, ordinária ou mesmo complementar.

Esclarece Canotilho (2003, p. 1254) o que vem a ser direito subjetivo:

Diz-se que uma norma garante um **direito subjectivo** quando o titular de um direito tem, face ao seu destinatário, o “direito” a um determinado acto, e este último tem o dever de, perante o primeiro, praticar esse acto.

Portanto, o legislador, na efetiva criação do tributo e a Administração, por ocasião da arrecadação do ICMS e do IPI, têm o dever de observar a não cumulatividade, independentemente de previsão desse direito em legislação ordinária ou complementar.

Moreira (2010, p. 120-121) também se filia à corrente de que a não cumulatividade é norma de eficácia plena, esclarecendo que são desse tipo “aquelas que, desde a promulgação

da Constituição, produzem imediatamente seus efeitos, devendo ser obrigatoriamente observadas pelo Estado (*lato sensu*) e seus cidadãos”. Ressalte-se, apenas, que o que difere uma norma de eficácia plena daquela de eficácia limitada não é a simples obrigatoriedade de observância. O direito constitucional há muito reconhece que absolutamente todas as normas constitucionais são obrigatórias. O que pode variar é o grau de eficácia. As de eficácia plena não necessitam, para a geração de todos os seus efeitos, a superveniência de legislação que a integre e a concretize.

Outros doutrinadores, no entanto, não comungam da mesma opinião em relação à eficácia da não cumulatividade.

Carvalho, P. (1981, f. 374-375) defende que a relação jurídica tributária somente aflora com o advento da legislação ordinária. Assim, deveres jurídicos e direitos subjetivos também surgiriam apenas com a edição de diplomas infraconstitucionais, de modo que a norma constitucional da não cumulatividade, por si só, não estaria apta a conferir direito subjetivo ao contribuinte. Ela apenas serviria como fundamento de validade ao direito do contribuinte. Então, ao menos em relação ao contribuinte, não estaria a norma constitucional apta a gerar todos os seus efeitos imediatamente. Conclui o autor (1981, f. 375) afirmando que não vê “como possa prosperar, assim, a menção a um direito constitucional ao crédito do imposto, ou mesmo, de uma obrigação constitucional de pagar o tributo”.

Semelhante opinião tem Mendonça, C. (2005, p. 71-72), que analisa a questão sob um ângulo interessante. Entende que a norma constitucional em tela, assim como aquelas que delimitam a competência tributária dos Estados e Distrito Federal, é uma norma de produção de outras normas e não uma norma de conduta. Direciona-se, pois, a essas pessoas políticas “para que, no exercício de suas competências, instituem mecanismos que impeçam a cumulatividade desse tributo. Nesse sentido, o dispositivo é de ‘aplicabilidade imediata’ com relação ao fato de legislar em matéria do ICMS e não com relação ao contribuinte”. O legislador infraconstitucional tem, então, o dever de, ao instituir o ICMS, disciplinar a não cumulatividade segundo os parâmetros constitucionais. Conclui a autora (2005, p. 75) que “conforme prescrito pela Constituição Federal, a lei complementar participará, necessariamente, do processo de concreção da norma da não cumulatividade no ICMS”.

Ressalte-se apenas que, considerando as premissas e conceitos adotados neste trabalho, o destinatário não influi na distinção de uma norma como de eficácia plena ou limitada. Afonso, J. A. (2009, p. 97) leciona que

Nem mesmo se sabe, ao certo, o que se deva entender por *destinatários* das normas jurídicas. Se o termo quer significar aqueles que devem obediência a seu comando, não se pode discriminar, porque todos o devem. Se se refere àquela classe ou grupo

de pessoas cujo comportamento ou relações certas normas regulam de modo mais direto e específico, estabelecendo-lhes direitos e obrigações, então se pode falar em destinatários apenas tendo em vista que essas pessoas, dada sua particular situação social prevista, estão mais diretamente sujeitas à incidência de tais normas; mas isso não exclui a obrigatoriedade delas em relação a outras pessoas ou grupos. A questão é por demais fluida, indeterminada e indefinida para que possa servir de critério para distinção das normas do ponto de vista de sua eficácia e aplicabilidade.

Reafirma (2009, p. 99) que a norma de eficácia plena é aquela que contém todos os elementos e requisitos para sua incidência direta.

Não obstante a advertência do constitucionalista de que a divisão entre normas de eficácia plena e limitada não pode ser feita segundo o critério do destinatário, forçoso reconhecer, conforme asseverado por Mendonça, C. (2005, p. 71-72), que o grau de eficácia pode não ser o mesmo para todos os destinatários.

A discussão acerca da eficácia da norma constitucional da não cumulatividade não é inócua. Na hipótese de se considerá-la de eficácia plena, corrente adotada neste trabalho, no exercício do direito subjetivo do contribuinte à não cumulatividade, desnecessário seria o advento de diplomas infraconstitucionais. Como acentua Afonso, J. A. (2009, p. 171),

As normas constitucionais de eficácia plena regulam diretamente situações, comportamentos e interesses. Impõem, por si, uma ação ou omissão. Sendo de aplicabilidade imediata, oferecem todos os elementos necessários à realização ou vedação dos interesses e situações nela previstos. Geram, quase sempre, direitos subjetivos para os indivíduos ou entidades a que conferem uma situação subjetiva de vantagem.

Eventual legislação infraconstitucional teria apenas a função de simplificar e aperfeiçoar a operacionalização das compensações, mas jamais poderia influir no núcleo essencial do direito subjetivo do contribuinte à não cumulatividade. Nesse sentido, Carrazza, R. A. (2009, p. 389):

Reafirmamos que nem mesmo a lei complementar pode criar obstáculos ou, de alguma maneira, inovar na regulação deste direito, que foi exclusivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno. Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance do *princípio da não-cumulatividade* do ICMS. Deve, apenas, operacionalizar um sistema de escrituração em que, considerando certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.

No caso de omissão legislativa, processualmente, não caberia a impetração do mandado de injunção ou interposição de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, dada a falta de interesse processual. Não se poderia falar, nessa hipótese, em lacuna legislativa. O ente político, na efetiva criação do ICMS e do IPI tem o dever de prever a não cumulatividade. A Administração Pública, em sua atividade arrecadatória, igualmente, deve observar esse preceito. Tudo isso independentemente de lei complementar ou ordinária. Em suma, todos os sujeitos aplicadores do Direito devem obediência a essa regra. Se assim não

ocorrer, pode o Poder Judiciário ser acionado para o fim de aplicá-la, dando efetividade imediata ao preceito. Porém, a atividade jurisdicional, nesse caso, não estaria destinada a suprir uma lacuna legislativa, mas sim, aplicar diretamente a não cumulatividade. O contribuinte que eventualmente sofresse cobrança cumulativa do ICMS e do IPI, poderia judicialmente opor à pretensão do ente político seu direito subjetivo à não cumulatividade. Não seria necessário invocar um direito subjetivo à atividade legislativa para garantir a não cumulatividade. Ela já constitui um dever estabelecido diretamente pela Constituição.

Já na hipótese de revogação de legislação inferior existente, não seria aplicável o princípio da vedação do retrocesso. Sempre se poderia argumentar que teria havido, ao menos, um retrocesso na operacionalização da norma ou no efetivo exercício do direito subjetivo, mas, de qualquer forma, há que se considerar que, não obstante a revogação, o cerne da não cumulatividade restaria preservado. A revogação, sem legislação substitutiva, em nada alteraria o direito subjetivo do contribuinte. Não se retornaria ao estado de omissão legislativa inconstitucional.

Sob o ponto de vista judicial, o sujeito passivo do IPI e do ICMS, caso fosse impelido a recolher o tributo de forma cumulativa, com base no argumento de que não mais existiria regramento disciplinando a compensação, poderia alegar a inconstitucionalidade da cobrança por desrespeito à norma extraída dos arts. 153, §3º, II e 155, §2º, I, da Magna Carta, mas não seria possível postular pela inconstitucionalidade da revogação invocando o princípio da vedação do retrocesso. Nesse sentido, a invocação do princípio seria despicienda.

A situação mostra-se diversa, caso se considere que a norma constitucional em apreço possui eficácia limitada ou reduzida. Imprescindível, então, seria a regulamentação infraconstitucional da matéria para disciplinar eficazmente o assunto. Em outro falar, a norma constitucional, por si só, não estaria apta a conferir um direito subjetivo ou a possibilitar o efetivo exercício desse direito frente ao ente político, de modo que, na hipótese de ausência de lei complementar ou ordinária integradora do comando constitucional, pertinente seria a impetração do mandado de injunção ou a interposição de ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Por outro lado, caso se revogasse legislação infraconstitucional já existente, cabível seria a aplicação do princípio da vedação do retrocesso, se presentes todos os demais requisitos para tanto.

Destarte, se se entender que a revogação de já existente norma infraconstitucional está a impedir o efetivo exercício do direito à não cumulatividade, se os efeitos gerados pelos dispositivos infraconstitucionais facilitando a integral implementação do comando

constitucional já se encontram radicados na consciência jurídica geral e se não existir norma substitutiva, aplicável o princípio em tela. Nessa hipótese, a revogação dessas normas infraconstitucionais implicaria o retorno ao estado de omissão inconstitucional. Cabível seria a declaração de inconstitucionalidade da lei revogadora, com fundamento na proibição do retrocesso.

Consoante já acima adiantado, a posição adotada neste trabalho caminha no sentido de se considerar a norma constitucional da não cumulatividade como de eficácia plena e aplicabilidade imediata, de modo a gerar todos os efeitos por ela pretendidos independentemente de legislação infraconstitucional complementar ou ordinária. Em outro falar, essa norma está apta a produzir todos os efeitos relativos aos interesses que o Poder Constituinte quis regular, sendo possível saber, com exatidão qual a conduta a ser tomada. O legislador complementar não pode amesquinhar o conteúdo do dispositivo constitucional ao prever normas gerais acerca da compensação. O legislador ordinário, na efetiva instituição do ICMS e o do IPI, deve prever a não cumulatividade. O Poder Executivo, em sua atividade arrecadatória, tem o dever de aplicar a não cumulatividade. O Judiciário tem o dever de coibir qualquer pretensão à cobrança cumulativa. E, por fim, o contribuinte tem o direito de ver abatido do imposto a ser recolhido o montante “cobrado” nas operações anteriores. Tudo isso independentemente de legislação infraconstitucional. O fundamento de todas essas normas pode ser extraído diretamente da Constituição. Dessa maneira, não seria aplicável o princípio da vedação do retrocesso porque desnecessário.

### 3.1.3 A não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins

O regime jurídico da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins é substancialmente diverso daquele do ICMS e do IPI.

Em primeiro lugar, há que se observar que a constitucionalização da não cumulatividade das contribuições ocorreu posteriormente à previsão desse sistema na legislação infraconstitucional ordinária.

A não cumulatividade na cobrança do PIS/Pasep foi inicialmente prevista pela Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Já a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003 é que estipulou esse regime

para a Cofins. Essa medida provisória foi convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, portanto, constitui a norma básica do regime não cumulativo da Cofins, além de promover algumas alterações na Lei 10.637/2002.

A Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou o art. 195 da Constituição, incluindo, entre outros dispositivos, o parágrafo 12, que dispõe, *in verbis*:

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou faturamento;

[...]

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a equiparar.

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não cumulativas.

Assim, a partir da referida emenda, houve a instituição da não cumulatividade no sistema constitucional tributário, ao menos para a Cofins, contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre o faturamento/receita e que, assim, encontra seu fundamento constitucional no art. 195, I, da Constituição.

Há certa controvérsia em relação à contribuição para o PIS/Pasep, cuja previsão não está no art. 195, mas no art. 239, *in verbis*:

**Art. 239** A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Para Melo (2010, p. 304-305), inexistente base constitucional para a cobrança não cumulativa do PIS/Pasep. Aduz:

As sistemáticas de não-cumulatividade concernentes às contribuições foram basicamente previstas na legislação ordinária sem explícito amparo constitucional... Somente com a promulgação da Emenda 42, de 19.12.2003, é que a não-cumulatividade, para determinadas contribuições destinadas à Seguridade Social (COFINS e Importação), passou a ter *status* constitucional (art. 195, §12).

Outra é a opinião de Calcini (2010, p. 43), para quem “o PIS/Pasep, como sabido, não encontra fundamento no art. 195 da CF, porém, como utiliza como aspecto material para incidência a receita ou o faturamento, entendemos que também constitucionalizou a não cumulatividade para esta contribuição”.

Carvalho, P. (2011b, p. 828) trilha esse mesmo caminho, ou seja, concorda que o parágrafo 12, do art. 195 também alicerça a cobrança não cumulativa do PIS/Pasep. Afirma:

Importa consignar que o art. 195, § 12, da CR/88 é dirigido, também, à contribuição

para o PIS, pois prescreve que a não-cumulatividade será aplicada às contribuições incidentes *na forma* dos incisos I, *b*; e IV do *caput*. A contribuição ao PIS, por seu turno, é incidente na forma do inciso I, *b*, do art. 195, visto que tem por base de cálculo o faturamento ou a receita, nos mesmos moldes da COFINS, sendo destinada ao financiamento da seguridade social (seguro-desemprego).

A discussão para este estudo não é inócua, vez que, caso se entenda que a não cumulatividade do PIS/Pasep não encontra assento constitucional, inaplicável seria a vedação do retrocesso, visto que esse princípio é voltado a preceitos constitucionais.

Neste trabalho será adotado o posicionamento de que, a partir do advento da Emenda Constitucional 42/03, a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins restou consagrada em esfera constitucional.

### 3.1.4 Vedação do retrocesso e a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins

Para a análise da aplicabilidade ou não do princípio da vedação do retrocesso, importa notar que, ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI, para as contribuições, a Constituição não discrimina um específico método a ser adotado para que a não cumulatividade seja cumprida.

Afirma Martins, I. (2011, p. 145) que “se, para o IPI e o ICMS, houve por bem o constituinte definir a forma pela qual a não cumulatividade deve ocorrer, para as contribuições sociais não especifica que técnica haveria de ser aplicada, deixando, pois, em aberto esse aspecto”.

Atente-se, ainda, que nos termos do parágrafo 12 acima colacionado, tem o Legislativo uma significativa margem de liberdade na escolha dos setores da atividade econômica que serão agraciados com a cobrança não cumulativa. Todavia, uma vez eleitos tais setores, a não cumulatividade é regra que deve ser adotada plenamente.

Portanto, a liberdade do legislador infraconstitucional pode ser exercida em dois momentos específicos.

Em primeiro lugar, na eleição dos setores da atividade econômica que se submeterão à sistemática não cumulativa.

Essa escolha não é totalmente livre, sujeitando-se, conforme acentua Calcini (2010, p. 50),

...aos demais princípios e regras estabelecidas na Constituição, de maneira que, entre outros aspectos: (i) a escolha (*discrimen*) deve empregar critérios que respeite a igualdade, a razoabilidade (“substantive due process”), a capacidade contributiva; e

(ii) a proibição do confisco, da livre iniciativa e da defesa da concorrência.

Sobre esse aspecto, poderia ser questionado se, uma vez escolhidos os setores, eventual regramento posterior que os alterasse estaria maculado pela inconstitucionalidade, por violação ao princípio da vedação do retrocesso. Em outras palavras, os setores já beneficiados poderiam se valer do princípio a fim de garantir a continuidade do regime não cumulativo?

A Constituição confere ao Legislativo o poder de escolher os setores a serem abarcados, o que, evidentemente, é muito diferente do que impor a sistemática não cumulativa para um ou outro setor econômico. Assim, diante da faculdade conferida pelo Diploma Constitucional para a eleição, teria o Legislativo preservada sua liberdade para alterar os setores, observados, é claro, os demais princípios constitucionais, como a razoabilidade, igualdade, capacidade contributiva, dentre outros.

Todavia, a discussão apresenta outros contornos após a escolha das atividades.

Uma vez eleitos os setores, também apresenta o legislador certa margem de discricionariedade na escolha do modo pelo qual será implantada a não cumulatividade, que deverá ser plena, não se admitindo restrições.

É o que ensina Carvalho, P. (2011b, p. 832):

Diversamente do que ocorre com o ICMS, no que diz respeito à contribuição ao PIS e à COFINS, o constituinte não especificou o conteúdo, limites e extensão do princípio da não-cumulatividade, deixando de pormenorizar o modo pelo qual o objetivo prescrito há de ser alcançado. Esse silêncio, no entanto, dista de implicar total liberdade do legislador na implantação daquele primado. Ao contrário, a singela indicação da não-cumulatividade como vector a ser seguido revela a amplitude do princípio, que não comporta restrição de espécie alguma, limitando sobremaneira a ação legislativa.

Também nessa linha de considerações, Feitosa (2010, f. 101):

Embora não determinada a sistemática a ser seguida pelo legislador ordinário, a União Federal, ao exercer sua competência tributária, não poderá chegar ao ponto de restringir créditos, pois, ao assim proceder, estará instituindo, sob a capa de não cumulativo, um sistema “meio cumulativo”, o que, sob a ótica tributária, significaria um sistema parcialmente cumulativo, ao arrepio do permissivo constitucional.

Por conseguinte, a situação pode ser posta da seguinte maneira: a cobrança não cumulativa das contribuições, atualmente, é norma constitucional e, como tal, deve ser obrigatoriamente observada nos setores da atividade econômica designados pelo legislador infraconstitucional. Ocorre que a norma constitucional que impõe a não cumulatividade para o PIS/Pasep e a Cofins não apresenta eficácia plena, não sendo possível o gozo desse direito sem o advento de legislação ordinária instituindo, ao menos, o método a ser empregado para o alcance da regra constitucional.

Nesse sentido, exercem importante papel as Leis 10.637/02 e 10.833/03 que

regulamentam o regime da cobrança. O primeiro diploma prevê, *in verbis*:

**Art. 1º** A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

**Art. 2º** Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

[..]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Resumidamente, e, conforme afirma Calcini (2010, p. 43),

...houve a instituição de um regime não cumulativo onde caberia ao contribuinte sujeito a este apurar a contribuição levando em consideração três etapas: (i) apuração da base de cálculo (e exclusões previstas em lei), ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii) apuração dos créditos (aplicação também da alíquota); e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

Em relação à Cofins, o regime da não cumulatividade, previsto na Lei 10.833/03, segue praticamente os mesmos parâmetros, havendo, no entanto, diferença na alíquota que, para o PIS/Pasep é de 1,65% e, para a Cofins, 7,6% (art. 2º da Lei 10.833/03).

Como se pode perceber, trata-se de método substancialmente diverso do ICMS e do IPI, que utilizam o do imposto sobre imposto ou crédito do imposto.

No caso das contribuições, obtém-se o valor a ser recolhido da seguinte forma: aplicam-se as alíquotas de 1,65% e 7,6% (para PIS/Pasep e Cofins, respectivamente) sobre a receita e, do resultado obtido, devem ser descontados créditos correspondentes à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor de determinados bens, serviços e despesas adquiridas.

A legislação infraconstitucional (Leis 10.637/02 e 10.833/03) conferiu, portanto, eficácia plena à não cumulatividade determinada pela Constituição, prevendo que o método na cobrança seria o subtrativo indireto.

Importante que se debruce, especificamente, sobre o inciso II do art. 3º das legislações supramencionadas, porque relacionado com a matéria em discussão neste trabalho. Tal dispositivo prevê a dedução de créditos relacionados a bens e serviços utilizados como insumos.

O conceito de insumo adotado para as contribuições deve, necessariamente, ser diverso daquele do ICMS e do IPI. Tal conclusão decorre do fato de as materialidades serem também diferentes.

A materialidade do ICMS e do IPI está relacionada com a circulação de mercadorias e industrialização de produtos. Já a materialidade das contribuições é bem mais ampla, a receita, que independe de uma coisa determinada, de modo que o conceito de insumo para fins de dedução no tributo a ser pago há também de ser alargado e estar atrelado à receita. Assim, deve ser autorizada a dedução de créditos relativos a qualquer insumo relacionado com a formação da receita, não somente créditos físicos, vez que a obtenção de receita pode prescindir de coisas. Noutro falar, “a não cumulatividade do PIS e da Cofins não está relacionada com um bem, produto ou serviço, mas com o faturamento da pessoa jurídica. Por esse motivo, todos os fatos que culminam na obtenção de receita são relevantes para a não cumulatividade dessas contribuições” (FEITOSA, 2010, f. 103).

Acentua Calcini (2010, p. 54) que “somente dispêndios que configuram mera conveniência do contribuinte ou não interfiram de alguma forma no processo produtivo com a finalidade de contribuir na obtenção de receita, não serão considerados insumos”.

Nesse sentido, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 autorizaram a dedução de créditos relacionados a insumos, bens ou serviços utilizados na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens e produtos, sem qualquer restrição. Ou seja, permitem o desconto de créditos relativos a “tudo que seja utilizado, empregado ou consumido para a produção de algum bem ou serviço” (FEITOSA, 2010, f. 108).

Ocorre que a Lei 10.865/2004 acrescentou no art. 3º desses diplomas, o parágrafo 2º, incisos I e II, prevendo a vedação de créditos relativos ao valor de mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Na hipótese, pode esse dispositivo ser declarado inconstitucional por violação ao princípio da vedação do retrocesso. A fim de ser alcançada a eficácia do mandamento constitucional que impõe o recolhimento não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, foi recepcionada a legislação infraconstitucional que autorizou a dedução de todo e qualquer insumo, sem restrições.

O advento da Lei 10.865/04 acabou por diminuir a eficácia do preceito constitucional, restringindo o direito subjetivo do contribuinte de não sofrer cobrança cumulativa das contribuições, de modo que pode ser declarada inconstitucional nesse ponto.

Infelizmente, pouco se tem debruçado sobre essa violação à Constituição. Calcini (2010, p. 53) foi um dos autores que, ainda que veladamente, aventou essa possibilidade, afirmando que “não houve restrição aos créditos de insumos, salvo o disposto no art. 3º,

parágrafo 2º, incisos I e II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, embora também questionável sob o prisma da constitucionalidade”.

Todavia, até o presente momento, essa restrição, porque veiculada em lei, tem sido aceita com certa tenacidade.

Muito se tem discutido sobre as restrições adotadas administrativamente e espelhadas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, que tem entendido, de modo geral, que o conceito de insumo para as contribuições é o mesmo daquele previsto para o IPI e o ICMS.

Nesse sentido, Castro e Silva (2009, p. 26) cita que a Instrução Normativa nº 247/02 define como insumos possíveis de serem deduzidos das contribuições apenas a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações por força da ação diretamente empregada sobre o produto em fabricação. Em outras palavras, também em relação às contribuições, tem-se empregado o denominado crédito físico, que é o que vem sendo utilizado para o IPI e o ICMS.

O que se tem notado, no entanto, é que somente as restrições administrativas têm sido combatidas. Retrocessos, como restrições ao crédito, desde que veiculadas em lei, não têm sido taxadas de inconstitucionais, salvo se violarem outros princípios, como a retroatividade.

Tome-se como exemplo o art. 31 da Lei 10.865/04. Tal dispositivo vedou, respeitada a noventena, o aproveitamento de créditos provenientes de encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004. As empresas que adquiriram bens do ativo imobilizado até esta última data somente poderiam aproveitar créditos relativos à depreciação e amortização até 31 de julho de 2004. Ocorre que o art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 possibilitava os descontos sem qualquer limitação temporal, de modo que o art. 31 da Lei 10.865/04 acabou por restringir os créditos levando em consideração o fator tempo.

Feitosa (2010, fl. 115-121) aponta os princípios violados por esse artigo. O princípio da isonomia, porque somente os contribuintes que adquiriram bens após 30 de abril de 2004 é que poderiam realizar o creditamento relativo à depreciação e à amortização de bens e direitos de ativos imobilizados. Aqueles que fizeram investimentos antes, não. O princípio da segurança jurídica, porque os contribuintes, até o advento da Lei 10.865/04 adquiriram bens destinados ao ativo imobilizado, levando em consideração o ordenamento jurídico até então em vigor e que possibilitava o creditamento sem qualquer limitação temporal. O princípio da irretroatividade, porque o mencionado art. 31 atingiu situações anteriores à sua entrada em vigor, na medida em que restringiu o direito ao crédito relativamente aos bens adquiridos para

o ativo imobilizado antes de 01 de maio de 2004. Esse autor não chega a mencionar expressamente a vedação ao retrocesso, mas observa que “se o legislador estipulou o direito ao crédito do PIS e da Cofins, via depreciação dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, não pode, posteriormente, modificar o tratamento tributário dado sob a égide de legislação permissiva do creditamento” (FEITOSA, 2010, fl. 119). Por trás dessas palavras, pode-se extrair o seguinte raciocínio: se o legislador infraconstitucional, ao dar eficácia à norma da não cumulatividade das contribuições insculpida na Constituição, dava direito a créditos referentes à depreciação e à amortização de bens adquiridos para o ativo imobilizado sem restrições, não pode, posteriormente, revogar a legislação que garantia esse direito. Patente, portanto, a violação ao princípio da proibição do retrocesso, na medida em que o direito ao crédito do contribuinte que adquiriu bens até 30 de abril de 2004 acabou anulado, ferindo o seu direito à não cumulatividade. Então, a violação a esse princípio seria mais um argumento a favor do contribuinte para o aproveitamento desses créditos.

Em âmbito judicial, ou a inconstitucionalidade do citado art. 31 não é reconhecida ou, quando declarada, não o é sob o argumento da vedação do retrocesso.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em julgado recente, na Apelação Cível nº 0005436-93.2010.4.03.6012/SP, de 01/09/2011 (BRASIL, 2011) não reconheceu a inconstitucionalidade desse dispositivo.

Ponderou a Relatora Desembargadora Salette Nascimento que “analisada a previsão contida no art. 3º, §1º, inc. III, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, conclui-se tratar de isenção incondicionada que, como consagrado na jurisprudência pátria, não gera direito adquirido, possível sua alteração ou mesmo revogação a qualquer tempo” (BRASIL, 2011, p. 4). Todavia, de isenção não se trata. O fenômeno da isenção será estudado em capítulo próprio, porém, importa agora consignar que a isenção somente pode ocorrer nos casos em que normalmente a tributação seria possível. Ocorre que o creditamento relativo aos encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado é uma imposição constitucional. Embora prevista em lei, não pode ser revogada, vez que essa medida é que se presta a dar eficácia ao mandamento constitucional. Sem o creditamento, a não cumulatividade das contribuições restaria esvaziada. Somente admitir-se-ia a revogação, caso fosse previsto, nesse caso, outro mecanismo apto a dar eficácia à cobrança não cumulativa.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.70.00.000594-0/PR reconheceu a inconstitucionalidade do referido art. 31 (BRASIL, 2008). No acórdão, o Relator Desembargador Otávio Roberto Pamploma argumentou que os descontos previstos no

art. 3º não são benesses fiscais, mas verdadeiros pressupostos da não cumulatividade. Portanto, se existe a intenção de se criar um sistema não cumulativo, deve o legislador ordinário, obrigatoriamente, estabelecer as hipóteses de créditos compensáveis (BRASIL, 2008).

Nesse julgado, a inconstitucionalidade foi declarada sob o argumento de que o art. 31 atingiu fatos pretéritos, violando, assim, o direito adquirido e a regra da irretroatividade da lei tributária.

Como já afirmado, a questão da violação ao princípio da vedação do retrocesso sequer chegou a ser cogitada nesses julgados, mas a ideia por trás desse princípio transparece em outro julgado muito recente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a Apelação / Reexame Necessário nº 2009.72.06.000804-9/SC (BRASIL, 2011). No acórdão, relatado pelo Desembargador Joel Ilan Paciornik, restou consignado que

...as leis reguladoras do regime de recolhimento não-cumulativo do PIS e da COFINS, ao estabelecerem a possibilidade de creditamento dos encargos de depreciação e amortização de bens que integram o **ativo imobilizado** da empresa (art. 3º, b, VI, c/c § 1º, III), **não fizeram qualquer vedação ao período em que foram adquiridos**. Na verdade, para essa hipótese de creditamento, o momento da aquisição dos bens é irrelevante, pois o crédito a ser aproveitado somente irá existir quando for apurada a depreciação ou amortização dos bens, o que o referido art. 3º, §1º, definiu como sendo os respectivos encargos **incorridos no mês**. Entendo, por conseguinte, que o fato gerador dos créditos de PIS e de COFINS ora em discussão somente ocorre quando da apuração dos encargos de depreciação e amortização, a serem considerados aqueles incorridos após a vigência das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com a aplicação de percentual estabelecido pelo Fisco (tabela referente a cada bem e de acordo com sua durabilidade), independentemente da data em que os bens foram adquiridos e incorporados ao **ativo imobilizado**.  
Dessarte, em face da inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, **há de ser reconhecido o direito da autora aproveitar os créditos de PIS e de COFINS decorrentes da depreciação dos bens que compõe seu ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004**, já que a partir desta data não há qualquer impedimento ao creditamento. (BRASIL, 2011, p. 9).

Como se pode verificar, não passou despercebido para o Tribunal que a legislação ordinária, ao conferir eficácia à não cumulatividade do PIS e da COFINS, não havia estabelecido qualquer tipo de restrição relacionada ao período de aquisição do bem. Assim, uma vez constitucionalizado o sistema não cumulativo, implica verdadeiro retrocesso a criação de barreiras temporais, revogando-se legislação anterior.

Infelizmente, a tônica que tem regido a atividade judicial é que as vedações e restrições posteriores às Leis 10.637/02 e 10.833/03 são legítimas, na medida em que caberia ao legislador infraconstitucional prever e regular o creditamento. Em parte, a assertiva pode ser tomada como correta, pois realmente é papel do legislador apontar os setores a serem agraciados com a não cumulatividade e a sistemática a ser adotada para dar eficácia a essa norma. Todavia, há que se lembrar que, uma vez constitucionalizada a não cumulatividade e

escolhidos os setores beneficiados, a não cumulatividade é regra que se impõe integralmente. Então, não mais tem o legislador infraconstitucional o poder de restringir os créditos de modo a esvaziar a não cumulatividade.

Concluindo, tem-se que o contexto constitucional e legal da não cumulatividade do IPI-ICMS e do PIS/Pasep-Cofins são diversos. No caso das contribuições, embora haja uma imposição da cobrança não cumulativa, os setores agraciados e o método a ser empregado para que se garanta esse direito subjetivo ao contribuinte beneficiado, devem ser regulados por legislação infraconstitucional, que tratará, então de conferir eficácia total ao preceito constitucional. Com o advento dessa legislação implementando a eficácia da não cumulatividade, restaria eivada de inconstitucionalidade, em função do princípio da vedação do retrocesso, lei que acabasse por atingir o cerne desse direito.

### **3.2 Aplicabilidade da vedação do retrocesso ao princípio da capacidade contributiva**

#### **3.2.1 O princípio da capacidade contributiva**

A Constituição de 1988, em seu art. 145, §1º, dispõe, *in verbis*:

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse dispositivo veicula o princípio da capacidade contributiva, que apresenta nítida relação com outros princípios constitucionais, como o da proteção da propriedade e o da vedação da tributação com efeitos confiscatórios.

No entanto, é com o princípio da igualdade que o da capacidade contributiva apresenta seu mais estreito liame, a ponto de ser considerado um subprincípio efetivador, aplicador do primeiro, no campo tributário. Em outras palavras, trata-se de princípio que operacionaliza a igualdade no Direito Tributário.

Costa (2003, p. 27-31) esclarece que a capacidade contributiva pode ser aferida sob dois ângulos:

- a) capacidade contributiva absoluta ou objetiva: revelada por um fato que constitua uma manifestação de riqueza (indício de capacidade econômica), relacionando-se, portanto, com um sujeito passivo potencial, ainda não determinado; funciona como “pressuposto ou fundamento jurídico do imposto” e como “diretriz para a eleição das hipóteses de incidência”;
- b) capacidade contributiva relativa ou subjetiva: refere-se à concreta e real aptidão econômica de determinada pessoa contribuir; nesse sentido, reporta-se a um sujeito passivo já individualizado; atua como um “critério de graduação do imposto” e como “limite à tributação”.

Carvalho, P. (2011a, p. 216) anota que

*...capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. [...] Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percução tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Funciona, pois, o princípio em tela como pressuposto do imposto, como critério de graduação e como limite à tributação. Nas palavras de Oliveira (1988, p. 57),

...a capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face das condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

Derzi, na obra de Baleeiro (1988, p. 691-693), pondera que o viés objetivo da capacidade contributiva obriga o legislador a eleger como hipóteses de incidência de impostos apenas fatos indicadores de riqueza, de modo que daí se poderia inferir a aptidão em tese da pessoa que realiza tais fatos para concorrer aos gastos públicos. Alerta, no entanto, que a capacidade objetiva

...não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta, na quase totalidade dos impostos. É necessária a realização de uma concreção paulatina, que somente se aperfeiçoa com o advento da lei ordinária da pessoa jurídica competente.

[...]

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, do ponto de vista relativo, além de atuar como critério de graduação dos impostos, funciona como limite à tributação, garantindo o mínimo para uma existência digna, bem como vedando que a graduação atinja o confisco.

Note-se, que conforme esclarece Sarlet (2007, p. 461-462), o mínimo existencial “abrange bem mais do que a garantia de mera sobrevivência física, não podendo ser restringido, portanto, à noção de mínimo vital”. O mínimo existencial relaciona-se com um conjunto de prestações materiais que garantem ao indivíduo não somente a vida, mas uma vida com dignidade, livre de atos que coloquem o homem em situações degradantes e que possibilite o pleno desenvolvimento de sua personalidade.

Relativamente à graduação dos impostos, é de bom alvitre advertir que a doutrina tem considerado que a mera proporcionalidade nas alíquotas não se presta a implementar a capacidade contributiva. Imprescindível a progressividade.

Nesse sentido, as lições de Carrazza, R. A. (2011, p. 97-98):

...a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual.

[...]

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.

Também adota esse mesmo posicionamento Carrazza, E. (1999, p. 56-57), para quem o princípio somente é efetivamente atendido pela adoção da progressividade, vez que “a desigualdade patrimonial existente entre os contribuintes conduz, necessariamente, a alíquotas diferenciadas de acordo com a variação da base de cálculo do tributo”.

Além disso, como salienta Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 754), somente a progressividade tem o condão de implantar a personalização dos impostos. É que,

...na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.

Funciona, pois, o princípio da capacidade contributiva também como um poderoso instrumento de Justiça Social.

Assim, uma vez apreciado, ainda que superficialmente, o núcleo essencial do princípio da capacidade contributiva, em relação a ele cabe a afirmação de que se trata de um princípio e não uma regra.

É aplicável a um conjunto muito amplo de situações, espelha no âmbito do Direito

Tributário o mandamento fundamental da igualdade e não aponta, especificamente, uma única conduta a ser seguida.

Nesse sentido Costa (2003, p. 33-34):

...não resta dúvida de que a norma que impõe a observância da capacidade contributiva se traduz num autêntico princípio. Trata-se de regra geral e abrangente, que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.

Interessante e importante para este estudo a discussão acerca dos destinatários do princípio constitucional em tela. Muito embora salientado no capítulo anterior que a questão dos destinatários não se presta para a distinção das normas em eficácia plena e limitada, certo é que as eficácias não são as mesmas para todos.

Becker (2010, p. 532-533) posiciona-se restritivamente em relação à questão, apontando que a eficácia jurídica alcança apenas o legislador ordinário:

A regra jurídica constitucional que juridicizou o “princípio da capacidade contributiva” tem eficácia exclusivamente perante o *legislador ordinário*. Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*.

[...]

O juiz não está vinculado à referida regra constitucional, ou melhor, está exclusivamente quando examina se, em tese (independentemente de qualquer relação com um determinado contribuinte), a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou de capital. Se, no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização da hipótese de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim o juiz não pode “deixar de aplicar” a regra jurídica tributária.

Como se pode verificar, o autor acolhe a tese de que seria vedado ao Poder Judiciário apreciar a existência ou não de capacidade contributiva subjetiva. Isso significa que, em se tratando de capacidade contributiva relativa, o magistrado não estaria adstrito ao mandamento constitucional, devendo aplicar regramento infraconstitucional ainda que ausente, no caso concreto, situação reveladora de capacidade subjetiva.

Não é esse, no entanto, o posicionamento da maioria da doutrina.

Oliveira (1988, p. 136-137) defende o controle também em relação à capacidade contributiva relativa:

Por isso mesmo, essa questão só comporta julgamento caso a caso. Se não há regras absolutamente precisas na matéria, não pode o Legislador presumir, de forma absoluta, a capacidade contributiva, obrigando o Juiz a tê-la, sempre, por implícita nos fatos geradores descritos na lei; não se pode vedar ao juiz examinar e avaliar a onerosidade do tributo; o Magistrado pode e deve valer-se de prova técnica, mas não se excusará de examinar o problema, por mais complexa que seja a matéria.

[...]

Mas, se, como visto, o princípio tem natureza constitucional, a verificação de sua obediência ou violação pelos demais Poderes não pode escapar ao Poder encarregado de velar pela observância da própria Constituição. O contrário seria deferir ao Judiciário função decorativa no particular.

Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 689) acentua que esse princípio é instrumento para a concretização de outros direitos fundamentais individuais, como o direito de igualdade, o direito de propriedade e a vedação do confisco. Sendo assim,

...não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.

Costa (2003, p. 80) faz as seguintes ponderações, aceitas neste estudo:

Já afirmamos em oportunidade anterior que o princípio em estudo dirige-se tanto ao legislador infraconstitucional quanto ao juiz. Quanto ao primeiro destinatário da norma constitucional, como visto, não há indagações de maior relevo, posto que é incontestável que o legislador a ela deve atentar quando da escolha de fatos configuradores das hipóteses de incidência tributária, graduando os tributos em proporção à riqueza dos contribuintes. Com relação ao segundo destinatário, porém, sobreleva a polêmica dos limites do controle jurisdicional a ser exercido numa situação específica.

Assim, entende a autora (2003, p. 81-84) que:

- a) o Poder Judiciário pode decidir sobre a constitucionalidade de uma lei tributária genericamente contestada sob a alegação de não eleição de fatos presuntivos de riqueza na hipótese de incidência, ou seja, deve apreciar a questão sob o enfoque da capacidade contributiva absoluta;
- b) em se tratando de capacidade contributiva relativa, o Judiciário pode examinar concretamente “o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte”;
- c) no entanto, é vedado ao magistrado modular a carga fiscal incidente sobre um contribuinte, ou seja, não lhe é permitido “graduar a imposição tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis”; nessa hipótese, cabe ao Judiciário declarar inaplicável a lei ao caso concreto “remetendo ao legislador a solução de adequar o gravame tributário àquela situação”.

### 3.2.2 Vedação do retrocesso e o princípio da capacidade contributiva

A análise de eventual conexão entre os princípios da vedação do retrocesso e o da capacidade contributiva, assim como feito em relação à não cumulatividade, deve necessariamente passar pelo estudo da eficácia da norma contida no art. 145, §1º, da

Constituição.

Caso seja considerada como de eficácia plena e aplicabilidade imediata, despendida a invocação da vedação do retrocesso na medida em que essa norma constitucional, por si só, já estaria apta a gerar todos os efeitos pretendidos pelo Constituinte. Assim, irrelevante para os efeitos dela eventual revogação de legislação integrativa. Se, no entanto, for tomada como de eficácia limitada, demandando regulamentação infraconstitucional a fim de lhe conferir eficácia total, caberia a aplicação da vedação do retrocesso.

Doutrinadores, em geral, têm apontado o princípio da capacidade contributiva como de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Nesse sentido, ressalta Oliveira (1988, p. 72) que o citado princípio tem um viés programático, mas, nem por isso, deixa de ser norma de eficácia plena:

Curioso notar, então, que o princípio da capacidade contributiva é programático no sentido de estabelecer uma diretriz (o tributo deve corresponder ao grau de riqueza do contribuinte) e é também regra de eficácia plena na medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário (a igualdade de todos perante o Fisco, ou seja, todos contribuirão igualmente na razão de suas riquezas iguais, e pagarão tributo desigual quando desiguais forem suas riquezas).

E acrescenta (1988, p. 162):

É que, exprimindo o princípio da capacidade contributiva, uma garantia individual de nível constitucional, supralegal, opõe-se imediata e diretamente ao Estado, independentemente de integração legislativa. Se a lei não pode desconhecer os superiores princípios e normas constitucionais, não é razoável que a inexistência dela possa ter o mesmo efeito prático ao sobrepor-se sub-repticiamente à tutela maior conquistada na Constituição. O legislador não detém o arbítrio de conceder ou não o que já foi objeto de proteção estabelecida diretamente na Constituição.

Também adota essa posição Costa (2003, p. 50):

Como expressão no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída àquele. Na verdade, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva.

Não obstante o respeitável entendimento dos estudiosos acima mencionados, mais uma vez, há que se colocar que normas de eficácia plena, segundo a classificação aqui adotada, são aquelas “dotadas de todos os meios e elementos necessários à sua executoriedade” (SILVA, J. A., 2009, p. 102), tendo a possibilidade de produzir todos os efeitos que o Constituinte desejou.

Na quase totalidade das situações, o princípio da capacidade contributiva é capaz de produzir todos os seus efeitos. A partir da promulgação da Constituição já são apresentadas todas as condições para a execução da norma em comento.

Quando se a toma pelo ângulo objetivo, tem-se que o princípio apresenta a plenitude

de seus efeitos. A obediência à capacidade contributiva objetiva força o legislador, na efetiva instituição do imposto, a adotar como hipótese de incidência somente aqueles fatos reveladores de riqueza. Nada além da norma constitucional é necessário para a efetiva observância e execução do princípio sob esse enfoque objetivo. Por outro lado, os aplicadores e intérpretes do direito, exclusivamente, com fundamento na Constituição, podem e devem reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária que eleja signos não presuntivos de riqueza.

Entretanto, situações há em que é imprescindível o advento de legislação infraconstitucional a fim de complementar sua efetividade e concretude.

O próprio Afonso, J. A. (2009, p. 177-178) reconhece, citando Aliomar Baleeiro, que a norma constitucional que impõe o respeito à capacidade contributiva apresenta eficácia limitada, produzindo situações subjetivas negativas para o Legislador e para o Executivo, ou seja, forçando-os, no exercício de suas respectivas atividades, à observância do princípio constitucional.

Além disso, a inércia do Legislador nesses casos enseja a interposição da ação direta de inconstitucionalidade por omissão ou a impetração do mandado de injunção a fim de garantir o direito de o contribuinte ver respeitada a sua capacidade de contribuir. Nessas hipóteses, para o contribuinte, a eficácia não é tão plena e imediata, na medida em que o exercício do direito subjetivo depende de uma legislação integradora. Nas palavras de Afonso, J. A. (2009, p. 176), nem sempre as normas de eficácia limitada “têm capacidade para tutelar diretamente direitos particulares desde logo exigíveis”.

De qualquer forma, uma vez existente essa legislação, vedada é sua revogação pura e simples.

Tomando em conta o aspecto subjetivo, por exemplo, a Lei 9.250/95, em seu art. 8º, II, “b”, com redação dada pela Lei 11.482/07, permite a dedução do imposto de renda da pessoa física, até certo patamar, de gastos referentes à educação.

Referidos gastos indiscutivelmente configuram despesas necessárias à manutenção do mínimo existencial, sobretudo, considerando que a educação é atribuição do Poder Público, que, no entanto, atua muito aquém do mínimo aceitável.

Pois bem, a par da existência, inconstitucional, diga-se de passagem, de limites para a sobredita dedução, fato é que essa lei acaba por dar efetividade ao comando constitucional que, sem ela, não estaria apta a produzir os efeitos pretendidos pelo Poder Constituinte. Funciona, portanto, como limite da tributação.

Se, por hipótese, o art. 8º, II, “b”, da Lei 9.250/95 fosse revogado, sem que nenhuma

outra norma posterior viesse a permitir a dedução, seria pertinente pleitear perante o Judiciário, a continuidade da dedução, com fundamento na inconstitucionalidade da lei revogadora, servindo-se do princípio da vedação do retrocesso.

Essa não seria uma possibilidade aberta ao contribuinte, caso a lei revogada fosse substituída por outra, que, por exemplo, aperfeiçoasse a legislação até então vigente.

A revogação sempre é permitida quando o núcleo essencial do direito concretizado permanece intacto. Além disso, a restrição deve servir de proteção a outros direitos fundamentais tidos como de maior peso.

No caso acima vislumbrado, a revogação da lei que permite a dedução e mesmo a diminuição nos limites do abatimento seriam inconstitucionais, vez que a educação configura direito abarcado pelo núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana.

Outro exemplo é mencionado por Costa (2003, p. 83-84), que anota que a graduação dos impostos, ligada à noção subjetiva do princípio em questão, é tarefa que pertence exclusivamente ao Legislativo, de modo que, na ausência de regulamentação infraconstitucional, não poderia o Poder Judiciário graduar o tributo segundo seus próprios critérios. Ao magistrado caberia tão somente declarar a inaplicabilidade da lei ao caso concreto e remeter ao “legislador a solução de adequar o gravame àquela situação”. Bem se vê, destarte, que, para fins de graduação das imposições tributárias, imprescindível a atuação legislativa.

A conclusão a que se chega é que em algumas hipóteses a norma constitucional não é capaz, por si só, de provocar todos os efeitos por ela pretendidos e para todos. Nesses casos, eventual revogação de legislação infraconstitucional existente seria marcada pela inconstitucionalidade por força do princípio da vedação do retrocesso.

Veja-se outro exemplo: o art. 23 da Lei 11.945/09 criou duas alíquotas adicionais para o imposto de renda de pessoas físicas, aperfeiçoando a progressividade que deve informar esse tributo. Apesar de ainda não ser um sistema que dá efetividade total ao princípio da capacidade contributiva, certo é que essa legislação tratou de dar maior concretude e executoriedade ao princípio constitucional. Suprimir esse novo regramento implicaria uma inconstitucionalidade por infringência ao princípio da vedação do retrocesso, porquanto, evidentemente, a ausência de previsão de alíquotas diferentes, não daria efetividade à progressividade e, conseqüentemente, ao princípio da capacidade contributiva.

Outro exemplo citado por Oliveira (1988, p. 166) é aquele no qual “no curso do exercício financeiro, não se proceder, ou proceder-se com aviltantes índices, à correção monetária das tabelas de retenção do imposto de renda na fonte em face da inflação”.

Também nessa situação, necessária a integração da norma constitucional mediante atuação legislativa a fim de conferir eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Por consequência, uma vez existente regramento prevendo a correção das tabelas de retenção, proibida seria a revogação.

Há que se ter em mente ainda que o princípio da capacidade contributiva, como qualquer outro princípio, pode ser concretizado por múltiplos caminhos. A isenção pode ser eleita como um desses caminhos.

Becker (2010, p. 534) ressalta:

O dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de *criar isenções tributárias* que resguardecam a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e de renda. [...] Note-se que o legislador ordinário, ao estabelecer a isenção tributária, cria o conceito *jurídico* de mínimo indispensável.

Nessas hipóteses, como ensina Costa (2003, p. 68), em se tratando de “isenção concedida por motivo técnico-fiscal – qual seja, a ausência de capacidade contributiva”, não pode ser revogada, tendo plena aplicabilidade, pois, o princípio da vedação do retrocesso.

Exemplo dessa isenção concedida em função da capacidade contributiva está aquela do imposto sobre a renda dos proventos de aposentadoria, reforma e pensão, recebidos por portadores de doença grave (Lei 7.713/88, art. 6º, XIV, com redação dada pela Lei 11.052/04).

Lembre-se que a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma vida digna, o que justifica a isenção concedida, muito embora não devesse ser limitada aos proventos da aposentadoria.

Como se verá adiante, pode-se, inclusive, questionar, se essas isenções concedidas a fim concretizar o princípio da capacidade contributiva são verdadeiramente isenções.

De qualquer forma, o que importa é que elas tratam de conferir maior efetividade e concretização ao princípio da capacidade contributiva, de modo que podem dar ensejo à invocação do princípio da vedação do retrocesso, proibindo-se sua revogação, caso viole o núcleo essencial do princípio.

Concluindo, pode-se dizer que a norma da capacidade contributiva tem, na maioria das vezes, eficácia plena e aplicabilidade imediata, porém, em algumas hipóteses, requer legislação ordinária, a fim de dar maior concretude e efetividade ao seu mandamento nuclear. Assim, uma vez promulgada lei que efetiva o princípio em tela, não mais é possível voltar ao nada, frustrando a vontade da Constituinte. Tem o julgador um instrumento adicional a garantir a efetividade da capacidade contributiva, de maneira que o princípio da vedação do

retrocesso não somente é aplicável às normas tributárias relativas a essa matéria, como também, muitas vezes, é imprescindível.

### 3.3 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à seletividade do IPI e do ICMS

#### 3.3.1 A seletividade do IPI

O art. 153, §3º, I da Constituição estabelece, *in verbis*, que o IPI:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Embora haja questionamentos acerca da obrigatoriedade da norma que prevê a seletividade para o ICMS, especialmente em função do emprego da expressão “poderá ser seletivo” no art. 155, §2º, III, da Constituição de 1988, certo é que dúvida alguma subsiste em relação ao IPI. Para este último imposto, a seletividade é norma compulsória. No entanto, caso se considere a seletividade do ICMS como obrigatória, o que será dito sobre a relação da vedação do retrocesso com a seletividade do IPI, pode ser usado para o ICMS. Note-se que não se trata simplesmente de seletividade, mas, sim, de seletividade em função da essencialidade do produto. Isto quer dizer que se a variação da carga tributária não tomar em conta a essencialidade do produto, a cobrança do IPI será marcada pela inconstitucionalidade. Para o IPI não há falar em seletividade em função de outro fator que não seja a essencialidade do produto.

Melo (2009, p. 211-212) assim define a seletividade:

...significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tributadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Fornece exemplos de como funciona a seletividade (2009, p. 213):

A seletividade é realizada no caso do formol (insumo beneficiado pela alíquota zero), que pode ser utilização [sic] para a produção de três itens industriais diferentes: preparado para alisar cabelos (alíquota de 20%); preparado para limpeza de vidros (alíquota de 10%); e medicamentos diversos (alíquota zero), conforme exemplificado pelo STF.

Portanto, a ideia que envolve a seletividade do IPI é a de que produtos essenciais devem sofrer menor carga tributária que aqueles supérfluos ou suntuosos. Cumpre-se a

seletividade, portanto, cotejando-se os produtos. É o que acentua Bottallo (2009, p. 56-57):

...a carga econômica do IPI haverá de ser distribuída diversamente, conforme a utilidade social do produto industrializado que está sendo colocado no mercado, daí emergindo com naturalidade, a idéia de que operações praticadas com “produtos industrializados de alta significação social” (no plano individual ou coletivo) deverão ser exonerados da incidência do IPI.

Resulta do exposto, que se cumpre o princípio da seletividade, no IPI, comparando-se produtos. Noutro falar, os produtos de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via do IPI, do que os supérfluos ou suntuosos.

Expressando também essa ordem de pensamentos está Carrazza, R. A. (2009, p. 439):

Cumpra-se o *princípio da seletividade* comparando-se mercadorias ou serviços. [...] As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via do ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas idéias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos.

A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidez e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular.

Bem se vê a forte ligação que a seletividade conforme a essencialidade apresenta com a extrafiscalidade.

Os impostos, em geral, são criados para fins arrecadatórios, ou seja, para suprir os cofres públicos para que a Administração possa fazer frente a seus gastos. Entretanto, nem sempre se apresentam como mero instrumento de arrecadação e, quando isso ocorre, se está diante do fenômeno da extrafiscalidade.

Ensina Carrazza, E. (1999, p. 67) que “os impostos tanto podem ser criados pelo legislador com fins meramente fiscais, como com fins ordinatórios da vida social, econômica, cultural etc. Na segunda hipótese, o Estado utiliza-se da tributação para buscar finalidades outras, que não as de arrecadação de numerário”.

Bottallo (2009, p. 51-52) faz importante distinção entre as normas constitucionais extrafiscais: “(a) as voltadas à consecução de metas que poderiam ser chamadas de desenvolvimento econômico; (b) as que visam à realização de objetivos de justiça social”. Em seguida, coloca a norma que atribui ao IPI a característica da seletividade em função da essencialidade dentre as segundas.

Portanto, a seletividade do IPI em função da essencialidade dos produtos seria um instrumento extrafiscal na busca da justiça social.

Neste ponto, interessante a discussão sobre o princípio que estaria por trás, ou seja, que informaria a seletividade, se seria o princípio da capacidade contributiva ou da justiça social ou da igualdade.

Para Carrazza, E. (1999, p. 68-69), a seletividade não tem como alicerce o princípio da igualdade tributária ou o da capacidade contributiva e, sim, o princípio da igualdade

genericamente considerado. Afirma a autora:

A Constituição Federal, além de admitir a tributação extrafiscal, exige, em pelo menos duas hipóteses, para atendimento do princípio constitucional da igualdade, que a alíquota seja seletiva em razão da essencialidade dos produtos ou das mercadorias. Cumpre repisar que o princípio informador da seletividade é o princípio da igualdade genericamente considerado e, não, o da igualdade tributária ou o da capacidade contributiva. Tal assertiva encontra seu fundamento no fato de o contribuinte destes impostos não ser aquele que sofre diretamente o encargo financeiro dele decorrente. O ônus econômico do imposto acaba por fazer **parte** do preço final da mercadoria, sendo suportado, em termos econômicos, pelo consumidor final. Não se mede, aí, a capacidade contributiva do contribuinte (de direito) propriamente dito. Em rigor, nesta hipótese, por determinação constitucional, tal capacidade contributiva é totalmente irrelevante. O que, na verdade, a Constituição pretende, é reduzir as desigualdades econômicas existentes e havidas, em última análise, por injustas pelo sistema jurídico.

Pertinentes a colocação da autora, mormente quando considera que a seletividade em decorrência da essencialidade não apresenta relação com o princípio da capacidade contributiva do denominado contribuinte “de direito”.

Não obstante, também como bem observado pela tributarista (1999, p. 59) quis o Constituinte “proteger a frágil situação financeira do consumidor final, chamado, pela doutrina tradicional, contribuinte de fato”.

Nessa toada, embora a capacidade contributiva do contribuinte “de direito” seja fator estranho à noção de cargas tributárias diversas em razão da essencialidade do produto, já que não é ele que absorve o impacto da imposição tributária, não se pode desconsiderar que, ao menos, a capacidade contributiva do contribuinte “de fato” está sendo tomada em conta.

Amaro (2011, p. 164) alerta que mesmo nos impostos indiretos, ou seja, naqueles que são suportados pelo consumidor final, não há razão para se afastar o princípio da capacidade contributiva, asseverando que

...não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no campo dos impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”.

[...]

Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da *seletividade*, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à *essencialidade* do bem.

Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 694) posiciona-se no sentido de que, na impossibilidade de se aplicar a pessoalidade aos impostos indiretos, viria em substituição a seletividade. São essas suas palavras:

Torna-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, segundo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre

Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III.

[...]

É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros e produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.

O consumo de produtos de primeira necessidade, que compõem o mínimo existencial, não está apto a revelar capacidade contributiva, na medida em que, em relação a eles, não há liberdade de escolha. Trata-se, então, de prestigiar o princípio da capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo, no âmbito dos tributos indiretos. Aliás, nesse sentir, ideal seria a total desoneração dos produtos imprescindíveis à sobrevivência do indivíduo.

Costa (2003, p. 54-56) também se posiciona no sentido de que a seletividade é o instrumento apto a prestigiar o princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos indiretos, anotando que

Outro foco de controvérsias refere-se à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos denominados “impostos indiretos”.

[...]

A classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada irrelevante para o Direito, visto que sedimentada num fenômeno puramente econômico, sendo minoritário o entendimento contrário.

Cremos que mesmo na chamada “imposição indireta” é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade, de modo diferenciado. Portanto, nesse particular, a distinção tem relevância jurídica.

[...]

A seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como veremos adiante, são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva.

[...]

Realmente, o consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros – como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário – compõe o chamado “mínimo vital”, que examinaremos a seguir. Assim, parece razoável que o mesmo imposto incida com maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre artigos de primeira necessidade.

Oliveira (2011, p. 31), em consonância com estes últimos doutrinadores, aponta:

Para lá de questões formais atinentes à obrigação tributária, não se pode fechar os olhos à realidade econômica material subjacente à tributação indireta; a doutrina e a Constituição sabem que, nela, *é a capacidade econômica do contribuinte de fato* que é visada pela Economia e pelo Direito; daí a não cumulatividade *estrutural* e a seletividade de incidências do IPI e ICMS! [...] porque em última análise há que se levar em conta o bem-estar e *capacidade contributiva do consumidor final*.

Cella (2006, f. 128) igualmente entende que a seletividade garante o princípio da capacidade contributiva no caso dos impostos indiretos, alertando que, a par das discussões sobre a relevância ou não para o Direito Tributário, da classificação dos impostos em diretos ou indiretos,

...tendo os impostos como seu princípio informador a capacidade contributiva, de uma forma ou de outra, não poderemos considerar o fenômeno da repercussão como puramente econômico. Nesse particular, nosso ordenamento jurídico não conflita

com a realidade econômica, ao contrário, autoriza que tais tributos sejam transferidos, pelo mecanismo dos preços, aos consumidores.

Como se pode perceber, grande parte da doutrina entende a seletividade em função da essencialidade como instrumento de implementação do princípio da capacidade contributiva, no seu aspecto subjetivo, no âmbito dos impostos indiretos. Na impossibilidade de se aplicar a pessoalidade a esses tributos seria a seletividade o mecanismo substitutivo. Ela se encarregaria de desonerar ou onerar menos produtos de primeira necessidade, componentes do mínimo existencial. Ressalte-se, apenas, que a capacidade contributiva levada em consideração na seletividade não é a do sujeito passivo do tributo e, sim, do contribuinte “de fato”, razão pela qual também se entende que o princípio que provocou a entrada da seletividade na Constituição Federal “não foi nem o princípio da igualdade tributária, nem o da capacidade contributiva, mas o princípio da igualdade genericamente considerado (por força do qual os mais fracos merecem a proteção do Estado e do Direito” (CARRAZZA, E., 1999, p. 59).

Bottallo (2009, p. 52), como acima já mencionado, vê a seletividade como norma constitucional extrafiscal voltada à busca da justiça social, à proteção dos menos favorecidos.

De qualquer forma, cumpre observar que a norma constitucional que impõe a seletividade em função da essencialidade é expressão, no campo dos impostos indiretos, ou do princípio da capacidade contributiva ou da igualdade genérica ou da justiça social. Há sempre um valor prévio a informar a seletividade.

Nesse sentido, tem-se que a norma da seletividade em razão da essencialidade do produto mais se aproxima de uma regra, vez que:

- a) é uma norma mais objetiva, não se encontra envolta em grandes abstrações: embora o termo “essencialidade” possua certa fluidez, não sendo possível estabelecer precisamente os seus limites, certo é que há, nas palavras de Carrazza, R. A. (2009, p. 442), um “conteúdo mínimo” que permite que se verifique se a norma constitucional foi observada no caso concreto;
- b) é possível saber exatamente a conduta a ser seguida: a definição do aspecto quantitativo do IPI e do ICMS deve, obrigatoriamente, resultar em uma menor carga tributária para produtos e mercadorias considerados essenciais;
- c) aplica-se a um conjunto determinado de situações, ou seja, na determinação do *quantum* devido a título de IPI e de ICMS.

Assim como ocorre com a norma que prevê a não cumulatividade, também a seletividade é marcada por uma considerável carga valorativa, sendo que sua supressão

acabaria por onerar produtos relacionados ao mínimo existencial, ferindo-se os princípios da isonomia, justiça social e capacidade contributiva. Entretanto, apesar de espelhar mandamentos fundamentais do sistema, não irradia efeitos para esse mesmo sistema. Daí se afastar o caráter de princípio dessa norma.

Interessante o posicionamento de Torres (2010, p. 89), que vê uma terceira categoria de normas, que se colocaria entre os princípios e as regras: os subprincípios. Estas últimas normas, segundo o doutrinador

...vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem por escrito no discurso da Constituição ou da lei. Mas ainda não criam direitos e deveres para quem quer que seja. O princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), por exemplo, vinculado à ideia de justiça, tem a sua concretização aumentada através dos subprincípios da progressividade (art. 153, §2º, I), da seletividade (art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III).

Como se pode verificar, o autor não coloca a seletividade, nem na condição de regra, nem na de princípio. Por ainda não apresentar concretude suficiente a conferir direitos e deveres afasta a seletividade da categoria de regras. E, por se tratar de norma que representa um instrumento um pouco menos abstrato do que princípio, não a considera como este último.

Apresentados, pois, os delineamentos gerais acerca da regra da seletividade, passa-se à sua relação com a vedação do retrocesso.

### 3.3.2 Vedação do retrocesso e a seletividade do IPI e do ICMS

Como já feito quando se passou pelo estudo de outras normas constitucionais e a sua relação com o retrocesso, também no que tange à regra da seletividade em função da essencialidade, há que se perquirir acerca da classificação a ser dada a ela relativamente à sua eficácia.

Para Carrazza, R. A. (2011, p. 106) a seletividade do ICMS pode decorrer de qualquer variação no critério quantitativo, seja na alíquota, seja na base de cálculo ou mesmo criação de incentivos fiscais. Aduz que para o IPI, no entanto, essa norma somente pode ser cumprida utilizando-se alíquotas diferentes, dado o teor do art. 153, §1º, da Constituição, que dispõe que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, desde que atendidas as condições e os limites da lei.

Já Bottallo (2009, p. 56) afirma que a seletividade pode ser realizada mediante a

utilização de qualquer técnica que resulte em uma modificação quantitativa da carga tributária, como, por exemplo, diferenciação de alíquotas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais e outros. Todavia, ressalta que o instrumento mais utilizado para se alcançar a seletividade é a manipulação das alíquotas.

Fuso (2006, f. 136-137) também entende que a seletividade do IPI pode ser atendida pelo Legislador, por diversas maneiras, mas a mais comum é pela modificação das alíquotas, que também pode ser levada a efeito pelo Poder Executivo.

Para os fins deste trabalho, interessa ressaltar que, seja pela variação de alíquotas, que pode ser implementada tanto pelo Poder Executivo, como pelo Legislativo, seja por outras técnicas que alterem o *quantum* do imposto devido, ao menos uma manifestação infraconstitucional inicial é necessária para que o contribuinte recolha o tributo informado pela seletividade.

O cumprimento do princípio passa pela comparação de produtos, de tal modo que produtos de primeira necessidade ou essenciais devam ser mais onerados do que os supérfluos ou suntuários.

Tal comparação não consta na Constituição. Há apenas um mandamento nela para que se a efetive.

Dessas observações podem ser tiradas algumas conclusões.

A primeira delas é que na definição da carga tributária do IPI e do ICMS, na ocasião do exercício da competência legislativa, obrigatoriamente, deve ser observada a seletividade em função da essencialidade. Então, seja no manejo das alíquotas, seja na manipulação das bases de cálculo, seja na concessão de benefícios fiscais, sempre, produtos e mercadorias essenciais devem ser menos onerados que os supérfluos ou suntuários. Acentua Bottallo (2009, p. 58) que, quando se fala em destinatário da seletividade, há duas linhas de pensamento:

A primeira, a sustentar que o princípio da seletividade tem, como destinatário exclusivo, o legislador ordinário. Tratar-se-ia, portanto, de regra de política fiscal, uma norma de “conduta” que a Constituição oferece ao legislador, para orientar o exercício da sua competência legislativa, como se dissesse: “quando você instituir concretamente esse imposto, leve em conta a idéia de que ele haverá de ser seletivo em função da essencialidade.”

Nesse sentido, aos que têm como função legislar, essa norma constitucional apresenta-se como de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Também para o Judiciário tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, pois, conforme já asseverado, embora o termo “essencialidade” possa apresentar certa dificuldade na exata fixação dos seus limites, certo é que sempre existirá um conteúdo mínimo que estará fora de

questionamentos. Assim, caso o Legislador ou o Executivo dispensem tratamento tributário mais gravoso a um produto essencial, está aberta a via judicial.

Afonso, J. A. (2009, p. 164), referindo-se a todas as normas programáticas que são, para ele, de eficácia limitada, afirma que

...as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes:

I – estabelecem um dever para o legislador ordinário;

II – condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem;

III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;

IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;

V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;

VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou desvantagem...

Não obstante, complementa Bottallo (2009, p. 58) que a “essencialidade, embora sem perder este sentido de diretriz de política fiscal, expressa, também, uma regra de proteção do contribuinte”.

Ocorre que para o contribuinte, seja “de direito” ou “de fato”, a regra constitucional não gera todos os efeitos sem a integração de legislação infraconstitucional. A comparação entre produtos é imprescindível para a efetividade da seletividade. Em outros dizeres, os contribuintes não têm o poder de exigir diretamente a seletividade, não há meios diretos para sua realização antes que o Legislativo cumpra o seu dever de integrar a norma constitucional. Caso inexistisse regramento infraconstitucional prevendo diferentes cargas tributárias para produtos de essencialidades diversas, cabíveis seriam os instrumentos processuais previstos para a omissão inconstitucional, ou seja, mandado de injunção ou ação de inconstitucionalidade por omissão. A discussão acerca de quem deveria integrar o polo ativo no mandado de injunção, se o contribuinte “de fato” ou “de direito”, foge aos objetivos deste trabalho, mas certo é que caberia esse remédio processual diante da omissão legislativa.

Todavia, uma vez já implementada essa seletividade em função da essencialidade, seja qual for o meio adotado, não cabe a revogação dessa legislação. Incide, pois, o princípio da vedação do retrocesso. Exemplificando: supondo um produto A reconhecidamente de maior essencialidade que outro B e que, atualmente, sofresse tributação com uma alíquota menor que a de B. Supondo que a situação se invertesse por meio de novo regramento, de tal modo que a imposição tributária passasse a ser mais branda para B. Pouco importaria a origem da norma que instituiu a alíquota menor para B do que para A, se do Poder Executivo ou Legislativo, incidiria o princípio da vedação do retrocesso, na medida em que estabelecer alíquota maior para um produto essencial implicaria aniquilar a seletividade imposta pela

Constituição e, por consequência, ferir o princípio da capacidade contributiva.

Atente-se, porém, que se está a cuidar da relação do princípio da vedação do retrocesso e seletividade, mas esta tomada enquanto regra que dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva e à busca da justiça social e da igualdade.

Lembre-se que Bottallo (2009, p. 51), quando cuida das normas constitucionais extrafiscais, faz a distinção entre aquelas voltadas para o desenvolvimento econômico e aquelas que visam à realização de objetivos de justiça social. Mais adiante, esse autor (2009, p. 63) afirma categoricamente que “o princípio da seletividade do IPI está preordenado *apenas* a tutelar os interesses do consumidor”, não dos produtores. Desta maneira, tanto para fins fiscais, como para extrafiscais, o IPI deve sofrer modulações apenas com base na essencialidade. Ressalta (2009, p. 65-66):

b) A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo.

[...]

h) Estando, o princípio da seletividade, voltado para a tutela dos interesses dos consumidores finais, e não dos produtores industriais, não se justifica, sob o ponto de vista constitucional, sua utilização como meio de prevenir desequilíbrios de concorrência.

Bottallo (2009, p. 63-64) reconhece haver, por vezes, distorções no mecanismo da seletividade e cita o caso da Lei 9.532/97 (art. 42) que dava tratamento fiscal privilegiado, no âmbito do IPI, ao açúcar produzido em determinadas regiões do País. Açúcar é componente da cesta básica de todo e qualquer indivíduo, independentemente da região em que se situa, não se justificando, pois, a seletividade em função do local de produção. Por óbvio que hipotética revogação desse dispositivo jamais poderia ser combatida sob o argumento de vedação do retrocesso. Esse regramento inferior não se encarregou de dar efetividade à seletividade em função da essencialidade. Pelo contrário, violou-a, razão pela qual sua revogação não implicaria retorno ao estado de omissão inconstitucional a ferir o cerne da norma constitucional.

Outros exemplos da relação da vedação do retrocesso e seletividade poderiam ser dados, especialmente no que se refere à utilização da alíquota zero como instrumento de implantação da regra constitucional.

No entanto, grande parte da doutrina considera que a alíquota zero não passa de uma isenção.

Nesse sentido, Bottallo (2009, p. 56) assevera que “figura largamente empregada no campo do tributo é a da alíquota zero já anteriormente examinada que, como visto, não passa

de isenção, concedida mediante redução de alíquota do tributo a zero, disso resultando a impossibilidade de surgimento de obrigação tributária”.

Como as isenções serão estudadas no próximo capítulo, lá serão citados alguns dos exemplos, mas, de qualquer forma, a fim de ilustrar o campo de atuação do princípio da vedação do retrocesso, toma-se uma hipotética situação relatada por Carrazza, R. A. (2009, p. 443) em relação ao ICMS:

Damo-nos pressa em salientar que não estamos sustentando que o Judiciário deva legislar, no lugar do Legislativo, ou regulamentar as leis, no lugar do Executivo, mas averiguar se os critérios adotados por estes Poderes foram adequados e racionais. Se concluir, por exemplo, que a legislação ultrapassou os critérios da razoabilidade e da equidade ao revogar, *v.g.*, uma isenção sobre a venda de remédios, tornando-a mais onerada, por meio de ICMS, que a comercialização de ração animal, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal e, com isso, o primado da Constituição.

Esse exemplo, embora não haja menção ao princípio de vedação do retrocesso, mostra o âmbito de sua atuação. A invocação do princípio trataria de impedir a revogação da isenção que dava efetividade à seletividade em função da essencialidade. A revogação, no caso, implicaria um retorno ao vazio constitucional na medida em que a venda do remédio, mercadoria que compõe o mínimo vital, passaria a ser onerada, esvaziando conteúdo, não somente da seletividade, como também, o da capacidade contributiva.

### **3.4 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à isenção**

#### **3.4.1 A isenção**

O mecanismo de funcionamento das isenções já foi alvo de diversos estudos.

A primeira ideia que se formou sobre esse instituto, como relata Carrazza, E. (1999, p. 75), é a de que a “isenção nada mais era senão a dispensa legal do pagamento do tributo. A doutrina tradicional assim a entendia”. Cita a autora dois doutrinadores que defendiam essa linha: Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão.

Segundo essa corrente, haveria a incidência da lei tributária uma vez ocorrido o fato impositivo nela previsto. Como consequência, surgiria a relação jurídica com a obrigação tributária de pagar o tributo, mas, em decorrência da lei isentiva, dispensado estaria o contribuinte desse dever.

Trata-se de posicionamento já superado pela maioria da doutrina, mormente porque

esse conceito estaria mais próximo daquele da remissão tributária.

Becker (2010, p. 326) critica essa vertente tradicional aduzindo que “a lógica desta definição estará certa *apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar uma regra jurídica de isenção*”. Para o tributarista, a regra isentiva impede a formação da própria relação jurídica tributária. Utilizando suas palavras (2010, p. 327):

A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.  
A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.  
A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência da relação jurídica tributária.

Esclareça-se apenas que esse doutrinador toma a incidência como fenômeno infalível, de tal modo que, uma vez ocorrido o fato previsto hipoteticamente na regra jurídica, necessariamente ocorre a incidência. O que pode falhar, segundo seu entendimento (2010, p. 324), é o respeito às consequências advindas da incidência e já previstas na regra.

Borges (2007, p. 177), igualmente, entende ser a incidência infalível, acentuando também que o que é suscetível de falhas é o atendimento à regra jurídica que incidiu ou a sua aplicação. Afirma que “nas leis tributárias, o termo incidir significa que, sobre determinada matéria imponible (tributável), prevista em norma jurídica, o gravame atinge essa matéria”.

Coloca, então, que a não incidência pode ser de duas ordens:

I) *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;  
II) *qualificada*, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total). (BORGES, 2007, p. 155).

Portanto, a isenção poderia ser conceituada como hipótese de não incidência da lei tributária decorrente de lei ordinária, tendo como efeito principal impedir o nascimento da relação jurídica tributária.

Carvalho, P. (2011a, p. 564-566) tece diversas críticas a essa definição, dentre elas de:

- a) que se trata de definição pela negativa;
- b) que nos fundamentos desse conceito transparece a ideia de que a regra de isenção chega mais rápido ao evento que a regra de tributação, sendo que, “não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social” (CARVALHO, P., 2011a, p. 564-565).

Borges (2007, p. 201-208) rebate essas críticas. Quanto à alegação de definição pela negativa aduz que:

- a) a definição de isenção pode ser reduzida a um enunciado afirmativo: hipótese de

não incidência da norma tributária significa o mesmo que hipótese de incidência da norma isentante;

- b) não há motivos para repelir, nesse caso, a definição pela negativa: o principal problema desse tipo de definição é a quantidade excessiva de coisas que podem existir sem ser a coisa que se quer definir, mas a isenção é destinada a um conjunto limitado de normas, bem demarcado, de maneira que, tirando as normas isentantes, é possível perfeitamente delimitar qual o campo das normas que incidem.

Relativamente à crítica de que por trás de sua teoria encontra-se a ideia de que a regra de isenção chega mais rápido ao fato do que a regra de tributação, aduz que a relação temporal ocorre no mundo dos fatos, não existindo, pois, essa relação entre as normas. Explica (2007, p. 207):

Se a isenção é dita subjetiva, os sujeitos antes alcançados pela norma obrigacional tributária passam a compor excepcionalmente a hipótese normativa da isenção; se objetiva, a isenção terá alterado, a partir de sua vigência, o âmbito material de validade da norma obrigacional tributária, pela exceção à tributação dela resultante.

Ao explicar a fenomenologia das isenções tributárias Carvalho, P. (2011a, p. 567-569), começa fazendo a distinção entre regras de estrutura e regras de comportamento. Estas se dirigem diretamente a regular as condutas das pessoas. Aquelas determinam como as regras de conduta devem se relacionar, dispondo também sobre produção e modificações nos preceitos já existentes.

As isenções tributárias, segundo esse autor, estão contidas em regras de estrutura, introduzindo modificações na regra-matriz de incidência tributária. Assim, pode a isenção ser definida como regra que

...investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. (CARVALHO, P., 2011a, p. 568).

Portanto, a regra isentiva trata de diminuir a área de abrangência de um dos critérios da hipótese (material, espacial, temporal) ou da consequência (pessoal, quantitativo) da regra-matriz de incidência tributária.

### 3.4.2 Vedação do retrocesso e a isenção

Para os fins desta dissertação e, especificamente, para o estudo da relação entre isenção e a vedação do retrocesso, importa que sejam fixadas algumas premissas:

- a) a isenção não tem assento constitucional e, sim, em diplomas infraconstitucionais; isso não quer dizer, porém, que a isenção não possa encontrar seu fundamento em norma constitucional (COSTA, 2006, p. 93); como acentua Borges (2007, p. 51-52):

...a isenção mesmo tendo como ponto de partida preceito constitucional programático ou diretivo, é matéria afeta à lei ordinária ou complementar. Ressalte-se, entretanto, que esta afirmação não conduz necessariamente à conclusão que a Constituição Federal não possa programar isenções e, portanto, que toda referência a isenções em texto constitucional envolva uma imprecisão terminológica.

- b) quando a isenção tiver seu fundamento em norma constitucional, essa última será sempre de eficácia limitada; isso porque a norma constitucional, no caso da isenção, não define, de modo suficiente e expreso, “a situação de desoneração tributária que aponta, remetendo ao legislador infraconstitucional a incumbência de fazê-lo” (COSTA, 2006, p. 93);
- c) a isenção não é favor legal, nem privilégio; nesse sentido ensina Carrazza, R. A. (2011, p. 939) que “a isenção tributária encontra seu fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados”;
- d) a isenção tem caráter extrafiscal, voltando-se para o desenvolvimento econômico ou visando à realização de objetivos de justiça social, em obediência, especialmente, ao princípio da capacidade contributiva; nesse sentido, Torres (2010, p. 310-311):

Um dos mais importantes princípios constitucionais da isenção é o da *capacidade contributiva*. O benefício deve ser concedido a quem não tenha capacidade econômica para suportar o ônus do tributo. [...] Se os beneficiários, entretanto, possuírem forte capacidade contributiva, a isenção perde seu fundamento jurídico e se aproxima do privilégio odioso proibido pelo art. 150, II, da CF 88, a não ser que se encontre justificativa no princípio do desenvolvimento econômico.

- e) a isenção alcança fatos que, em princípio, seriam tributados.

Uma vez firmadas tais premissas, pode-se estabelecer a conexão entre a vedação do retrocesso e a isenção: veda-se a revogação, sob o fundamento de proibição do retrocesso, sempre que a isenção cuidar de dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

É o que ocorre, por exemplo, com a isenção do mínimo vital.

Consoante já acima tratado, a isenção pode ser usada como instrumento de implementação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que está apta a propiciar a desoneração do mínimo vital.

É como pondera Carrazza, E. (1999, p. 79):

Todos devem pagar tributos na medida de sua capacidade contributiva. As exceções devem obedecer a critérios de razoabilidade, devendo estar voltadas, quer para o

próprio atendimento à isonomia tributária, quer à busca, pelo Estado de Justiça Tributária.

Pode-se afirmar que tanto o princípio da igualdade tributária quanto o da capacidade contributiva não impedem o Estado de conceder isenções. Ao contrário, as isenções podem e devem ser utilizadas pelo Estado para reduzir as desigualdades sociais. É o que ocorre, por exemplo, quando se concede uma isenção para garantir ao cidadão o mínimo vital...

Costa (2003, p. 73) também adota posicionamento no sentido de que a isenção pode ser um dos caminhos na implementação do princípio da capacidade contributiva. Classifica a autora as isenções em técnicas e aquelas outorgadas por motivos políticos, afirmando:

As primeiras não colidem com a regra fundamental em exame; ao contrário, a confirmam. As isenções técnicas são legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva. Tal é o caso, por exemplo, da isenção destinada à preservação do “mínimo vital”...

Tome-se como exemplo o leite, produto que indiscutivelmente compõe o mínimo vital. Atualmente, conforme o Decreto 6.006/06, que aprovou a Tabela do IPI (TIPI), esse produto é tributado à alíquota zero, ou seja, isento de IPI.

Caso sobreviesse outro decreto revogando essa isenção e acabando por onerar o leite, certamente cabível a aplicação da vedação do retrocesso, vez que essa isenção é que cuida de dar eficácia à regra da seletividade em função da essencialidade e do próprio princípio da capacidade contributiva.

Aliás, consigne-se que, nessa hipótese de isenção do mínimo vital, há quem entenda que sequer se estaria diante de uma verdadeira isenção. É a linha defendida por Borges (2007, p. 55-56):

No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, II) e pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é *imune*. E a essa conclusão não será lícito contrapor-se a relativa indeterminação do conceito de “mínimo vital”. [...] Não se trata porém de norma – a proibição de tributação do mínimo vital – nem expressa, nem de *eficácia limitada*. Sua eficácia é plena e independe do seu grau de determinação conceitual. Não postula integração *legislativa*. O mínimo vital é algo que aqui e agora já deve ser concretamente fixado pelo juiz, na repartição das coisas exteriores em que o direito se manifesta: “dar a cada um o que é seu”, ensina a fórmula romana.

Entretanto, não é essa a opinião de Costa (2006, p. 94), que aduz:

Do mesmo modo a isenção concernente ao *mínimo vital* – assim entendido como a quantidade de riqueza mínima, suficiente para que uma pessoa e sua família possam manter-se com dignidade, intocável pela tributação por via dos impostos –, decorrentes da aplicação do princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º, do Texto Fundamental.

Já grafamos em outra oportunidade tratar-se, nesse caso, de autêntica hipótese de isenção, e não de imunidade, porque a Constituição não traz o desenho típico da situação imune, deixando que tal tarefa seja desempenhada pelo legislador infraconstitucional.

Caso se considere que a proibição de tributação do mínimo vital, na verdade, configura imunidade, desnecessária seria a invocação da vedação do retrocesso em caso de

eventual revogação de norma infraconstitucional de desoneração. Chega-se a essa conclusão porque o produto continuaria a não ser tributado com fundamento extraído diretamente da Constituição.

Um caso interessante a ser analisado é o do Decreto 53.258/2008 do Estado de São Paulo. Seu art. 139 previa isenção do ICMS, a partir de 1º de agosto de 2008, para a prestação de serviço de transporte com início e término em território paulista. Ocorre que essa isenção acabou por onerar ainda mais o serviço de frete, na medida em que não mais foi possível acumular créditos de ICMS. Tais créditos eram utilizados para a aquisição e renovação de frotas de caminhões e, sem eles, as empresas teriam que se socorrer de empréstimos bancários (informação verbal) <sup>16</sup>.

A revogação de tal decreto, de forma alguma, poderia ser obstada com fundamento na proibição do retrocesso. É que, longe de representar uma maior eficácia a qualquer norma constitucional, a isenção em tela acabou por onerar ainda mais o serviço de frete no Estado de São Paulo. Tanto assim que foi revogada já para 1º de setembro de 2008, por força do Decreto 53.361/2008.

Outra hipótese que pode ser oferecida à análise é a do art. 156, III e §3º, II, da CF, *in verbis*:

**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

[...]

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

[...]

II – excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior;

Cuida-se de isenção heterônoma. Carrazza, R. A. (2011, p. 959) define as isenções heterônomas como aquelas “concedidas por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo”. Segundo o teor do dispositivo acima colacionado, a União, mediante lei complementar, pode conceder isenções de ISS sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

A Lei Complementar 116/03, em seu art. 2º, I, conforme prescrito pela norma constitucional, isentou tais serviços.

A questão que se põe é: poderia esse dispositivo infraconstitucional deixar de ser revogado sob o fundamento da proibição do retrocesso?

<sup>16</sup> Comentário proferido pelo Prof. Osvaldo Santos de Carvalho em reunião do Grupo de Pesquisa Direito Constitucional Tributário coordenado pela Profa. Elizabeth Nazar Carrazza em maio de 2011.

A norma constitucional em tela, antes de ser um instrumento na busca da justiça social ou de implementação do princípio da capacidade contributiva, está mais relacionada com questões de cunho econômico, em respeito ao princípio da tributação no destino que, nas palavras de Carrazza, R. A. (2011, p. 1078) é

...consagrado em nossa Constituição para o IPI e o ICMS e admitido para o ISS.  
[...]

O *princípio do destino* (também chamado *princípio do país do destino*) regula, no que tange aos tributos que a Economia rotula indiretos, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a conseqüente exoneração das imposições sofridas no país de origem (onde o serviço foi prestado ou o bem produzido), justamente para que não haja “exportação do imposto”.

Como é fácil perceber, o *princípio do destino* conduz ao princípio da *não-discriminação em razão da nacionalidade*, pelo qual o país importador deve ajustar sua legislação, para que os bens e serviços estrangeiros suportem a mesma *carga fiscal* dos nacionais.

Igualmente nessa linha, Derzi (2004, p. 68):

Como sabemos, em mercados não integrados, adota-se o princípio do destino. A Lei Complementar 116/2003, nessa parte, foi correta. Manteve o princípio do destino nas prestações de serviço internacionais. Ela exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo as importações à incidência do tributo, para isso elegendo a competência do Município onde se localizar o estabelecimento do tomador. Crescendo a mundialização e surgindo novas formas de prestações de serviços (como o comércio eletrônico), é necessário estabelecer um tratamento equânime, em que sejam os serviços importados sujeitos aos mesmos tributos que incidem sobre a prestação dos serviços nacionais. Como se sabe, a incidência do ISS nas importações de serviços não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e equidade, nos mercados não completamente integrados. É que a tendência universal adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados chegam ao país do destino livres de todo o imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a prestação de serviços nacionais, que sofrem a incidência do ISS.

Como se pode perceber, a isenção prevista na Constituição e levada a efeito pela legislação inferior relaciona-se com a inserção do País no mercado internacional, de tal forma que pode o regramento complementar, nesse aspecto, ser revogado. Até porque, como acentua Carrazza, R. A. (2011, p. 1077), “a lei complementar em exame deverá ser editada apenas e quando o interesse nacional o exigir. Outro entendimento desconsideraria o magno princípio da autonomia municipal”.

A isenção em comento, portanto, deve ser utilizada com ressalvas, somente quando a União, por razões de desenvolvimento econômico, entender conveniente.

A norma constitucional que prevê a isenção não confere, por si só, um direito subjetivo ao prestador de serviços que os fornece a destinatários no exterior. Sua finalidade é outra: deixar claro que, quando, excepcionalmente, a União tiver que criar a aludida isenção para o Imposto sobre Serviços (ISS), o instrumento adequado há de ser a lei complementar. Não existe, propriamente, uma imposição constitucional para que se estabeleça essa limitação

à tributação, de maneira que a sua eventual revogação não implicaria retorno a um vazio inconstitucional.

Portanto, não aplicável o princípio da vedação do retrocesso nessa hipótese.

Por fim, há apenas que ser feita uma ressalva: a possibilidade ou não de revogação das isenções foi analisada neste estudo, levando-se em consideração unicamente o prisma da aplicabilidade ou não do princípio da vedação do retrocesso.

Algumas revogações que, inicialmente, levando-se em conta o princípio analisado, poderiam ser levadas a efeito, restariam vetadas, mas em decorrência de outros motivos.

Tais motivos estão relacionados principalmente à existência ou não de condições para sua concessão e, também, ao prazo de duração, se temporárias ou por tempo indeterminado.

Embora a discussão acerca dessas variáveis apresente interesse teórico e prático, foge aos desígnios deste trabalho, razão pela qual não abordada a revogação sob esses ângulos.

### **3.5 Aplicabilidade da vedação do retrocesso à imunidade**

#### **3.5.1 A imunidade**

A primeira noção que se tem da imunidade é de que se cuida de uma limitação constitucional ao poder de tributar. Nesse sentido, Baleeiro (1998, p. 12-13), que coloca como normas desse gênero as imunidades e os princípios.

Todavia, qual seria a distinção entre essas duas espécies de normas?

Costa (2006, p. 35-37) aponta algumas diferenças. Segundo essa autora, princípios apresentam alto grau de generalidade e abstração, enquanto que as imunidades são aplicáveis a situações mais específicas. Além disso, os princípios pressupõem a existência da competência tributária, orientando o seu adequado exercício, ao passo que as imunidades negam a própria competência. Têm, portanto, função negativa, correspondendo a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador e aplicador do Direito.

Tratando dessa matéria, Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 232-233), começa afirmando que princípios,

...como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição de poder

entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra.

[...] os princípios são diretrizes gerais, mandamentos alicerçantes e basilares do sistema jurídico que tanto podem inspirar concessões, prerrogativas, faculdades, negações ou privações totais ou parciais. Muitas vezes limitam o poder tributário, subordinando o seu exercício ao cumprimento de certos requisitos materiais ou formais. Nesse caso, pressupõem a existência da competência cujo exercício disciplina.

Já a imunidade, para a autora (1998, p. 228),

... é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação da competência, que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.

Portanto, embora princípio e imunidade possam gerar um mesmo efeito, ou seja, limitar a tributação, não se confundem. Mas as imunidades muitas vezes podem ser informadas por princípios. Tome-se, por exemplo, a imunidade recíproca, que pode ser vista como decorrência dos princípios federativo e da autonomia dos Municípios.

Carrazza, R. A. (2011, p. 781) ressalta que “a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos...”.

Costa (2006, p. 37) especifica mais, afirmando que as imunidades “são aplicações ou manifestações de um princípio, que podemos batizar de *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.”

Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 230-231) acentua que as imunidades somente adquirem sentido se tomado como um conceito relacional. Em outros dizeres, trata-se de

...regra de negação que atua parcialmente sobre outra, reduzindo-lhe a extensão. Não dizemos que somos “imunes” a impostos sobre a renda instituídos pelo Município, porque falece a essa pessoa pública estatal poder originário para tributar a renda. Não obstante, dizemos que os “templos” são imunes ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, porque há uma norma constitucional que atribui ao Município a faculdade de instituir imposto de tal natureza.

Como se pode perceber, a imunidade pressupõe a norma de atribuição de competência tributária, reduzindo o seu âmbito de eficácia. Atua dentro dessas normas.

Por esse motivo é que se estabelece o paralelo entre a imunidade e a isenção. A primeira reduz a norma que atribui o poder tributário. A segunda restringe a norma de tributação.

Nesse sentido, Borges (2007, p. 155), que coloca ambas como hipóteses de não incidência qualificadas. A imunidade para ele é uma não incidência constitucionalmente qualificada, ao passo que a isenção é a legalmente qualificada. A diferença é que esse

tributarista não aceita que a norma de competência tributária possa ser reduzida pela imunidade. Na realidade, segundo o autor (2007, p. 217), a competência tributária já nasce delimitada, ou seja, é o resultado da análise conjunta das regras do poder do ente tributante mais a de imunidade. São essas as suas palavras:

A rigor portanto a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo materialmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada.

Carvalho, P. (2011a, p. 221-230) tece críticas aos conceitos anteriores e define imunidade como (2011a, p. 236)

*...a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*

Em contraposição ao conceito de que a imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias, aduz que

O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre a matéria tributária. (CARVALHO, P., 2011a, p. 223-224).

Também não aceita esse jurista que a imunidade seja uma exclusão ou supressão ao poder de tributar, vez que esse conceito também traz a ideia de dois instantes cronologicamente diferentes: primeiro haveria a definição das competências tributárias e, depois, seriam introduzidos preceitos excludentes das competências. Para o autor (2011a, p. 227),

*...a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.*

Ressalte-se, apenas que Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 228) entende que a redução que ocorre no âmbito de abrangência da norma que confere o poder tributário não é cronológica ou temporal e, sim, apenas lógica.

Por fim, relativamente à definição de imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, Carvalho, P. (2009, p. 227) afirma que esse conceito acaba por confundir dois momentos distintos: a definição do campo de competência tributária e aquele da ocorrência do fato e aparecimento do vínculo. Afirma:

As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é

definir os campos de competência das entidades tributantes. As prescrições editadas nesse nível não curam da problemática da preocupação do gravame, que é algo inerente à regra-matriz, erigida na plataforma do legislador ordinário. Supomos não ser precisamente essa a hora adequada para pensar na fenomenologia da incidência, quando estamos tratando de fixar os parâmetros de atuabilidade legiferante das três unidades políticas.

Carrazza, R. A. (2011, p. 781) tem igual posicionamento, aduzindo que:

Pensamos ser oportuno frisar que a imunidade – ao contrário da isenção – não trata da fenomenologia da incidência porquanto ocorre antes deste momento.

O próprio Borges (2009, p. 218-219), que trata a imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada reconhece que esse instituto não configura apenas uma mera proibição de incidência, consignando que:

Todavia, porque a regra jurídica de imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser conceituada como regra de exclusão ou restrição de competência tributária e não *apenas* de proibição da incidência do preceito que tributa.

A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou mais precisamente das regras *negativas de competência*.

Resumindo todas as ideias até aqui desenvolvidas, pode-se tomar a definição de Costa (2006, p. 52):

A imunidade tributária, então, pode ser definida como *a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação*.

De qualquer forma, a par das diversas definições apresentadas para a imunidade, para os desígnios desta dissertação importa relatar, como faz Derzi na obra de Baleeiro (1998, p. 225-226), que,

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.

### 3.5.2 Vedação do retrocesso e a imunidade

Se quanto à precisa definição da imunidade são apresentadas várias teorias, não se percebe, de um modo geral, grandes divergências em relação à eficácia das regras de imunidade.

O próprio Afonso, J. A. (2009, p. 101) coloca as normas constitucionais que conferem

imunidade dentre as de eficácia plena.

Costa (2006, p. 91-103) faz interessantes apontamentos acerca da eficácia e aplicabilidade das normas imunizantes e o papel da lei complementar. Inicia afirmando que as normas de imunidade são destinadas ao legislador complementar, que tem a incumbência de regular as limitações ao poder de tributar, consoante os termos do art. 146, II, da Constituição<sup>17</sup>, mas, também ao legislador ordinário, a quem cabe a instituição dos tributos.

Como, no entender dessa jurista,

...a norma imunizante estampa a situação que alcança de modo preciso, possibilitando ao intérprete e ao aplicador da norma a exata identificação de seus contornos, forçoso concluir-se que deve ela qualificar-se como norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e aplicabilidade imediata.

Isto porque as normas imunizantes receberam do constituinte carga normativa suficiente para sua aplicação imediata, não demandando intermediação legislativa para tanto. (COSTA, 2006, p. 93).

Aliás, acrescenta que, se a norma constitucional não regular de modo suficiente e expreso a situação de desoneração, havendo a necessidade de integração por legislação ordinária, de imunidade não se trata e, sim, de isenção, com fundamento em norma constitucional de eficácia limitada (COSTA, 2006, p. 93-94).

Derzi, nas notas da obra de Baleeiro (1998, p. 228), também entende que as normas imunizantes:

1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
4. criam direitos ou permissões em favor da pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

Carraza, R. A. (2011, p. 778) possui a mesma opinião:

Voltando à idéia central, reiteramos que os casos de imunidade estão todos definidos na própria Constituição Federal. Em vão, portanto, buscaremos em normas infraconstitucionais as diretrizes a seguir acerca desta matéria. Elas, quando muito, podem aclarar o assunto, que, repetimos, já foi esgotado pelo legislador constituinte. Daí podermos dizer que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, produzindo todos os seus efeitos, independentemente da edição de normas inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem.

Ressalta esse tributarista (2011, p. 773) que as normas que preveem imunidades conferem aos beneficiários o direito subjetivo de não sofrerem tributação. Estabelecem, portanto, os contornos da competência tributária e, ao mesmo tempo, outorgam em favor da

<sup>17</sup> **Art. 146.** Cabe à lei complementar:

[...]

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

pessoa envolvida o direito de não pagar o tributo do qual estão imunes.

Não obstante, Costa (2006, p. 95-96) adverte que, em algumas hipóteses de imunidade, o legislador infraconstitucional é chamado a legislar sobre requisitos e/ou condições para a fruição do benefício. Nesse caso, a norma tem eficácia plena até que sobrevenha ato que regule essa eficácia. Trata-se, desta forma, de norma de eficácia contida ou restringível.

Quando a norma de imunidade demanda por regras infraconstitucionais, o instrumento a ser utilizado é a lei complementar, uma vez que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Isso não quer dizer, entretanto, que a legislação complementar seja constitutiva do direito subjetivo à imunidade.

Como acentua Carrazza, R. A. (2011, p. 998):

Logo, a lei complementar que está a merecer nossos cuidados só será válida quando se entrosar com as linhas mestras do Texto Supremo. Admitimos, num esforço de arranjo, que tal lei poderá iluminar os pontos mais ou menos obscuros de nosso sistema constitucional tributário, desde que, no entanto, não os desloque, nem os anule.

[...]

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. *Não pode inovar, mas, apenas, declarar.*

Também adotando o mesmo posicionamento Costa (2006, p. 103):

Cumpra arrematar assinalando, uma vez mais, que a lei complementar veiculadora das normas gerais voltadas à regulação de normas imunizantes não vem compor o perfil desse direito público subjetivo, mas tão-somente, dita critérios para sua fruição. Dirá respeito apenas a aspectos formais voltados à consecução de tal fim e a requisitos a serem atendidos pelos sujeitos beneficiados pela desoneração tributária.

Desse modo, não é a lei complementar que confere direito subjetivo ao contribuinte. Independentemente de sua existência, a imunidade deve ser observada pelo legislador ordinário, na criação do tributo e pelo aplicador do Direito, na atividade arrecadatória.

Disso resulta a não aplicação do princípio da vedação do retrocesso em caso de revogação de legislação inferior regulando situações de imunidade.

Ainda que revogado tal regramento voltando-se a um estado de vazio em termos de legislação infraconstitucional, o cerne do direito à imunidade restaria preservado. Caso, nessa hipótese, as autoridades fiscais optassem por cobrar os tributos da pessoa beneficiada pela imunidade, sob o fundamento de inexistência de legislação infraconstitucional a regular a matéria, caberia a impetração do mandado de segurança, eis que mantido seu direito líquido e certo de não pagar o tributo do qual estão imunes por força da Constituição.

### 3.6 Aplicabilidade da vedação do retrocesso ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

#### 3.6.1 O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

Dispõe o art. 146, III, “c”, da Constituição, *in verbis*:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Acerca desse dispositivo, as atenções têm sido voltadas sobre a interpretação a ser dada à expressão “adequado tratamento tributário” e sobre a definição de ato cooperativo.

Relativamente ao segundo ponto, a Lei 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabelece, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

A Lei 5.764/97 é ordinária. Mas, como aponta Becho (2005, p. 223-224), após a Constituição de 1988, essa norma, quando regula matéria tributária, como no caso do art.79, passou a ter força de lei complementar.

Aponta esse autor (2005, p. 95) o que entende por cooperativas:

... são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos.

Esclarece (2005, p. 171) que o que particulariza a cooperativa é a dupla condição do associado, que atua como proprietário e como beneficiário.

O cooperado participa da entidade como proprietário atuando nos processos decisórios e indicando o rumo a ser tomado pela sociedade. Por outro lado, é também o destinatário das ações desenvolvidas pela cooperativa.

Carrazza, R. A. (2011, p.1017) pondera que essa especificidade dá a dimensão do que seja ato cooperativo, asseverando que:

...há sempre duas relações jurídicas interligando o associado à cooperativa.

A *primeira* é a relação societária propriamente dita, ou seja, a relação de dono: a

pessoa física une-se à jurídica, passando a fazer parte de seu quadro associativo e fazendo jus a todas as prerrogativas de sócio.

A *segunda* é a relação de associado enquanto usuário dos serviços da cooperativa, e que está sujeita a variações, dependendo do tipo, das características e do modelo de atividade econômica da sociedade.

Estas duas relações estão dentro do ato cooperativo, devendo ambas receber o retro-aludido “adequado tratamento tributário”.

Assim é que em uma cooperativa de trabalho, de taxistas, por exemplo, a cooperativa ajuda os trabalhadores a conseguir clientes para suas corridas. Assim agindo, prestam um serviço a seus cooperados. Essa prestação de serviço deverá receber, por imposição constitucional, adequado tratamento tributário.

Becho (2005, p. 172) dá outros exemplos de atos cooperativos: a aquisição de moradia e o respectivo pagamento, em uma cooperativa habitacional, desde que para o associado; em uma cooperativa de crédito, o depósito e a retirada de dinheiro, bem como empréstimos e seu pagamento, desde que realizados por cooperados; em uma cooperativa de consumo, a aquisição, por cooperados, de produtos expostos em supermercado fundado pela entidade.

Note-se, no entanto, que, por força do dispositivo legal acima citado, as transações devem ser realizadas para a consecução dos objetivos para a qual foi criada.

Além disso, o art. 79 da Lei 5.764/71 exclui do conceito de ato cooperativo os negócios realizados com terceiros não associados, posição com a qual Becho (2005, p. 177) não concorda. Justifica seu entendimento afirmando que

... não há como vetar às cooperativas a possibilidade de estabelecer negócios jurídicos com terceiros, mantendo o cumprimento dos fins sociais como limite [...]. Alguns desses negócios são completamente inevitáveis, tais como contratos de fornecimento e de trabalho, aluguéis etc. (BECHO, 2005, p. 181).

Assim, seguindo essa linha de pensamento, a aquisição, por uma cooperativa de consumo, de produtos de terceiros não associados e que serão repassados aos cooperados também se enquadraria no contexto de ato cooperativo.

Entretanto, nessa dissertação o conceito de ato cooperativo utilizado será o conceito legal, excluindo, portanto, as transações realizadas com terceiros não associados.

Outro ponto de discussão acerca do art. 146, III, “c”, da Constituição diz respeito ao “adequado tratamento tributário”. A primeira crítica que se faz é quanto ao emprego do vocábulo “adequado”. Ressalta Carrazza, R. A. (2011, p. 995) a impertinência desse termo, como se a Constituição permitisse que fosse dado ao contribuinte, em outros casos, um tratamento tributário não adequado. Entretanto, não somente o ato cooperativo deve receber tratamento adequado.

A interpretação dessa expressão deve ser feita em consonância com o teor do art. 174, §2º, da Constituição, *in verbis*:

**Art. 174.** Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.  
[...]

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Isso quer dizer que o adequado tratamento tributário não significa somente reconhecer as diferenças entre o ato cooperativo e outros atos, como os comerciais. Observe-se, por exemplo, o parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71. Ele dispõe que o ato cooperativo não configura “operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”. Como afirma Becho (2005, p. 223), essa norma poderia até não existir. Nas cooperativas de consumo não há negócio mercantil, não há intuito lucrativo e nem bilateralidade. Essas cooperativas não têm o intuito de comerciar e, portanto, não trabalham com mercadorias (BECHO, 2005, p. 324). Essas operações de “venda” de produtos de um supermercado da entidade para o cooperado não atraem a incidência do ICMS e essa a conclusão a que se chega independentemente da existência do mencionado parágrafo único do art. 79.

Conferir adequado tratamento não se resume somente a reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo. Significa mais. Impõe o preceito constitucional que se estabeleça, efetivamente, uma situação de vantagem tributária para essa espécie de ato.

Como ensina Carrazza, R. A. (2011, p.1008), o que procurou a Constituição foi fazer com que

...as cooperativas venham a receber tratamento tributário privilegiado, vale dizer mais favorável que o dispensado às instituições privadas com fins lucrativos. Neste contexto, portanto, *dispensar adequado tratamento tributário*, é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quanto possível, de tributação.

O adequado tratamento tributário, no entanto, não significa imunidade, muito embora noticie Becho (2005, p. 215) que houve algumas tentativas nesse sentido durante a Assembleia Nacional Constituinte que resultou na Constituição de 1988.

### 3.6.2 Vedação do retrocesso e o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

O art. 174, § 2º da Constituição não traz uma recomendação. Ao contrário, impõe o apoio e o estímulo ao cooperativismo. No âmbito tributário, esse apoio e estímulo, nos termos do art. 146, III, “c”, do Diploma Magno devem ser entendidos como uma determinação para

que o legislador infraconstitucional crie medidas que aliviem a carga tributária das cooperativas de modo mais acentuado do que das outras pessoas jurídicas em geral. Em outras palavras, a lei complementar deve prever um tratamento tributário mais favorável às cooperativas.

Acentua Becho (2005, p. 228) que essa lei complementar de caráter geral, ainda não foi editada, mas adverte que, enquanto isso não ocorre, tem perfeita cabida a impetração de mandado de injunção, a fim de que as cooperativas possam se valer de benefícios fiscais.

Da observação desse último autor é possível deduzir que a norma constitucional que impõe tratamento fiscal mais benéfico às cooperativas não apresenta eficácia plena, mas, nem por isso, pode ser tomada como preceito destituído de eficácia. A omissão do legislador complementar no implemento de medidas que impliquem desoneração tributária para as cooperativas é inconstitucional, franqueando a oportunidade para a apresentação dos remédios constitucionais pertinentes, ou seja, o mandado de injunção e ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Carvalho, P. (2011b, p. 841) relata um interessante caso de modificação legislativa, que pode ser levado à análise sob a ótica da vedação do retrocesso.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar 70/91, com fundamento de validade, como já mencionado em capítulo anterior, no art. 195, I da CF.

A Lei Complementar 70/91, em seu art. 6º, I, estabelecia, *in verbis*:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

Ocorre que a Medida Provisória 1.858-6, em seu art. 23, II, “a”, revogou expressamente esse inciso. Essa medida provisória foi reeditada, estando em vigor a Medida Provisória 2.158-35, sendo que a revogação consta agora no art. 93, II, “a”.

Poderia o princípio da vedação do retrocesso ser invocado a fim de se declarar a inconstitucionalidade da revogação?

Em primeiro lugar, cumpre notar que a isenção prevista no inciso I, do art. 6º ostenta a condição de norma de natureza complementar, tanto sob aspecto formal, como também sob o aspecto material. Isso porque o aparato legislativo foi utilizado para criar condições favoráveis às sociedades cooperativas. Assim sendo, acabou por conferir eficácia ao “adequado tratamento tributário” determinado pela Constituição Federal.

Apresentando a lei que veicula a isenção natureza complementar, em obediência ao princípio da hierarquia das leis, não poderia medida provisória revogá-la.

Esse entendimento foi expressamente consagrado no Recurso Especial nº 383.362-PR

(BRASIL, 2005), assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. PIS E COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. REVOGAÇÃO. MP N. 1.858/99 E LEI N. 9.718/98. NÃO-OCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. ATOS COOPERATIVOS.

1. Em face do princípio da hierarquia das leis, a Medida Provisória n. 1.858-10/99 e a Lei n. 9.718/98 não podem revogar disposição contida na Lei Complementar n. 70/91, que confere isenção de Cofins e PIS às sociedades cooperativas. Precedentes.
2. Os atos tipicamente cooperativos não sofrem a incidência de Cofins e PIS. Precedentes.
3. Recurso especial provido.

A par da questão da hierarquia entre os instrumentos normativos, é de se questionar se também o princípio da vedação do retrocesso poderia servir de fundamento a evitar a mencionada revogação.

Caso o inciso I do artigo 6º veiculasse uma verdadeira isenção, a resposta seria positiva. Uma vez revogado tal dispositivo, retornar-se-ia ao estado de omissão inconstitucional, restando esvaziado o preceito constitucional que impõe ao legislador complementar a criação de normas conferindo tratamento fiscal privilegiado às cooperativas.

Ocorre que, como alertado por Becho (2005, p. 290), o PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e/ou de serviços. Como o parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71 reconhece que o “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, segue-se que, na realidade, o mencionado art. 6º não trata de isenção, mas de norma aclarando a não incidência.

Borges (2007, p. 2008) denomina essa situação de isenção imprópria, assinalando que:

A isenção é imprópria ou impropriamente dita quando a lei que “isenta” apenas descreve e circunscreve o fato gerador, delimitando o âmbito de incidência da regra jurídica tributária, de modo a mantê-la dentro dos limites da competência do poder tributante. Mero expediente de técnica legislativa, nesse caso a lei não isenta, porque está configurada hipótese de não-incidência pura e simples.

Sendo assim, a norma da Lei Complementar 70/91 tem caráter meramente aclaratório, de modo que sua revogação em nada altera a situação das cooperativas, que permanece com o direito de não recolher a Cofins. Tal situação, portanto, não atrai a incidência do princípio da vedação do retrocesso porque, simplesmente, não há revogação por outra norma.

No mesmo Recurso Especial nº 383.362-PR (BRASIL, 2005), reconheceu o Relator Ministro João Otávio de Noronha que as sociedades cooperativas não se sujeitam à incidência do PIS e da Cofins, vez que o ato cooperativo não gera faturamento ou receita. O resultado positivo decorrente dos atos cooperativos, assim definidos pelo art. 79 da Lei 5.764/71, pertence proporcionalmente a cada um dos cooperados.

Todavia, outra situação, agora relacionada com o PIS, pode ser analisada.

A Lei 9.715/98 previu, *in verbis*:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:  
 I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;  
 [...]  
 § 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Como observa Becho (2005, p. 295) “a incidência sobre a folha de salários decorre de serem as cooperativas sem fins lucrativos [...]. Nesse aspecto, agiu com acerto o legislador”, dando o adequado tratamento tributário determinado constitucionalmente. Observe-se, no entanto, que o veículo normativo adotado foi lei ordinária, mas, caso fosse complementar, poderia ser questionada a validade da revogação operada pela Lei 9.718/98, que previu *in verbis*:

**Art. 2º** As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.  
**Art. 3º** O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.  
 § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Claro o retrocesso legislativo havido, na medida em que as contribuições para o PIS/Pasep foram alargadas, deixando as cooperativas no mesmo patamar que outras entidades e privando-as do adequado tratamento tributário. Nesse sentido, poderia a violação ao princípio da vedação do retrocesso ser invocada como mais um argumento a amparar a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98.

Concluindo esse capítulo, pode-se dizer que as cooperativas ainda não receberam o tratamento fiscal adequado imposto pela Constituição. A lei complementar prevista pelo art. 146, III, “c”, da Constituição ainda não existe, havendo apenas dispositivos esparsos que, no mais das vezes, apenas declaram as não incidências de tributos sobre os atos cooperativos. Somente isso não é suficiente para dar cumprimento ao mandamento constitucional, que determina efetivamente um tratamento fiscal privilegiado às cooperativas e não apenas um reconhecimento de suas peculiaridades. Não basta simplesmente aclarar os limites da não incidência.

Desse modo, apenas quando a lei complementar cumprir efetivamente o papel que lhe foi conferido, poderá o contribuinte se valer do princípio da vedação do retrocesso a fim de impedir revogação dessa regulamentação voltando-se ao estado de omissão inconstitucional que, aliás, é a situação fiscal que atualmente se encontra o adequado tratamento ao ato cooperativo.

## CONCLUSÃO

O presente estudo tratou de estabelecer a possível correlação do princípio da vedação do retrocesso com algumas normas tributárias, quais sejam, a da não cumulatividade do ICMS, IPI, PIS/Pasep e Cofins, a da capacidade contributiva, a da seletividade do IPI e do ICMS, a da isenção, a da imunidade e aquela que impõe o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

A vedação do retrocesso é um princípio constitucional implícito que encontra seu fundamento em outros princípios: máxima eficácia das normas constitucionais; segurança jurídica; e proteção da confiança e dignidade da pessoa humana.

Cuida-se de norma que veda o esvaziamento de um comando constitucional que clama, para a geração de todos os efeitos pretendidos pelo Constituinte, por legislação infraconstitucional integradora. Trata-se de proibição dirigida ao legislador de revogar esse regramento inferior quando implicar retorno ao estado de omissão inconstitucional e violação ao núcleo essencial do direito constitucional protegido. Para tanto, exige-se um consenso de que o efeito obtido pela legislação infraconstitucional passou a integrar o próprio conteúdo da norma constitucional.

Aplica-se, portanto, a normas de eficácia limitada, assim consideradas aquelas que, para a geração de seus efeitos, necessitam de legislação inferior, não se descaracterizando como tal, aquelas, cuja lacuna legislativa possa ser suprida pela atuação do Poder Judiciário, sobretudo, em mandado de injunção.

O princípio da vedação do retrocesso, ainda que praticamente não invocado até o momento nas questões tributárias, é norma que encontra ampla aceitação em se tratando de direitos sociais. Isso porque é nesse campo que se encontra o grande contingente de normas de eficácia limitada, que dependem de atuação, principalmente, dos Poderes Legislativo e Executivo para lhe conferir total eficácia e efetividade.

Diante da inércia desses Poderes, tem o Poder Judiciário papel de alta relevância, suprindo eventuais lacunas quando provocado em mandado de injunção ou impedindo o retrocesso que impeça a aplicabilidade do preceito constitucional.

Nesse contexto é que se advoga a aplicabilidade do princípio da vedação do retrocesso às normas constitucionais que preveem o respeito à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, à capacidade contributiva, à seletividade do IPI e do ICMS, à isenção e ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. São normas que, salvo casos isolados, necessitam de

atividade legislativa infraconstitucional para a geração de todos os seus efeitos. Uma vez existente tal legislação, veda-se sua revogação caso implique retorno ao estado de omissão inconstitucional.

No tocante à imunidade e à não cumulatividade do ICMS e do IPI, parece desnecessária a invocação da proibição do retrocesso, vez que se trata de direitos subjetivos do contribuinte imediatamente exercitáveis, tendo como único fundamento a Constituição. Eventual legislação inferior somente tem o condão de aprimorar o exercício desses direitos, porém, nunca de constituí-los.

Revogação de legislação inferior efetivadora das normas relativas à não cumulatividade das contribuições sociais, à capacidade contributiva, à seletividade, à isenção e ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo talvez trouxesse à mente do julgador a ideia de inconstitucionalidade. Não obstante, sempre se poderia alegar que, se o legislador pode dar, igualmente, é livre para retirar.

Com o princípio da proibição do retrocesso o argumento da inconstitucionalidade ganha força, na medida em que passa a ser considerada violação à Constituição toda revogação que implique retorno a um estado de vazio legislativo que impeça a norma constitucional de gerar todos os seus efeitos.

Em um país como o Brasil, onde alterações legislativas em matéria tributária são praticamente diárias e o desrespeito aos direitos do contribuinte já não trazem assombro a quase ninguém, nunca é demasiado se valer de mais um princípio a garantir o primado da Constituição, mormente em se tratando de limitações ao poder de tributar.

Não se está aqui a criar e invocar um princípio ao mero sabor das necessidades efêmeras. O princípio da vedação do retrocesso tem plena aceitação dentro da interpretação contemporânea do Direito, que prima por colocar a Constituição, efetivamente, no topo do ordenamento jurídico, não somente como fundamento de validade formal das demais normas. Não se concebe atualmente normas constitucionais completamente destituídas de eficácia. Não se admite tomar o Diploma Constitucional como uma mera carta de intenções. Seus preceitos hão de ser respeitados e efetivamente cumpridos. Exige-se efetividade nos comandos constitucionais e, para tanto, o princípio da vedação do retrocesso é mais um instrumento na busca desse desígnio.

Assim, não há razão para afastar a aplicação desse princípio, quando cabível, às normas que versam sobre limitações ao poder de tributar. Muitas dessas normas necessitam de legislação integradora para lhes conferir maior eficácia e efetividade e não há motivos para deixar de se considerar inconstitucional revogações que tolham esse progresso nas garantias

do contribuinte. A gritante e patente injustiça tributária no País clama por esse instrumento adicional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. 4ª tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito da Procuradoria da Câmara Municipal do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: A Câmara, nº 12, p. 91-134, jan./dez. 2003, Disponível em: <[http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti\\_histdirbras.pdf](http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 9. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2009a.

\_\_\_\_\_. **O controle da constitucionalidade no direito brasileiro**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009b.

\_\_\_\_\_. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. atual. São Paulo: Malheiros,

2011.

BONTEMPO, Alessandra Gotti. **Direitos sociais em juízo: mecanismos de aferição de resultado e controle do retrocesso social**. 2009. 394f. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a consolidação das leis do trabalho. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Mini Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Constituição Federal, legislação tributária e processual tributária**. 3. ed. São Paulo: RT, 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.715/98, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e sobre o lucro líquido, do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.754, de 31 de outubro de 2003. Altera a Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física e aos destinados ao transporte escolar, e dá outras providências e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.052, de 29 de dezembro de 2004. Altera o inciso XIV da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, para incluir entre os rendimentos isentos do imposto de renda os proventos percebidos pelos portadores de hepatopatia grave. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.324/06, de 19 de julho de 2006. Altera dispositivos das Leis nºs 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, e 5.859, de 11 de dezembro de 1972; e revoga dispositivo da Lei nº 605, de 5 de janeiro de 1949. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Mandado de injunção 284/DF, do Tribunal Pleno. Impetrante: Sergio Cavallari e outros. Impetrados: Congresso Nacional e União Federal.

Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 22 nov. 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 06 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.065-0/DF, do Tribunal Pleno. Requerente: Partido Democrático Trabalhista e Partido dos Trabalhadores. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 17 jan. 2000. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.946-5/DF, Tribunal Pleno. Requerente: Partido Socialista Brasileiro. Requeridos: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 03 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 567.873-MG (2003.0151040-1), da Primeira Turma. Recorrente Marineia Crosara de Resende. Recorrido Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 10 fev. 2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105-8/DF, do Tribunal Pleno. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 18 ago. 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 338.362-PR (2001.151538-9), da Segunda Turma. Recorrente: Cooperativa Agro-pecuária Batavo Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 15 dez. 2005. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 06 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.70.00.000594-0/PR, da Corte Especial. Apelantes: All America Latina Logística Intermodal S/A e União Federal. Apelados: os mesmos. Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona. Porto Alegre, 26 jun. 2008. Disponível em <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br>>. Acesso em: 24 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Cível nº 0005436-93.2010.4.03.6102/SP, da Quarta Turma. Apelante: HBA Hutchinson Brasil Automotive Ltda. Apelado: União Federal. Relatora: Desembargadora Salette Nascimento. São Paulo, 01 set. 2011. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br>>. Acesso em: 27 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação / Reexame Necessário 2009.72.06.000804-9/SC, da Primeira Turma. Apelantes: Vosso do Brasil Alimentos

Congelados Ltda. e União Federal. Apelados: os mesmos. Relator: Desembargador Joel Ilan Pasciornik. Porto Alegre, 14 dez. 2011. Disponível em <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br>>. Acesso em: 24 fev. 2012.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 176, p. 41-64, mai. 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & progressividade**. 1ª ed. 3. tir. Curitiba: Juruá, 1999.

CARRAZZA. **ICMS**. 13. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Autora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**, 1981. 428f. Tese (Livre Docência em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011a.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011b.

CASTRO E SILVA, Eric. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 170, p. 23-30, nov. 2009.

CELLA, João Nelson. **Imposto sobre produtos industrializados (IPI): seletividade e não-cumulatividade**. 2006, 251p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

DERBLI, Felipe. **O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988**. São Paulo: Renovar, 2007.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004, p. 53-84.

FEITOSA, Marcos Antonio Nepomuceno. **PIS e Cofins e os regimes de tributação cumulativo, não cumulativo e monofásico: limites e pressupostos**, 2010. 160f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, domínio**. São Paulo: Atlas, 1993.

FRANÇA. Conseil Constitutionnel. Decisão nº 83-165. Paris, 20 jan. 1984. Disponível em: <<https://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em: 07 abr. 2011.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. 2006. 233f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

GOMES, Joaquim B. Barbosa. **A quebra de mais um tabu no mundo jurídico: implantação e evolução da jurisdição constitucional na França**. Disponível em: <<http://www.artnet.com.br/~lgm/down17.doc>>. Acesso em 11 mar. 2011.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1991.

ITÁLIA. Corte Costituzionale. Sentenza 1/1969 Giudizio di Legittimità Costituzionale in Via Incidentale. Relator: Presidente Aldo Sandulli. Roma, 15 jan. 1969. Disponível em: <<http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do#diritto>>. Acesso em: 12 mar. 2011.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de créditos. Definição de critérios jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº180, p. 114-136, set. 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade no direito brasileiro – a técnica do valor agregado para o PIS e a Cofins exterioriza o regime de compensação base sobre base – incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por legislação infraconstitucional – inteligência possível de compensação para a hipótese descrita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 188, p. 137-156, mai. 2011.

MARTINS, Patrícia do Couto Villela Abbud. A proibição do retrocesso social como fenômeno jurídico. In: GARCIA, Emerson (coord.). **A efetividade dos direitos sociais**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004, p. 379-424.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI: teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDONÇA, José Vicente dos Santos. Vedação do retrocesso: o que é e como perder o medo. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. XII direitos fundamentais, p. 205-236, 2003.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional, tomo IV: direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra, 2000.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

\_\_\_\_\_. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 192, p. 25-33, set. 2011.

PALLIERI, G. Balladore. **Diritto Costituzionale**. 11. ed. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1976.

PINTO E NETTO, Luísa Cristina. **O princípio da proibição de retrocesso social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão nº 39/1984, Processo nº 6/83, do Plenário. Relator: Conselheiro Vital Moreira. Lisboa, 11 abr. 1984. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/acordaos/Acordaos84/1-100/3984.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal Constitucional. Acórdão nº 148/1994, Processo 530/92, do Plenário. Relator: Conselheiro Guilherme da Fonseca. Lisboa, 08 fev. 1994. Disponível em: <<http://dre.pt/pdf1s/1994/05/102A00/22002222.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal Constitucional. Acórdão nº 509/2002, Processo 768/02, do Plenário. Relator: Conselheiro Luís Nunes de Almeida. Lisboa, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/acordaos/2002509.html>>. Acesso em: 15 jun. 2011.

QUEIROZ, Cristina. O princípio da não reversibilidade dos direitos fundamentais sociais. Princípios dogmáticos e prática jurisprudencial. Coimbra: Coimbra, 2006.

SAMPAIO, José Adércio Leite. Expectativa de direito e direito adquirido como franquias e bloqueios da transformação social. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. 2ª ed. ver. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 263-344.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 53.258, de 22 de julho de 2008. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 53.361, de 29 de agosto de 2008. Revoga o artigo 139 do Anexo I do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br>>. Acesso em: 12 mar. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição do retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. In: BONAVIDES, Paulo; LIMA, Francisco Gérson Marques de; BEDÊ, Faya Silveira (coords.). **Constituição e democracia. Estudos em homenagem ao professor J. J. Gomes Canotilho**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 291-335

\_\_\_\_\_. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

\_\_\_\_\_. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiros. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. 2. ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 85-129.

SILVA, Jorge Pereira da. **Dever de legislar e protecção jurisdicional contra omissões legislativas: contributo para uma teoria da inconstitucionalidade por omissão**. Lisboa, 2003, exemplar fornecido pelo autor por correio eletrónico.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, nº 1, p. 607-630, jan./jul. 2003.

STRECK, Lênio Luiz. **A revolução copernicana do (neo) constitucionalismo e a (baixa) compreensão do fenômeno no Brasil – uma abordagem à luz da hermenêutica filosófica**. Disponível em:

<[http://www.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis\\_atividades/lenioluizstreck.pdf](http://www.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/lenioluizstreck.pdf)>. Acesso em: 11 mar. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17<sup>a</sup> ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 4<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 2010.