

# PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES

Ana Paula Leopoldo LOMBA<sup>1</sup>  
Karime Pereira Bednasky AGNE<sup>2</sup>  
Letícia Maria Cardoso Coppla FUGITA<sup>3</sup>  
Liziane de Lara CORDEIRO<sup>4</sup>  
Patrick Ronielly dos SANTOS<sup>5</sup>  
Zaqueu Lauz BANDEIRA<sup>6</sup>  
Murilo Gasparini MORENO<sup>7</sup>

**RESUMO:** O objetivo de estudo deste artigo é a análise do Princípio da Irretroatividade Tributária, previsto no artigo 150, inciso III, alínea A da Constituição Federal. Observa-se que os princípios constitucionais são utilizados como diretrizes e preceitos fundamentais de maior densidade, e quando houver divergência na interpretação de uma norma tributária sejam aplicados para solucionar cada caso de maneira eficaz e justa. O Princípio da Irretroatividade Tributária possui embasamento em outro princípio constitucional, pois tem como garantia a segurança jurídica, pois somente poderá ser instituído ou aumentado um tributo por meio de lei, bem como protege dos efeitos produzidos e assegura que o contribuinte não seja prejudicado com cobranças realizadas por fatos acontecidos antes da data de sua vigência, ou seja, a cobrança só poderá ser realizada no ano corrente da publicação da lei que instituiu o tributo. Para elaborar este trabalho foram realizadas análises de referências bibliográficas e pesquisa jurídica. Para averiguar a aplicabilidade desse princípio é preciso primeiro verificar a data da publicação, pois somente deverá ser cobrado no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao ano da lei que instituir ou aumentar o tributo. O princípio da Irretroatividade Tributária possui duas exceções que estão previstos no artigo 106 (Incisos I e II e suas alíneas) do Código Tributário Nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Princípio. Irretroatividade. Tributária. Garantia. Segurança.

## INTRODUÇÃO

Existem limitações quanto ao exercício da competência tributária, prevista no Sistema Tributário Nacional, portanto a relação existente entre Estado e contribuintes, não é apenas uma relação de poder, e sim, uma relação jurídica.

---

<sup>1</sup> Acadêmica do 10º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [anapaulallomba@gmail.com](mailto:anapaulallomba@gmail.com)

<sup>2</sup> Acadêmica do 10º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [kahagne@gmail.com](mailto:kahagne@gmail.com)

<sup>3</sup> Acadêmica do 9º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [copplele24@gmail.com](mailto:copplele24@gmail.com)

<sup>4</sup> Acadêmica do 10º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [lizianecordeiro9@gmail.com](mailto:lizianecordeiro9@gmail.com)

<sup>5</sup> Acadêmico do 10º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [patrickronielly@gmail.com](mailto:patrickronielly@gmail.com)

<sup>6</sup> Acadêmico do 10º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [zaqueubandeira@icloud.com](mailto:zaqueubandeira@icloud.com)

<sup>7</sup> Docente do curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba. Mestre em Direito. Juiz de Direito. E-mail: [murilomoreno@hotmail.com](mailto:murilomoreno@hotmail.com).

O texto constitucional é o balizador de regras e princípios ao poder de tributar. Os princípios explícitos ou implícitos na Constituição Federal de 1988 orientam a aplicação, a interpretação e a criação das normas de Direito Tributário.

Dentre os princípios constitucionais tributários, alguns têm um destaque importante como o princípio da Irretroatividade dos tributos, tema escolhido para o presente estudo, devido a sua relevância, repercussão e utilidade.

No decorrer do trabalho iremos falar sobre a lei interpretativa quais seus efeitos e se elas podem retroagir, sendo essa retroatividade prevista em nossa Constituição Federal em seu artigo 5º, devendo ser analisado caso a caso para poder dizer e colocar em exercício a retroatividade nas ações.

Essas leis interpretativas vêm para ajudar os juristas nos casos em que as leis não tragam um entendimento completo, redondo sobre os casos, assim dando um grande enfoque a segurança jurídica o qual é a principal preocupação, toda via não pode ter uma ideia de que nossos legisladores tomem forma de juízes para essas interpretações sobre tais demandas. Também é de fundamental importância saber se essas leis novas poderão retroagir e se será possível a utilização dessa lei interpretativa de acordo com o caso concreto.

Veremos que essa retroativa é aceita, porém é necessário que se verifique algumas normas em que o Código Tributário Nacional em seu art. 106 prevê de forma taxativa, se encaixando nesses requisitos essa lei retroagirá em benefício do contribuinte.

Em seguida, passaremos ao caso do imposto de renda também previsto no Código Tributário Nacional, recaindo o imposto de renda sobre atos de aquisição de patrimônio por parte do contribuinte. Assim como esse aumento de patrimônio passa-se a problemática da súmula 584 do Supremo Tribunal Federal do qual trás uma grande dificuldade de interpretação, pois o imposto de renda deve ser calculado do dia 1º de janeiro ao dia 31 de dezembro e com essa súmula nº 584 do STF pode-se calcular o imposto com a lei em vigência no dia do cálculo, porém esses cálculos deveriam ser feitos com a lei do ano em que se formou o imposto de renda, no caso a lei do ano em que se teve o fato gerador e não o do ano subsequente deste.

Por fim, iremos resaltar qual vem sendo o entendimento do STF e da doutrina majoritária, sobre tal temática, entender como devemos fazer essa interpretação e se cabe aqui o princípio da irretroatividade, como será também esclarecido durante todo o trabalho.

# PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

## NOÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

O princípio da irretroatividade está previsto no artigo 150, inciso III alínea a da Constituição Federal, que diz que os entes da federação só podem cobrar tributos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que modificou esses fatos.

De acordo com o Amaro (2014, p. 98),

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo.

Logo, o princípio sob exame “impõe que a lei que institua ou aumente tributo somente projete seus efeitos para o futuro, não cabendo retroatividade”. (COSTA, 2014, p. 84)

Podemos notar que a retroatividade não é aceitável, pois quando já temos algo instituído e já esta sendo pago e depois venha uma lei mudando tal contribuição, essa lei não alcança esse tributo já existente não podendo retroagir somente os posteriores a essa lei.

Conforme Mazza (2015, p. 293), “o princípio da irretroatividade é um desdobramento garantia da segurança jurídica e tem como objetivo específico impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência”.

Em consonância com o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal,

a retroatividade está genericamente afastada em obséquio ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Por outro lado, no art. 150, III, a, da CF, a retroatividade – agora, tributária – mostra-se especificamente rechaçada, em prol da vigência prospectiva da lei fiscal. (SABBAG, 2012, p. 64)

Segundo Amaro (2014, p. 98), com a instituição ou o aumento de novos tributos, notou-se que o princípio da irretroatividade é inarredável, não podendo a lei alcançar fatos já existentes, mais sim em fatos que virão acontecer após da entrada em vigor da lei que modifique os tributos desejáveis.

Em concordância com Sabbag (2012, p. 65), “é dado inafastável que as leis, como regra, devem dispor para o futuro, orientando-se de modo prospectivo. Desse modo, aplica-se a irretroatividade à lei tributária em grau **genérico**.” (grifo do autor)

“Nem a pretexto de interpretar lei anterior pode uma lei tributária voltar-se para o passado, com o objetivo de “explicitar” a criação ou aumento de tributo.” (AMARO, 2014, p. 98)

Diante do exposto, podemos verificar algumas jurisprudências sobre o assunto:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – DIREITO A CRÉDITO – PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO – LEI Nº 9.779/99 – IRRETROATIVIDADE. A aplicação da lei no tempo é obstáculo à aplicação retroativa da Lei nº 9.779/99 – Recurso Extraordinário nº 562.980/SC, da relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, acórdão por mim redigido, julgado em 6 de maio de 2009 sob a sistemática da Repercussão Geral. AGRAVO – CARÁTER INFUNDADO – MULTA. Surgindo do exame do agravo a convicção sobre o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (STF - RE: 491086 RS, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/09/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-184 DIVULG 18-09-2013 PUBLIC 19-09-2013)

RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 11.941/2009. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. O art. 26 da Lei 11.941/2009, ao acrescentar os parágrafos 2º e 3º ao art. 43 da Lei 8.212/91, estabeleceu a prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária do art. 195, I, a da Constituição Federal. Todavia, mesmo se admitindo que, até a alteração legislativa, a hipótese de incidência tributária era o efetivo pagamento dos créditos ao trabalhador, a alteração do fato gerador da contribuição previdenciária só poderá ser aplicada aos fatos ocorridos após o advento da Lei 11.941/2009, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade da lei, estabelecido no art. 5º, XXVI, da CF e no art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, bem como e mais especificamente, o princípio da irretroatividade da legislação tributária. Em vista disso, a Constituição Federal da República veda expressamente a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme a alínea a do inciso III do artigo 150 da CF. Portanto, a definição a respeito da prestação dos serviços como o fato gerador da contribuição previdenciária somente teria efeito nas prestações laborais ocorridas a partir da vigência da Medida Provisória nº 449/2008, ainda que fosse esse o parâmetro para definir-se a data na qual constituída a mora. No caso dos autos, como as verbas deferidas ao autor são referentes ao

contrato de trabalho com vigência de 01/05/2005 a 25/08/2009, ou seja, momento anterior ao advento da Lei 11.941/2009, não há de cogitar-se da aplicação do art. 43, § 2º, da Lei nº 8.212/1991, em sua nova redação, ao período laboral, pois anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008; isso em respeito às regras insertas no art. 150, III, a, da Constituição Federal, que prevê o princípio da irretroatividade tributária. Há precedente da SBDI-1 desta Corte. Recurso de revista conhecido e provido. (TST - RR: 7036220105120052Data de Julgamento: 13/05/2015, Data de Publicação: DEJT 26/06/2015)

## PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Tal princípio possui status constitucional, vez que assegurado pela Carta Magna, como bem exposto, no artigo 150 III “a”, da Constituição Federal. Busca, em síntese, vedar ao legislador a instituição de tributos a fatos anteriores, ou seja, antes da vigência da lei que determina a cobrança, visando assim, limitar o poder de tributação do Estado.

Alguns doutrinadores estabelecem que tal princípio decorre de outro princípio, o da Segurança Jurídica, vez que visa proteger o contribuinte.

Alexandre Mazza (2015, p. 293) conceitua como “O princípio da irretroatividade é um desdobramento garantia da segurança jurídica e tem como objetivo específico impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência.”. Nesse sentido, a vigência decorre do tempo da validade, ou seja, sempre pra frente.

Sendo assim, a partir da publicação da lei é que os fatos começam a incidir, sendo para os presentes e futuros. Cumpre salientar aqui, que os fatos pendentes a data da publicação, mesmo que incompletos, já podem incidir a cobrança de determinado tributos, deixando apenas os fatos anteriores isentos de tal ônus, consoante bem prevê o Artigo 105 do CTN.

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

As exceções a determinado princípio estão dispostas no Artigo 106 do CTN, sendo exclusivamente acerca de Lei interpretativa e no caso de lei mais benéfica em matéria de infração (MAZZA, 2015, p. 294).

Aqui, a interpretação é óbvia, referindo-se a uma lei antiga. Alguns doutrinadores não consideram tal dispositivo como exceção, mas sim como uma complementação ao princípio, visto que não se pode exigir uma lei interpretativa futura, bem como acerca da lei mais benéfica, o que sempre será adotado para o contribuinte, o que corrobora mais uma vez com a tese de complementação e não, exceção;

O TJ/SP, em julgamento de Agravo Regimental, com relatoria do Eminentíssimo Relator Desembargador Osvaldo Pallotti Junior, em 2012, acompanha a doutrina e a legislação legal.

#### PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

- Portaria que institui a cobrança de tributo para períodos anteriores à sua vigência - Ilegalidade: - Por força da aplicação do princípio da irretroatividade da lei tributária, é ilegal a portaria que institui a cobrança de tributo para períodos anteriores à sua vigência. AGRA VO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.(TJ-SP - AGR: 92331168920028260000 SP 9233116-89.2002.8.26.0000, Relator: Osvaldo Palotti Junior, Data de Julgamento: 30/08/2012, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 26/02/2013)

#### PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Consiste basicamente no princípio que determina que o ente federativo, seja a União, Estado ou Município de não incidir determinado tributo no ano corrente da publicação da lei que instituiu o mesmo. Tal princípio é constitucionalmente assegurado no Artigo 150 III “b” e “c” da Carta Magna,

Na mesma linha, Eduardo Sabbag (2012, p. 49) leciona que:

o princípio da anterioridade anual determina que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo.

Nesse sentido, o tributo só deve incidir e ser cobrado a partir do próximo ano corrente, iniciando no 1º de janeiro seguinte.

Assim, publicação determinada lei que institui tal tributo, o mesmo só passa a ter eficácia a partir do ano subsequente. Cumpre destacar ainda que, o referido princípio repousa principalmente no fato de não pegar o contribuinte de surpresa, corroborando também com o princípio da segurança jurídica, vez que visa garantir ao contribuinte um razoável tempo para preparo do pagamento.

A jurisprudência dominante, caminha de acordo com a legislação vigente, conforme se denota no acórdão de crime contra a ordem tributária de relatoria do eminentíssimo Desembargador José Mauricio Pinto de Almeida, do TJ/PR.

DECISÃO: ACORDAM os Magistrados integrantes da Segunda Câmara Criminal do Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná, à unanimidade, em dar provimento ao recurso. EMENTA: APELAÇÃO CRIME. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, INCISOS I E

IV, DA LEI Nº 8.137/90 C/C ART. 71 DO CP). ABSOLVIÇÃO POR NÃO EXISTIR PROVA SUFICIENTE PARA A CONDENAÇÃO. ROGATIVA DE ABSOLVIÇÃO POR NÃO CONSTITUIR O FATO INFRAÇÃO PENAL.POSSIBILIDADE. **FATOS GERADORES ANTERIORES À LEGISLAÇÃO QUE PREVIA O RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE SERVIÇOS FUNERÁRIOS E CONVÊNIOS. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, INC. III, ALÍNEA b).** INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO 2 PENAL. ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO DO DISPOSITIVO DE SENTENÇA QUE SE IMPÕE.RECURSO PROVIDO. 1. A teor do princípio da anterioridade em matéria tributária, somente é possível a cobrança de tributos no exercício financeiro seguinte ao da lei que o instituiu ou aumentou (art. 150, inc. III, alínea b, do CTN).2. Não há que se falar em crime contra a ordem tributária quando, na época dos fatos, a legislação vigente não exigia o recolhimento do ISS sobre os serviços funerários. 3 I. (TJPR - 2ª C.Criminal - AC - 1407725-9 - Curitiba - Rel.: José Mauricio Pinto de Almeida - Unânime - - J. 01.10.2015)(TJ-PR - APL: 14077259 PR 1407725-9 (Acórdão), Relator: José Mauricio Pinto de Almeida, Data de Julgamento: 01/10/2015, 2ª Câmara Criminal, Data de Publicação: DJ: 1673 21/10/2015) (grifo nosso)

Cumpra salientar aqui os fundamentos da decisão, a qual se deu principalmente pela inexistência de infração penal, eis que não há fato gerador anterior a legislação que previa tal recolhimento, razão pela qual inexistente infração com fundamento no princípio da anterioridade tributária.

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E A EXISTÊNCIA DE LEIS PRODUTORAS DE EFEITOS JURÍDICOS SOBRE ATOS PRETÉRITOS (ART. 106, I E II, CTN)

Sobre os efeitos jurídicos dos atos pretéritos, a lei devendo ser aplicada no presente, não no passado. Sendo que a lei deve regular os fatos ocorridos a partir do início de sua vigência, e de maneira excepcional, regulando os fatos ocorridos antes da sua edição.

Assim, sendo do conhecimento que o sistema jurídico-constitucional brasileiro não assentou, como premissa absoluta, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade tributária. Em conformidade com os incisos I e II do art. 106 do Código Tributário Nacional, vemos as hipóteses de convívio do princípio da irretroatividade com as leis que produzem efeitos jurídicos sobre atos pretéritos. (SABBAG, 2012, p. 66)

Sendo assim, a análise do princípio da irretroatividade esclarece que os atos pretéritos estão com exceções ao campo de atuação do princípio da irretroatividade tributária. Eduardo Sabbag afirma que o Código Tributário Nacional não adota como regra a irretroatividade da lei tributária, mas, sim, o texto constitucional, que o faz no art. 150, II, a, da Constituição Federal que diz em seu texto “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Os atos pretéritos funcionam como exceção ao princípio da irretroatividade, sendo assim, as leis tributárias somente irão retroagir quando se tratar de lei interpretativa e benigna. Desta forma, as leis tributárias retroagirão, não necessariamente seguindo a regra, e realizando um plano interpretativo em relação à benignidade da norma. (SABBAG, 2012, p. 66)

Logo, conclui o Advogado, pós-graduado em Direito tributário, Rodrigo Santhiago Martins Bauer (2015, [s/p]) que o artigo 106 do CTN veio fortalecer o princípio da irretroatividade tributária, no sentido de que não há exceção. Outrossim, por rigor técnico e prudência, é melhor asseverar que não existe incompatibilidade entre o princípio da irretroatividade tributária e leis produtoras de efeitos jurídicos pretéritos do que afirmar, categoricamente, que há exceções ao princípio.

Sendo assim, a norma mais benéfica retroage, salvo se a multa já tenha sido recolhida, bem como a lei que comina a penalidade menos gravosa. Vamos ver a Jurisprudência:

EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL. 2.471/1988. ART. 106, II, C, CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. O art. 106 do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da Lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL. 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da Lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, CPC. (REsp. 94.511/Demócrito Reinaldo). (STJ - REsp: 182416 SP 1998/0053181-5, Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Data de Julgamento: 17/08/1999, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27.09.1999 p. 47)

## A LEI INTERPRETATIVA COMO PRODUTORA DE EFEITO JURÍDICO SOBRE ATOS PRETÉRITOS

Quando falamos de leis interpretativas, observamos que não é de consenso coletivo na doutrina que as estas mereçam efeitos retroativos, tendo alguns casos,

onde há divergência quanto à existência dessas leis no ordenamento jurídico. A título de exemplo, ressalta o jurista Hugo de Brito Machado (2006, p. 562):

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

Entende-se que o objetivo das leis interpretativas é esclarecer obscuridades da lei, direcionando lei antiga para um caminho preciso e sem ambiguidades, não sendo de competência dessas leis a inovação, já que inovar seria criar lei, e não interpretar.

Mesmo com a finalidade de esclarecer dúvidas de ambiguidade de leis mais antigas, a maioria da doutrina critica o fato de que o legislador, ao introduzir no ordenamento lei interpretativa estaria assumindo papel do juiz, isso devido ao princípio da separação dos Poderes.

É assegurada a possibilidade da existência de lei interpretativa, pelo STF, desde que se limite a esclarecer determinações anteriores da legislação, autorizando assim a constitucionalidade do art. 106, inciso I do CTN. Abaixo ementa que ajuda a esclarecer a posição deste Tribunal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS – A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE – CARÁTER RELATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA – REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL – PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO “PERICULUM IN MORA” - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR. - É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. - As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. - A questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da República. - O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, art. 5. XL), (b) ao “status subjectionais” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio

das relações sociais (CF, art. 5., XXXVI). - Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. - As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. - A questão da irretroatividade das leis interpretativas (STF, ADI-MC 605/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 23-10-1991).

Ainda neste sentido vale mencionar que em nossa ordem jurídica, a interpretação de lei, em caráter decisório-definitivo, será feita pelo poder Judiciário, a quem compete desempenhar a função interpretativa conclusiva (BANDEIRA DE MELLO, 1979, V. 1, p. 269).

Segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 67), "A norma fiscal interpretativa, possuindo natureza predominantemente declaratória e reprodutiva de direitos já assegurados por norma pretérita, deve operar em prol da segurança jurídica, integrando-se, de modo inafastavelmente sistêmico, com a ordem jurídica vigente, sendo-lhe vedada a aplicação isolada".

Conclui dizendo que "se a norma interpretável já tiver sido objeto de interpretação realizada pelo poder Judiciário, a superveniente lei interpretativa mostrar-se-á excedente, na tentativa de lhe atribuir novo sentido. seus efeitos, além de extemporâneos, mostrar-se-ão inovadores, em plena vocação eficácia para os eventos subsecutivos à sua publicação, em homenagem à segurança jurídica".

Por outro lado, no texto LUCIANO AMARO (2014, p. 155) "Uma lei interpretativa retroagiria sempre ('em qualquer caso', diz o CTN), exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado (ressalva o mesmo dispositivo). Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo "aclarado" pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, por exemplo, que o fato "a" se deva entender compreendido na regra de tributação da lei "X", estando, pois, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo por ela criado".

E finaliza afirmando que "Em suma, somente nos casos em que possa agir lei retroativa é possível a atuação de lei interpretativa, o que evidencia a inutilidade desta".

## A LEI BENIGNA COMO PRODUTORA DE EFEITO JURÍDICO SOBRE ATOS PRETÉRITOS

Como já visto, os princípios constitucionais são diretrizes, preceitos fundamentais de maior densidade, normas que fundamentam um sistema, e quando surgem divergências na interpretação de uma norma tributária são utilizados para que o desacordo seja solucionado de maneira eficaz e justa.

Ou seja, é um fundamento essencial para o direito tributário, pois traz garantias de que o Estado, não faça uso excessivo de seu poder, prejudicando assim os indivíduos com cobranças abusivas.

A lei benigna à luz do princípio da irretroatividade está prevista no Código Tributário Nacional. Nela prevê que, quando se trata de sanções tributárias, a lei nova poderá retroagir em benefício ao sujeito passivo. Porém observa-se que a retroatividade em benefício ao sujeito passivo é taxativa, cabendo à aplicação deste princípio apenas aos incisos previstos no artigo 106, em sentido “*in mellius*” (lei posterior mantém os fatos, mas torna a sanção mais branda). (SABBAG, 2012, p. 68)

Vejamos o que os incisos do artigo 106 do Código Tributário Nacional predizem:

a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nota-se que o ato não deve ter sido transitado em julgado. E aplicação da lei benéfica caberá, como supracitado, quando a conduta exercida deixar de ser uma analisada como infração; quando a conduta não se tratar de ação ou omissão e que não tenha sido fraudulenta ou que a conduta não seja a falta de pagamento, e por fim quando a penalidade imposta já tenha sido aplicada de maneira menos severa do que a lei vigente prevê.

É muito claro, na doutrina, que o princípio da retroatividade benéfica só poderá ocorrer em casos que abordem infrações e penalidades. “[...] a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, II), é aplicável em matéria de infrações e penalidades”. (AMARO, 2014, p. 168)

Uma importante análise realizada por Alexandre Mazza (2015, p. 296) é de que, para que a lei possa retroagir em benefício do exequente é de que a lei verse sobre assuntos tais como: “infração tributária, multa, penalidade ou temas afins”, que a lei seja vantajosa para o executado e por fim que a ação não tenha transitado em julgado.

Sob o contexto da alínea “c” do artigo 106, inciso II, o autor Eduardo Sabbag (2012, p. 68) assevera que: “Observe que a temática envolve a multa menos gravosa. Caso a lei posterior traga uma sanção mais rígida, não haverá que se falar em retroatividade”.

O autor conclui sua análise afirmando que a lei retroagirá, salvo se a multa já não tenha sido recolhida pelo sujeito passivo.

Sobre o tema, vejam-se os seguintes precedentes jurisprudenciais:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA DECLARADA DE OFÍCIO. MULTA. **REDUÇÃO. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.**

**ART. 106, II, C, CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. SÚMULA 168 DO EX-TFR. NÃO APLICAÇÃO.** 1. Embora não se tenha configurado a prescrição pronunciada pela r. sentença a quo, uma vez que, entre a constituição do crédito tributário (em 23.02.2005) e a citação válida da executada (em 21.11.2006), não decorreu o prazo quinquenal a que se refere o art. 174 do CTN, impõe-se, contudo, o reconhecimento, de ofício, da decadência, nos termos art. 150, IV, do referido diploma legal, tendo em vista o transcurso de prazo superior a cinco anos entre o pagamento a menor de parcelas da contribuição social do salário-educação, cujos fatos geradores ocorreram entre dezembro de 1996 a fevereiro de 1997, e a constituição do crédito tributário (em 23.02.2005), sendo mantida, ainda que por fundamento diverso, a sentença, no ponto em que extinguiu, em parte, a cobrança. **2. O contribuinte a quem foi cominada pena de multa de 60% pelo não recolhimento do tributo, faz jus à minoração da penalidade, a fim de que sejam observados os percentuais estabelecidos no art. 35, da Lei nº 9.528/97, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação encontra amparo no art. 106, II, do CTN. Precedente do STJ.** 3. A condenação da empresa embargante em honorários advocatícios, arbitrados em R\$ 1.000,00, não importou em dupla condenação, uma vez que na execução fiscal promovida inicialmente pelo FNDE não foi incluído o encargo legal de 20% previsto no Decreto-lei nº 1.025/69, não se aplicando ao caso, portanto, o enunciado da Súmula 168 do ex-TFR. 4. Apelações da Fazenda Nacional e da Embargante desprovidas. (TRF-5 - AC: 200783000001825 PE, Relator: Desembargador Federal Walter Nunes da Silva Júnior (Convocado), Data de Julgamento: 21/01/2016, Terceira Turma, Data de Publicação: Diário da Justiça Eletrônico TRF5 (DJE) - 17/02/2016 - Página 28). (grifo nosso)

Este acordo foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, assim a Corte Superior decidiu sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. **RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN.** PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ. 1. **Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que**

**continham normas com caráter de penalidade e estabeleçam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.** 2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009. 3. Entendimento da Corte Especial do STJ de que, em sendo vencida a Fazenda Pública, quanto à fixação dos honorários advocatícios, faz-se necessário observar a regra do § 4º do art. 20 do CPC e os requisitos das alíneas a, b e c do § 3º do citado dispositivo processual. (REsp 624.356/RS, Rel. Min. Nilson Naves, Corte Especial, DJ de 8/10/2009). 4. Agravo regimental provido, em parte, para fixar os honorários advocatícios, a serem suportados pela Fazenda Nacional, em R\$ 1.000, 00 (um mil reais). (STJ - AgRg no REsp: 1106260 PR 2008/0262208-6, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 23/02/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/03/2010) (grifo nosso)

## O CASO DO IMPOSTO DE RENDA E A POLÊMICA SÚMULA 584 DO STF

No que se refere ao imposto calculado sobre a renda de pessoas físicas observa-se uma situação curiosa quando da aplicação do princípio da irretroatividade, ora estudado, e da anterioridade.

Nesse sentido, o artigo 43 do Código Tributário Nacional prevê que:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Destarte, o fato gerador do Imposto de Renda incide no aumento de patrimônio oriundo do produto do capital ou do trabalho dos sujeitos, ou ainda, de acréscimos patrimoniais de qualquer natureza.

Diante de todo o exposto, a noção de irretroatividade encontra-se respaldada no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República Federativa do Brasil, que dispõe que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

De tal modo, pertinente é a colocação de Regina Helena Costa (2014, p. 84) quando salienta que o princípio da irretroatividade se traduz em mais uma das formas de incidência do sobreprincípio da segurança jurídica no âmbito tributário, "ao preconizar que a lei deve irradiar seus efeitos para o futuro, traduz proteção a situações já consolidadas, tornando intangível o passado sempre que se tratar de instituição de ônus a alguém".

Por conseguinte, "o princípio sob exame impõe que a lei que institua ou aumente tributo somente projete efeitos para o futuro, não cabendo retroatividade." (COSTA, 2014, p. 84)

Consoante noção cediça, o grande problema no que tange o imposto de renda encontra-se no momento do fato gerador, já que são diversos dependendo do momento de acréscimo patrimonial.

Nesse contexto, Alexandre Mazza (2015, p. 297) ensina que o Imposto de Renda é um tributo do tipo continuado, ou seja, incide anualmente, durante o ano-base compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, sobre a renda e proventos auferidos em sua totalidade. Portanto, pelo princípio da irretroatividade, que possui fato gerador continuado, vale a lei em vigor na época do início do ano-base. Sendo que, viola o princípio da irretroatividade a aplicação de uma nova lei em matéria de Imposto de Renda no mesmo ano de sua publicação.

Assim, embora não seja objeto de grande polêmica doutrinária, o Supremo Tribunal Federal possui uma súmula que dificulta o entendimento sobre a irretroatividade em matéria de Imposto de renda.

A súmula em questão é a de número 584 do STF, que dispõe que "ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Nesse diapasão, levando em consideração apenas a súmula supramencionada observa-se a previsão de que é possível aplicar a lei vigente no ano seguinte a do fato gerador uma vez que o Imposto de Renda é apresentado sempre no exercício seguinte ao do ano base já que o fato gerador tem como data de término o dia 31 de dezembro. Portanto, a súmula 584 do Supremo Tribunal Federal desconsidera integralmente o princípio da irretroatividade.

Em consonância com o acatado, observa-se a divergência jurisprudencial por conta da utilização, ora do princípio da irretroatividade e da anterioridade, ora da súmula do STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DECRETO-LEI Nº 2.462/88. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. OBEDECIDOS OS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. O fato gerador do imposto de renda é aquele apurado no balanço que se encerra em 31 de dezembro de cada ano. O Decreto-lei 2.462 foi publicado em 31 de agosto de 1988. Foi respeitado o princípio da anterioridade da lei tributária. Recurso não conhecido.

Aqui, observa-se que conquanto tenha sido respeitado o princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade não foi considerado e, conseqüentemente, o recurso não foi conhecido.

No sentido contrário, o Ministro Joaquim Barbosa relatou acórdão que em decisão unânime ficou decidida a inaplicabilidade da súmula 584 do STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA JURÍDICA. IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE. DISTINÇÃO ENTRE EXERCÍCIO FINANCEIRO E ANO BASE. DECRETOS-LEI 1.704/1979, 1.967/1983 E 2.065/1983.

INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 584/STF. 1. O alcance da Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal é definido de acordo com os precedentes que lhe deram origem. 2. A Súmula 584/STF tomou por base precedentes relativos (i) ao imposto de renda devido por pessoas físicas (magistrados) e (ii) à subscrição compulsória de letras imobiliárias do Banco Nacional de Habitação, em valor calculado com base na renda auferida da cobrança de aluguéis, tudo com base nas regras de tributação e apuração vigentes nas respectivas quadras temporais. 3. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular. Em sentido semelhante, não há indicação sequer da proximidade dos regimes de tributação e de apuração relativos às pessoas físicas e às pessoas jurídicas que justificasse o mesmo tratamento. 4. Encerrado o período de formação do fato jurídico tributário, tal como definido pelo regime de regência, modificações posteriores da legislação não podem retroagir para aumentar a carga tributária. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Na doutrina, sobreleva a lição de Alexandre Mazza (2015, p. 300), ao escrever que, o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no que se refere à matéria "na Súmula 584 data do ano de 1976 e contempla visão completamente antagônica às garantias asseguradas aos contribuinte pelos princípios da anterioridade e irretroatividade na Constituição de 1988". Sendo essa, ainda a visão atualmente defendida pelo órgão jurisdicional. O autor ainda explica que, em que pese a posição do STF, a orientação majoritária na doutrina é a de que a súmula 584 do STF não foi recepcionada pelo Texto Constitucional vigente.

Então, pode-se inferir que, não obstante o STF entenda de forma diversa na súmula 584, doutrina majoritária orienta que ao Imposto de Renda aplica-se, além do princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade tributária e, por conseguinte, a lei vigente no início do ano-base é a que deve ser aplicada ao imposto auferido sobre a renda e não aquela em vigor no exercício da apresentação.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, de uma breve e minuciosa análise acerca dos dispositivos legais aplicáveis a espécie que, em falando de princípios, no nosso caso da Progressividade e da Irretroatividade, respectivamente, que ambos versam em partes do mesmo instituto, recolhimento de impostos. Tanto um quanto o outro, visam de forma gradual, proteger o contribuinte. O primeiro, protegendo, fazendo com o que o contribuinte pague de acordo com a sua renda, ou seja, tudo é recolhido proporcionalmente. Já o segundo, versa acerca da previsão legal para

aplicação e incidência das despesas para recolhimento das despesas tributárias, ou seja, veda em síntese a aplicação imediata para recolhimento, salvo exceções.

Sendo assim, como já mencionado, ambos os princípios procuram proteger o contribuinte, sendo um tanto quanto justo com ele, visando garantir, sobretudo a segurança jurídica para tal.

Nesse sentido, temos ambos como princípios constitucionais, vez que trazidos pela própria Constituição Federal, bem como que ambos, são amplamente debatidos na doutrina e na própria jurisprudência.

Tais institutos e princípios se fazem, mormente importante em nosso ordenamento jurídico, vez que, em se tratando de imposto, dinheiro, há certo receio com a finalidade do mesmo, bem como sobre sua destinação e, ainda, num mundo capitalista onde o dinheiro determina boa parte das coisas, se faz necessária uma segurança a mais para aquele que contribui para o sistema em geral.

Sendo assim, concluímos que, ambos são de suma e relevante aplicação em nosso ordenamento e que, enquanto estiverem presentes e sendo aplicados na legislação nacional, certamente de alguma forma, o contribuinte estará menos vulnerável e conseqüentemente mais protegido da aplicação livre da lei.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BAUER, Rodrigo Santhiago Martins. Gleysson B. **Princípios da irretroatividade tributária**. Disponível em: < <https://blogdobauer.com.br/2011/03/25/principio-da-irretroatividade-tributaria/>>. Acesso em 11 set. 2016.

BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 05 set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 182416 SP (1998/0053181-5). Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS. Brasília, 17 de agosto de 1999. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/401220/recurso-especial-resp-182416-sp-1998-0053181-5>>. Acesso em: 11 de set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Superior Tribunal de Justiça.** Reso nº 1106260-PR (2008/0261108-6). Recorrente: Zamproгна Distribuidora de Alimentos LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 04 de dezembro de 2009. Lex: jurisprudência STJ. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8577081/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1106260-pr-2008-0262208-6-stj>>. Acesso em: 03 de set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal.** Agravo Regimental REsp nº 491086-RS. Agravante: Ceolin & Cia LTDA. Agravado: União. Relator ministro Marco Aurélio. Brasília, 3 de setembro de 2013. Lex: Jurisprudência STF. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24179497/agreg-no-recurso-extraordinario-re-491086-rs-stf>> Acesso em: 6 de set. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal. Súmula 584.** Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600)>. Acesso em: 05 set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.** Apelação Cível nº 14077259. Relator: Desembargador José Mauricio Pinto de Almeida. Curitiba, 21/10/2015. Disponível em: <<http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/245661591/apelacao-apl-14077259-pr-1407725-9-acordao>> Acesso em 11 de set. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.** Agravo Regimental nº 92331168920028260000. Relator: Desembargador Osvaldo Palotti Junior. São Paulo, 26/02/2013. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113897140/agravo-regimental-agr-92331168920028260000-sp-9233116-8920028260000>> Acesso em 11 de set. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região.** Apelação Cível nº 200783000001825-PE. Apelante: Usina Bom Jesus S/A. Apelante: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Walter Nunes. Recife, 21 de janeiro de 2016. Lex: jurisprudência TRF-5. Disponível em: <<http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/325838343/apelacao-civel-ac-200783000001825-pe>>. Acesso em: 03 de set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Tribunal Superior do Trabalho.** Recurso de Revista nº 7036220105120052. Recorrente: Alta Papéis e Tubos de Papelão LTDA. Recorrido: Sebastião Edinaldo M. Rodrigues. Relator: Ministro Augusto César Leite de Carvalho. Brasília, 13 de mai de 2015. Lex: Jurisprudência: TRT. Disponível em: <<http://tst.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/202452027/recurso-de-revista-rr-7036220105120052>> Acesso em: 6 de set. de 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário:** constituição e código tributário nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012.