

Curso: Direito Tributário

Aula: Definição, Sentido e Aplicação Prática

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Dando prosseguimento aos estudos sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, será introduzido nessa aula o assunto acerca do Princípio da Irretroatividade Tributária.

Previsão Constitucional

Referido princípio possui previsão constitucional, inicialmente, no Art. 5º, XXXVI:

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:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Como já abordado anteriormente, apenas a lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer algo (princípio geral da legalidade) e, portanto, somente a lei pode instituir ou aumentar tributos (especificação do princípio da legalidade em matéria tributária).

De igual modo, viu-se que o princípio da igualdade possui previsão genérica no art. 5º da Constituição, que determina que todos são iguais perante a lei, e sua respectiva especificação em matéria tributária, o qual veda tratamento diverso a contribuintes que se encontram em mesma situação.

O art. 5º, XXXVI da Constituição determina que a lei não pode prejudicar atos já praticados, de modo a preservar a segurança jurídica. Tal previsão seria suficiente para proibir que novos tributos atinjam atos anteriores a vigência da lei que o institui ou majorou. Conforme o brocardo latino “tempus regit actus”, o tempo rege o ato.

Portanto, qualquer alteração que venha prejudicar aquele que já praticou determinado ato não pode retroagir, sob pena de violação à segurança jurídica.

De modo similar aos princípios anteriores, o constituinte especificou, em matéria tributária, referido dispositivo geral. Tal especificação se encontra no art. 150, III, “a”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Assim, veda-se, com o princípio da irretroatividade da lei tributária, a tributação retrospectiva ou retroativa, de modo que só se permite a tributação prospectiva. Assim, o tributo, instituído ou majorado, só poderá ser cobrado após o início da lei que o instituiu ou majorou.

Referido princípio visa preservar o princípio da segurança jurídica e da não-surpresa, isto é, o contribuinte não pode ser surpreendido com a cobrança de tributos instituídos ou majorados posteriormente ao ato a ser tributado.

O dispositivo acima mencionado se refere à cobrança de tributos cujo fato gerador ocorreu “antes do início da vigência da lei”, de modo que é preciso analisar o momento exato em que ocorre o fato gerador dos tributos. Um caso interessante que chegou ao Supremo Tribunal Federal diz respeito ao Imposto de Importação, pois discutia-se se o fato gerador ocorreu no momento da compra de uma mercadoria no exterior ou se em outro momento.

Por uma ficção jurídica, determinou-se que o fato gerador do Imposto de Importação ocorre quando do desembaraço aduaneiro, vez que não é possível para o fisco aferir o momento exato em que a mercadoria importada ingressou no território brasileiro (que é o núcleo do fato gerador do referido Imposto).

Assim, é possível que haja uma alteração da alíquota entre o momento em que o contribuinte realiza a compra no exterior e o momento em que se realiza o desembaraço aduaneiro, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. CF. ART. 50, III, a E ART. 153, §1º.

I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, §1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.

II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio.

III. - Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art; 19). Compatibilidade do art. 23 do DL 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TRF.

IV. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.

Curso: Direito Tributário

Aula: Aplicação Imediata da Lei Tributária aos Fatos Geradores Pendentes. STF e Súmula 584

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Dando prosseguimento aos estudos sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, nesta aula serão vistas algumas aplicações do Princípio da Irretroatividade Tributária.

Previsão Constitucional

Como já estudado, referido princípio possui previsão constitucional específica em relação à matéria tributária no art. 150, III, “a”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Existe uma velha discussão no direito tributário que trata da compatibilidade dessa previsão constitucional e do art. 105 do Código Tributário Nacional, no qual se lê:

Art. 105. 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.

Antes de apresentar as razões da discussão acima referida, é importante destacar que a expressão “legislação tributária” apresentada no dispositivo acima é ampla, abarcando outros atos normativos, conforme o art. 96 do Código Tributário Nacional:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O art. 105 apresenta de início uma obviedade relacionada a aplicação prospectiva da lei (“fatos geradores futuros”), o que a segurança jurídica impõe. O problema surge quando o CTN manda que a legislação tributária se aplique aos fatos geradores pendentes.

Para compreender essa previsão cabe destacar alguns aspectos acerca do fato gerador.

O fato gerador pode ser: a) instantâneo, ou b) complexo.

- a) Fato Gerador Instantâneo: se inicia e se consuma na mesma fração de tempo, isto é, não há como conceber lapso de tempo entre o início e a consumação que constitui o fato gerador. Ex.: o fato gerador do ICMS – venda de mercadoria: no ato da venda se consuma o fato gerador dessa obrigação tributária.
- b) Fato Gerador Complexivo: é aquele que se inicia, se protraí no tempo e vai se consumir em um lapso de tempo posterior, de maneira que entre o início e sua consumação decorre um período considerável de tempo (mensal, bimestral, trimestral, etc). Ex.: Contribuições que oneram lucro, receita, faturamento, pois para efeito da contribuição se considera um determinado período.

Assim, percebe-se que em relação aos tributos com fato gerador pendente são aqueles cujo fato gerador seja considerado complexo, pois em razão do seu início e término a legislação tributária pode ser alterada. Nesses casos, conforme o CTN a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores pendentes.

Por meio de uma interpretação literal do texto constitucional, não há problemas com essa determinação do CTN, pois lê-se no art. 150, III, “a” que é vedado a legislação cobrar tributos “em relação a **fatos geradores ocorridos** antes do início da vigência da lei” (destacou-se). Fatos geradores pendentes não são “ocorridos”, de modo que não há, a priori, incompatibilidade entre os dispositivos.

STF. Súmula 584

O entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca dessa matéria estava exposta no teor da Súmula 584, a qual é bastante criticada pela doutrina.

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

Referida súmula é bastante criticada, pois, conforme a doutrina, essa súmula viola a anterioridade, na medida em que surpreende o contribuinte. Isso porque, segundo a súmula, caso haja uma majoração da alíquota na pendência do ano-base, essa alteração se aplica àquele ano, ainda que o contribuinte já tenha adiantado o tributo, situação em que, quando do ajuste, terá de complementar o que já foi pago.

No julgamento do RE 183.130, de relatoria do Min. Teori Zavaski, houve o afastamento dessa súmula, pois havia imposto com conotação extrafiscal:

Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Operações incentivadas. Lei 7.988/1989, Art. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a

sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido.

[RE 183.130, rel. min. Carlos Velloso, red. p/ o ac. min. Teori Zavaski, P, j. 25-9-2014, DJE 225 de 17-11-2014.]

Importante destacar que referida súmula foi cancelada pelo STF na sessão virtual realizada entre os dias 12 e 19 de junho de 2020 (RE 159180, Rel. Min. Marco Aurélio), "ante a violação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade".

Acerca da inconstitucionalidade dessa súmula, destaque-se o entendimento de Sacha Calmon em seu *Curso de Direito Tributário Brasileiro*:

“Como se sabe, o imposto de renda, no Brasil, das pessoas físicas e jurídicas, salvo determinadas exceções, como mudança para o estrangeiro, encerramento de atividades e outras, está estruturado pelo dualismo: ano-base/ano da declaração. No ano-base, 1º de janeiro a 31 de dezembro, ocorrem os fatos jurídicos. No ano da declaração, o contribuinte recata os fatos tributáveis, aproveita as deduções, compensa os créditos fiscais, dimensiona a base imponible, aplica as alíquotas, obtém o quantum devido e recolhe o imposto sob a condição suspensiva de, *a posteriori*, o Fisco concordar com o imposto declarado. Em caso de recolhimento a menor, ocorrerão lançamentos suplementares.

É intuitivo, na espécie, que o aspecto temporal da hipótese de incidência fecha em 31 de dezembro do ano-base, porque o fato jurídico do imposto de renda é continuado. Em 31 de dezembro cessa o movimento, e tudo cristaliza-se. O filme em exibição desde 1º de janeiro chega ao fim (no último átimo de tempo do dia 31 de dezembro de cada ano-base). Nesta data, temos o irreversível. No ano do exercício da declaração, o que se tem é o relato descritivo e quantitativo dos fatos jurídicos (suporte da tributação).

Para satisfazer o princípio da anterioridade, é necessário que a lei de regência do imposto de renda seja a vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, pois teriam os contribuintes a prévia informação do quadro legal que regularia as suas atividades tributárias, antes de ocorrerem.

A Súmula do STF, no entanto, entendia o contrário, impressionada por uma polêmica acadêmica (mas não só por isso) que discutia sobre o dies ad quem do período aquisitivo da renda, se em 31 de dezembro do ano-base ou em 1º de janeiro do exercício seguinte (exercício da declaração). Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será o contribuinte saber, antes de realizar as suas atividades, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, ética e juridicamente, o dia apropriado. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria enorme toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio. Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar sem saber das regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode valorar a posteriori o vencedor e os vencidos.

Ora, tal era a situação do IR no Brasil antes da Constituição de 1988. Vale dizer o IR não só não respeitava o princípio da anterioridade como tornava o imposto retroativo, contra um princípio geral do Direito universalmente aceito e praticado. Agora o quadro é outro. O art. 150, III, “a”, “b” e “c” rechaça a prevalência da Súmula nº 584, sem qualquer sombra de dúvidas. Esse é, ao menos, o nosso sentir, no que somos acompanhados por grande parte da doutrina e até mesmo por precedentes do STJ.”

(CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 274-276)

Curso: Direito Tributário

Aula: Aplicação Retroativa da Lei Tributária: Casos

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Dando prosseguimento aos estudos sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, nesta aula serão vistas algumas aplicações do Princípio da Irretroatividade Tributária.

Regra Geral

Como já estudado, referido princípio possui previsão constitucional específica em relação à matéria tributária no art. 150, III, “a”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Além disso, referido princípio está assentado na cláusula geral prevista no art. 5º, XXXVI da Constituição:

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:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

A regra que deve prevalecer em um Estado Democrático de Direito é a que a lei possui aplicação prospectiva, não alcançando fatos anteriores ao início de sua vigência.

Situações que excepcionam a regra do “tempus regit actum”

As exceções ao princípio do “tempus regit actum” podem ser encontradas no art. 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

A exceção prevista não diz respeito à aplicação de lei que instituiu ou majorou tributo, mas à regra geral do Direito Brasileiro de que a lei se aplica apenas de forma prospectiva.

A aplicação da lei de forma retroativa, conforme o dispositivo acima, ocorre em duas situações:

- a) **Lei Interpretativa:** é aquela que não inova no Ordenamento Jurídico, restringe-se apenas a questões interpretativas. Ou seja, o legislador, reconhecendo a dificuldade interpretativa do texto original, edita nova lei de caráter interpretativo para aclarar o sentido da lei anterior.

Ex.: Lei A determina que ocorrida dada situação, o contribuinte que praticou a situação deve emitir o documento fiscal. O contribuinte fica em dúvida sobre que documento deve ser emitido, verde ou amarelo, pois a lei não foi clara o suficiente. O legislador, reconhecendo essa obscuridade, edita a Lei B para explicitar qual o tipo de documento deve ser emitido. Assim, a Lei B se aplica retroativamente. Ademais, exclui-se qualquer aplicação de penalidade aos dispositivos interpretados antes da Lei B.

A lei só poderá ser considerada interpretativa quando encampar entendimento jurisprudencial. Se a lei divergir completamente da prática jurisprudencial, será considerada lei inovativa, logo não retroage.

Lei que beneficia o infrator da legislação tributária: deixando de considerar a conduta como infração (equivalente a *abolitio criminis* do direito penal) ou diminuindo a intensidade da punição aplicável. Se o Estado considera que uma conduta não é mais ilícita, não poderia insistir na aplicação de penalidade a quem praticou aquela conduta no passado.