

VALTER DE SOUZA LOBATO

Coordenador

MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE

MATHEUS SOARES LEITE

Organizadores

Sacha Calmon Navarro Coelho

Prefácio

EXTRAFISCALIDADE
CONCEITO, INTERPRETAÇÃO,
LIMITES E ALCANCE

Belo Horizonte



2017

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Florianópolis de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Museffi Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

X123 Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance / Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.). – Belo Horizonte : Fórum, 2017.

245 p.

ISBN 978-85-450-0295-6

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. I. Lobato, Valter de Souza. II. Deligne, Maysa de Sá Pittondo. III. Leite, Matheus Soares. IV. Título.

CDD 341.39
CDU 336.2

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 245 p. ISBN 978-85-450-0295-6.

SUMÁRIO

PREFÁCIO	
Sacha Calmon Navarro Coelho	11
CAPÍTULO 1	
A TRIBUTAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL: ENTRE A SUBVENÇÃO DE CUSTEIO E A SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO	
Alexandre Alkmim Teixeira, Rogério Abdala Bittencourt Júnior	13
1.1 Introdução	13
1.2 Percurso histórico e contexto atual da tributação das subvenções no Brasil	14
1.3 Natureza jurídica e fundamento legal das subvenções – subvenções de custo e de investimento – diferenciação.....	19
1.4 A tributação das subvenções de custeio	26
1.5 Considerações finais	29
CAPÍTULO 2	
A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES	
André Mendes Moreira, Thelson Barros Motta	31
2.1 Intróito	31
2.2 O princípio da seletividade.....	32
2.2.1 Objeção filosófica à seletividade: a escola libertária	34
2.3 Aplicação prática no IPI	35
2.4 Possibilidade de controle judicial.....	38
2.4.1 A negativa de intervenção judicial em matéria de seletividade.....	38
2.4.2 A corrente pela possibilidade do controle judicial.....	39
2.4.2.1 As opções do Poder Judiciário diante da alíquota não seletiva	41
2.4.3 Breve síntese dos posicionamentos existentes	41
2.4.4 Jurisprudência	41
2.4.4.1 Tribunais regionais federais	41
2.4.4.2 STF	44
2.5 Conclusões	46
CAPÍTULO 3	
PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS	
Anita de Pascali, Maysa de Sá Pittondo Deligne	49
3.1 Introdução	49
3.2 Normas tributárias indutoras: definição e técnicas de indução	50
3.3 Critérios para o controle das normas tributárias indutoras.....	55

3.4	O controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário.....	59
3.5	Conclusão	66

CAPÍTULO 4

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr., Marcos Moura.....	69	
4.1	Introdução	69
4.2	Formas de controle.....	74
4.2.1	Autotutela e o controle interno	75
4.2.2	Controle externo exercido pelo Poder Legislativo.....	77
4.2.3	Controle da renúncia de receitas pelo Tribunal de Contas.....	79
4.3	O controle externo exercido pelo Judiciário e a necessidade de evolução em sua forma de atuação quando do controle de normas tributárias extrafiscais	81
4.4	Conclusão	85

CAPÍTULO 5

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

Daniel de Magalhães Pimenta, Livia Iguês Ribeiro de Lima, Rafael Braga de Moura.....

87	87	
5.1	Introdução	87
5.2	Breves considerações sobre a extrafiscalidade.....	91
5.3	Alcance da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro.....	91
5.3.1	Considerações iniciais	91
5.3.2	Alcance da extrafiscalidade em face da forma tributária de regulação adotada pelo Estado	92
5.3.3	Alcance em face das finalidades constitucionais.....	94
5.3.3.1	Cumulação de competências regulatória e tributária.....	94
5.3.4	Alcance em face das espécies do gênero tributo.....	96
5.4	Limites das normas extrafiscais	97
5.4.1	Considerações iniciais	97
5.4.2	Dos limites das normas extrafiscais.....	99
5.4.2.1	Princípio da igualdade e da capacidade contributiva	100
5.4.2.2	Princípio da proporcionalidade	101
5.5	Conclusão	105

CAPÍTULO 6

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Flávio Couto Bernardes, José Francisco Lemos.....

107	107	
6.1	Introdução	107
6.2	Desenvolvimento	108
6.2.1	Definição do marco teórico.....	108
6.2.2	Normas tributárias de conduta e de sanção.....	112
6.2.3	Norma tributária indutora	115
6.2.3.1	Definição da norma tributária indutora enquanto espécie do gênero extrafiscalidade.....	115

6.2.3.2	Norma tributária indutora e a extrafiscalidade: a conduta pretendida	118
6.3	Conclusão	121

CAPÍTULO 7

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

Helena Taveira Torres	123	
7.1	Distinção dos tributos no ordenamento constitucional e extrafiscalidade	123
7.2	A “extrafiscalidade” como realização dos fins constitucionais do estado	127
7.2.1	Justiça distributiva entre realização dos fins do Estado	127
7.2.2	Extrafiscalidade e intervencionismo.....	129
7.3	Constituição econômica como limitação constitucional ao direito tributário e o intervencionismo da constituição financeira.....	132
7.4	Considerações finais – extrafiscalidade no direito financeiro como instrumento de transformação e o compromisso intergeracional...134	

CAPÍTULO 8

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

Luís Eduardo Schoueri, Ricardo André Galendi Júnior	141	
8.1	Introdução	141
8.2	Contexto da edição da Súmula nº 584.....	143
8.3	Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes.....	147
8.3.1	O advento do Código Tributário Nacional	147
8.3.2	Óbices à Súmula nº 584 na Constituição Federal de 1988	151
8.4	Irretroatividade e função extrafiscal do tributo.....	155
8.4.1	A inclusão da função extrafiscal na <i>ratio decidendi</i> do Supremo...155	
8.4.2	A função extrafiscal do tributo.....	160
8.4.3	A função extrafiscal da norma revogada.....	161
8.5	Conclusões	165

CAPÍTULO 9

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

Martha Leão	167	
9.1	Introdução	167
9.2	A definição de extrafiscalidade	170
9.2.1	A identificação das normas tributárias extrafiscais.....	170
9.2.2	A finalidade extrafiscal objetivada na lei e a polêmica acerca dos efeitos	174
9.3	Controle da extrafiscalidade.....	178
9.3.1	Controle no plano da validade	178

9.3.2	Controle no plano da eficácia	182
9.4	Conclusões	184

CAPÍTULO 10

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

Valter de Souza Lobato, Matheus Soares Leite	187	
10.1	Introdução	187
10.2	Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade	188
10.3	A importância da extrafiscalidade em tempos de crise.....	196
10.4	Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA)	202
10.5	Conclusão	205

CAPÍTULO 11

EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Carlos Rogério de Oliveira Londe, Fernanda Antunes Guedes	207	
11.1	Introdução – a extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro	207
11.2	Sanção	208
11.2.1	Conceitos	208
11.2.2	Modalidades	210
11.2.3	Requisitos	212
11.2.3.1	Princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias	216
11.3	Extrafiscalidade	216
11.3.1	Conceito	216
11.3.2	Modalidades	218
11.3.2.1	Imunidades	219
11.3.2.2	Isenções.....	219
11.3.2.3	Incentivos fiscais.....	220
11.3.2.4	Tributos com natureza propriamente extrafiscal	221
11.3.3	Requisitos	221
11.3.3.1	O controle de proporcionalidade.....	221
11.3.3.1.1	Proporcionalidade e dimensão normativa	222
11.3.3.1.2	Controle de adequação.....	223
11.3.3.1.3	Controle de necessidade.....	223
11.3.3.1.4	Controle de proporcionalidade em sentido estrito	223
11.3.3.1.5	Aplicação das regras subjacentes ao postulado da proporcionalidade.....	224
11.3.3.2	O controle de igualdade.....	225
11.3.3.2.1	Igualdade e dimensão normativa	225
11.3.3.2.2	Capacidade contributiva e extrafiscalidade	226
11.4	Distinções e pontos comuns	227
11.5	Conclusão	228

CAPÍTULO 12	
A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA	
Thiago Álvares Feital	231
12.1 Introdução	231
12.2 Fundamento constitucional da extrafiscalidade cultural	233
12.3 O papel dos incentivos fiscais no contexto econômico da indústria audiovisual.....	235
12.4 O caso brasileiro: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE).....	238
12.5 Considerações finais	240
 SOBRE OS AUTORES	 243

PREFÁCIO

Fui professor de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) desde 1971 na PUC, em Belo Horizonte, e a partir de 1974 na Faculdade de Direito da UFMG. Além disso, em simpósios na Fundação Getúlio Vargas, no Rio e São Paulo, e regularmente nas Faculdades Milton Campos em Belo Horizonte, exerci o magistério de pós-graduação.

O introito teve por objetivo realçar minhas preocupações docentes com as pós-graduações jurídicas no Brasil, que, de início, não passavam de meras repetições curriculares dos cursos de graduação, com o suposto diferencial de serem ministradas as aulas (discursivas) por professores doutores, que teoricamente teriam o condão de aprofundar os conhecimentos dos mestrandos e doutorandos.

Com o tempo, certos núcleos evoluíram, não vindo ao caso mencioná-los aqui, quando passaram, além do ensino verbal, a exigir a realização de pesquisas direcionadas e a produção de textos novos que não fossem coletâneas de citações focadas nos “*hard cases*” e nas implicações e contradições do nosso universo tributário triádico (legislação, doutrina e jurisprudência) homenageando, dessarte, a função precípua da academia, o que os europeus denominam de “*crítica superior*”.

Em um desses núcleos habita as Faculdades Milton Campos, sob a supervisão incansável do Professor Valter Lobato, professor, advogado e jurista de escol. Deparo-me com obra de inestimável valor jurídico e me pedem para prefaciá-la, o que estou a fazer com grande satisfação. Nela, alunos do Prof. Valter e juristas juristributaristas de alto coturno se juntaram para debater temas complexos e polêmicos; daí a valia da obra. São vários trabalhos. Sem citar um a um, mas, sem desdouro para os demais, com o único intuito de analisar a obra que prefacio, passo a considerá-los.

A figura da subvenção dos governos em atividades, como, por exemplo, as PPPs ou parcerias público-privadas, marcando uma retração do Estado “*lato senso*” de setores onde sempre tinha a primazia, foi analisada, destinguindo-se as subvenções de custeio e de investimento, assunto prático a requerer estacas doutrinárias firmes. O Prof. André Moreira discutiu o tormentoso tema da seletividade, que é extrafiscal (fim) mediante impostos (meio) a ver se o tema exige ou não controle jurisdicional e em que medida. Quem pode negar a perplexidade dos doutrinadores e juristas em face do tema?

No geral, a obra toda é de pesquisa e prática. Centra-se no fenômeno da extrafiscalidade, que, grosso modo, é o uso do tributo para outros fins que não os puramente arrecadatários, embora, seja lícito dizer que, muitas vezes, a extrafiscalidade é inibitória, pois ela é necessariamente indutora, eleva, agrava e aumenta o tributo a pagar, caso, *v.g.*, da exacerbada tributação sobre o consumo de cigarros, bebidas e até, injustiça com as mulheres, sobre artigos de beleza e toucador. Serão supérfluos os produtos que fazem as mulheres realçarem seus atributos naturais? Eis aí uma bela discussão. A indústria de cosméticos é parte significativa do nosso PIB e pode crescer, pois grande é o nosso herbário.

A França, que, junto com a Alemanha, forma o duo que iniciou a união econômica europeia com esforço na comunidade do carvão e do aço, rebelou-se desde o início a considerar seu vinho um artigo supérfluo a que receberia tributação maior, tanto que o considera alimento líquido. Os soldados franceses levam-no na mochila. Saber o que é supérfluo ou não na extrafiscalidade carrega inusitada importância, tanto quanto padrões objetivos para verificar se as exonerações fiscais finalísticas de natureza extrafiscal estão surtindo efeitos, assuntos que não escaparam da resenha ora em comento.

À guisa de finalizar, muito agradeço aos autores, professores e alunos, daqui e d'alhures, o esforço de pesquisa e os teores argumentativos presentes na obra, que recomendo seja lida e meditada, dando lugar a novas contribuições sobre o inquietante, porém inquisitivo tema da extrafiscalidade, pelos ângulos ora da justiça, ora da igualdade e, sua contraface, a desigualdade.

Belo Horizonte, junho de 2017.

Sacha Calmon Navarro Coelho

Advogado. Coordenador da Especialização em Direito Tributário da Faculdade Milton Campos. Ex-Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro.

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

LUÍS EDUARDO SCHOUERI
RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

8.1 Introdução

Já em 1921, defendia-se a tese de que seria necessário que a lei tributária estivesse em vigor antes do início do período-base para que pudesse ser aplicada. Diante de regulamento que estabelecia a cobrança de imposto sobre o lucro líquido dos comerciantes de maneira retroativa, em parecer publicado ressaltou o Dr. James Darcy, em relação à “faculdade ou poder de taxar”, a existência de “restricções a tão grande poder”, incluindo, dentre elas, “a da irretroactividade das leis, garantia da propriedade individual, entendida na sua mais lata accepção jurídica”. Ressaltou o parecerista que, “em nosso paiz, não falta quem saiba que uma lei de imposto não poderia ser retroactiva, ainda que ella própria o dissesse, e cem vezes redissesse”.¹ Sobre a mesma matéria,

¹ DARCY, James. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes – effeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 24-33, 1921.

pronunciou-se o Dr. Alfredo Bernardes, em seu parecer em defesa da “irretroactividade das leis, que por qualquer forma venham offender o direito patrimonial dos contribuintes”.²

Note-se que já se aventava a vedação à retrospectividade. As razões de Darcy referiam-se a lucros de operações “a serem verificados em balanços que se venham a encerrar em qualquer época do anno corrente”. Em relação a tais lucros, pontificou que não poderia “também recair o novo tributo, porque o direito dos commerciantes a recebê-los integralmente, não gravados pelo imposto, comquanto não exercido ainda, é um direito adquirido que a lei deste anno não é permitido affectar”.³

Passado quase um século, tendo-se sucedido cinco Constituições e um Código Tributário, não têm os contribuintes ainda tal direito materialmente assegurado. O principal óbice a esta garantia, presentemente, é o verbete contido na Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. Dispõe a referida súmula que, “[a]o 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”.

A controvérsia, nos moldes em que debatida à luz do direito atualmente aplicável, pode ser resumida da seguinte forma: em função da natureza periódica da hipótese tributária do imposto de renda, sustenta-se que a lei aplicável seria aquela vigente quando do término do ano-base. Dado que o critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda somente se aperfeiçoa quando do encerramento do ano-base, não se poderia falar em retroatividade ao aplicar-se lei editada no curso do ano-base, porquanto a lei estaria vigente em 31 de dezembro, momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

O presente estudo inicia-se pelo exame dos casos que motivaram a redação da súmula e demonstra que a questão acerca do critério temporal da hipótese tributária, em verdade, não possuía, à época, tais contornos. Justifica-se, pois, a contextualização dos casos que motivaram o verbeo para, em seguida, investigarem-se as modificações legislativas e constitucionais supervenientes. Essa análise será suficiente para que se conclua ser surpreendente que ainda se invoque a referida súmula, tendo em vista a imensa mudança no cenário legislativo, seja

² BERNARDES, Alfredo. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes. Efeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 33-36, 1921.

³ DARCY, James. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes- efeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 28-29, 1921.

no que se refere às regras constitucionais, seja na própria conformação da hipótese tributária do imposto de renda.

Se a aplicação da súmula vinha constituindo barreira intransponível, já que sua mera invocação parecia impedir qualquer discussão da matéria, uma fresta parece ter sido aberta pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que inseriu novo elemento às controvérsias relacionadas à Súmula nº 584. Segundo entendimento corrente do STF, expresso inclusive em sede de repercussão geral,⁴ a aplicação da súmula poderia ser excepcionada em caso de o tributo cobrado possuir função extrafiscal.

Ocorre que a argumentação trazida pelo Supremo Tribunal Federal, longe de autorizar um tratamento excepcional para os casos em que se confirme a função extrafiscal do tributo, apenas serve para que se evidencie que já não mais existem alicerces a sustentar a referida Súmula nº 584. É assim que este estudo propõe, ao final, que a *ratio decidendi* do Supremo em relação à função extrafiscal do tributo evidencia não haver qualquer motivo para a manutenção da Súmula nº 584 do STF: os fundamentos que levaram a Suprema Corte a afastar a aplicação da súmula em casos de extrafiscalidade também estão presentes nos casos em que não se verifica a predominância da função extrafiscal.

8.2 Contexto da edição da Súmula nº 584

A Súmula nº 584 foi aprovada em Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal em 15 de dezembro de 1976. A edição da súmula foi motivada por três julgados do Supremo Tribunal Federal,⁵ os quais versavam, em sede de recurso extraordinário, sobre legislação promulgada anteriormente à vigência do Código Tributário Nacional para efeito de declaração do imposto sobre a renda a partir do ano de 1967. Os três casos, julgados pela Segunda Turma e relatados pelo Ministro Xavier de Albuquerque, diziam respeito, especificamente, à apuração do imposto de renda dos magistrados. Já essa circunstância parece suficiente para que cause espécie sua aplicação generalizada. Afinal, os casos foram examinados à luz da legislação esparsa vigente anteriormente ao esforço de sistematização levado a cabo mediante a promulgação

⁴ Conforme se discutirá adiante, o entendimento foi inaugurado no julgamento do RE nº 183.130, Tribunal Pleno, Rel. p/o Acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.09.2014, DJU 17.11.2014, tendo a decisão adquirido efeitos *erga omnes* com o julgamento do RE nº 592.396, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 03.12.2015.

⁵ RE nº 74.594, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 26.02.1973, DJU 21.03.1973; RE nº 80.250, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 10.12.1974, DJU 14.02.1975; RE nº 80.620, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 06.05.1975, DJU 28.05.1975.

do CTN. Ademais, nenhum dos precedentes versou sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja sistemática de apuração é muito diversa das pessoas físicas. Vejamos o contexto da edição da Súmula.

A Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, dispunha que:

Art. 2º O impôsto de renda, a que estão sujeitos os magistrados, na forma da legislação vigente, não será superior a 2 (dois) meses de seus vencimentos.

Parágrafo único. O pagamento do impôsto na importância prevista neste artigo mediante requerimento, poderá ser feito em duodécimo fazendo-se o desconto em fôlha.

O art. 15 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, expressamente revogou o referido dispositivo. Contra tal revogação, insurgiram-se os magistrados, alegando violação ao art. 141, §3º, da Constituição de 1946⁶ e às Súmulas nº 97⁷ e 112⁸ do STF.

Em sua fundamentação,⁹ o Ministro Xavier de Albuquerque remeteu à distinção entre ano-base e exercício financeiro para repelir o argumento da aplicação retroativa da lei. Entendeu-se, pois, que, “embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos a tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir”.¹⁰ Importa ver que não se fez referência expressa a qualquer dispositivo de lei para sustentar-se a distinção entre ano-base e exercício financeiro; nem se argumentou a respeito do critério temporal da hipótese tributária; tampouco se analisou de que forma a distinção seria capaz de superar o argumento acerca da retroatividade da lei. Referiu-se o ministro, em vez disso, a precedente do Supremo, de modo que também o exame desse outro julgado se faz necessário para a compreensão do argumento.

No caso citado pelo ministro em sua fundamentação,¹¹ discutia-se a possibilidade de cobrança de empréstimo compulsório no “exercício financeiro” de 1965, em decorrência da Lei nº 4.494, promulgada em 25 de novembro de 1964, em relação a alugueres percebidos no

⁶ Identicamente ao artigo 5º, XXXVI, da Constituição de 1988 e ao art. 153, §3º, da Constituição de 1967, conforme redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1/1969, dispunha a Constituição de 1946 que “[a] lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

⁷ Dispõe a referida súmula: “É devida a alíquota anterior do impôsto de lucro imobiliário, quando a promessa de venda houver sido celebrada antes da vigência da lei que a tiver elevado”.

⁸ Estabelece essa súmula que: “O impôsto de transmissão ‘*causa mortis*’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

⁹ RE nº 74.594, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 26.02.1973, DJU 21.03.1973.

¹⁰ RE nº 80.620, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 06.05.1975, DJU 28.05.1975.

¹¹ RE nº 65.612, 1ª Turma, Rel. p/ o Acórdão Min. Amaral Santos, j. 25.03.1969.

“ano-base” de 1964. Em tal decisão, o Ministro Amaral Santos entendeu que, mediante a lei editada, “apenas se estabeleceu que o ano-base para o cálculo do valor das letras imobiliárias era o de 1964”, porém “sua cobrança se faria em 1965”, inexistindo, pois, aplicação retroativa da lei. Da mesma forma, entendeu o Ministro Djaci Falcão, após analisar os dispositivos cuja constitucionalidade se questionava, que estaria clara “a incidência atual, isto é, a partir da vigência da lei, da contribuição compulsória por ela instituída”, apenas adotando “como base de cálculo para a fixação do *quantum* da contribuição o rendimento proveniente de aluguéis ‘auferidos no ano anterior’”. Assim não se poderia cogitar retroatividade da lei em relação à cobrança do empréstimo compulsório, já que os aluguéis percebidos em 1964 seriam considerados “apenas como base de cálculo”.

Assim, nos julgados que motivaram a edição da Súmula nº 584, não se via qualquer óbice a que a lei tributária utilizasse fatos pretéritos à vigência da lei para a fixação do quantum do tributo. Inexistia, no debate acerca do empréstimo compulsório em comento, discussão acerca do momento da ocorrência do fato jurídico tributário, já que este teria ocorrido apenas após a edição da lei; na leitura do Tribunal, a questão limitava-se ao critério quantitativo (base de cálculo), este, sim, tomando elementos estranhos ao período da ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, nos casos examinados, qualquer dissenso acerca do momento do critério temporal da hipótese tributária. Igualmente, na distinção entre exercício financeiro e ano-base, não se ignorava que atos tendentes à quantificação do tributo correspondentes ao ano-base já tivessem sido praticados, não podendo o contribuinte tomar qualquer medida destinada à reversão de sua ocorrência. Todas essas questões eram dadas como certas e, mesmo assim, não se encontrou qualquer óbice constitucional à aplicação retroativa da legislação.

Note-se que o debate, na época da edição da súmula, não possuía os contornos atuais, em que se discute o critério temporal da hipótese tributária e a necessidade de a lei estar vigente no momento da ocorrência do fato jurídico tributário para que não fira a vedação à retroatividade. Conforme evidenciam Ulhôa Canto, Muniz e Souza, a referida súmula ter-se-ia fundado no fato de que o tributo seria calculado sobre a renda ou o lucro auferido no ano-base. A renda seria “considerada auferida no exercício financeiro da União (ano subsequente), como se fosse a renda obtida no ano-base mera estimativa da renda (por ficção) ganha no exercício financeiro e sujeita ao imposto”.¹² Era nesses termos

¹² ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 21, 1986.

que, inicialmente, aplicava o STF a referida súmula, havendo inclusive pronunciamentos no sentido de que o “fato imponível” ocorreria “no primeiro dia do exercício seguinte”.¹³

Assim, entendia-se, consoante a “teoria da renda ficta do exercício”, que “a renda objeto de lançamento em cada exercício é tomada ‘de empréstimo’ ao ano anterior, e considerada, por *ficção* legal, auferida no próprio exercício em que o tributo é lançado e arrecadado”.¹⁴ Desse modo, em relação às pessoas físicas, a legislação determinava que o contribuinte deveria ser tributado “com base na renda correspondente ao ano civil anterior”, não se permitindo a tais contribuintes “determinar a renda em período diferente”.¹⁵ Conforme explica Tércio Sampaio Ferraz Jr., entendia-se que o tributo era calculado sobre a renda auferida no ano-base, mas, “por ficção interpretativa”, considerava-se a renda auferida somente no exercício subsequente.¹⁶

Ademais, cumpre lembrar que, naquele tempo, consoante relato de Ricardo Mariz de Oliveira, eram as pessoas jurídicas absolutamente livres para determinar a data de encerramento e a duração do exercício social. Em que pese as pessoas físicas fossem submetidas a um período-base coincidente com o ano-calendário, as pessoas jurídicas eram autorizadas a manejar o período-base, reduzindo-o a um dia ou estendendo-o a até vinte e três meses.¹⁷

A bem da verdade, a distinção entre o regime atribuído a pessoas físicas e jurídicas não passou de todo despercebida pelo Supremo. Tratando de um caso de tributação de pessoas jurídicas, o Supremo, acertadamente, entendeu inaplicável a Súmula nº 584 por considerar que os três precedentes que embasaram a edição da súmula versavam sobre o imposto de renda das pessoas físicas, em que “o ano-base coincide obrigatoriamente com o ano civil”.¹⁸ Não obstante, essa distinção parece ter se perdido, encontrando-se precedente em que se afirmou que “o conceito legal de período-base para as pessoas jurídicas permanece o mesmo das pessoas físicas, não importa quando concluem seus balanços”, mantendo-se, pois, a aplicação da súmula.¹⁹

¹³ Cf., e.g., RE nº 104.259, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985.

¹⁴ AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade, *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 145, jul./dez. 1983.

¹⁵ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 3-35.

¹⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 128, 2001.

¹⁷ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamento do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 494-495.

¹⁸ RE nº 103.553-6, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 24.09.1985, DJ 25.10.1985.

¹⁹ RE nº 104.259, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985.

Ocorre que a própria ideia de uma renda ficta, que tomaria de empréstimo valores do ano-base para o cálculo do imposto cujo fato jurídico tributário se concretizaria no exercício financeiro, há muito desapareceu do Ordenamento. Com o advento da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, estabeleceu a legislação novo critério temporal para a hipótese tributária, que passaria a se dar no encerramento do período-base, fixando-se o momento em que se dá tal encerramento.

Assim, não apenas a sistemática de apuração examinada era outra, como o direito vigente à época era substancialmente distinto. Em que pese se possa considerar que a tutela do ato jurídico perfeito já seria suficiente para se rechaçar a possibilidade de retroatividade imprópria de lei tributária,²⁰ cumpre ver que, à época dos julgamentos que motivaram a edição da súmula, não vigia o Código Tributário Nacional, tampouco a Constituição Federal de 1988. Assim, cabe examinar se tais marcos normativos contêm elementos aptos a reverter o entendimento expresso na Súmula nº 584.

8.3 Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes

8.3.1 O advento do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional foi editado em contexto em que o sistema tributário brasileiro não se mostrava condizente com a implementação da carga tributária pretendida pelo governo, fazendo com que se cobrissem déficits orçamentários mediante emissões, do que decorriam níveis intoleráveis de inflação.²¹ Com efeito, a “reestruturação do aparelho arrecadador” era tida como importante elemento para a construção de uma política de Estado “verdadeiramente desenvolvimentista”,²² sendo a promulgação do CTN um esforço de racionalização importantíssimo a tal intento.

²⁰ Cf., e.g., AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983; MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 93-97.

²¹ Conforme ilustra Varsano, “a taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963” (Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para Discussão 405. IPEA, 1996. p. 7-8).

²² Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para Discussão 405, IPEA, 1996. p. 7-8.

Contudo, se, por um lado, o regime autoritário priorizava tornar efetiva a tributação,²³ por outro, também se mostrava importante que a consecução de tal objetivo não implicasse arbitrariedade. Como parte da lógica desenvolvimentista, dever-se-ia garantir que o Código Tributário servisse de estímulo à atividade econômica, aumentando-se a previsibilidade da atuação estatal e garantindo-se segurança jurídica aos contribuintes.²⁴ Nesse sentido, depreende-se a importância da codificação, que se vincula intimamente aos ideais de cognoscibilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico.²⁵

Não por outro motivo, o Capítulo III do CTN, que dispõe sobre a aplicação da legislação tributária, tomou partido a respeito da aplicação retroativa da lei tributária, vedando-a como regra. Nos termos do CTN, não se proíbe apenas a retroatividade da lei tributária que institui novo tributo ou majora aquele já existente, mas também a atribuição de efeitos retroativos a qualquer lei tributária que verse sobre a hipótese tributária.²⁶

É essa a lição de Aliomar Baleeiro, que, ao examinar os artigos 105 e 106 do CTN, afirma que “[n]ão acolheu o legislador a eficácia retroativa da lei fiscal instituidora do fato gerador consumado em tempo anterior à sua vigência”, cumprindo ao artigo 106 definir “os casos taxativos de aplicação da lei fiscal instituidora do fato gerador consumado em tempo anterior à sua vigência”,²⁷ que se referem, nomeadamente, às hipóteses de lei interpretativa e de retroatividade benigna.

É preciso que se admita, contudo, que a posição do CTN em relação à irretroatividade imprópria não é clara. Assim, caso se considere que o critério temporal da hipótese tributária indica o final do exercício, já que nesse momento é que se dá a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, nos termos do art. 43, poder-se-ia entender que os artigos 104 e 105 não vedariam a retrospectividade da lei.²⁸

²³ Salama aponta como indício de tal preocupação, entre tantos elementos descritos em sua rica pesquisa histórica, o fato de a sonegação tributária ter sido criminalizada às pressas, já em novembro de 1964, no bojo de lei que versava sobre matérias diversas (Cf. SALAMA, Bruno, *O fim da responsabilidade limitada no Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 111).

²⁴ Cf. SALAMA, Bruno. *O fim da responsabilidade limitada no Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 117-118.

²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 311.

²⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 818-824.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 663.

²⁸ Cf. ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 30, 1986.

No entanto, conforme se viu, em que pese o debate seja hoje posto em tais termos, não era essa a teoria que predominava a respeito do critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda. Por conseguinte, outro elemento que deve ser confrontado com a Súmula nº 584 é a hipótese tributária do imposto de renda trazida pelo CTN.

Com o advento do CTN, passou-se a sustentar que a exigência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica teria o condão de tornar a “ficção” de se considerar a renda auferida no exercício financeiro da União (ano subsequente) como se fosse a renda obtida no ano-base, “inadmissível”.²⁹ Assim, conjugando-se a hipótese tributária veiculada pelo artigo 43 com o comando do artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, não haveria como sustentar-se a vigência da Súmula nº 584 à luz do CTN. Segundo esse entendimento, no momento da edição da súmula, o questionável suporte normativo que a motivou já não mais existiria.

É preciso que se esclareça o efetivo contexto normativo a que a Súmula nº 584 se refere. Como mencionado, até a edição da Lei nº 7.450/1985, não havia uniformidade quanto à própria duração do período-base das pessoas jurídicas: estas podiam fechar seus balanços anuais em qualquer data. Em tal cenário, o lucro ali apurado nada mais era que uma grandeza utilizada para apurar o imposto que – eis o ponto relevante – será devido no ano seguinte. Eis a sistemática de base de cálculo *praenumerando*.³⁰ Essa explicação diverge da fundamentada na “teoria da renda ficta do exercício” supradescrita. O que se tem é apenas uma base de cálculo do imposto devido no exercício. Noutras palavras, o critério temporal é o do exercício financeiro, servindo o ano-base apenas como elemento formador do critério quantitativo (base de cálculo) do tributo.

Com efeito, por muitos anos, o imposto de um exercício foi calculado com base no lucro auferido no período anterior. Ou seja: o lucro a ser tributado era o do exercício corrente, mas, como este não tinha como ser apurado, tomava-se por base o lucro já apurado, do ano anterior. Por isso mesmo, o ano anterior era chamado “ano-base”, embora o imposto fosse referente ao exercício subsequente. Assim, por exemplo, o imposto do exercício de 1977 (ou seja: o imposto sobre a renda de 1977)

²⁹ ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 22, 1986.

³⁰ Cf., sobre a distinção entre base de cálculo *praenumerando* e *postnumerando*, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 552-553.

utilizava como base de cálculo o ano-base de 1976. Desde 1985, com a Lei nº 7.450 e consoante alterações legislativas subsequentes,³¹ o imposto passou a ser calculado “em bases correntes”, *i.e.*, apura-se o imposto no próprio exercício em que ocorre o fato jurídico tributário. Vale dizer, o “ano-base” é o próprio período da ocorrência do fato jurídico tributário. O imposto é recolhido no exercício subsequente, mas o fato jurídico tributário se dá por ocorrido em 31 de dezembro. Noutras palavras, mudou-se da sistemática *praenumerando* para *postnumerando*.³²

Ora, se o imposto somente era devido a partir de 1º de janeiro do exercício subsequente, então parecia sustentável que não se considerasse retroativa a lei publicada no exercício anterior, mesmo que (eis um ponto que não parece óbvio) o balanço que apurou o lucro já tivesse sido encerrado meses antes. Tampouco se via ferido o princípio da anterioridade, já que, afinal, a lei se publicara no ano anterior ao exercício financeiro. Se essa ideia era sustentável à luz da legislação pretérita, não se pode deixar de lembrar, uma vez mais, que, a partir da referida Lei nº 7.450/1985, todas as pessoas jurídicas passaram a encerrar seu balanço na mesma data, 31 de dezembro, quando se dá o fato jurídico tributário.

Na verdade, a própria legalidade da adoção do regime *praenumerando* para o imposto de renda parece discutível à luz do Código Tributário Nacional. Não se nega possa o legislador fixar o critério temporal da hipótese tributária. O que não se admite é que, uma vez fixada uma data, não possua esta razoável conexão com os demais critérios daquela hipótese. Com efeito, a liberdade do legislador na fixação dos critérios da hipótese tributária não permite que se perca de vista que esta deve ser considerada como um todo harmônico.³³

Por conseguinte, se o legislador fixa uma data dentro do período em que se dão os fatos que compõem o fato jurídico tributário, não é sequer necessário que este coincida com o último dos eventos, porquanto a hipótese se compõe de uma série de circunstâncias. Assim, é perfeitamente admissível a afirmação presente na legislação corrente, em que se considera que a ocorrência do fato jurídico tributário se dá

³¹ Cf., sobre os regimes de período-base atualmente vigentes, MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamento do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 495-498.

³² Para uma perspectiva de direito comparado acerca desses regimes, cf. YERSIN, Daniellen. *Lês systèmes d'imposition prae - et postnumerando et la perception de l'impôt*. In: REICH, Markus; ZWEIFEL, Martin (Coord.). *Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung*. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger. Stämpfli: Bern, 1989. p. 89-99.

³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 540-541.

com o encerramento do período-base, desde que se tutele de maneira efetiva a segurança jurídica, consoante se discutirá a seguir.

Distinta é a conclusão a respeito da sistemática de base de cálculo *praenumerando* que se praticava anteriormente. Afinal, a renda auferida no ano anterior nada diz a respeito da renda auferida no ano corrente. Trata-se de critério quantitativo que não possui qualquer correspondência com a hipótese tributária do imposto sobre a renda. Basta considerar a hipótese de que a pessoa jurídica tenha prejuízo em um exercício e, ainda assim, pague imposto “com base” no lucro do ano anterior. O lucro do ano anterior em nada influencia o sucesso ou fracasso do ano subsequente. Não há, em síntese, liame lógico.

Assim, com o advento do CTN, seria possível questionar-se a própria legalidade da base de cálculo *praenumerando* veiculada pela legislação do imposto de renda então vigente. Veja-se a esse respeito julgamento do Supremo em que se adotou como razão de decidir o entendimento, expresso no âmbito do Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que não se deveria adotar “o enunciado da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN”.³⁴

Para os fins do presente estudo, importa a conclusão de que a referida súmula, editada, como se viu, à luz de legislação anterior ao CTN, surgiu com base em decisões que se referiam à sistemática de apuração do imposto de renda *praenumerando*, que, além de apresentar compatibilidade questionável com o CTN, é distinta daquela atualmente praticada. Deve-se examinar com reservas a possibilidade de transposição do verbete ao período posterior ao advento do CTN, e, principalmente, ao período posterior à aplicação do método positivado a partir de 1985.

8.3.2 Óbices à Súmula nº 584 na Constituição Federal de 1988

É bem verdade que, mesmo anteriormente ao advento da Constituição Federal de 1988, autores do escol de Luciano Amaro, fundados na proteção ao ato jurídico perfeito, afirmavam que a retroatividade fundamentada na Súmula nº 584, “longe de ser mero aspecto condenável do ponto de vista da Justiça ou da Política Fiscal, é uma afronta à Constituição”.³⁵ Observaram-se, também, manifestações

³⁴ RE nº 103.553-6, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 24.09.1985, DJ 25.10.1985.

³⁵ A afirmação era feita já à luz da Constituição de 1967, conforme redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1/1969. Deve-se ressaltar que, para defender este entendimento,

jurisprudenciais no sentido de que a tutela do ato jurídico perfeito vedaria a indigitada modalidade de aplicação retrospectiva da legislação,³⁶ o que certamente gerou expectativas de superação da anacrônica súmula.

Contudo, o que se observou foi que os tribunais brasileiros, apesar da publicação da Constituição Federal de 1988, mantiveram a aplicação do verbete, mesmo ao adotar, gradativamente, o entendimento de que o fato jurídico tributário do imposto de renda ocorreria, em verdade, no último “instante” do período-base.

Em seu artigo 150, III, *a*, a Constituição de 1988 traz a regra da irretroatividade, que veda a cobrança de tributos “em relação a *atos geradores ocorridos* antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. A literalidade do dispositivo leva à conclusão de que somente *atos jurídicos tributários consumados* anteriormente à vigência da lei é que estariam cobertos, tendo-se, pois, proteção expressa contra a retroatividade dita própria ou genuína. Nesse sentido, considerando-se exclusivamente essa regra e adotando-se o entendimento de que o critério temporal da hipótese tributária do IR ocorre em 31 de dezembro, manter-se-ia o argumento de que lei publicada anteriormente a essa data seria anterior à ocorrência do fato jurídico tributário.

Alguns autores procuram interpretar o artigo 150, III, *a*, de maneira ampliativa, concluindo que a regra vedaria também a ocorrência de retroatividade imprópria ou retrospectividade. Nesse sentido, para Ferraz Jr., a regra alcançaria “mais do que atos jurídicos perfeitos e acabados” e impediria que a lei nova incidisse sobre “eventos pretéritos que ela tipifique como geradores”. Segundo esse entendimento, não se deveria limitar o dispositivo à “proteção estrita a atos jurídicos perfeitos”, devendo-se estender, ainda, à “proteção mais genérica a eventos (jurídicos)”.³⁷

Referindo-se à “consistente interpretação” de Ferraz Jr., Humberto Ávila entende que a expressão “atos geradores ocorridos” poderia ser interpretada como “eventos passados que a lei tributária tipifique como geradores independentemente de eles terem, no seu conjunto, sido consumados”.³⁸ Cassiano Menke, dedicando-se ao

o autor adotava a questionável premissa de que a renda anual seria uma somatória de fatos positivos e negativos ocorridos durante o ano. Cf. AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os Princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983.

³⁶ Cf., e.g., STF, Representação nº 1.451, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.05.1988. No extinto Tribunal Federal de Recurso também se expressava tal posicionamento (Cf., e.g., Apelação Cível nº 82.686, 5ª Turma, Rel. Min. Sebastião Reis, DJU 03.11.1988).

³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 127-128, 2001.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 432.

desenvolvimento do argumento, entende que se deveria, pois, “migrar da conclusividade dos pressupostos normativos para a completude dos atos de disposição dos direitos individuais”. Por conseguinte, “se o contribuinte fez tudo o que necessitava fazer para que o fato gerador ocorresse”, então haveria “fato gerador ocorrido”. Com efeito, ter-se-ia, “para fins da presente regra da irretroatividade”, interpretação distinta acerca do que seria o momento da ocorrência do *fato gerador*: a expressão “fatos geradores ocorridos” significaria, pois, “eventos por meio dos quais os contribuintes completaram o comportamento necessário à realização do fato gerador previsto pela norma tributária de incidência”.³⁹

Em que pese o louvável esforço garantista dos autores, parece-nos que não seria desejável ter-se uma interpretação do que seria a “ocorrência do fato gerador” para fins de interpretação de uma regra específica da Constituição, e outra para o restante do ordenamento jurídico. Afinal, o artigo 114 do CTN consolida o conceito do “fato gerador”: situação necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária. Ora, se antes de 31 de dezembro do ano-base nenhum tributo é devido (se não existe a obrigação tributária), então não há como cogitar tenha ocorrido o “fato gerador”. Somente naquela data é que a “situação necessária e suficiente” se faz presente. A construção proposta pelos doutrinadores acaba por criar diversos “fatos geradores” para uma única obrigação tributária. Se esta não se desdobra, então não existe antes daquela data. Sem dúvida é *necessário* que ocorram os fatos (eventos) anteriores, mas não é o *suficiente* para que surja a obrigação tributária.

É bem verdade que, em matéria do IR, há quem defenda a existência de um “fato gerador complexo” (ou pendente) a indicar uma situação jurídica que se tenha iniciado, mas não concluído. Sob tal prisma, durante o ano-base, o fato estaria “pendente”, já que iniciado. Enfrentou o tema com acerto Paulo de Barros Carvalho, o qual, citando Brandão Machado, revela que a polêmica surge a partir do neologismo “fato gerador complexo”, em sua opinião, insensato, já que nada mais se refere do que à complexidade do “fato gerador”, revelando-se, daí, que nenhum dos fatos que o compõem poderá, isoladamente, ter a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária. Lembra, ainda, que nem mesmo a totalidade dos fatos, menos um, poderá dar nascimento à obrigação.⁴⁰ Com efeito, se o fato jurídico tributário dará nascimento

³⁹ Cf. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 148-153.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 128-134.

à obrigação tributária, inexistente fato jurídico tributário se algum dos fatos que compõem o *factum* descrito na hipótese ainda não se tiver concretizado. Inexiste, neste sentido, “fato gerador pendente”. O fato jurídico tributário, ainda que composto por uma série de fatos, será um único fato jurídico (*factum*), deste modo tomado em sua integralidade.

Ainda mais indesejável torna-se tal entendimento quando se considera que existem outras normas aptas a tutelar o problema da retroatividade imprópria. Em sentido semelhante ao que o primeiro autor deste estudo vem defendendo,⁴¹ Ávila distingue a “regra da irretroatividade vinculada ao fato gerador” (CF, art. 150, III, a) do princípio da irretroatividade “como norma decorrente do princípio da segurança jurídica na sua dimensão da confiança”.⁴² Em seu entendimento, a tutela do ato jurídico perfeito e do direito adquirido seria apta “a proteger atos ou fatos jurídicos ocorridos no passado que não se enquadrem na categoria de fatos geradores”.⁴³ No entanto, entende que, por estar relacionada à legítima proteção de expectativas, é no princípio da segurança jurídica que se deve buscar o critério fundamental para a tutela de atos não protegidos pela regra da irretroatividade.⁴⁴

Em outras palavras, a segurança jurídica continua a servir de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, tutelando a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado.⁴⁵

Também o princípio da anterioridade possui relevância a respeito da aplicação da súmula. O artigo 150, III, *b*, da CF estabelece que impostos não podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido editada a lei que os instituiu ou que os aumentou. Diz-se, pois, que a norma vigente publicada em determinado exercício financeiro produza efeitos no mesmo exercício financeiro, “seja sobre fatos/

⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 339-347.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 419-432.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 435. No mesmo sentido, cf., e.g., AMARO, Luciano da Silva. O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983; MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 93-97.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 429.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 342. No mesmo sentido, cf. NABAIS, José Casalta. A Constituição fiscal portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 83-84, 2005.

atos ocorridos, no período, antes de sua vigência, seja sobre aqueles que, ainda no período, venham a ocorrer após a vigência”.⁴⁶

Em tais circunstâncias, encontram-se evidentemente ultrapassados os argumentos que serviram de base à referida súmula. Ainda que se possa sustentar atendida, formalmente, a regra da irretroatividade (o fato jurídico tributário somente se dá em 31 de dezembro e, portanto, a lei anterior a esta data não produz, formalmente, efeito retroativo), não há como se afastar o princípio da anterioridade, tampouco o princípio da irretroatividade, compreendido, em seu sentido material, como concretização da segurança jurídica.

Inobstante, manteve o Supremo Tribunal Federal, de maneira irrestrita, a aplicação da Súmula nº 584 à luz da Constituição Federal de 1988, tomando-a por “orientação assente nesta Corte”.⁴⁷ Somente no julgamento do RE nº 183.130 é que se retomaram os debates acerca da aplicabilidade da súmula.

8.4 Irretroatividade e função extrafiscal do tributo

8.4.1 A inclusão da função extrafiscal na *ratio decidendi* do Supremo

Em 2014, decidiu o Supremo não ser legítima a aplicação de artigo de lei que majorava a alíquota incidente sobre lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, posto que no mesmo exercício. Dado que a legislação havia conferido “tratamento fiscal destacado e mais favorável”, incentivando a exportação, a conclusão foi no sentido de que a “evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF”.⁴⁸ Como o caso teve seu julgamento iniciado no Supremo em 1998, alongando-se por mais de dezesseis anos, importa examinar detidamente sua evolução na Suprema Corte.

⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 129, 2001.

⁴⁷ Nesse sentido, cf. RE nº 236.727, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 08.06.04; RE nº 224.965, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 29.05.02; AI 333.209, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 06.08.2004; RE nº 245.193, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 22.02.06; Ag. Reg. no RE nº 177.091, 1ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, DJU 10.03.2006; RE nº 372.046, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 23.03.06; RE nº 242.688, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 17.10.2006.

⁴⁸ RE nº 183.130, Tribunal Pleno, Rel. p/ o Acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.09.2014, DJU 17.11.2014.

No caso, o contribuinte havia se insurgido, mediante mandado de segurança, contra a majoração da alíquota do imposto de renda sobre o lucro de exportações incentivadas, as quais foram realizadas no ano-base de 1989. Em síntese, as alíquotas foram triplicadas, de 6% a 18%, por lei editada dois dias antes do encerramento do ano-base (29 de dezembro de 1989). Dispunha o Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, que:

Art. 1º. O lucro decorrente de exportações incentivadas será tributado, pelo Imposto sobre a Renda, à alíquota de 3% (três por cento), no exercício financeiro de 1989 e à alíquota de 6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1990.

A superveniente Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, no entanto, veio a dispor que:

Art. 1º. A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I. - passará a ser de 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10.02.1988.

A segurança foi concedida pelo juízo de primeiro grau, garantindo-se ao contribuinte o direito de continuar a recolher o tributo à alíquota de 6%. Em segunda instância, entendeu o Tribunal, sob relatoria do então Juiz Ari Pargendler, que, de fato, seria inconstitucional a cobrança em relação ao ano-base de 1989, dando-se parcial provimento à apelação. O relator traz importantes observações em seu voto, dignas de transcrição:

Antes da Constituição Federal de 1988, a exigência da anterioridade da lei, em matéria do imposto de renda, estava vinculada ao exercício financeiro, tudo nos termos da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. (...) O que significa dizer que essa garantia constitucional ficava ao sabor da lei ordinária.

Bastava que esta sistematizasse o imposto em dois períodos, o do ano-base e o do exercício financeiro, para que o contribuinte ficasse a mercê de quaisquer modificações. Formalmente, a garantia estava respeitada sempre que a lei fosse anterior ao início do exercício financeiro, ainda que incidisse sobre fatos já acontecidos no ano-base.

Depois da Constituição Federal de 1988, há duas exigências: além de ser anterior ao início do exercício financeiro, é preciso que seja anterior, também, ao próprio fato fiscalmente relevante. Essa a melhor interpretação do art. 150, III, a, inexistente no texto anterior.

Assim, a União Federal interpôs recurso extraordinário, sustentando que não teria havido violação ao “princípio da irretroatividade, pois a mudança de legislação ocorreu antes da ocorrência legal e jurídica do fato gerador”. Com efeito, tendo a lei sido publicada antes do início do exercício em que o imposto seria cobrado, tampouco seria possível falar-se em violação ao princípio da anterioridade.

No STF, o caso foi inicialmente relatado pelo Ministro Carlos Velloso, autor de importante trabalho doutrinário sobre o tema da irretroatividade.⁴⁹ O Ministro Velloso atribuiu acepção ampla ao princípio da irretroatividade, tendo entendido que “a lei nova que institui incidência tributária, criando ou majorando tributo, não tem aplicação retroativa”. Para o ministro, não seria “necessário indagar se ela viola ou não direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada”, porque “[e]sse tipo de lei, repete-se, não tem aplicação retroativa, *tout court*”. *Em seu voto, o Ministro Velloso foi acompanhado pelo Ministro Joaquim Barbosa, que observou que, “[m]anifestamente, a lei em questão majorou o tributo de forma retroativa”.*

O Ministro Eros Grau optou por seguir os fundamentos da ampla jurisprudência do Supremo a respeito da aplicabilidade da súmula. Igualmente, o Ministro Menezes Direito afastou o argumento de que a súmula ter-se-ia tornado sem aplicabilidade em decorrência do advento da Constituição Federal de 1988, considerando que “o dispositivo da Constituição de 88, com relação à Constituição anterior, no que diz com a irretroatividade, não tem alteração, não existe alteração substantiva”.

O Ministro Nelson Jobim, contudo, optou por via alternativa para decidir o caso. Em que pese tenha confirmado a aplicabilidade da Súmula nº 584, considerando a “colossal coleção de julgamentos” do Supremo que admite a aplicação do entendimento nela expresso, houve por bem o ministro seguir o relator. Para tanto, considerou o ministro em seu voto que, “muito embora o fato gerador do IR ocorra no último dia do ano, no caso em tela, a utilização do imposto com conotação extrafiscal acabou por configurar situação distinta”.

Inicialmente, muito bem apontou o ministro que a alteração de alíquotas quebraria, na forma como levada a cabo pela Lei nº 7.988/89, “o liame básico da confiança que deve nortear as relações comerciais”, havendo “relação de causalidade entre a redução da alíquota e o comportamento econômico dos particulares”. Assim, irretocável a conclusão

⁴⁹ Cf. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A irretroatividade da lei tributária: irretroatividade e anterioridade – imposto de renda e empréstimo compulsório. In: *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 311.

de que, caso não houvesse o incentivo, “não haveria ou poderia ser menor o comportamento desejável”.

Partiu o ministro da premissa de que o fato gerador do imposto de renda ocorreria no último dia de cada ano somente “para a hipótese normal do imposto de renda na sua função fiscal”, mas o caso traria situação distinta, de “uso do IR com função extrafiscal”.

Portanto, em decorrência dessa apontada particularidade das normas de efeitos extrafiscais, dever-se-ia considerar que “a configuração do fato gerador ocorreu na data da operação para, então, ser tributado com alíquota reduzida”, devendo-se, pois, “conservar como interpretação do fato gerador do IR a Súmula 584, bem como a sólida jurisprudência do Tribunal nessa matéria”. A distinção feita pelo ministro é no sentido de que, caso o IR seja “utilizado em caráter em extrafiscal, a configuração do fato gerador dá-se em outro momento”, qual seja, “o momento da realização da operação”. Considerando tal raciocínio, optou o ministro por acompanhar o relator em suas conclusões, negando-se provimento ao RE, “mas discordar de sua linha de argumentação”.

Depois do pedido de vista do Ministro Cezar Peluso, em 2007, o julgamento seria retomado em 2014, com voto do Ministro Teori Zavascki. Reproduzindo substancialmente o entendimento expresso pelo Ministro Nelson Jobim, entendeu o Ministro Zavascki que “não se está examinando hipótese enquadrável no regime normal de tributação de imposto de renda de pessoa jurídica”, delimitando a questão posta nos seguintes termos:

O que se deve aqui questionar é a legitimidade da aplicação retroativa de norma que majora alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas, ocorridas no passado, às quais a lei havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. Relativamente a elas, o tributo teve, portanto, função nitidamente extrafiscal. Ora, o art. 1º, I, da Lei Lei 7.988, de 29/12/89, ao atingir, retroativamente, as operações já consumadas antes de sua vigência e favorecidas, à época de sua realização, com tratamento fiscal próprio, não se mostra compatível com a garantia constitucional do direito adquirido.

Adicionou-se, portanto, aos argumentos do Ministro Jobim a constatação de que a norma, “ao atingir, retroativamente, as operações já consumadas antes de sua vigência e favorecidas, à época de sua realização, com tratamento fiscal próprio, não se mostra compatível com a garantia constitucional do direito adquirido”. Observou-se, pois, “um juízo de interpretação conforme”, que foi seguido, também, pelo Ministro Luís Roberto Barroso, para quem, “por se tratar de uma

exportação incentivada, a retirada do benefício é inaceitável”. Ressalvou o Ministro Barroso, contudo, não estar se “comprometendo com a subsistência ou não da Súmula nº 584, que gostaria de reservar para um momento de maior reflexão”.

Igualmente, a Ministra Rosa Weber seguiu o entendimento, acrescentando que a revogação “no mínimo, feriria o direito adquirido, considerando a finalidade extrafiscal do próprio incentivo concedido”.

O Ministro Gilmar Mendes, após confessar o “forte fascínio” que lhe causava a tese do Ministro Carlos Velloso, afirmou que o Supremo teria “um encontro marcado” com a Súmula nº 584, “porque parece abusiva essa alteração que se faz no final do exercício financeiro com repercussão sobre tudo que já ocorreu”. No entanto, para fins do julgamento, optou por seguir o voto do Ministro Jobim, sem se pronunciar em definitivo sobre a superação da súmula.

Finalmente, o Ministro Marco Aurélio, após afirmar a irrelevância de se aferir a finalidade de estímulo às exportações, cumprindo-se, em vez disso, tão somente “perquirir a natureza jurídica do tributo e, no caso, não se tem um daqueles excluídos da anterioridade”, subscreveu o voto do Ministro Carlos Velloso.

No referido julgado, se não se pronunciou em definitivo sobre a superação da Súmula nº 584, certamente criou o STF a expectativa de que o faria em uma próxima oportunidade. Contudo, ao julgar caso em sede de repercussão geral, sobre a mesma legislação, com suporte fático semelhante, optou o STF por substancialmente reproduzir a *ratio decidendi* concebida pelo Ministro Nelson Jobim.⁵⁰ Seguindo-se a delimitação levada a cabo pelo Ministro Teori Zavascki, fixou-se a tese nos seguintes termos:

É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base, tendo em vista que o fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie.

Na ocasião, postergou-se uma vez mais a efetiva apreciação da Súmula nº 584, tendo o Ministro Marco Aurélio proposto que fosse projetada “a apreciação da subsistência ou não do verbete para um caso mais favorável à superação”.

Do exposto, nota-se que, em ambos os casos, criou o Supremo grande expectativa em relação à futura superação da súmula. A compreensão da função extrafiscal do tributo, consoante proposta no presente

⁵⁰ RE nº 592.396, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 03.12.2015.

artigo, evidencia, contudo, que os elementos para a definitiva superação da súmula já se encontram presentes. Em que pesem os fundamentos trazidos pelo Supremo em relação à função extrafiscal do tributo, deve-se ver que inexistem razões para não se estender o raciocínio às normas em que não se identifique função extrafiscal predominante.

8.4.2 A função extrafiscal do tributo

Os impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de sua hipótese tributária (tributo não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali surge a função indutora das normas tributárias. Estas têm justificação diversa da primeira, qual seja a intervenção estatal sobre o domínio econômico, da qual é manifestação.⁵¹ A expressão “normas tributárias indutoras” foi cunhada não no sentido de se conceberem normas distintas a regular o tributo, mas aspectos distintos das normas que dele tratam.

Sendo manifestação de intervenção sobre o domínio econômico, as normas tributárias, posto apresentarem função indutora, não se despem de seu embasamento constitucional. Assim, para a função extrafiscal dos tributos, é válido o seguinte raciocínio: seu emprego sofre, além das expressas limitações constitucionais ao poder de tributar, as mesmas restrições e motivações de outras formas de intervenção na economia. É dizer: a função fiscal do tributo se justifica na justa distribuição de sua carga, o que se verifica, no caso dos impostos, pela aferição da capacidade contributiva. Entretanto, ao se reconhecer a função indutora, aceita-se que contribuintes com igual capacidade contributiva paguem tributos diferentes. Evidentemente, tal diferenciação já não se justifica pelo ângulo fiscal (justa repartição do encargo), mas por seu efeito indutor. Este, por sua vez, também deve se conformar com a ordem constitucional.

Usualmente, a doutrina lança mão da expressão “extrafiscalidade” para designar “as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a

⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 167.

ente público”,⁵² ou, na definição de Ataliba, “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”, lembrando este autor que, sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia, a extrafiscalidade fica caracterizada pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades (...) regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.⁵³ Com igual amplitude, no conceito de Gerd Willi Rothmann, “[e]xtrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal”.⁵⁴ Também Leila Paiva fala em extrafiscalidade como “utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos”.⁵⁵ Hely Lopes Meirelles se refere à “utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade”.⁵⁶ Embora a expressão “função indutora” pareça mais adequada para indicar o fenômeno referido, este texto utiliza a expressão “função extrafiscal”, que, afinal, é gênero do qual a função indutora é espécie.

Cumpra analisar, então, qual a relevância da aferição da função extrafiscal do tributo para fins de aplicação da Súmula nº 584.

8.4.3 A função extrafiscal da norma revogada

De fato, a redução de alíquota analisada nos julgados do Supremo possui incontestemente função extrafiscal: tais reduções de alíquota produzem claro efeito de incentivar exportações ao reduzir o custo tributário de tais operações. Contribuintes com idêntico lucro (idêntica capacidade contributiva) recebem tratamentos tributários distintos, em vista de seu comportamento segundo os parâmetros da ordem econômica. A justificativa para a diferenciação se encontra, assim, na função indutora (extrafiscal) do tributo. Assim, deve-se examinar qual a efetiva relevância da conclusão positiva acerca da função extrafiscal da norma

⁵² CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: 1964. p. 54.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 150-151.

⁵⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico*. Separata do Relatório 1966-1970. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria. p. 108.

⁵⁵ PAIVA, Leila. *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: [S. d]. p. 20. Mimeo.

⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 380-381.

para que se admita ou não a eficácia de sua revogação em relação a atos jurídicos já praticados e irreversíveis.

Alguns elementos para a identificação da relevância de se aferir a função fiscal ou extrafiscal do tributo no caso em comento podem ser inferidos dos votos dos ministros. Conforme ensina Eros Grau, distinguem-se “normas jurídicas e a norma de decisão”.⁵⁷ A elaboração da norma de decisão deve evidenciar o espectro da norma jurídica que resulta da norma de interpretação.

Assim, deve-se examinar se há relevante distinção entre o caso concreto sob julgamento e o paradigma considerado. A distinção pode dar-se em virtude da ausência de correspondência entre os fatos sob análise e aqueles que embasaram a *ratio decidendi* do precedente, ou da existência de peculiaridades no caso em julgamento, aptas a afastar a aplicação do entendimento consolidado. Ora, se distinguir é apontar elementos que estão presentes em um caso, mas não em outro, deve-se questionar quais foram os elementos presentes no caso do contribuinte que motivaram o afastamento da súmula; a contrario sensu, os elementos motivadores da distinção não podem estar presentes no caso da regra geral, em que a súmula, no sentir dos ministros, deveria ser mantida.

No entendimento do Ministro Nelson Jobim, conforme complementado posteriormente pelos demais ministros, a distinção seria, portanto, motivada:

Pela relação de causalidade que a função extrafiscal apresenta em relação ao comportamento do contribuinte: por se entender que a redução de alíquota, de evidente função extrafiscal, incentivou o comportamento do contribuinte para que acentuasse exportações, a contrario sensu, dever-se-ia admitir que a predominância da função fiscal se identifica quando não se afeta o comportamento dos contribuintes, *i.e.*, não se identifica qualquer relação de causalidade significativa com a conduta dos cidadãos;

Pela quebra de confiança que a revogação de normas com função extrafiscal, após praticados os atos incentivados, engendra: por se entender que a revogação retrospectiva de normas de função extrafiscal quebra a confiança em relação aos cidadãos a elas submetidos: a contrario sensu, dir-se-ia que, no que diz respeito à revogação de normas em que predomina a função fiscal, tal quebra de confiança não existiria;

Pelo direito adquirido produzido em decorrência da promulgação de norma de função extrafiscal: por entender, que da aplicação de normas de função extrafiscal decorre a existência de direito adquirido,

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 28.

a contrario sensu, dir-se-ia que em relação a normas de função predominantemente fiscal tal direito adquirido inexistia;

Pelo momento da ocorrência do fato jurídico tributário: enquanto, na regra geral de função fiscal, o fato jurídico tributário do IR ocorreria no último dia do ano, a função extrafiscal faria com que se transmudasse o momento da ocorrência do fato jurídico para a data da efetiva ocorrência da operação incentivada.

Ora, deve-se ver que também as normas de caráter predominantemente fiscal afetam diretamente o contribuinte (i). Mesmo que se imaginasse tributo absolutamente neutro com relação ao comportamento do contribuinte (*i.e.*, que a tributação fosse a mesma, independentemente de qualquer ato ou fato imputável ao contribuinte – o exemplo teórico seria o imposto *per capita*), ainda assim ter-se-ia uma alteração no comportamento do contribuinte posterior à tributação, já que, a depender do valor do tributo pago, sobrarão mais ou menos recursos para outras atividades. Uma alta tributação levará o contribuinte, dali adiante, a ter menos recursos para outras finalidades. Assim, não procede a distinção sugerida em relação às normas de função predominantemente extrafiscal no sentido de que somente estas é que guardariam relação de causalidade com o comportamento dos contribuintes. Sem dúvida, a função extrafiscal guarda relação com o comportamento anterior do contribuinte (daí o caráter indutor de comportamento), mas a função fiscal não é neutra com relação à liberdade de escolha do contribuinte após a tributação.

Exatamente em razão disso é que também a alteração de normas com efeito predominantemente arrecadatório, após praticados os atos de que decorrem a manifestação de capacidade contributiva, gera a quebra de confiança referida nos julgados do STF, caso tal revogação seja onerosa ao contribuinte (ii). Da mesma forma que o contribuinte que pratica atos notoriamente incentivados pela legislação tributária, também o contribuinte que cotidianamente manifesta sua capacidade contributiva confia na estabilidade da legislação. Ao optar por consumir, confia o contribuinte que estará sujeito à alíquota e à base de cálculo vigentes no momento da prática do ato jurídico que enseja a manifestação de capacidade contributiva. Ao decidir produzir, vender mercadorias ou prestar serviços, deve o empresário confiar na estabilidade da legislação vigente no momento da realização das operações. Qualquer modificação na legislação levada a cabo em um momento em que os efeitos do ato praticado são irreversíveis virá em uma situação de notória quebra de confiança caso possua efeitos retrospectivos em relação aos atos jurídicos já consumados.

Por isso é que se deve entender que a tutela do ato jurídico perfeito e do direito adquirido estende-se também a casos em que

o contribuinte estava sujeito a normas tributárias que não possuíam qualquer função extrafiscal evidente (iii). Não existe qualquer motivo para que a confiança do contribuinte em relação a determinado incentivo econômico estatal direcionado ao incremento das exportações seja superior à confiança que o cidadão possui de que não se arrependará de um ato de consumo em decorrência de modificação legislativa superveniente. O motivo do contribuinte que deseja auferir lucros mediante a realização de exportações incentivadas não é mais ou menos legítimo que o motivo daquele que pretende poupar hoje para futuramente incrementar a própria carreira. Um e outro devem ser tutelados. Nem um, nem outro pode ser surpreendido.

É ilusório o pensamento segundo o qual somente o contribuinte submetido a normas de função predominantemente extrafiscal deva ser tutelado contra a retrospectividade da legislação. Talvez, nesses casos, a contradição da atuação do Estado seja mais grosseira e evidente, de modo que se tenha maior força retórica para sua evidenciação. Vê-se situação em que os contribuintes, baseados em claros sinais dados pelo Poder Legislativo, firmaram contratos e empenharam recursos financeiros; a mudança de alíquotas deu-se subitamente e em sentido contrário aos sinais dados pelo legislador. No entanto, não há diferença substantiva entre a revogação retrospectiva de norma de função fiscal ou de função predominantemente extrafiscal: em ambos os casos tem-se ataque frontal à segurança jurídica. Em se tratando de norma tributária indutora, ter-se-á tão somente um argumento a mais contra a aplicação da nova lei no exercício em curso, se já transcorridos os fatos que seriam influenciados pela norma tributária indutora.⁵⁸

Por fim, importa enfrentar o argumento relacionado ao momento da ocorrência do *fato gerador* (iv). Tal argumento deve ser analisado separadamente dos outros três. Enquanto os três primeiros argumentos enunciados são todos incontestes, cabendo evidenciar tão somente que os elementos apontados encontram-se presentes também em relação às normas de função fiscal, o argumento acerca da ocorrência do *fato gerador* é preocupante e deve ser devidamente refutado.

Entendeu o Ministro Nelson Jobim que, na regra geral de função fiscal, o fato jurídico tributário do IR ocorreria no último dia do ano. No entanto, a função extrafiscal faria com que se transmudasse o momento da ocorrência do fato jurídico para a data da efetiva ocorrência da operação incentivada.

⁵⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 272.

Ora, a aferição da função fiscal ou extrafiscal da exação em nada afeta o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, que deve ser aplicado de maneira uniforme em relação a todos os contribuintes. A função da norma nada diz a respeito do momento em que se tem a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Não pode o momento da ocorrência do fato jurídico tributário variar a critério do intérprete, sob pena de se tornar contingente aspecto essencial da obrigação tributária. Como visto, somente com o fato jurídico tributário é que nasce essa obrigação. A ideia de condição necessária e suficiente pressupõe que, sem o fato jurídico tributário, não há obrigação; com ele, esta surge por inteiro.

8.5 Conclusões

A Súmula nº 584 foi editada à luz de casos julgados anteriormente à reforma tributária implementada mediante o Código Tributário Nacional. Por conseguinte, foi editada à luz de normas substancialmente distintas daquelas hoje vigentes. Além disso, a súmula toma por premissa modalidade de base de cálculo *praenumerando*, que não mais subsiste, em virtude, justamente, de sua incompatibilidade com o CTN. Ademais, baseou-se em precedentes concernentes à tributação de pessoas físicas (magistrados), cuja disciplina legal é muito diversa das pessoas jurídicas.

Inobstante, o verbete ainda tem sido aplicado pela Corte Suprema. Desviando-se substancialmente do contexto original dos casos que lastrearam a edição da súmula, em função da natureza periódica da hipótese tributária do imposto de renda, sustenta-se que a lei aplicável seria aquela vigente quando do término do ano-base. Dado que o critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda somente se aperfeiçoa quando do encerramento do ano-base, não se poderia falar em retroatividade ao aplicar-se lei editada no curso do ano-base, porquanto a lei estaria vigente em 31 de dezembro, momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

Tal entendimento decorre da compreensão da irretroatividade como regra, nos termos do artigo 150, III, a, da Constituição Federal, desconsiderando-se a importância de se entender a irretroatividade também como princípio, decorrente da proteção da confiança e da segurança jurídica. Nessa dimensão, deve-se tutelar o contribuinte também contra a retroatividade imprópria. Tal proteção deve ser levada a cabo sem que se cogite a alteração, por parte do intérprete, do critério temporal da hipótese tributária.

A posição expressa pelo Supremo no RE nº 592.396 é certamente um avanço na medida em que se tutela o contribuinte contra

alterações legislativas que afetam atos irreversíveis por ele praticados. A análise mais detida de seus fundamentos permite, entretanto, que se evidencie que os elementos para a superação da Súmula nº 584 se encontram presentes nesse importante caso decidido em sede de repercussão geral.