



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CÂMPUS UNIVERSITÁRIO DE PALMAS
CURSO DE DIREITO**

KEYLIANE DE SOUSA AMARAL

**FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO E OS PRINCÍPIOS DA
IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA**

**PALMAS-TO
2022**

KEYLIANE DE SOUSA AMARAL

**FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO E OS PRINCÍPIOS DA
IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Monografia foi avaliada e apresentada à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: Msc. Paulo Benincá

PALMAS-TO

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

A485f Amaral, Keyliane de Sousa.
 Fato jurídico tributário periódico e os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica. / Keyliane de Sousa Amaral. – Palmas, TO, 2022.
 47 f.

 Monografia Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Direito, 2022.
 Orientador: Paulo Benincá

 1. Direito Tributário. 2. Fato Gerador Periódico. 3. Limitações ao poder de tributar. 4. Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o lucro. I. Título

CDD 340

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

KEYLIANE DE SOUSA AMARAL

**FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO E OS PRINCÍPIOS DA
IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Monografia foi avaliada e apresentada à UFT –
Universidade Federal do Tocantins – Campus
Universitário de Palmas, Curso de Direito, para
obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua
forma final pelo Orientador e pela Banca
Examinadora.

Data de aprovação: 09 / 12/ 2022

Banca Examinadora



Prof. Msc. Paulo Benincá, UFT

Documento assinado digitalmente
gov.br NAIMA WORN
Data: 14/12/2022 09:53:27-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Dr^a. Naíma Worn, UFT

Documento assinado digitalmente
gov.br SINVALDO CONCEICAO NEVES
Data: 15/12/2022 16:06:20-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Msc. Sinvaldo Conceição Neves, ULBRA

Palmas, 09 de Dezembro de 2022

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a análise dos fatos jurídico tributários periódicos, e sua relação com o princípio da irretroatividade, previsto no art. 150 da Constituição Federal, sob a ótica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Destaca-se que os fatos jurídico tributários periódicos, também denominados fatos geradores complexivos, foram objeto de muita divergência no ordenamento jurídico recente, o que não foi facilitado pela ausência de um tratamento legal mais diligente pelo legislador. Dessa forma, objetivou-se analisar o tratamento dado à matéria, realizando-se uma digressão de cunho conceitual para demonstrar o alcance dos princípios tributários, e dos fatos geradores, e a forma como a jurisprudência tratou historicamente destes casos, e o entendimento mais recente do Pretório Excelso sobre a matéria.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário 2. Fato Gerador Periódico 3. Limitações ao poder de tributar.

ABSTRACT

The present work has for object the analysis of the periodic legal-tax facts, and its relation with the principle of non-retroactivity, foreseen in the art. 150 of the Federal Constitution, from the point of view of the jurisprudence of the Federal Supreme Court. It is noteworthy that the periodic legal-tax facts, also called complex triggering facts, were the object of a lot of divergence in the recent legal system, which was not facilitated by the absence of a more diligent legal treatment by the legislator. In this way, the objective was to analyze the treatment given to the matter, carrying out a conceptual digression to demonstrate the scope of tax principles, and the generating facts, and the way in which the jurisprudence has historically dealt with these cases, and the most recent understanding of the Praetorium Excelso on the matter.

Keywords: 1. Tax Law 2. Periodic Triggering Event 3. Limitations on the power to tax.

LISTA DE ABREVIACOES

CTN	Código Tributário Nacional
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda incidente sobre Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CF/88	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	11
2.1 Princípio da Irretroatividade	12
2.1.1 Retroatividade imprópria	16
2.3 Princípio da Segurança Jurídica	18
3 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO	23
3.1 Noções Preliminares	23
3.2 Classificação dos Fatos Jurídicos Tributários	26
3.3 Críticas Doutrinárias a Classificação	32
4 JURISPRUDÊNCIA DO STF	35
4.1 Irretroatividade e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	35
4.2 Irretroatividade e o Imposto de Renda	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

1 INTRODUÇÃO

Observa-se que, para o desenvolvimento de suas atividades, o Estado precisa, de alguma maneira, recolher recursos. Os serviços públicos desenvolvidos pelo Estado são muitos, e de alguma forma é necessário promover a arrecadação financeira. Assim, surgem os tributos: como o pagamento pela contrapartida dos serviços públicos prestados pelo Estado.

Verifica-se que, na história humana, muitas foram as vezes que o Estado utilizou-se da cobrança de tributos como forma de oprimir e controlar os cidadãos sob sua tutela. Nas monarquias absolutistas, os reis cobravam altos impostos de seus súditos, de modo a financiar as regalias da corte. No Brasil colônia, durante o ciclo do ouro, temos como exemplo a chamada “derrama”, que instituía uma cobrança forçada até que se atingisse um determinado valor de arrecadação.

Dessa forma, com a evolução dos sistemas jurídicos, surgiu a necessidade de ordenar a tributação, de modo a torná-la mais plausível, bem como proteger os cidadãos da “fúria arrecadatória” dos governos.

Neste diapasão, surge o Direito Tributário, como ferramenta de disciplina e organização dos poderes de arrecadação, fiscalização e obtenção de receitas pelo Estado.

O Direito Tributário é o microsistema jurídico responsável por regular as relações existentes entre Estado e contribuintes, no exercício da função arrecadatória realizada pelo Poder Público. Nesse sentido, tem-se que o estudo dos tributos, seu espectro de incidência e as formas de atuação do Estado se faz imprescindível.

Assim, os entes da administração pública direta desenvolvem a arrecadação e administração fiscal, de modo a exercer a competência tributária que lhes é concedida pela Constituição Federal.

Ocorre que, a mesma Carta Política que lhes confere a competência para instituição de tributos, também lhes atribui certas limitações em seu mister arrecadatório.

Dentre os essenciais princípios constitucionais tributários, está o princípio da irretroatividade, o qual veda que tributos instituídos por lei incidam sobre fatos geradores anteriores à sua promulgação, exigindo-se também que não sejam exigíveis imediatamente após à sua instituição.

Tal princípio é um dos corolários do Direito Tributário, visto que tem por objeto a vedação da surpresa do contribuinte em ser exigido por um tributo sem que tenha prévio conhecimento deste, exigindo-se também sua instituição por lei, a qual pode ser acompanhada em sua elaboração por toda a sociedade. Além de ser constitucionalmente garantido, também é repetido na legislação infraconstitucional, mais notadamente no art. 105 do Código Tributário Nacional – CTN –, o qual positiva também sua aplicação.

Destaca-se, de plano, que há ressalvas expressas quanto a esse princípio na Constituição Federal, as quais estão, majoritariamente, atreladas aos tributos extrafiscais – os quais possuem uma natureza não só meramente arrecadatória, mas também de intervenção no domínio econômico.

Outrossim, em relação a impostos fiscais – os quais se caracterizam pelo seu caráter arrecadatário –, o alcance a fatos anteriores ao estabelecimento ou majoração do tributo não é considerado possível.

Todavia, e considerando-se um sistema tributário de grande complexidade como o brasileiro, há a necessidade constante de verificação sobre o alcance de tal princípio, na tentativa de se observar casos nos quais a atuação do fisco possa eventualmente estar em desconformidade com o que é preconizado por tal norma, intervindo-se então para a cessação de tal atuação.

Nesse sentido, destacam-se os chamados fatos jurídicos periódicos tributários, também denominados fatos complexivos. Nestes tributos, o fato gerador se prolonga no tempo, de modo que a lei estabelece um ponto fixo para a sua aferição.

Exemplificando, o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos da Pessoa Jurídica – IRPJ – e a Contribuição Social pelo Lucro Líquido – CSLL – são tributos federais voltados às pessoas jurídicas e ambos seguem as mesmas normas de apuração e pagamento. Assim, a lei instituidora de ambas as exações prevê que o “fato gerador” se concretiza plenamente, todos os anos, no dia 31 de dezembro. Analisando, portanto, na sistemática de apuração anual, verifica-se que os períodos de apuração de ambas os tributos vão de 1º de janeiro até 31 de dezembro. Ou seja, durante este interstício serão calculados mês a mês valores que posteriormente, analisados conjuntamente, resultaram o *quantum debeatur*.

Dessa forma, nasce-se a questão acerca de eventual alteração legislativa possa ou não alcançar os fatos jurídicos ocorridos ao longo do ano, diante da fixação

do fato gerador somente para o último dia do ano.

Com esse contexto em escopo, o objetivo do presente trabalho é analisar a existência do fato gerador periódico a luz dos princípios constitucionais da irretroatividade tributária e da segurança jurídica.

2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Em todos os ramos do Direito, verifica-se que existem dois tipos de normas, de igual importância, que cumprem o papel de regulação da sociedade, são elas os princípios e as regras.

As regras se afiguram como normas de caráter mais concreto e positivo, aplicando-se a situações pré-determinadas, diferenciando-se dos princípios, que são normas mais genéricas

Neste diapasão, e tendo em vista a importância dos princípios para o ordenamento jurídico, cumpre-se estabelecer um conceito de princípios jurídicos. Para tanto, veja-se as palavras do Jurista Miguel Reale:

Princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis (REALE, 2003, p. 37)

Dessa forma, temos que os princípios, em geral, se afiguram como paradigmas de aplicação e criação das normas, bem como de sua aplicabilidade em geral.

Destaca-se, ainda nesta discussão, que esta visão jurídica acerca dos princípios passou por evolução ao longo do tempo, trazendo ainda mais concretude a essas espécies normativas.

De acordo com Sarmiento e Souza Neto (2012), a alteração da substância dos princípios decorre de uma mudança na cultura jurídica a qual, no patamar atual, faz com que tais normas não tenham somente o condão de dirigir a interpretação das demais, mas possuam uma capacidade inegável de incidir sobre situações jurídicas concretas.

No caso dos princípios tributários, entretanto, estes se colocam com ainda mais importância, pois traduzem limitações ao poder estatal de instituição e cobrança de tributos, representando garantias aos contribuintes.

Destaca-se que há uma razão relevante para o estabelecimento de limitações constitucionais ao poder de tributar. Com efeito, dentre as funções da Constituição está a de ser uma carta política, ou seja, de estabelecer diretrizes e atribuições aos diferentes órgãos de poder – atribuições, estas, que serão materialmente custeadas

pela arrecadação tributária.

Na mesma linha, está a questão de que a Constituição atua como um limitador do arbítrio estatal em relação aos particulares, de modo que, ao trazer os princípios tributários, há maior força em sua imposição sobre o Estado.

Todos os princípios aplicáveis à atividade tributária do Estado encontram-se consignados na Constituição. Por esse motivo, assinala com absoluta propriedade CARRAZZA que “A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos. [...] Em primeiro lugar, é preciso mencionar que a tributação interfere na liberdade e na propriedade das pessoas, direitos fundamentais que só poderiam ser alcançados pelo próprio contorno que lhes conferiu o constituinte em seu ato originário de elaborar as normas constitucionais. (TAVARES, 2012, p. 45)

É necessário discorrer, também, que as limitações constitucionais ao poder de tributar servem não só como uma garantia aos contribuintes, mas também como compatibilização necessária entre os interesses do Estado e os interesses particulares – especialmente financeiros.

Avalia Sabbag (2012) que os princípios constitucionais tributários atuam no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Dessa forma, destaca-se que o legislador constituinte foi diligente em relação ao estabelecimento de princípios. Todavia, houve também uma multiplicidade de exceções e lacunas, as quais foram evidenciadas pela jurisprudência, e que serão objeto de discussão posterior.

No tocante ao objeto do presente estudo, alguns dos princípios merecem uma maior atenção, cabendo a análise sobre seus conceitos e alcances, o que se passa a fazer.

2.1 Princípio da Irretroatividade

Conforme mencionado, os princípios constitucionais tributários se afiguram como balizas limitadoras da atividade estatal de arrecadação, de modo a garantir a segurança dos contribuintes.

Nesse sentido, antes que se adentre à questão da irretroatividade tributária, destaca-se que um dos princípios basilares do Direito Tributário – bem como de outras searas do Direito, podendo, inclusive, ser considerado um meta-princípio jurídico é o

princípio da legalidade.

Desde que houve o rompimento do paradigma do Estado Absolutista, e a submissão do poder real a constituições que estabeleciam direitos a todos indistintamente, temos que o princípio da legalidade encontrou guarida. Com efeito, num exame histórico, temos que a legalidade é um instrumento positivo de efetivação e direito, afigurando-se como um dever negativo do Estado em atuar contra os particulares.

No âmbito do atual paradigma constitucional, tem-se que o princípio da legalidade foi instituído, em linhas gerais, no art. 5º, II, da CF/88, estabelecendo que somente em virtude de lei é possível obrigar alguém a fazer algo, ou se abster de determinada conduta.

Acerca da acepção e amplitude deste princípio, socorre-se às lições de José Afonso da Silva:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito [...], porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca de igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei. (SILVA, 2000, p. 423)

Tal princípio encontra aplicabilidade em praticamente todos os ramos do Direito. É aplicável no Direito Penal, impedindo a incidência do tipo penal a condutas realizadas antes da promulgação da lei. É fundamento da administração pública, determinando que o administrador público somente atue em estrita observância à lei, fazendo somente o que esta autoriza. Enfim, todo o ordenamento jurídico pátrio orbita em torno da legalidade.

No caso do Direito Tributário, não poderia ser diferente. O princípio da legalidade tributária foi positivado na Constituição Federal, em seu art. 150, I. A legalidade, portanto, aplica-se tanto à criação quanto à majoração de tributo, não podendo ocorrer senão em virtude de lei.

Em primeira monta, verifica-se que a legalidade em relação à majoração se aplica à impossibilidade de alteração tanto das alíquotas de determinado tributo,

quanto da base de cálculo. A esse respeito:

Dos princípios explicitados, o primeiro é o da legalidade, ou seja, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei. Equiparam-se à majoração do tributo as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso. A simples atualização monetária, porém, não caracteriza a majoração. (CHIMENTI, 2012, p. 27)

Em relação ao vocábulo “lei” no referido princípio, observa-se que este se refere a lei em sentido estrito – ou seja, no sentido de espécie normativa geral criada pelo poder público. Assim, via de regra, a criação e majoração de tributos somente pode ser realizada com a edição de lei ordinária – ressalvada a possibilidade de edição de medida provisória pelo poder Executivo – ou de lei complementar, para os casos em que a Constituição assim determinar.

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Todavia, há casos de tributos federais que, obedecendo ao postulado da legalidade tributária, avocam a edição de lei complementar, são eles: I) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF). II) Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF). III) Impostos Residuais (art. 154, I, CF). IV) Contribuições Sociais Previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF c/c art. 154, I, CF). (SABBAG, 2012, p. 66)

Em razão da característica de extrafiscalidade presente em determinados tributos, estes afiguram-se como exceções ao princípio da legalidade, sendo possível sua majoração em virtude de decreto elaborado e promulgado pelo poder executivo.

A exceção se justifica em virtude destes tributos incidirem sobre determinadas capacidades contributivas que afetam diretamente o sistema econômico nacional, para além da função arrecadatória. De tal modo, aguardar que fosse cumprido todo o solene processo legislativo causaria consequências graves para a economia nacional. Dessa forma, se justifica a exceção.

Neste jaez, tem-se que, quanto à possibilidade de poder público criar tributos, a legalidade é absoluta; a permissão constitucional para alteração por meio de decreto somente se aplica à majoração:

Quanto à instituição de tributos, o princípio da legalidade não admite exceção. Só a Lei pode instituir tributo. As exceções, que são somente aquelas estabelecidas pela própria Constituição, dizem respeito apenas a aumentos de alíquotas. Assim, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, ditos flexíveis, aos quais se atribui função extrafiscal. São eles o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores

Mobiliários, impostos da competência da União, nos termos do art. 153, incisos I, II, IV e V, da Constituição Federal, respectivamente. Tais impostos são flexíveis para que possam realizar a função a eles atribuída, dita função extrafiscal (MACHADO, 2009, p. 48)

Como é cediço, acerca da legalidade tributária, somente em virtude de lei é possível a criação ou majoração de tributos. Todavia, caso a exigência do tributo fosse imediata, ter-se-ia diversos problemas, em relação à segurança jurídica dos contribuintes.

Para além da legalidade, está a questão do momento em que a lei que institui ou majora um tributo passa a ser exigível. Neste sentido, também foi estabelecido o princípio da irretroatividade tributária.

Segundo tal princípio, não é possível que a lei tributária alcance fatos pretéritos, ou seja, que um tributo, ainda que instituído por lei, venha a ser cobrado por fatos geradores ocorridos antes de sua instituição:

Outra norma voltada a conferir segurança jurídica aos contribuintes para que estes não sofram modificações em suas condições tributárias de maneira injusta e sem a devida previsão é o princípio da irretroatividade, expresso no art. 150, III, a, por meio do qual se veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Neste sentido, significa que a norma que modificar um tributo somente produzirá seus efeitos para os fatos geradores ocorridos após a sua existência, respeitando-se, inclusive o princípio da anterioridade. Em outras palavras, é dizer que o fato gerador será regido pela lei tributária do momento da sua ocorrência, conforme o tradicional prolóquio latino *lex tempus regit actum*. (ABRAHAM, 2018, p. 119).

Alguns doutrinadores tratam da irretroatividade em conjunto com a anterioridade, visto que ambos os princípios estão atrelados à aplicação da lei tributária no tempo. Neste diapasão, previu o legislador constituinte que a entrada em vigor da cobrança ou majoração do tributo não poderia ser aplicada de imediato. A isto, convencionou-se chamar de anterioridade tributária.

Assim, temos dois escopos deste princípio: não poderá a lei tributária retroagir para atingir fatos geradores ocorridos antes da promulgação da lei, bem como, salvo em casos excepcionais, não vigorará de imediato a lei que cria ou majora tributos. A esse respeito:

[...] com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivelmente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir

sobre os casos concretos (SILVA NETO, 2004, p. 132)

A anterioridade tributária encontra guarida na CF/88, em seu art. 150, III, “b” e “c”. Diante disso, temos dois aspectos de sua aplicação, a chamada anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal – comumente tratada pela doutrina por “noventena”¹:

Assim, verifica-se que, quando a carta magna faz menção ao exercício fiscal seguinte, se aplica o aumento ou majoração de tributo a partir do ano seguinte à sua promulgação.

Dessa forma, as condições devem ser concomitantes: tanto o tributo somente pode ter sua cobrança ou majoração no exercício seguinte quanto devem ser aguardados 90 dias, contados da promulgação da lei.

Observa-se, todavia, que em razão da natureza excepcional de certos tributos, este princípio é relativizado. Principalmente em razão da extrafiscalidade presente nos tributos, observa-se que a aplicação deste princípio seria inviável.

2.1.1 Retroatividade imprópria

Conforme sobredito, a irretroatividade se configura como sendo uma garantia de natureza principiológica ao cidadão, de que os fatos por ele praticados não serão objeto de tributação, senão para efeitos futuros.

Destaca-se, nesse ponto, que não só no âmbito tributário, mas também da doutrina juscivilista e penal, não é possível a retroatividade legal, sob pena de persecução indevida ao cidadão.

Todavia, embora a irretroatividade seja a regra, como medida de justiça, é possível que, em determinadas situações expressamente previstas e em parâmetros rigorosamente consignados, haja a possibilidade de retroatividade da lei. Neste diapasão:

¹ 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;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL, 1988)

A norma jurídica é criada para valer ao futuro, não para o passado. Entretanto, eventualmente, pode uma determinada norma atingir também os fatos pretéritos, desde que sejam respeitados os parâmetros que constam da Lei de Introdução e da Constituição Federal. Em síntese, ordinariamente, a irretroatividade é a regra e a retroatividade, a exceção. (TARTUCE, 2017, p. 36)

No âmbito tributário, em que pese a existência de permissivos constitucionais que afastem a aplicabilidade do princípio da anterioridade, conforme já tratado, em relação à possibilidade de uma lei alcançar fatos geradores pretéritos não se configura razoável.

Todavia, verifica-se que, por construção jurisprudencial, restou consignada a possibilidade do alcance de certos fatos geradores já ocorridos diante da promulgação de nova lei. Tal situação é denominada pela doutrina – ainda que ao arpejo da jurisprudência – de retroatividade imprópria.

A retroatividade imprópria, denominada pela jurisprudência do STF de teoria do fato gerador complexivo, é aplicada em fatos jurídicos tributários periódicos – mais notadamente o IR e a CSLL – poder-se ia ter o alcance de fatos pretéritos por norma promulgada posteriormente:

O STF concebe o princípio da irretroatividade pelo ângulo da definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência, e não pela ótica do fato econômico tributado. É a retroatividade imprópria, de todo condenável, mas admitida por aquela Corte, na qual não prevaleceu a “teoria do fato gerador complexivo”, mas o entendimento de que o fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nasce no último dia do exercício social, quando acontece o levantamento do balanço social das empresas (SABBAG, 2018, p. 353)

Destaca-se que, para os tributos supracitados, os quais tem incidência anual, possuem como fato gerador a obtenção de renda contabilizada na data de 31 de dezembro do ano corrente.

Tal data foi fixada legalmente sobre o argumento que, considerando-se que tais espécies tributárias incidam sobre lucros e demais acréscimos patrimoniais, no caso de empresas estes são contabilizados em seus balanços anuais no último dia do ano, demonstrações contábeis essas que facilitaríamos a aferição do valor devido, permitindo sua arrecadação.

Ocorre que a obtenção de renda – o que se caracteriza como fato gerador do

tributo – se dá ao longo de todo o ano, motivo pelo qual o fato gerador, embora fixado ao último dia do ano, se prolongaria no tempo.

Nesse sentido, eventual legislação que entrasse em vigor ao longo do ano e que tivesse por escopo qualquer modificação no tocante à majoração ou mudança das exigências do tributo não poderiam, em tese, estar atreladas a ganhos de renda já ocorrido.

Todavia, a tese que foi exposta pelo Pretório Excelso se deu de forma divergente a esse entendimento:

O eminente Ministro ILMAR GALVÃO, ao relatar o presente recurso, em que se discutia constitucionalidade da majoração de alíquota da contribuição social de 8% para 10%, entendeu pela legalidade da exação, tendo em conta que restara observado o prazo de noventa dias da publicação da Medida Provisória n o 86, de 22 de setembro de 1989, convertida na Lei 7.856, de 24 de outubro de 1989, como preceitua o art. 195, § 6 o , da Constituição Federal. Acentuou, ainda, que não há confundir fato gerador do imposto de renda com fato gerador da contribuição social, de outro, a teoria do fato gerador “complexivo” que certas correntes doutrinárias, no passado, tiveram por aplicável ao imposto de renda, por absoluta falta de base legal, e que esta Corte assentou o entendimento de que não ofende ao princípio da anterioridade, nem o da irretroatividade, a exigência do imposto de renda sobre o lucro anterior, com base em lei editada no mesmo período (RE 104.259, RTJ 115/1.336; ADI 513, RTJ 141/739). Concluiu, então, que, no que tange ao lucro da recorrente, apurado em 31 de dezembro de 1989, não sobra espaço para falar-se em irretroatividade da lei majoradora da alíquota (Lei de Conversão n o 7.856/89), se passou ela a incidir a partir de 22 de dezembro, quando decorreu o lapso temporal 4.8.1 4.8.2 de 90 dias, contado a partir da medida provisória de que se originou. Por isso, não conheceu do extraordinário da recorrente (CASSONE, 2018, p. 149)

2.3 Princípio da Segurança Jurídica

A segurança jurídica, termo esse com alto grau de indeterminação, mas que pode ser usado para referir-se a necessária estabilidade das relações reguladas pelo Direito, em todos os seus níveis de aplicação.

A segurança jurídica, por conseguinte, encontra fulcro no corolário do Estado Democrático de Direito, e se traduz pela necessária estabilidade que deve ter na aplicação e desenvolvimento do Direito em um determinado ordenamento jurídico. A esse respeito:

Ele tem por objetivo assegurar a estabilidade das relações já consolidadas, frente à inevitável evolução do Direito, tanto em nível legislativo quanto jurisprudencial. Trata-se de um princípio com diversas aplicações, como a

proteção ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Além disso, é fundamento da prescrição e da decadência, evitando, por exemplo, a aplicação de sanções administrativas vários anos após a ocorrência da irregularidade. Ademais, o princípio é a base para a edição das súmulas vinculantes, buscando por fim a controvérsias entre os órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarretem “grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica” (art. 103-A, § 1º, V). (PATRIOTA, 2018, *online*)

É possível inferir que se trata, portanto, de um meta princípio constitucional, que encontra aplicabilidade em todos os ramos e microssistemas do Direito. Com efeito, a segurança jurídica eleva-se a um caráter de valor, o qual deve ser almejado pelo aplicador da norma.

Conforme Montenegro Filho (2018), a segurança jurídica se reveste de uma índole constitucional, e tem por objeto a preservação do Estado Democrático de Direito e das expectativas justas dos administrados.

Neste diapasão, na tentativa de se materializar a segurança jurídica, vê-se que a Constituição estabelece diversas diretrizes e princípios, de modo a estabelecer para os aplicadores do direito e da administração pública qual a direção a ser seguida nas suas atividades.

Com efeito, o maior substrato material da segurança jurídica encontra-se nas normas constitucionais, visto que a Carta Magna é a responsável por estabelecer o norte jurídico para o ordenamento. As Constituições, portanto, são chamadas de cartas políticas, de forma a demonstrar os anseios e parâmetros da própria sociedade.

Ademais, tem-se que a efetivação da segurança jurídica no ordenamento encontra fundamento em uma visão constitucional que se justifica num plano ético, na qual somente com a efetivação material da Constituição é que se consegue a plena aplicabilidade de suas normas.

Neste sentido, Luís Roberto Barroso afirma:

O novo direito constitucional ou neoconstitucionalismo é, em parte, produto desse reencontro entre a ciência jurídica e a filosofia do Direito. Para poderem beneficiar-se do amplo instrumental do Direito, migrando do plano ético para o mundo jurídico, os valores morais compartilhados por toda a comunidade, em dado momento e lugar, materializam-se em princípios, que passam a estar abrigados na Constituição, explícita ou implicitamente. Alguns nela já se inscreviam de longa data, como a liberdade e a igualdade, sem embargo da evolução constante de seus significados. Outros, conquanto clássicos, sofreram releituras e revelaram novas sutilezas, como a democracia, a República e a separação de Poderes. Houve, ainda, princípios cujas potencialidades só foram desenvolvidas mais recentemente, como o da dignidade da pessoa humana e o da razoabilidade. Por sua importância e

alcance prático na atualidade jurídica, faz-se breve registro acerca de cada um deles. (BARROSO, 2014, p. 286)

Assim, essa perspectiva neoconstitucional coloca a Constituição Federal em um patamar cada vez mais central no ordenamento, de forma dar-lhe a condição de norma fundamental, perante a qual as funções de poder devem se pautar no exercício de seu mister.

No caso brasileiro, por exemplo, vê-se que a Constituição Federal de 1988 é denominada por muitos doutrinadores como Constituição Cidadã, devido à vasta gama de direitos e bens jurídicos contidos em seu bojo. Necessário ressaltar, também, que esta carta política foi promulgada após longo período de supressão democrática, de modo que o constituinte cuidou para que todos os direitos negligenciados anteriormente fossem protegidos, criando também mecanismos jurídicos para sua defesa.

Assim, a CF/88 institui um panorama de Estado Democrático de Direito, onde a concretização material de suas normas é um imperativo central da ordem jurídica brasileira, devendo ser perseguido por todos os órgãos de poder contidos na estrutura estatal. A esse respeito, tem-se:

[...] supera-se a ideia de Estado Legislativo de Direito, passando a Constituição a ser o centro do sistema, marcada por uma intensa carga valorativa. A lei e, de modo geral, os Poderes Públicos, então, devem não só observar a forma prescrita na Constituição, mas, acima de tudo, estar em consonância com o seu espírito, o seu caráter axiológico e os seus valores destacados. A Constituição, assim, adquire, de vez, o caráter de norma jurídica, dotada de imperatividade, superioridade (dentro do sistema) e centralidade, vale dizer, tudo deve ser interpretado a partir da Constituição. (LENZA, 2014, p. 73).

Nesse sentido, destaca-se que a questão da segurança jurídica e a irretroatividade esbarram em conceitos constitucionalmente garantidos como direitos fundamentais, qual sejam, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

O direito adquirido e a coisa julgada são também princípios fundamentais que se ligam à proteção do Direito no tempo. Estão ligadas a situações jurídicas que já se incorporaram ao patrimônio jurídico de alguém, ou de algum ato já consumado segundo a lei vigente a seu tempo.

Para sua melhor definição, recorre-se à doutrina:

Direito adquirido: é o direito material ou imaterial já incorporado ao patrimônio de uma pessoa natural, jurídica ou ente despersonalizado (conceito clássico de Gabba). Nessa linha, pela previsão do § 2.º do art. 6.º da Lei de Introdução, “consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha tempo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”. Cite-se, a título de exemplo, um benefício previdenciário já usufruído por alguém. Ato jurídico perfeito: é a manifestação de vontade lícita, já emanada por quem esteja em livre disposição e aperfeiçoada. De acordo com o que consta do texto legal (art. 6.º, § 1.º, Lei de Introdução), o ato jurídico perfeito é aquele já consumado de acordo com lei vigente ao tempo em que se efetuou. Diante do Código Civil de 2002, um contrato e um casamento celebrado antes da sua entrada em vigor devem ser vistos como atos jurídicos perfeitos. (TARTUCE, 2017, p. 36)

Dessa forma, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido – acrescentando-se a coisa julgada – são situações jurídicas as quais a constituição reputa um caráter de quase sacralidade, visto que a intervenção estatal nestes bens jurídicos representaria a quebra do paradigma jurídico-constitucional, ou seja, retornando-se ao modelo absolutista.

Nesse sentido, tais institutos confundem-se com a própria segurança jurídica, visto que são considerados, no âmbito da legalidade, como bens insuscetíveis de ataque:

A própria proteção do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada é corolário da legalidade. Sim, porque legalidade significa não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e lei existente no momento em que se faz ou se deixa de fazer. É a aplicação da garantia da irretroatividade das leis. (TAVARES, 2010, p. 662)

Na discussão a qual pretende-se realizar no decorrer deste estudo, cumpre-se destacar que os fatos geradores são, também, de certo modo, comparáveis a essas figuras. Neste jaez, Cassone relaciona a questão do ato jurídico perfeito e da coisa julgada em relação à irretroatividade tributária – o que reforça ainda mais a amplitude desse princípio:

Ante tais disposições, constitucionais e complementares, emergem as seguintes figuras jurídico tributárias: a) ato jurídico perfeito – se ocorreu o fato gerador, e cumprida a obrigação tributária, após o que sobrevém lei que aumenta o tributo ou b) direito adquirido – no cumprimento da obrigação pelo quantum correspondente ao fato gerador, se a lei que aumenta o tributo sobrevém após a ocorrência do fato gerador, e antes do cumprimento da obrigação. (CASSONE, 2018, p.146)

Com essa visão em escopo, há questão da irretroatividade adquire ainda mais relevância, visto que tal vedação encontra guarida não somente nas limitações ao poder de tributar, mas também na perspectiva neoconstitucional de necessidade de efetivação material de todos os bens jurídicos que se revestem de caráter de direito fundamental.

Ainda, no tocante à segurança jurídica no âmbito tributário, e na sua relação com a irretroatividade, há um aspecto importante levantado pela doutrina e jurisprudência que diz respeito ao chamado “princípio da não surpresa”.

Destaca-se que, no âmbito do direito tributário, há um inegável caráter financeiro envolvido – pode-se dizer que a prestação pecuniária é o cerne do próprio conceito de tributo.

Assim, em que pese o recolhimento de tributo ter, por força de lei, a natureza compulsória, há de se permitir, no âmbito do aspecto patrimonial individual, que o indivíduo esteja preparado para seu recolhimento, de modo que o pagamento do tributo não venha a ter a natureza de confisco.

Nesta direção, a irretroatividade promove a segurança jurídica, no sentido de não surpreender o contribuinte com uma exação a qual, se exigida, pode vir a causar problemas para sua subsistência imediata:

Trata-se, assim, do princípio da não surpresa tributária, pretendendo conferir aos contribuintes um prazo mínimo de não incidência suficiente para a organização e planejamento de suas finanças. [...]Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa (ABRAHAM, 2018, p. 143)

Diante de toda a argumentação ora apresentada, verifica-se a importância da irretroatividade como garantia para o contribuinte. Todavia, em relação a determinadas teses, verifica-se que, de maneira temerária, a irretroatividade tem sido relativizada ou mitigada.

3 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO

Analisados os aspectos relativos à irretroatividade, necessário se faz, novamente, recorrer-se a aspectos mais conceituais, os quais permitirão adentrar o cerne do presente trabalho.

A seguir, passa-se à análise do fato jurídico tributário, enfatizando-se seus principais aspectos.

3.1 Noções Preliminares

Preliminarmente, destaca-se a necessidade de se socorrer aos demais microssistemas do Direito para uma elaboração de um conceito de fato jurídico, sua diferenciação objetiva de atos jurídicos e demais institutos, bem como esse conceito se amolda ao Direito Tributário.

Como é cediço, no caso da lei tributária se apropriar de conceitos de outros microssistemas, esta deve fazê-lo de modo a não alterar seu contexto e conteúdo, conforme descreve o CTN².

No caso em tela, busca-se a definição de fato jurídico. Nesse sentido, discorre-se que o fato jurídico se traduz como qualquer evento do mundo real o qual tenha relevância para o Direito. Em desenvolvimento de tal conceito, socorre-se à doutrina, conforme excerto seguinte:

Inicialmente, é interessante conhecer o conceito de fato, que significa qualquer ocorrência que interessa ou não ao direito, ao âmbito jurídico. Dentro desse mundo dos fatos, surgem os fatos não jurídicos, que não nos interessam como objeto de estudo, e os fatos jurídicos; qualquer ocorrência com repercussão para o direito, ou seja, fatos com repercussões jurídicas. [...]O mundo jurídico confina com o mundo dos fatos (materiais, ou enérgicos, econômicos, políticos, de costumes, morais, artísticos, religiosos, científicos), donde as múltiplas interferências de um no outro. O mundo jurídico não é mais do que o mundo dos fatos jurídicos, isto é, daqueles suportes fáticos que logram entrar no mundo jurídico. A soma, tecido ou aglomerado de suportes fáticos que passaram à dimensão jurídica, ao jurídico, é o mundo jurídico. Nem todos os fatos jurídicos são idênticos. Donde o problema inicial de os distinguir e de os classificar. O fato jurídico provém do mundo fático,

² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966).

porém nem tudo que o compunha entra, sempre, no mundo jurídico. À entrada no mundo do direito, selecionam-se os fatos que entram. É o mesmo dizer-se que à soma dos elementos do que, no mundo fático, teríamos como fato, ou como complexo de fatos, nem sempre corresponde suporte fático de regra jurídica: no dizer o que é que cabe no suporte fático da regra jurídica, ou, melhor, no que recebe a sua impressão, a sua incidência, a regra jurídica discrimina o que há de entrar e, pois, por omissão, o que não pode entrar. (TARTUCE, 2017, p. 210)

O fato jurídico, conforme Gagliano e Pamplona Filho (2017, p. 127) é um “conceito basilar, verdadeira causa genética das relações jurídicas”, sem o qual “pouca coisa existe ou importa para o direito”

Destaca-se, em uma perspectiva mais ampla – e que serve de supedâneo para a discussão que se pretende desenvolver no presente estudo – que não se pode classificar como fato jurídico somente aquele que efetivamente produz efeitos de relevância para o Direito.

Nesse sentido, a juridicidade do fato está atrelada a efetiva produção de efeitos, enquanto parte da doutrina – com acerto, repise-se – reputa que, para se configurar como fato jurídico, a mera expectativa ou potencialidade de gerar tais efeitos já seria suficiente para essa classificação:

O fato jurídico se caracteriza pela produtividade de efeitos jurídicos, distinguindo-se do fato material, que não os produz, não estando acobertado pela coercibilidade. Aqui, repita-se à saciedade, não importa a natureza intrínseca do fato, podendo ter idêntica origem. O que interessa é produtividade de efeitos normatizados. Exemplo típico e claro é o raio (relâmpago) que atinge uma casa. Esse acontecimento pode ser um fato jurídico (se a residência estava acobertada com uma apólice de seguro) ou um simples fato material (se não estava assegurada a residência contra o evento). [...] É que nem sempre decorrerão efeitos do fato jurídico, podendo ocorrer que um determinado fato exista e deixe de existir sem que, jamais, produza um único efeito. Tome-se como exemplo a elaboração de um testamento. Com efeito, se alguém, maior e capaz, elaborar um testamento, teremos, efetivamente, um fato jurídico que somente produzirá seus efeitos depois da morte do testador. Se, contudo, vier a revogar, ainda em vida, o testamento antes elaborado, o referido fato jurídico deixará de existir sem nunca produzir um único efeito concreto, não criando, modificando, substituindo ou extinguindo nenhuma relação jurídica. [...] Veja-se, portanto, que o fato jurídico é aquele acontecimento capaz de produzir efeitos (isto é, capaz de criar, modificar, substituir ou extinguir situações jurídicas concretas), trazendo consigo uma potencialidade de produção de efeitos, necessariamente fazendo com que decorram tais consequências. (ROSENVALD, 2017, p. 594)

No âmbito do Direito Tributário, para que seja possível a cobrança ou instituição de tributos, é indissociável a ideia da existência de uma situação na qual se demonstre uma capacidade contributiva, ou seja, da existência de um patrimônio do contribuinte

o qual ensejará a cobrança de tributo.

Assim, de plano, a doutrina e a lei reputam, como ponto de partida para a ação do fisco a existência de uma hipótese de incidência tributária, a qual se define por ser a previsão em abstrato na qual se subsume a incidência do imposto, gerando, em tese, para o fisco, a possibilidade de tributação:

É importante notar que a expressão hipótese de incidência, embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. [...] A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária [...] A hipótese é simples descrição, é simples previsão. (MACHADO, 2004, p.129)

Nesse sentido, verifica-se que, parte da doutrina, em desacerto, costuma equiparar para efeitos de definição o fato gerador à hipótese de incidência, visto que ambos decorrem necessariamente de previsão legal para que venha a se concretizar a exação tributária.

Todavia, há uma necessária diferenciação prática, segundo a qual a hipótese de incidência se configura meramente com a descrição de um fato tributável pela lei, enquanto que o fato gerador representa a concretização dessa hipótese, ou seja, a existência desse fato no mundo real.

Em que pese essa diferenciação, é de se destacar, todavia, que, conforme menciona Caparroz (2019), a hipótese de incidência contempla a previsão em abstrato de um fato juridicamente relevante, ou seja, a descrição normativa de uma conduta que, se e quando realizada, fará surgir a respectiva obrigação tributária.

Nesse sentido, há uma interligação entre os conceitos de ambas as espécies, de modo que um contempla o aspecto formal em abstrato, enquanto outro aborda o aspecto material.

Portanto, verifica-se que, até legislativamente há certa impropriedade em intercambiar um termo pelo outro. Todavia, o fato gerador representa o fato jurídico tributário, ou seja, o fato concreto o qual enseja a produção de efeitos de tributação pelo fisco:

Da concretização da hipótese de incidência, tem-se o fato gerador ou fato jurígeno. O fato gerador é o momento, na linha do tempo, de significativa relevância, uma vez que a natureza do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria) aí se define. Conforme dispõe o dispositivo em questão, a

denominação ou nome dos tributos são irrelevantes. A destinação do importe que resultou na arrecadação será objeto de estudo realizado por outro ordenamento jurídico, e não do Direito Tributário. Este tem seu campo de atuação restrito aos momentos que preferem à extinção do vínculo fiscal. (SABBAG,2018, p. 158)

Diante disso, discorre-se que o fato gerador possui uma característica de concretude, ou seja, de tornar real o direito do Estado em atingir a capacidade contributiva do cidadão.

Nesse sentido, é de se destacar que, embora o fato gerador possua tal característica material da cobrança do tributo, este não tem o condão de criar a exação tributária.

Conforme já discorrido, somente em decorrência de lei – aqui, analisado sob a acepção ampla do vocábulo – é possível a instituição ou majoração de determinado tributo.

Dessa forma, não é possível dizer que o fato gerador teria o condão de criar o tributo, visto que somente funciona como pressuposto material de aplicação da lei, a qual ainda traçará as balizas para sua aplicação. Corroboram esse entendimento as palavras da doutrina:

Advirta-se que o nascimento de cada obrigação tributária específica não decorre exclusivamente da previsão abstrata legal, mas também da efetiva ocorrência, no mundo dos fatos, do evento concreto previsto na norma, sendo este acontecimento real condição necessária ou *sine qua non* para que a obrigação tributária surja. É a esse fato ocorrido no mundo real que se costuma denominar fato gerador – e não à descrição abstrata do fato presente na norma. Para alguns, a norma legal que descreve o fato gerador seria o pressuposto formal da obrigação tributária, enquanto o próprio fato gerador seria o pressuposto material daquela obrigação. Nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão, “não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei”. O fato gerador de tal obrigação é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure. (ABRAHAM, 2018, p. 205)

Nesse sentido, destaca-se que os fatos jurídicos tributários podem ser analisados sob várias óticas e aspectos, os quais buscam destrinchar todos os seus pormenores, de modo a permitir uma adequada interpretação de seu alcance para o Direito Tributário. Passa-se, pois, a essa análise.

3.2 Classificação dos Fatos Jurídicos Tributários

Uma vez definidos os fatos jurídico-tributários, percebe-se que, diante de seu alcance e suas características, há várias classificações doutrinárias e vários aspectos a serem considerados, de modo a perceber plenamente seu alcance no plano da realidade.

De plano, destaca-se que a doutrina, de modo a compartimentalizar o estudo dos fatos geradores e das hipóteses de incidência em cinco aspectos diferentes, segundo suas características.

O primeiro deles diz respeito ao aspecto temporal, que se preocupa com o quando se deu a ocorrência do fato gerador. Tal aspecto é o mais relevante para este estudo, conforme restará demonstrado mais tarde.

Nesta direção, tem-se que os fatos geradores podem ser classificados, sob o aspecto temporal em instantâneo – a obrigação tributária surge imediatamente após sua ocorrência –, continuado – o qual se prolonga no tempo enquanto a capacidade contributiva esteja presente – ou de período, complexivo ou complexo – quando vários fatos são considerados em conjunto para a composição do fato gerador. A doutrina traz exemplos de cada uma das hipóteses:

As hipóteses de incidência ou fatos geradores são classificados quanto ao momento da sua ocorrência em instantâneos, continuados ou de período, como segue:

- fato gerador instantâneo: é o fato isolado que ocorre num determinado momento plenamente identificável, como a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial (art. 2º, II, da Lei 4.502/64: IPI) ou o lançamento a débito em conta corrente de depósito (art. 2º, I, da Lei 9.311/96: CPMF, extinta no final de 2007);
- fato gerador continuado: é a situação jurídica que se perpetua no tempo, verdadeiro status jurídico, como a propriedade de imóvel rural (art. 1º da Lei 9.393/96: ITR);
- fato gerador de período (ou complexo): é a situação composta por diversos fatos considerados em conjunto, como os rendimentos anuais da pessoa física ou o lucro real trimestral ou anual da pessoa jurídica apurado tendo em conta suas receitas e despesas operacionais, com as adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação (arts. 1º e 2º da Lei 9.430/96: IRPJ). Entendemos que a denominação fato gerador “de período” é preferível à denominação fato gerador “complexo” porque esta pode levar à ideia de atos jurídicos complexos, quando, em verdade, o fato gerador de período pode não envolver atos complexos, mas um conjunto de atos simples considerados como uma unidade por questões de política tributária. (PAULSEN, 2012, p. 116)

Considerando-se a discussão realizada neste estudo, o aspecto temporal possui especial relevância. Verifica-se que, para os fatos continuados ou instantâneos, pouca ou nenhuma divergência há em relação à sua aplicação ou sua relação com os

princípios jurídico-tributários.

Para os fatos complexivos, no entanto, há a necessidade de um movimento do legislador no sentido de fixar o momento no qual será observado o fato gerador, de modo a permitir a aplicação da lei tributária e, por conseguinte, instituir-se a necessidade de recolhimento.

Relata Brito (2016), que a complexidade do aspecto material do fato jurídico-tributário periódico reside no fato de que a aquisição de acréscimo patrimonial não ocorre somente no termo final do período definido pela legislação. Assim, o autor destaca que as situações pendentes subsumem-se a circunstâncias materiais essenciais definitivamente constituídas nos termos do direito aplicável.

A complexidade, então, reside no fato da divergência entre as noções de hipótese de incidência e o fato gerador: enquanto a lei fixará um marco temporal para que seja observada a hipótese de incidência, o fato gerador será prolongado, e deverá ser subsumido no momento que a lei assim determinar:

O aspecto temporal é a parte da hipótese de incidência responsável por definir quando se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, trata-se da fixação do momento de sua ocorrência. Sendo instantâneo o fato gerador, no momento de sua ocorrência surge imediatamente a obrigação tributária. Na hipótese de fato gerador complexivo, complexivo ou complexo, como o que existe é uma situação estendida no tempo, cabe ao legislador fixar qual a data em que juridicamente se tem como nascida a obrigação de pagar o tributo. (MAZZA, 2018, p. 669)

Além do aspecto temporal, relevante também é o critério espacial, o qual se preocupa com o local de aplicação da lei tributária. Considerando-se a miríade de tributos existentes no sistema jurídico brasileiro, o critério espacial se mostra relevante para a fixação da competência tributária, ou mesmo para definir fatos que podem ou não ser tributados.

Tal critério se mostra de extrema importância, tanto na aplicação quanto na interpretação da norma jurídico-tributária:

O antecedente das normas tributárias, ao descrever uma determinada situação de fato (sempre envolvendo uma conduta), precisa exibir, além dos critérios pessoal e material, os critérios temporal e espacial. A mensagem estaria incompleta (sem sentido deontico completo) se o antecedente não contivesse critérios que pudessem identificar o momento da ocorrência do fato (critério temporal) e o local da sua realização (critério espacial). [...] Logo, carecerá de sentido deontico a norma tributária que não apresentar os critérios temporal e espacial no antecedente. Sem esses critérios, seria impossível compreender a mensagem prescritiva (norma jurídica), pois não

se teria como verificar quando (critério temporal) e onde (critério espacial) o fato descrito pelo antecedente normativo iria se realizar.[...] Pelo exposto, o critério temporal e material do antecedente de cada uma das espécies de norma tributária pode ser assim definido:

- i) critério temporal – é o que informa o momento em que se considera realizada a conduta do ou dos sujeitos de direito descrita no antecedente;
- ii) critério espacial – é o que informa o local em que se considera realizada a conduta do ou dos sujeitos de direito descrita no antecedente. (QUEIROZ, 2011, p. 313)

O aspecto espacial, considerando-se os tributos ora analisados, reveste-se de especial importância, visto que, em relação a renda e lucro, este pode ocorrer inclusive fora dos limites territoriais nacionais.

É cediço que, nos dias de hoje, vive-se um momento de total interligação das relações de produção e consumo. O movimento globalista atingiu as relações comerciais de forma a ampliar os horizontes tanto de quem produz quanto de quem consome.

Esta questão, embora funcione como um facilitador e ampliador da capacidade de consumo, também provoca o levantamento de certas questões, em especial a questão tributária.

Neste caso, o produto em comércio está sujeito tanto às regras tributárias do país de origem quanto do país de destino. Dessa forma, os custos tributários – em tese, dobrados – são incorporados ao produto.

Como exemplo, cita-se a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL – a qual, por expressa previsão legal, pode ser incluída em acordos de dupla tributação de modo a não incidir em *bis in idem*.³

Dessa forma, a atuação brasileira requer cuidado: primeiramente, pela questão explicitada acima, em relação à CSLL; e em segunda monta, pelo tratamento dado à questão pelos tribunais pátrios, que por muitas vezes afastavam a aplicabilidade dos tratados internacionais.

Todavia, e na tentativa de conferir maior segurança jurídica à questão, destaca-se recente julgado do Superior Tribunal de Justiça, o qual entendeu pela aplicabilidade dos tratados, afastando-se a incidência do Imposto de Renda em casos onde a empresa sediada em nação com acordo de dupla tributação celebrado com o Brasil

³Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL (BRASIL, 2015).

não possua domicílio fiscal no país.

O entendimento esposado pelo tribunal no Recurso Especial Nº 1.325.709 foi de que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na em países com acordos de dupla tributação em vigor com o Brasil sejam tributados apenas nos seus territórios. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoportunidade de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.

Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Além de tais classificações, também há aspectos relativos ao *quantum debeat* – aspecto quantitativo –, em relação ao sujeito da relação jurídico-tributária – aspecto pessoal – e em relação ao fato gerador em si – aspecto material:

O art. 97 do CTN dispõe que determinadas matérias, como instituição e majoração de tributos, fixação de alíquota, definição de fato gerador, entre outras, sujeitam-se, expressamente, à reserva legal. Além disso, a análise do referido artigo também sinaliza que é obrigatória a toda lei tributária a presença de determinados componentes, sob pena de se violar a estrita legalidade. Tais componentes são: alíquota e base de cálculo (aspecto quantitativo); sujeito passivo (aspecto pessoal passivo); fato gerador (aspecto material); multa (SABBAG, 2018, p. 174).

Em que pese a importância dessa classificação, tais questões não serão abordadas de maneira mais detida neste trabalho, considerando-se que não são objeto da controvérsia ora analisada.

3.3 Críticas Doutrinárias a Classificação

Em que pese a classificação doutrinária ter um mero aspecto didático, ou seja, de estabelecimento de critérios para a melhor compreensão da exação tributária, verifica-se que a doutrina exprime muitas críticas quanto ao objeto e a forma das classificações do fato gerador.

Destaca-se, segundo a visão de Machado, a própria importância dada à classificação dos fatos jurídicos se mostra como descabida:

Há quem entenda que todo o Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador. Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. É o mesmo que afirmar que todo o Direito Penal se resume ao estudo da tipicidade. Na verdade, o estudo do fato gerador é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do Direito Tributário. Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do direito ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador. Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como/ato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais. Realmente, o que se tem em mira ao questionar a respeito da capacidade civil é a validade da vontade manifestada pela pessoa. Assim, se essa vontade é irrelevante na formação da obrigação tributária, não há por que se exigir capacidade jurídica de alguém como condição para que seja sujeito passivo desse tipo de obrigação. (MACHADO, 2004, p. 127)

Destaca-se também, sob o paradigma interpretativo, que a classificação do aspecto temporal dos fatos jurídicos seria, de certa forma, descabida, considerando-se a incongruência existente, considerando-se a necessidade de fixação de critérios temporais e espaciais para que a norma fosse aplicada.

Assim, parte da doutrina avalia que esses aspectos são inerentes a todas as questões no plano jurídico, e que tal classificação seria desnecessária do ponto de vista prático:

À voga desse conceito, a autoridade de juristas de indiscutível valor fez prevalecer uma classificação dos “fatos geradores”, fundada nas variações que o político imprimia na construção do critério temporal das hipóteses. Tornou-se corrente a distinção entre fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos, em grande parte pelo entusiasmo de Amílcar de Araújo Falcão, baseado nas lições de A. D. Giannini, E. Vanoni e Wilhelm Merk, no que foi seguido pela maioria dos autores contemporâneos. Essa orientação doutrinária é efeito da confusão de planos, indo além da fórmula linguística dos fatos para imitar-se na contextura real do evento. Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integrado dos vários fatores, surgiria o fato final. A classificação seduziu logo os especialistas, pela facilidade de enquadramento das figuras tributárias numa das três categorias. O IPI, o ICMS e o Imposto de Importado, por exemplo, seriam casos de fatos geradores instantâneos; o IPTU e o ITR entrariam como fatos continuados; e o IR consubstanciaria a forma clássica do fato gerador complexivo. [...] somos pelo descabimento total desse discrimen, pois falar-se em “fatos” que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante). (CARVALHO, 2017, p. 288)

Ainda, sobre o aspecto da intertemporalidade, a própria sucessão de normas no tempo entraria em conflito com os fatos geradores complexivos, de modo que tal lacuna deveria ser necessariamente preenchida, seja pela lei, seja pela jurisprudência.

Assim, a existência de classificação serviria meramente para a evidenciação do problema, sem que haja condições de sua solução pela simples avaliação de seus critérios:

Com efeito, todo sistema jurídico é dotado de movimento, o que enseja a sucessão de normas no tempo. Frente a esse fenômeno de movimentação do sistema jurídico, ao que se chama de “intertemporalidade”, surge o conjunto de proposições normativas e doutrinárias tendentes a enfrentar os problemas decorrentes da mudança e substituição de normas jurídicas. A condição para que haja um problema de direito transitório é a de que determinada hipótese fática, ato, relação ou situação jurídica se prolongue no tempo durante a eficácia de uma ou mais normas. Com efeito, a sucessão de normas no tempo pode dar lugar a uma situação de conflito normativo, especialmente porque a cessação de efeitos de uma determinada norma em razão da sua superação por outra que trate do mesmo conteúdo não necessariamente condiz com o término das situações jurídicas por ela regradas. A sucessão temporal das leis não necessariamente guarda correspondência com as situações disciplinadas, de modo que a “morte” de uma lei em razão de sua revogação não ocorre concomitantemente com o término das situações por ela regradas (COSTER, 2019, p.21)

Dentre as críticas existentes a essa classificação, verifica-se também que, pela própria natureza dos fatos complexivos, estes poderiam ser vistos como objeto de

bitributação. Neste sentido:

No meio jurídico, a contribuição passou a ser caracterizada como “imposto com roupagem de contribuição” por ter sido atribuída a sua incidência sobre o resultado do exercício, e, portanto, similar à base de cálculo do imposto sobre a renda (IR). Trata-se de situação em que um mesmo fato jurídico é tributado mais de uma vez, pela mesma pessoa política, como explica a Professora Regina Helena Costa (2021, p.86): “o fato de uma empresa auferir lucro dá margem à exigência do Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro – CSSL, ambos tributos de competência da União.” (ASSUNÇÃO, 2022, *online*)

4 JURISPRUDÊNCIA DO STF

Diante de todas essas críticas, e a exposição feita até o momento, verifica-se que, em relação aos fatos complexivos, há uma questão relativa ao direito intertemporal que gera problemas para a aplicação das normas tributárias.

Em relação aos tributos IRPJ e CSLL, tal questão se mostra especialmente relevante, considerando-se que, para uma empresa saudável, espera-se que esta aufera lucros todos os dias.

Assim, e considerando-se que o fato gerador de tais tributos esteja atrelada a aquisição de disponibilidade patrimonial pelo contribuinte, verifica-se que o fato gerador – se classificado como instantâneo – ensejaria a cobrança de um tributo *ad eternum*, ou seja, o recolhimento deveria ocorrer todos os dias da empresa.

Dessa forma, a lei que instituiu tais tributos fixou o fato gerador como sendo avaliado no último dia útil do ano, de modo a coincidir com o balanço patrimonial das empresas. Assim, em tese a empresa deveria apurar o valor devido e, posteriormente, realizar seu recolhimento.

Todavia, a controvérsia se instaura em virtude da possibilidade de instituição de lei durante o exercício fiscal, e sobre seu alcance em relação aos fatos do IRPJ e CSLL.

Observando-se a questão sobre a estrita ótica da retroatividade, a fixação do fato gerador no último dia do mês implicaria em atingir a renda já auferida antes de sua promulgação, gerando assim grande insegurança jurídica para todos os contribuintes destes tributos.

A questão foi pacificada pelo STF, conforme analisado a seguir.

4.1 Irretroatividade e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Em primeira monta, verifica-se que esta é uma espécie tributária não possuía, antes da CF/88, um tratamento pormenorizado em relação às normas específicas das contribuições. Com efeito, em que pese o PIS/PASEP ter sido instituído sob a égide da Constituição de 1969, o Código Tributário Nacional ainda não trazia as contribuições como espécie tributária em específico.

Isto posto, cumpre-se analisar o conceito e a natureza jurídica das contribuições, de modo a ressaltar sua subsunção ao conceito de tributo presente no art. 3º do CTN.

As contribuições sociais, portanto, se caracterizam por serem tributos considerados residuais, e que tem por finalidade o provimento de receitas destinadas ao custeio da seguridade social. Tem por objeto o princípio da solidariedade, segundo o qual toda a sociedade é responsável por custear a seguridade social.

Com efeito, a seguridade é um direito de todos, e seu custeio também é dever de todos, por força dos dispositivos constitucionais. Dessa forma, a instituição de contribuições demonstra ser uma materialização deste princípio da solidariedade. A este respeito:

Frise-se, em tempo, que o princípio da solidariedade cria um contexto particularizante para as contribuições de seguridade social, qual seja, o de que todos poderão ser chamados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. É algo que marca de modo indelével as contribuições de seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade em seu financiamento (SABBAG, 2016, p. 1.033)

Dessa forma, a União estabeleceu diversas modalidades de contribuição, tendo como escopo o custeio da seguridade social, e tendo cada uma delas um fato gerador específico.

As contribuições muitas vezes são vistas, em especial por parte da doutrina, como uma materialização do furor arrecadatório, vez que os próprios impostos se afigurariam como fontes de receita hábeis a custear a seguridade social.

A este respeito, analisa-se as palavras de Hugo de Brito Machado, o qual menciona que, tendo em vista que os tributos de maneira geral são responsáveis por custear os serviços a serem prestados pelo Estado, todos possuiriam o caráter de “social”, de modo que as contribuições representariam somente mais uma forma de compelir o contribuinte a repassar suas receitas ao Fisco:

Todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social. Assim, o adjetivo social, no contexto em que se pretende com ele identificar uma subespécie de tributo, é inoperante. Se todo tributo é social, evidentemente uma contribuição não terá identidade específica por ser social. Como todo tributo é social, e todo o agir do Estado é ou deve ser social, fácil será a instituição de contribuições sociais para o financiamento de todas as atividades do Estado, com o que os impostos atualmente integrantes do sistema serão prescindíveis. (MACHADO, 2004, p. 338).

Nesse ponto, destaca-se que a mera existência de tal tributo já merece críticas, as quais se estendem também à possibilidade de identidade da base de cálculo desse tributo com o IR.

Em que pese a existência de tal crítica, verifica-se que uma questão que não foi definida especialmente na norma tributária, foi relegada à análise dos tribunais pátrios e sempre gerou controvérsia foi em relação à natureza dos tributos complexivos e sua relação com a anterioridade tributária.

Neste sentido, a CSLL é devida pela obtenção de lucro líquido pela empresa, o que, de certo modo, é uma atividade constante na praxe empresarial. A fixação de um aspecto temporal para incidência da lei serviu, no caso deste tributo, a simplesmente um imperativo prático – ou seja, a avaliação da ocorrência do fato gerador de maneira instantânea geraria processos de trabalho e custos que seriam quase que impraticáveis às empresas, de forma que a fixação de seu recolhimento anual e de aferição ao final do exercício financeiro serviu a esse imperativo.

Ocorre que, considerando-se inclusive o montante arrecadado por estes tributos, estes são objetos de constantes medidas pelo poder público, em momentos nos quais haja desencontro das contas públicas.

Assim, o constituinte estabeleceu a necessidade de observação da irretroatividade, bem como da anterioridade nonagesimal para estes tributos, com vistas à consagração dos princípios da segurança jurídica e da vedação à não surpresa.

Todavia, a jurisprudência do STF, em análise de medida provisória a qual foi posteriormente convertida em lei, adotou o entendimento da retroatividade imprópria, no sentido de que, sendo observada a anterioridade nonagesimal, a lei se aplicaria a todos os fatos geradores do ano, mesmo aqueles que, parcialmente, tivessem sido já realizados antes da entrada em vigor da lei:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA NO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado. Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que

está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado. Recurso conhecido, em parte, e nela provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2000)

Nesse sentido, a tese dominante do STF foi da retroatividade imprópria, a qual se arrasta por longos anos, no sentido de afastar o entendimento temporal sobre o fato gerador complexivo.

A interpretação do pretório excelso se deu no sentido de uma interpretação restritiva da hipótese de incidência, avaliando-se que, como a norma fixa uma data para a aferição do fato gerador, essa deveria ser a baliza a ser considerada para a aplicação do princípio da irretroatividade.

O STF concebe o princípio da irretroatividade pelo ângulo da definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência, e não pela ótica do fato econômico tributado. É a retroatividade imprópria, de todo condenável, mas admitida por aquela Corte, na qual não prevaleceu a “teoria do fato gerador complexivo”, mas o entendimento de que o fato gerador do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nasce no último dia do exercício social, quando acontece o levantamento do balanço social das empresas (SABBAG, 2018, p. 353)

Verifica-se que, por ter natureza semelhante, a questão também foi interposta para o IR, conforme passa-se a analisar.

4.2 Irretroatividade e o Imposto de Renda

No que tange ao imposto de renda, até início dos anos oitenta, a doutrina majoritária em conformidade com o disposto na Súmula 584 do STF que versava “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”, convergia no sentido de que uma norma editada no último dia do exercício financeiro seria plenamente aplicável ao imposto de renda a ser declarado no exercício seguinte, pois atendia ao princípio da anterioridade.

O referido entendimento baseava-se na chamada retroatividade imprópria ou pseudo-retroatividade, que segundo Amaro (2014, p. 104) é uma “certa atuação retrospectiva da lei”, entretanto defende que “condicionar os efeitos tributários de um fato integrante de um processo de constituição de um débito futuro à lei vigente no instante de sua ocorrência seria subverter toda a estrutura acolhida entre nós”.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esses argumentos perderam força em face da previsão dos princípios constitucionais nestes descritos, tendo a doutrina e a jurisprudência modificado seus posicionamentos, de modo a inadmitir a utilização de lei posterior aos fatos ocorridos no decorrer do ano base, como é o caso do fato gerador do imposto de renda.

Destaca-se que parte da doutrina, reconhecendo a força constitucional em matéria tributária, destacou que o próprio conceito de renda – e portanto a incidência do imposto – deveriam ter como base a norma constitucional. Neste sentido, Peixoto (2002) menciona que o próprio conceito de renda decorre de um princípio implícito no texto constitucional, de modo que tal visão constitucional não pode ser perdida de vista pelos aplicadores do Direito.

Acerca da base de cálculo e forma de incidência do imposto, a doutrina menciona ser também um imposto de natureza temporal complexiva, terá sua apuração fixada ao final do exercício fiscal, sendo fixada da seguinte forma:

Já quanto ao seu aspecto temporal, embora seja um imposto considerado complexivo (apurável ao longo de certo período, seja mensalmente, trimestralmente ou mesmo anualmente, considerando-se os acréscimos e deduções), o fato gerador do Imposto de Renda (PF ou PJ) ocorrerá sempre no dia 31 de dezembro de cada ano (fixado pela legislação aplicável). Sobre o aspecto quantitativo do imposto de renda, temos: 1) a base de cálculo será o valor sobre o qual incidirá o imposto de renda, e será calculada da seguinte forma: a) montante real: em que se leva em consideração os valores efetivamente auferidos, seja por rendas ou proventos (pessoa física), por atividades empresariais operacionais ou não (pessoa jurídica); b) montante presumido: toma-se por base fatos prováveis, e o contribuinte poderá adotar esta metodologia facultativamente (pessoa física: declaração simplificada; pessoa jurídica: conforme renda bruta e atividade); c) montante arbitrado: apuração por parte do Fisco com base em elementos indicativos concretos, pela desclassificação da escrita ou por sua ausência (pessoa jurídica) ou pela identificação de sinais exteriores de riqueza; 2) a alíquota, que representa um percentual que se aplica sobre a base de cálculo, é de: a) para pessoa física: alíquota progressiva com as seguintes faixas: isento, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%; b) para pessoa jurídica: 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, bem como 10% de adicional incidente sobre a parcela do lucro que exceder ao resultado da multiplicação de 20 mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração. (ABRAHAM, 2018, p. 328).

Novamente, verifica-se que em relação ao aspecto temporal do fato gerador do IR, está-se diante de um fato complexivo. Assim sendo, o prolongamento das hipóteses de incidência no tempo é o critério para tal classificação, não obtendo nem na legislação nem na jurisprudência o entendimento de que seus microfatos deveriam ser analisados em separado, mas somente no final do ano fiscal, quando seria

apurada a exação tributária. Para Honorato (2016) trata-se de fato gerador composto por diversos fatos que, somados, compõe um todo. O todo é o somatório de diversos fatos isolados no tempo pela norma para tornar viável na prática a cobrança da obrigação.

A jurisprudência do STF é rica em exemplos de reafirmação da tese da retroatividade imprópria, na qual majorações e modificações na exigência do IR tiveram permissão para retroagir a fatos jurídicos pretéritos, sem que isso implicasse no reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo Pretório Excelso. À guisa de exemplo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO INCENTIVADAS. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. FUNÇÃO EXTRAFISCAL. SÚMULA 584 DO STF. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR EM CADA OPERAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. RE 183.130, DE RELATORIA PARA ACÓRDÃO DO MINISTRO TEORI ZAVASCKI. PRECEDENTE VINCULANTE. 1. No RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, o Plenário desta Corte assentou que a utilização do Imposto de Renda com conotação extrafiscal afasta a incidência da Súmula 584 do STF. 2. O fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação incentivada pela redução da alíquota do imposto de renda, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie. 3. É inconstitucional a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base. Precedente: RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 14.11.2014. 4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, reafirmando a jurisprudência desta Corte, em sede de repercussão geral, para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, uma vez que a majoração de alíquota de 6% para 18% a qual se reflete na base de cálculo do Imposto de Renda pessoa jurídica incidente sobre o lucro das operações incentivadas no ano-base de 1989 ofende os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2015)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA JURÍDICA. IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE. DISTINÇÃO ENTRE EXERCÍCIO FINANCEIRO E ANO BASE. DECRETOS-LEI 1.704/1979, 1.967/1983 E 2.065/1983. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 584/STF. 1. O alcance da Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal é definido de acordo com os precedentes que lhe deram origem. 2. A Súmula 584/STF tomou por base precedentes relativos (i) ao imposto de renda devido por pessoas físicas (magistrados) e (ii) à subscrição compulsória de letras imobiliárias do Banco Nacional de Habitação, em valor calculado com base na renda auferida da cobrança de aluguéis, tudo com base nas regras de tributação e apuração vigentes nas respectivas quadras temporais. 3. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular. Em sentido semelhante, não há indicação sequer da proximidade dos regimes de tributação e de apuração

relativos às pessoas físicas e às pessoas jurídicas que justificasse o mesmo tratamento. 4. Encerrado o período de formação do fato jurídico tributário, tal como definido pelo regime de regência, modificações posteriores da legislação não podem retroagir para aumentar a carga tributária. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010).

Pode-se apontar vários julgados os quais vieram a adotar a mesma tese, de que a incidência de lei modificativa da exação tributária incidente sobre a CSLL e o IR somente observariam o momento da constituição definitiva do fato gerador, ao final do exercício fiscal.

A consolidação definitiva dos julgados se deu já em 1976, antes mesmo da promulgação da CF/88, mediante a edição da súmula 584, a qual previa que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração” (BRASIL, 1976), estendendo-se ainda mais a possibilidade de que um fato jurídico ocorrido em dado momento pudesse vir a ser abarcado por modificação legislativa tributária.

Neste jaez, em que pese a CF/88 possuir um viés muito mais garantista que as cartas políticas anteriores, mesmo após sua entrada em vigência as decisões judiciais continuaram sob a batuta do entendimento sumular esposado em 1976.

Na mesma linha, o STF continuou estabelecendo entendimentos restritivos à irretroatividade tributária. Destaca-se, neste ponto, a edição da súmula vinculante 50, a qual previa que “norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade” (BRASIL, 2015). Neste sentido, verifica-se que todo o entendimento deste tribunal se direcionava à diminuição do alcance da irretroatividade.

Tal entendimento somente veio a se alterar no ano de 2020, no qual teve-se a decisão do Recurso Extraordinário Nº 159.180/MG, que motivou o cancelamento da supracitada súmula. Neste julgamento, entendeu o STF que a aplicação de novo parâmetro de indexação do imposto não poderia ser aplicável a fatos ocorridos antes da entrada em vigor da lei que previu a modificação, sob o argumento de violação ao princípio constitucional da irretroatividade:

IMPOSTO DE RENDA – LEI Nº 7.738/1989 – ANO-BASE DE 1988 – PREVISÃO DE NOVO PARÂMETRO DE INDEXAÇÃO – ATUALIZAÇÃO DOS VALORES DAS QUOTAS DO TRIBUTO – DIREITO ADQUIRIDO – PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE – VIOLAÇÃO – AUSÊNCIA. É constitucional a correção monetária das quotas do imposto de

renda tal como prevista na Lei nº 7.738/1989, ante a mera substituição de parâmetro para a indexação, instituída em legislação anterior. LEI – APLICAÇÃO NO TEMPO – IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL – DECRETO-LEI Nº 2.462/1988 – APLICAÇÃO NO ANO-BASE DE 1988 – IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE – INOBSERVÂNCIA – INCONSTITUCIONALIDADE. É inconstitucional a aplicação, a fatos ocorridos no ano-base de 1988, do adicional do imposto de renda sobre o lucro real instituído pelo Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, considerada a violação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade. VERBETE Nº 584 DA SÚMULA DO SUPREMO – SUPERAÇÃO – CANCELAMENTO. Superado o entendimento enunciado no verbete nº 584 da Súmula do Supremo, impõe-se o cancelamento. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2020).

Tal decisão representou, portanto, a revisão de anos de jurisprudência, entendendo como válida de maneira definitiva a tese relativa ao fato gerador complexo, ou seja, que cada um dos “microfatos” que compõe a exação do IR e da CSLL são relevantes para a composição do imposto, e que devem ser considerados individualmente para fins da exação tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, verifica-se que, em que pese a arrecadação de tributos ser uma atuação estatal necessária, com vistas à consecução das políticas públicas e da prestação de serviços, verifica-se que tal questão deve ser realizada mediante balizas constitucionalmente estabelecidas, de modo a permitir a arrecadação estatal, sem contudo vir a onerar sobremaneira os contribuintes.

Neste sentido, o princípio da irretroatividade tributária presta um relevante serviço, considerando-se que atua como forma de garantir a segurança jurídica dos contribuintes, impedindo a surpresa com a exação tributária, e por conseguinte permitir que os cidadãos possam vir a se planejar para recolher corretamente os tributos que lhes são exigidos.

Em relação aos tributos que possuem fatos geradores complexivos, mais notadamente o IR e a CSLL, destaca-se que a complexidade dos fatos aos quais se pretendeu tributar por meio dessas espécies tributárias exigiu do legislador a fixação de um ponto no tempo para que tais tributos viessem a ser apurados. O que não se esperava, contudo, é que essa fixação viesse a ser objeto de injustiças, especialmente no tocante à jurisprudência pátria, a qual firmou por muitos anos a tese da retroatividade imprópria, causando inúmeros transtornos aos contribuintes, e afetando a segurança jurídica.

Nesse sentido, entende-se como positiva a revisão jurisprudencial realizada pelo STF, consubstanciada no Recurso Extraordinário 159.180, a qual, por medida de justiça, reviu a tese dos fatos geradores complexivos como válida, afastando-se a retroatividade imprópria e revogando os entendimentos sumulares anteriores.

Tal decisão representou uma reafirmação dos princípios jurídico-tributários no plano de validade, adotando-se assim uma tributação mais justa e correta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

ASSUNÇÃO, Ana Cristina de Paulo. **Anterioridade aplicada à contribuição social sobre o lucro sob a ótica das reiteradas edições de medidas provisórias – MP 1.115/2022**. Revista Brazilian Journal of Development, Curitiba, v.8, n.7, p. 50388-50408, jul., 2022. Disponível em <<https://scholar.archive.org/work/vun4f55sr5h2zjynovhbjokyyym/access/wayback/https://brazilianjournals.com/ojs/index.php/BRJD/article/download/50115/pdf>>. Acesso em 13 nov. 2022

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

BRASIL. **Constituição Federal**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 nov. 2022

BRASIL. **Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional**. Promulgada em 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 13 nov. 2022

BRASIL. **Lei 13.202, de 8 de dezembro de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nos 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em 13 nov. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1325709 / RJ**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data do Julgamento: 24/04/2014. Data da Publicação: 20/05/2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 159.180**. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. Data do Julgamento: 22/06/2020 Data da Publicação: 17/08/2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 232.084**. Relator Ministro Ilmar Galvão. Data do Julgamento: 04/04/2000 Data da Publicação: 16/06/2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592396**. Relator Ministro Edson Fachin. Data do Julgamento: 03/12/2015 Data da Publicação: 28/03/2016

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 244.003**, de 20 de abril de 2010. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Data do Julgamento: 20/04/2010 Data da Publicação: 27/05/2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 584**. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Sessão Plenária de 15/12/1976. DJe nº 03/01/1977, p. 6. Disponível em < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula584/false>>. Acesso em 13 nov. 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante 50**. Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Sessão Plenária de 17/06/2015. DJe nº 121 de 23/06/2015, p. 1. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=2604>>. Acesso em 13 nov. 2022

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo Borges. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário, com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2012

COSTER, Tiago Rios. **Retrospectividade no direito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, área de concentração, Direito Econômico e Financeiro, 2019. Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2019.

HONORATO, Francieli Aparecida de Lima. **A súmula 584 do STF e princípios constitucionais tributários**. Trabalho de Conclusão do Curso de Direito. Fundação Universidade Federal de Rondônia-UNIR. Cacoal, 2016

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo. Atlas, 2009

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Novo Código de Direito Processual Civil Comentado**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PATRIOTA, Caio César Soares Ribeiro Borges. **O Princípio da Segurança Jurídica**. Disponível em <<https://caiopatriotaadvocacia.jusbrasil.com.br/artigos/433454249/o-principio-da-seguranca-juridica>>. Acesso em 13 nov. 2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Questões atuais de Direito Tributário**. São Paulo: IEditora, 2002.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Norma tributária e fato gerador**. In ROCHA, Sérgio André (Coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2018.

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

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

GAGLIANO, Pablo Stolze, PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de direito civil; volume único**. São Paulo: Saraiva, 2017

TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v. 1: Lei de Introdução e Parte Geral**.13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.