

A Lei 13.670/2018 E SUAS IMPLICAÇÕES NO REGIME DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL: ANÁLISE SOB O INFLUXO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA

LAW 13,670/2018 AND ITS IMPLICATIONS ON MONTHLY ESTIMATIVES PAYMENT REGIME OF CORPORATE INCOME TAX (IRPJ) AND SOCIAL CONTRIBUTION TAX (CSLL): ANALYSIS UNDER THE INFLUENCE OF TAX ANTERIORITY AND LEGAL CERTAINTY

Assista agora aos
comentários do autor
para este artigo



RAFAEL ZANARDO TAGLIARI

Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-Graduando em Direito Constitucional pela Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDCONST. Graduado em Direito pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado. tagliari@bedinetagliari.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: Trata-se de trabalho que pretende analisar criticamente a alteração promovida pela Lei 13.670/18 no regime de recolhimento por estimativas mensais do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente no ponto em que vedou, em meio ao exercício, a utilização de compensação tributária para seu pagamento. A partir de análise do conteúdo normativo da anterioridade constitucional e do princípio da segurança jurídica, promove-se crítica às decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região quando da análise da alteração legislativa, o que se faz em comparação aos julgados proferidos quando de alteração legal anterior de conteúdo semelhante pela Medida Provisória 449/08.

ABSTRACT: This paper intends to promote critical analysis on the modifications promoted by Law 13,670/18 on monthly estimatives payment of Corporate Income Tax (IRPJ) and Social Contribution Tax (CSLL), especially the article which prohibited, in the middle of the year, the utilization of tax compensation for its payment. Through analysis of the normative contents of tax anteriority and legal certainty principle, critics are made to the decisions on the matter by the 4th Region Federal Court, especially in comparison to other decisions of the same court when prior legal change with similar content was produced by Provisional Measure 449/08.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário – IRPJ – CSLL – Regime de Estimativas Mensais – Lei 13.670/18 – Lei 9.430/96 – Anterioridade Constitucional – Segurança Jurídica.

KEYWORDS: Tax Law – Corporate Income Tax – IRPJ – CSLL – Monthly Estimatives Payment Regime – Law 13,670/18 – Law 9,430/96 – Tax Anteriority – Legal Certainty.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Do regime de recolhimento por estimativas mensais do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da alteração operada pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018. 2.1. Dos contornos legais do regime de recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por estimativas mensais na forma da Lei 9.430/96. 2.2. Da alteração operada pela Lei 13.670/18: vedação superveniente, em meio ao exercício, de utilização de compensação para pagamento das estimativas mensais de Imposto sobre a Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). 3. Da regra constitucional da anterioridade tributária e sua violação pela alteração promovida pela Lei 13.670/18 no regime. 4. Da segurança jurídica em matéria tributária e da anterioridade como seu fundamento e instrumento na Constituição Federal de 1988. 5. Da posição jurisprudencial antagônica diante da Lei 13.670/18 e de alteração anterior de conteúdo idêntico promovida pela Medida Provisória 449/08: decisões no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 6. Conclusão: a preservação da normatividade constitucional na interpretação e aplicação do Direito e o papel da doutrina. 7. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

A preocupação com a efetividade dos direitos e das garantias fundamentais é tema recorrente e central em todos os ramos da ciência jurídica desde o reconhecimento de sua importância ao Estado Constitucional de Direito, notadamente a partir do período pós-Guerra.

Mesmo diante da característica altamente analítica da Constituição de 1988 e sua evidente preocupação com os direitos e as garantias fundamentais, é necessário reconhecer que, passados quase 32 anos de sua promulgação, segue sendo grande o desafio para a Teoria do Direito e para a ciência jurídica a definição da “abrangência e intensidade desta proteção”,¹ discussões que mobilizam diuturnamente também os juízos e tribunais.

Em matéria de Direito Tributário, que tem por função primordial justamente “limitar o poder estatal”,² o cenário é particularmente preocupante. Apesar da ampla gama de garantias erigidas no texto constitucional de 1988 para proteção do contribuinte, sua efetivação tem encontrado obstáculos de toda a sorte.³

1. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 414.
2. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 6.
3. ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 2008. p. 87.

Este artigo visa analisar esse contexto de dificuldade na efetivação da normatividade constitucional a partir do específico caso do regime de pagamento por estimativas mensais do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (IRPJ e CSLL), alterado em meio ao exercício fiscal pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018, impactando, de imediato, os contribuintes então optantes.

Discutir-se-ão as implicações da referida alteração diante da proteção constitucional à anterioridade tributária e à segurança jurídica, notadamente em seu aspecto subjetivo de proteção da confiança legítima, sendo analisada também a disparidade de postura jurisdicional diante desse caso e de alteração legislativa anterior de mesmo conteúdo.

2. DO REGIME DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS MENSAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) E DA ALTERAÇÃO OPERADA PELA LEI 13.670, DE 30 DE MAIO DE 2018

2.1. *Dos contornos legais do regime de recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por estimativas mensais na forma da Lei 9.430/96*

O Imposto sobre a Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são tributos de competência da União, conforme previstos respectivamente pelo art. 153, III, e art. 195, I, “c”, da Constituição Federal de 1988.

A instituição infraconstitucional dos tributos é obra do art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) e do art. 1º da Lei 7.689/88, também respectivamente, sendo que sua regulamentação está dispersa por diversas leis posteriores.

Sobre materialidade e base de cálculo do Imposto sobre a Renda, traz o CTN:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Em se tratando do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a base de cálculo equivale ao lucro efetivamente obtido pela empresa, apurado conforme a técnica respectiva (real, presumida ou arbitrada) durante o respectivo exercício, conforme prevê o Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente (Decreto 9.580/2018):

“Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”

Sobre materialidade e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, trazem, respectivamente, as Leis 7.689/88 e 8.981/95, no que aproximam muito o tributo às regras de incidência e apuração do próprio IRPJ:

Lei 7.689/88.

“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”

Lei 8.981/95.

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).”

Nos termos da Lei 9.430/96, o Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica tributada com base no regime do lucro real deve ser apurado trimestralmente (art. 1º), podendo o contribuinte, contudo, optar pelo recolhimento mensal sobre base estimada, na forma prevista pelo art. 2º, hipótese em que deverá promover o ajuste anual, em 31 de dezembro:

“[...] Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.”

A opção pelo recolhimento mensal sobre a base estimada, porém, *torna o regime irretroatável para todo o ano-calendário*, sendo manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro (ou de início de atividade da pessoa jurídica, se for o caso), tudo também conforme a Lei 9.430/96:

“Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretroatável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.”

O regramento é igualmente aplicável à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a teor do já citado art. 57 da Lei 8.981/95.

Já o ajuste anual ao qual fica obrigada a optante pelo referido regime, previsto no já citado art. 2º, § 3º, tem os seguintes contornos, dados também pela Lei 9.430/96:

“Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I – se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II – se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013).”

A compensação tributária em âmbito federal tem sua regra geral prevista, conforme referido pelo inciso II, pelo art. 74 da mesma lei:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

Portanto, dado o contexto legislativo vigente no início do ano de 2018, as pessoas jurídicas que promovessem opção pelo regime de recolhimento por estimativas do Imposto sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

detinham a faculdade de quitar, por meio de compensação tributária na forma do art. 74 da Lei 9.430/96, tanto as estimativas mensais apuradas quanto eventual saldo ao fim do exercício.

Exatamente nesse aspecto, quanto à possibilidade de compensação tributária no referido regime, incidiram as alterações promovidas pela Lei 13.670/18, com vigência imediata e, portanto, em meio ao exercício então corrente.

Tais alterações serão adiante analisadas e criticadas.

2.2. *Da alteração operada pela Lei 13.670/18: vedação superveniente, em meio ao exercício, de utilização de compensação para pagamento das estimativas mensais de Imposto sobre a Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)*

Em meio ao exercício de 2018, porém, foram surpreendidos com significativa alteração no regramento respectivo os contribuintes que, na primeira competência do mesmo exercício, haviam feito a opção pelo regime de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativas mensais.

Com a superveniência da Lei 13.670, de 30 de maio daquele ano, sobreveio regra de proibição à utilização da compensação como forma de quitação da parcela de recolhimento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL, alteração operada pela indigitada lei por meio de acréscimo de inciso ao art. 74 da Lei 9.430/96:

Dispôs a Lei 13.670/2018:

“Art. 6º. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 74. [...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

IX – os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei.”

Também restou previsto que parcela das alterações por ela veiculadas, inclusive o já citado art. 6º, teriam vigência imediata com a publicação do diploma:

“Art. 11. Esta Lei entra em vigor:

I – no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto aos arts. 1º e 2º, e ao inciso II do caput do art. 12; e

II – na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.”

A abrupta alteração da regra em meio ao exercício então corrente surpreendeu os contribuintes optantes pelo regime de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativas mensais, dado que se viram obrigados ao recolhimento dos tributos obrigatoriamente em dinheiro, deixando de existir a possibilidade de quitação por meio de compensação, fato que implicou desestabilização de seu fluxo de caixa mensal e do próprio planejamento financeiro anual por eles traçado.

A regra superveniente, portanto, impôs àquele universo de contribuintes *imediato e imprevisível ônus financeiro*, obrigando-os ao recolhimento em dinheiro de obrigações tributárias que, em razão da permissão até então expressa da legislação, haviam planejado quitar por meio de compensação tributária, utilizando-se de créditos tributários já existentes ou cuja escrituração era razoavelmente possível de prever.

Diante dos brutais efeitos imediatamente impostos pela apontada alteração legal a estes contribuintes, impossível não se vislumbrar potencial violação à anterioridade tributária e à própria segurança jurídica, da qual aquela é instrumento, fundamentais disposições constitucionais cujos contornos e cuja pertinência ao caso aqui em análise serão adiante apontados.

3. DA REGRA CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E SUA VIOLAÇÃO PELA ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LEI 13.670/18 NO REGIME

Conforme anteriormente apontado, a alteração promovida pela Lei 13.670/18 em meio ao exercício de 2018, no sentido de vedar a quitação por compensação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, causou imprevisível e gravoso impacto aos contribuintes optantes do referido regime, irretratável para todo o ano-calendário a partir da opção no início do exercício.

Entende-se aqui que tal circunstância implicou violação à proteção constitucional dos contribuintes erigida ao longo do texto da Constituição Federal de 1988.

Sabe-se que o texto constitucional vigente demonstra nítida preocupação com a garantia de direitos e com a contenção do poder estatal, o que resta explicitado pela característica altamente analítica do texto, singularidade sem paralelo nas Constituições de outros ordenamentos. Destaca Ávila quanto ao ponto:

“À diferença das principais Constituições ocidentais, a Constituição brasileira singulariza-se por ser uma Constituição analítica, que estabelece, com elevado grau de minúcia e especialmente por meio de regras, o que pode o Estado fazer, como e quando pode atuar e em que medida e com base em que critérios pode exercer seu poder e executar suas tarefas.”⁴

4. ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 68.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 171-190. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Em matéria tributária, esse viés é acentuado, ficando claro diante do farto acervo de disposições constitucionais em matéria de tributação, o que se justifica pela própria natureza da relação jurídica tributária e seu impacto sobre as garantias fundamentais de liberdade e propriedade daqueles a ela submetidos.

Para o aqui discutido, merece destaque a regra constitucional da anterioridade tributária, prevista na seção das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Traz o texto da Constituição que:

“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: [...]

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; [...]”

A disposição contida na alínea “b” veicula a regra clássica da anterioridade constitucional, pela qual não se pode exigir tributo ou majorar o conteúdo de obrigação tributária principal dentro do mesmo exercício no qual instituída a lei que veicula a respectiva exigência ou majoração.

Trata-se de regra voltada ao futuro, conferindo possibilidade de previsão ao contribuinte quanto às obrigações que serão dele exigidas em matéria tributária em exercício vindouro, conferindo a ele “condições objetivas de se programar e preparar para bem cumprir as novas exigências fiscais”.⁵

O conteúdo da alínea “c” é produto da Emenda Constitucional 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003, acrescentando ao texto constitucional regra que proíbe exigência ou majoração de obrigação tributária principal antes de decorridos 90 dias da instituição da respectiva lei.

Trata-se da chamada anterioridade nonagesimal, acrescida ao texto constitucional em razão de sistemática atuação do legislador brasileiro no sentido de promover profundas alterações em matéria tributária já no apagar das luzes do ano legislativo, respeitando em termos literais a regra clássica da anterioridade pela efetiva transição de exercício, mas esvaziando-o teleologicamente por conduzir à vigência das alterações em prazo absolutamente exíguo.⁶

Para preservar a flexibilidade necessária em hipóteses tidas pelo constituinte como de importância para atuação indutora do Estado, foram instituídas também pelo texto constitucional exceções às regras de anterioridade;⁷ o fato de existir tal rol excepcional,

5. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 163.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 333.

7. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 250.

taxativamente posto pela Constituição, reforça a noção de que a obediência à anterioridade é *imposição constitucional a todas as hipóteses não expressamente excepcionadas*, sob pena de ilegítima tentativa de alteração do conteúdo constitucional.⁸

Importante referir que a anterioridade constitui direito fundamental dos contribuintes, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal ainda antes da alteração promovida pela EC 42/03, mas com o raciocínio inteiramente aplicável também à anterioridade nonagesimal.⁹ Destacou o min. Celso de Mello, na ocasião:

“O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes [...]. Desde que existam para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições.”

Poder-se-ia argumentar que, no caso específico da alteração aqui discutida, não se estaria propriamente diante de majoração dos tributos exigidos, dado que o conteúdo da obrigação principal, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência representado pela conjugação de alíquota e base de cálculo, não teria sido alterado. Não haveria, portanto, violação à regra constitucional da anterioridade.

Com todas as vênias, trata-se de interpretação literal que, por apego isolado à estrutura da norma de incidência, restringe demasiadamente os efeitos de um direito constitucional fundamental, esvaziando indevidamente seu conteúdo normativo.

Nesse sentido, destaca Carrazza, apontando que a anterioridade tributária não consiste em “formalidade meramente sacramental, sem qualquer vantagem prática”, mas constitui-se em “*garantia efetiva* de que ele [o contribuinte] só deverá pagar o tributo nos termos, prazos e nas formas” previstos na legislação vigente no exercício corrente. Arremata o autor: “Em última análise, o que interessa ao contribuinte é saber, de antemão, com base em que critérios vai pagar o tributo e de que modo poderá fazê-lo (se à vista ou a prazo, se com juros ou sem juros, se com correção monetária ou sem correção monetária, etc.).”¹⁰

No caso aqui analisado, a alteração na forma de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL operada pela superveniência da Lei 13.670/18 em meio ao exercício então corrente, com vigência e eficácia imediatas, apesar de não ter alterado o aspecto quantitativo dos tributos, tolheu dos contribuintes uma das formas de pagamento permitidas

8. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 178.

9. STF, Medida Cautelar na ADI 939-7/DF, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.09.1993, DJ 17.12.1993.

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 181.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 171-190. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

pela legislação quando da opção pelo regime: a possibilidade de quitação das estimativas mensais por compensação tributária na forma do art. 74 da Lei 9.430/96.

Essa nova condição tornou mais gravoso o cumprimento da obrigação por meio de restrição de forma, ressaltando-se que o regime de recolhimento por estimativas mensais do IRPJ e da CSLL é, por expressa disposição legal, *irretratável para todo o exercício*. Ou seja, os contribuintes que por ele optam o fazem a partir da análise integral das condições vigentes quando da opção, tornando ainda mais grave a violência da alteração das regras em meio ao exercício corrente, porque é impossibilitada a mudança de regime até que se inaugure novo período.

Consideradas de forma mais ampla as nuances decorrentes, portanto, reconhecer que a alteração legislativa importou em *violação ao direito fundamental dos contribuintes optantes pelo regime à anterioridade tributária* parece ser a interpretação que efetivamente homenageia a normatividade constitucional.

A conclusão resta corroborada em definitivo quando se analisa a anterioridade tributária em perspectiva mais ampla: como parte da estrutura constitucional garantidora da segurança jurídica no âmbito tributário.

4. DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DA ANTERIORIDADE COMO SEU FUNDAMENTO E INSTRUMENTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A ideia de segurança é fundamental à própria noção de Direito. A existência de um sistema jurídico se justifica exatamente na promoção de estabilidade por meio do respeito às legítimas expectativas dos cidadãos e da proteção da confiança por eles depositada nas instituições que normatizam a vida em sociedade.¹¹

É lógico, portanto, que o influxo da segurança jurídica deve alcançar toda e qualquer construção normativa.

A Constituição Federal de 1988 é repleta de disposições que positivam inequivocamente o referido princípio no contexto normativo brasileiro, fazendo-o tanto diretamente – por meio de referências expressas à “segurança”, como no *caput* do art. 5º – quanto indiretamente – por meio de uma série de outros dispositivos que promovem ideais de segurança jurídica.¹²

Diante de tal contexto, conclui Ávila:

“Em suma, o exame minucioso de seus fundamentos permite concluir que a Constituição protege todas as dimensões da segurança jurídica, atribuindo-lhe, pelo modo e pela insistência com que prevê os seus independentes fundamentos, elevada importância

11. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 316.

12. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 254-255.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 171-190. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

como princípio constitucional protetivo do indivíduo e destinado a garantir um estado de confiabilidade e de calculabilidade do e pelo ordenamento jurídico, baseado na sua cognoscibilidade.”¹³

Ainda assim, mesmo diante da centralidade da segurança jurídica no texto constitucional de 1988, é possível identificar que o princípio foi nitidamente reforçado pelo constituinte quando se trata de matéria tributária.

Em resgate histórico dos trabalhos da Assembleia Constituinte, destaca Martins que a Constituição adotou a concepção de que “o tributo é norma de rejeição social” e, nesse sentido, formou-se como “carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil”.¹⁴

Schoueri aponta que as amarras ao poder tributante do Estado estão espalhadas por toda a Constituição de 1988, mas que é indispensável que se considere a eloquência com a qual o legislador constituinte tratou da questão no momento a ela reservado:

“É importante que não se deixe de lado o cuidado do constituinte ao tratar da matéria: a expressão ‘limitações ao poder de tributar’ não deve ser desprezada. O que se tem, ali, são garantias asseguradas ao particular, em face da pretensão tributária. [...] Portanto, as limitações ao poder de tributar demarcam o território assegurado pela Constituição para que o setor privado possa buscar recursos para financiar as tarefas que a Constituição lhe impõe, inclusive a de pagar tributos. Revela-se, pois, dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às ‘limitações’ propicia.”¹⁵

O raciocínio é confirmado por Ávila: trata-se a segurança jurídica de comando aplicável a todo o Direito brasileiro, não tendo estrutura formal diferenciada no âmbito do Direito Tributário. Seus fundamentos e sua eficácia na seara tributária, porém, são mais fortemente protetivos ao particular em razão de “heterorrestrições aos seus direitos fundamentais” inerentes à relação obrigacional tributária, como já mencionado.¹⁶

E é nesse contexto que se compreende a importância e a função da regra constitucional da anterioridade tributária: a proibição por ela veiculada dá contribuição fundamental à segurança jurídico-tributária por meio de auxílio de previsibilidade em relação aos efeitos de futuras modificações, garantindo inteligibilidade e estabilidade aos contribuintes quanto ao ordenamento vigente.¹⁷

13. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 256.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Constitucional Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 9.

15. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 293.

16. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 297.

17. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 249.

A anterioridade conforma-se, portanto, como verdadeiro *instrumento de segurança jurídico-tributária* no contexto da Constituição Federal de 1988; ao mesmo tempo, é a segurança jurídica o princípio que “lhe serve de apoio e lhe revela as reais dimensões”.¹⁸

Parece reforçada, sob essa perspectiva, a conclusão anteriormente posta neste trabalho, no sentido de que a alteração legislativa promovida, em meio ao exercício então corrente, pela Lei 13.670/18 sobre os contribuintes optantes pelo regime de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL importou em violação inconstitucional de seus direitos fundamentais.

Mesmo que se entenda que a alteração na forma de pagamento das estimativas não viola diretamente o direito fundamental à anterioridade tributária, deve-se reconhecer que houve violação ao princípio da segurança jurídica-tributária, do qual é a anterioridade, ao mesmo tempo, fundamento e instrumento.

A abrupta alteração de regime em meio ao exercício após adesão dos contribuintes em consideração à integralidade do regramento então vigente causou quebra da confiabilidade do ordenamento, em violação ao aspecto objetivo da segurança jurídica.

Mas a mesma situação também causou violação ao aspecto subjetivo da segurança jurídica, consistente no direito de proteção da confiança legítima e da boa-fé dos contribuintes optantes que, até mesmo pela regra expressa de irretroatividade do regime, confiaram que estariam obrigatoriamente a ele submetidos até o encerramento do exercício, obviamente na conformação dada quando da opção.

Sobre essa secção dos aspectos da segurança jurídica especificamente em matéria tributária, esclarece Ávila:

“Essa ambivalência da segurança jurídica também se verifica em matéria tributária: ela tanto pode ser examinada como princípio objetivo do ordenamento jurídico, como demonstram os vários requisitos de validade e de eficácia das normas tributárias em geral (regras de legalidade, de anterioridade e de irretroatividade tributárias e regra de reserva de lei complementar para a edição de normas gerais), quanto pode ser analisada sua eficácia garantidora de um direito do contribuinte, como evidenciam as regras que já protegem, em nível abstrato, aspectos individuais da aplicação reflexiva do princípio da segurança jurídica (regras de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada).”¹⁹

A inconstitucionalidade da alteração promovida pela Lei 13.670/18, portanto, parece configurada tanto a partir de análise mais restrita à própria regra de anterioridade constitucional quanto diante de verificação mais ampla com foco na estrutura constitucional que impõe o respeito à segurança jurídica em geral e, mais fortemente, da segurança jurídico-tributária.

18. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 163.

19. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 696.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 171-190. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

No entanto, não foi essa a linha de raciocínio adotada pelos tribunais em decisões contemporâneas à alteração legislativa, notadamente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corte essa que já havia sufragado entendimento diverso em anterior mudança de lei com conteúdo idêntico.

5. DA POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ANTAGÔNICA DIANTE DA LEI 13.670/18 E DE ALTERAÇÃO ANTERIOR DE CONTEÚDO IDÊNTICO PROMOVIDA PELA MEDIDA PROVISÓRIA 449/08: DECISÕES NO ÂMBITO DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Como já apontado, a vedação superveniente operada pela Lei 13.670/18 em meio ao exercício então corrente, no sentido de eliminar a possibilidade de quitação por compensação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, surpreendeu os contribuintes optantes pelo regime, dado que a compensação, plenamente possível quando da data de opção pelo regime, passou a ser proibida expressamente em meio ao exercício.

Tal alteração, também conforme já dito, afetou diretamente o planejamento financeiro dos contribuintes optantes pelo regime por obrigá-los, em razão da superveniente vedação, à quitação em espécie do crédito tributário respectivo.

Esse cenário era absolutamente imprevisível diante do regime tal qual instituído quando de sua opção, também em razão da própria irretratabilidade do regime em todo o exercício por expressa previsão legal. Nada mais natural que os contribuintes optassem pelo regime já com planejamento para sua execução em todo o período, expectativa que foi abruptamente rompida pela alteração legislativa.

Em razão dessa quebra de confiança, os contribuintes afetados buscaram a tutela do Poder Judiciário, sustentando as violações constitucionais antes apontadas: desrespeito à regra de anterioridade tributária, solenemente ignorada pelo legislador ao prever vigência imediata da alteração, e da própria segurança jurídico-tributária, pela desconsideração absoluta das legítimas expectativas dos contribuintes construídas a partir do cenário legislativo existente quando da opção pelo regime de estimativas mensais.

Nas pretensões veiculadas, estavam os contribuintes amparados não só nos apontamentos quanto às violações constitucionais, mas em *decisões judiciais que efetivamente as reconheciam, proferidas quando de alteração legislativa anterior de conteúdo idêntico*.

Tratava-se de decisões proferidas quando promovida alteração também na Lei 9.430/96, naquela ocasião, pela Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, que inseriu o mesmo inciso IX ao § 3º do art. 74 da referida lei, com o mesmo conteúdo de vedação à compensação no regime por estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A redação de ambas as alterações, destaque-se, era praticamente idêntica:

MP 449/08.

“Art. 29. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...]”

‘Art. 74. [...]’.

§ 3º. [...]’.

IX – os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurados na forma do art. 2º.”

Lei 13.670/18.

“Art. 6º. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 74. [...]’

§ 3º [...]’

IX – os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei.”

Naquela ocasião, a resposta judicial no âmbito da Justiça Federal da 4ª Região, notadamente nas decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal, foi eloquente:

“Tributário. Compensação. Restrição. Medida Provisória nº 449/08. Lei nº 11.941/2009. [...] A impetrante pretende utilizar os créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, constituídos antes do início da vigência da MP nº 449/2008. Existente o crédito originado do adimplemento antecipado, em data anterior à inovação legislativa, o impedimento de sua utilização pode, sim, malferir a anterioridade, a segurança jurídica e a irretroatividade que devem parametrizar a legislação tributária. [...]” (TRF 4ª Região, AC 2009.72.05.000938-0/SC, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, DE 29.04.2010).

Reconheceu-se, portanto, que a abrupta vedação causada pela alteração legislativa implicava malferimento da anterioridade e da segurança jurídica.

Apesar dos contornos específicos apontados no julgado (utilização de créditos constituídos antes da alteração legal), o raciocínio aplica-se inteiramente ao aqui sustentado: a alteração surpreendeu os contribuintes que haviam optado pelo regime de estimativas mensais de IRPJ e CSLL quando existente a autorização para quitação por compensação, autorização que foi importante fator de decisão na própria opção pelo regime, notadamente dada a sua irretratabilidade para todo o exercício.

A interrupção do regramento em meio ao período, portanto, importaria nas violações constitucionais apontadas no julgado.

Em alguns julgados proferidos no mesmo contexto, houve também apontamento, a partir da aplicação também ao ente tributante da lógica de opção irretratável, de violação do direito adquirido dos contribuintes optantes pelo regime, tal qual configurado no início do exercício:

“Tributário. Mandado De Segurança. Compensação. Limitação. IRPJ. CSLL. Pagamento mensal por estimativa. MP 449/2008. Não obstante a autorização legal para a modificação da legislação tributária que regula a compensação (CTN, art. 170) sem necessária observância à anterioridade, é de ser resguardado o direito à compensação/ dedução do saldo negativo de IRPJ e CSLL recolhidos por antecipação antes da vigência da MP nº 449/08, em respeito ao direito adquirido.” (TRF4, AC 2009.71.10.000825-9, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 27.01.2010).

O argumento de fundo, porém, remete ao mesmo princípio: a segurança jurídica, da qual o direito adquirido é também fundamento constitucional e instrumento, devendo o instituto ser sempre interpretado com vistas à consecução do efeito que o princípio, “na qualidade de postulado do Estado de Direito”, exige.²⁰

Portanto, é possível afirmar que, diante da alteração idêntica promovida pela MP 449/08, os julgados citados, oriundos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, reconheceram violação ao princípio da segurança jurídico-tributária dos contribuintes surpreendidos, por um ou outro de seus fundamentos no texto constitucional.

A posição do tribunal diante da alteração mais recente, promovida pela Lei 13.670/18, no entanto, tem sido em sentido diverso.

Apesar de algumas primeiras liminares concedidas em primeira instância favoráveis aos contribuintes,²¹ as decisões no âmbito do tribunal têm sido contrárias aos argumentos levados à apreciação judicial, os mesmos que na alteração legislativa anterior foram acolhidos na forma e na linha das decisões já citadas.

A tônica dos julgados é no sentido de que a alteração veiculada pela Lei 13.670/18 no regime de recolhimento por estimativas de IRPJ e CSLL em meio ao exercício não geraria violação constitucional, argumento em geral ancorado no entendimento de que o art. 170 do Código Tributário Nacional,²² que autoriza o pagamento por compensação

20. MENDES, Gilmar Ferreira. Comentários ao art. 5º, XXXVI. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 372.

21. Por exemplo, liminares concedidas pelo juízo da 4ª Vara Federal de Curitiba/PR (autos 5025678-02.2018.4.04.7000) e da 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo/RS (autos 5012888-50.2018.4.04.7108), destacando-se, dessa última, o seguinte trecho, na mesma linha dos precedentes do TRF-4 quando da alteração legislativa anterior: “Ora, o contribuinte elegeu a sua opção e, com base nela, planejou suas atividades econômicas, a compensação dos débitos, seus custos operacionais, bem como baseou seus investimentos. A alteração abrupta da possibilidade de compensação tributária, representa, a meu ver, flagrante inobservância à segurança jurídica, à proteção da confiança legítima e à boa-fé objetiva do contribuinte, princípios esses que são balizas, como dito, à integridade do sistema tributário”.

22. Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 171-190. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

tributária, deixa a possibilidade à disposição do legislador, não havendo direito subjetivo dos contribuintes à quitação de tributos na referida forma:

“Agravos de instrumento. Compensação de crédito. Apuração mensal. Alteração legislativa. 1. Hipótese em que o contribuinte, optante pelo regime de tributação do lucro real, pretende afastar restrição ao exercício do direito de compensação de saldo negativo de IRPJ e CSLL imposta pela Lei nº 13.670/2018, que alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96. 2. A lei que autoriza o pagamento por meio da compensação pode ser revogada ou alterada a qualquer tempo, com a única ressalva de que sua revogação ou alteração não pode produzir efeitos retroativos. 3. Inexiste direito adquirido ao pagamento do crédito tributário por meio da compensação, a menos que ele esteja expressamente autorizado pela lei vigente ao tempo em que ele é promovido. 4. A opção do contribuinte pelo pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro por meio de estimativa mensal não está associado ao ordenamento legal que, eventualmente, autoriza o pagamento de tais tributos por meio da compensação, tratando-se, na realidade, de ordenamentos legais distintos. 5. O ordenamento legal que prevê a opção do contribuinte pelo pagamento dos tributos antes referidos por meio de estimativa mensal não assegura a quem por ele opta o direito de promover os respectivos pagamentos mediante a compensação. 6. Agravo de instrumento provido.” (TRF4, AG 5025890-71.2018.4.04.0000, Segunda Turma, Relator Sebastião Ogê Muniz, juntado aos autos em 30.08.2018).

Extrai-se do voto do relator na ocasião:

“Como se vê, o CTN, de consabido status de lei complementar, não garante direito subjetivo de compensação ao contribuinte que detiver crédito contra a Fazenda Pública pois submete a compensação às condições e garantias que a lei estipular (artigo 170). A Lei, no caso, é a 9.430/96, com a alteração dada no ponto pela Lei nº 13.670, que, na espécie sub examine, veda compensar créditos com débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL apurados na forma do artigo 2º da Lei nº 9.430 (tributação pelo lucro real com opção de pagamento sobre base de cálculo estimada).

Inexiste aqui o fenômeno da surpresa, tampouco da necessidade de noticiamento prévio (anterioridade) porquanto não se trata de instituição ou de majoração de tributo e sim de modalidade de extinção de crédito tributário.

De outro giro, também não há falar em quebra de segurança jurídica dado que o próprio CTN não outorga direito subjetivo conforme já acima pontificado.”

Também tem se utilizado o tribunal do argumento de que “inexiste direito adquirido a regime jurídico instituído por lei”, motivo pelo qual também sob esse enfoque a segurança jurídica não teria sido violada pela alteração da Lei 13.670/18:

“Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança. IRPJ. CSLL. Apuração Mensal. Estimativa. Compensação. Lei nº 13.670, de 2018. Vedação. Opção. Irretratabilidade. Segurança jurídica. Ofensa. Inconstitucionalidade. Não verificação. A Lei nº 13.670,

de 30-05-2018, incluiu o inciso IX no § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para obstar que os valores devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas como estimativa do IRPJ e CSLL fossem satisfeitos mediante compensação, o que não viola a segurança jurídica do contribuinte nem se submete a anterioridade tributária, e o fato de sua opção pelo período de apuração mensal ser irretratável durante o exercício não resguarda o contribuinte de alterações legislativas quanto a compensação, já que inexistente direito adquirido a regime jurídico instituído por lei.” (TRF4, AG 5046006-98.2018.4.04.0000, Segunda Turma, Relator Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 12.04.2019).

Consignou o seguinte no voto proferido o relator:

“Bem entendido, a pretexto de ter preservada sua segurança jurídica, o contribuinte pretende manter um regime jurídico que, além de não estar mais vigente, está em contraste com a atual legislação que trata da compensação; pretende que seja solenemente ignorada alteração legislativa. Ora, há muito vige o entendimento de que não existe direito adquirido a regime jurídico instituído por lei (cf., v.g., STF, RE 248188, Tribunal Pleno, DJ 01-06-2001 PP-00090 EMENT VOL-02033-05 PP-00913; RE 227755 AgR, Primeira Turma, DJe-208 PUBLIC 23-10-2012; RE 706240 AgR, Segunda Turma, DJe-157 PUBLIC 15-08-2014).

O fato de ser irretratável, durante todo o exercício, a opção pelo contribuinte quanto à tributação pelo regime do lucro real com apuração mensal (recolhimento mensal por estimativa) em nada altera a conclusão. Não poderia opção do contribuinte sobre período de apuração do tributo imunizá-lo a alterações legislativas sobre a compensação.”

Verifica-se, portanto, que os argumentos que moveram as decisões proferidas quando da análise da alteração promovida pela MP 449/08 foram também apreciados no caso da alteração promovida pela Lei 13.670/18, mas, nesse último caso, foram tidos por improcedentes, em oposição ao entendimento anteriormente firmado no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

É de se concluir, portanto, que, no enfrentamento da alteração mais recente, o tribunal entendeu não violadas disposições constitucionais que outrora reconheceu atingidas em caso praticamente idêntico.

A diferença entre os entendimentos parece resultar de *diferentes caminhos na interpretação e aplicação das disposições pertinentes*, dado que suporte textual praticamente idêntico deu azo a normas jurídicas de conteúdo diverso.

Pode-se dizer que, quando da edição da Lei 13.670/18, a posição do tribunal formou-se mais com vistas às disposições infraconstitucionais pertinentes, como a alegada livre alteração da legislação relativa à compensação tributária a partir do disposto no art. 170 do CTN, bem como à formada jurisprudência quanto à inexistência de direito adquirido quanto a regime jurídico.

A argumentação envolvendo os efeitos da alteração sob o influxo da normatividade constitucional ficou em segundo plano, dado que já estabelecidas tais premissas.

No caso anterior, quando da edição da MP 449/08, a posição formou-se a partir da normatividade constitucional: a preocupação com a preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes e com a sua teleologia orientou a interpretação dos dispositivos infraconstitucionais.

A argumentação, portanto, partiu da premissa de se preservar o estado de coisas desejado pela normatividade constitucional e, a partir dela, ajustar a interpretação e a aplicação da legislação sob escrutínio.

Esse é o processo que parece mais adequado: interpretar a alteração e o contexto infraconstitucional *a partir o influxo dos comandos constitucionais conformadores de todo o ordenamento*, sendo o princípio da segurança jurídica, reforçado em matéria tributária e manifestado pela regra de anterioridade, um de seus pilares fundantes.

Conforme ensina Ávila:

“Como a Constituição estabelece o sobreprincípio do Estado de Direito como sendo fundamental, o intérprete, dentre as várias decisões de interpretação que se lhe apresentam, deve atribuir, em nome dos subprincípios da separação dos poderes, da segurança jurídica e da legalidade, prevalência aos argumentos linguísticos e sistemáticos, pois eles se baseiam na primazia daquilo que é objetivável no ordenamento jurídico frente àquilo que deixou de sê-lo. Nesse sentido, é preciso dar prevalência, dentre as várias hipóteses conceituais, àquela que é mais suportada pelos princípios fundamentais do subsistema de Direito Tributário.”²³

Não há como se concluir diferentemente, afinal, tanto a legislação quanto a jurisprudência estão *condicionadas pela Constituição*:²⁴ o intérprete e aplicador deve sempre partir das normas constitucionais e, quando necessário, deve adequar “as normas infraconstitucionais ao conteúdo específico da Constituição”.²⁵

Nesse contexto, defender e sustentar a posição do texto constitucional como centro gravitacional da interpretação e da aplicação das normas jurídicas é urgente, porque necessário para que se garanta o “mais essencial ao Direito em geral e ao Direito Tributário em particular: sua função de limitar o poder do Estado e garantir e promover o exercício de direitos fundamentais”.²⁶

Em âmbito tributário e sob esse influxo, sendo central o papel da segurança jurídica e considerando-se que a regra constitucional da anterioridade é simultaneamente seu fundamento e seu instrumento, deveria ter-se concluído pela sua aplicabilidade ao caso

23. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 628.

24. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e Argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 317.

25. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 184.

26. ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 38.

da alteração do regime de estimativas mensais de IRPJ e CSLL pela Lei 13.607/18, adequando a nova regra infraconstitucional à Constituição por meio da *restrição dos efeitos da mudança legislativa até o exercício seguinte*, protegendo a confiança dos contribuintes optantes e reestabelecendo seu direito de opção a regime tributário com regramento cognoscível e confiável.

6. CONCLUSÃO: A PRESERVAÇÃO DA NORMATIVIDADE CONSTITUCIONAL NA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO E O PAPEL DA DOCTRINA

O reconhecimento da força normativa da Constituição é conquista fundamental da ciência jurídica no século XX, sendo a preocupação com a efetividade dos direitos e das garantias fundamentais tema recorrente e central na Teoria do Direito e em todos os ramos da ciência jurídica desde então, preocupação que se acentua em matéria tributária, dadas as limitações inerentes ao fenômeno da tributação sobre os direitos fundamentais dos contribuintes.

A análise crítica promovida neste artigo não tem a pretensão de esgotar o debate quanto ao assunto específico da modificação legislativa promovida pela Lei 13.670/18 sobre o regime de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e sua apreciação judicial no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Seu objetivo central é contribuir com o debate quanto à importância da promoção do programa constitucional como norte da atividade de interpretação e aplicação do Direito, especialmente no âmbito do Direito Tributário, discussão que, ampla e abertamente realizada pela doutrina, certamente conduzirá ao fortalecimento da normatividade da Constituição e dos direitos fundamentais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 87-99, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e Argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Comentários ao art. 5º, XXXVI. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina relacionada ao tema

- Imposto de renda retido na fonte e responsabilidade tributária: exame crítico de sua natureza jurídica e efeitos de sua não retenção, de Leonardo Freitas de Moraes E Castro – *R Trib* 107/45-69 e *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 9/1239-1264 (DTR\2012\450999).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2020\258200, JRP\2020\1165618 e JRP\2020\686868.