

O princípio constitucional da irretroatividade e a correta aplicação da lei de vigência do fato gerador do imposto de renda em face da jurisprudência oscilante do Supremo Tribunal Federal

Rodrigo Araújo Ribeiro*

1.1 Considerações preliminares

O tratamento do tema em estudo é dos mais delicados e merece, desde logo, algumas reflexões mais incisivas por parte da doutrina e da jurisprudência, uma vez que diz respeito à aplicação do princípio da irretroatividade das leis estabelecida no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, extensão dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, nos termos determinados pelo art. 5º, § 2º, do texto constitucional.

Cumpre-nos, portanto, estabelecer as premissas e desenvolver um estudo pontual sobre esta garantia fundamental, fazendo um breve giro sobre a constitucionalização do princípio da irretroatividade das leis nas Constituições brasileiras e tecendo comentários críticos e conclusivos a respeito do posicionamento oscilante do Supremo Tribunal Federal sobre o tema específico (*RE 194.612*, Relator Min. Sydney Sanches. *DJ* 08/05/1998 e *RE 183.130*, Relator Min. Carlos Velloso, em julgamento pendente de voto — vista para o Ministro Cezar Peluso, em 14/11/2007), objeto do presente trabalho, que tem seus alicerces no princípio da segurança jurídica e, também, no princípio da confiança, numa concretização do princípio da dignidade da pessoa humana previsto expressamente no texto constitucional.

1.2 Antecedente histórico da constitucionalização do princípio da irretroatividade das leis no Estado brasileiro

A República Federativa do Brasil está em posição de destaque no panorama ocidental, como o único Estado que prescreve em sua Constituição a norma

princípio do direito adquirido. Ao fazê-lo, em seu art. 5º, XXXVI, implicitamente resguardou o princípio da irretroatividade das leis.¹

Desde a Constituição do Brasil Império, em 1824, até a Constituição da República, de 1891, havia a consagração expressa e absoluta do princípio da irretroatividade das leis no texto constitucional. O art. 11, § 3º, da Constituição da República de 1891 previa: “É vedado aos Estados, como à União: prescrever leis retroativas”.

Foi, porém, a partir da Constituição da República de 1934, que se passou a declarar, implícita e relativamente, o princípio da irretroatividade das leis, mediante expressa consagração do direito adquirido. A fórmula expressa, presente na Constituição de 1934, especificamente em seu art. 133, n. 3, prescrevendo que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, foi mantida, inexoravelmente, pelas Constituições posteriores, salvo, no entanto, a Constituição de 1937, de regime autoritário, que deixou, pela primeira vez na história brasileira, de fazer qualquer referência, expressa ou implícita, ao princípio da irretroatividade das leis.

Abre-se, portanto, um parêntese para a Constituição de 1937, que permitia ao legislador ordinário elaborar leis retroativas, desde que assim expressamente se manifestasse, sem que houvesse ao menos determinado em seu texto o respeito ao direito adquirido como limite à retroatividade das leis.

Uma vez que não se pode considerar esse vácuo jurídico de nossa história, que medeia a Constituição de 1937 até a promulgação da Constituição de 1946, como parâmetro para daí retirar alguma forma de evolução jurídica constitucional de direitos e garantias, certo é que somente a partir da promulgação da Cons-

* Procurador Federal em Belo Horizonte/MG, Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG e Professor de Direito Financeiro e Tributário do Centro Universitário UNA.

¹ TOLEDO, Cláudia. *Direito adquirido e estado democrático de direito*. São Paulo: Landy, 2003, p. 189.

tituição da República de 1946, seguindo passo com a Constituição de 1967, bem como sua Emenda de 1969, também de caráter autoritário, é que se poderá novamente ver restabelecido o princípio da irretroatividade relativa das leis, da forma como havia sido declarado no texto constitucional de 1934.

Assim, a despeito dessa quebra da tradição jurídico-política constitucional, subtraindo da Carta de 1937 o princípio da irretroatividade das leis, verifica-se que ele tem, por natureza, caráter constitucional e, em um Estado Democrático de Direito, é decorrência imediata do princípio da segurança jurídica.

Corretamente, contudo, a Constituição de 1946, tal como fora determinado na Constituição de 1934, fez “voltar o rio ao seu antigo leito”, resguardando o direito subjetivo à segurança nas relações jurídicas mediante a garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, que, implícita e relativamente, impediu a retroatividade das leis.

A Constituição Federal de 1988, consagrando, patente e inequivocamente, a previsibilidade da ação estatal e da estabilidade dos direitos subjetivos individuais, estabeleceu a irretroatividade da lei em geral (art. 5º, XXXVI), da lei penal por duas vezes (art. 5º, XXXVI e XL) e, especificamente, no campo do Direito Tributário, o princípio da irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, “a”).²

²Conforme os ensinamentos de Misabel Derzi, o princípio constitucional da irretroatividade das leis deverá ter um alcance muito mais amplo do que outrora se imaginava, significando a inteligência da norma produzida em determinado momento, expressando a segurança jurídica, certeza e confiança nos atos de vontades estatais. Assim, com maestria peculiar, prediz que o princípio da irretroatividade do direito estende-se a todos os Poderes, mas dirige-se em primeiro lugar ao Legislativo, àquele dos poderes estatais que cabe primeiramente pôr o direito e, na mesma dimensão, aos demais Poderes (Judiciário e Executivo), restringindo e limitando a produção de seus atos. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 179-217.

1.3 A defesa e consagração do Princípio da Irretroatividade das Leis no campo do Direito Tributário pelo Supremo Tribunal Federal

Especificamente no campo do Direito Tributário, o princípio da irretroatividade da lei foi expressamente previsto no Capítulo I, “Do Sistema Constitucional Tributário”, do título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, da Constituição da República de 05 de outubro de 1988.

Mesmo antes dessa expressa previsão no texto constitucional brasileiro (art. 150, III, “a”), o Supremo Tribunal Federal já defendia a aplicação desse princípio em matéria tributária, proibindo, por exemplo, empréstimos compulsórios retroativos, embora criados em situações excepcionais de calamidade pública ou urgente absorção temporária do poder aquisitivo, conforme estipulado na Constituição de 1967.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, à unanimidade dos votos relatados e discutidos em sessão plenária, julgou inconstitucional o empréstimo compulsório instituído por meio do Decreto-Lei 2.047/1983, no julgamento do Recurso Extraordinário 111.954-3/PR, publicado na *RT-629*, em março de 1988, p. 263/277, tendo como Relator do Recurso o Ministro Oscar Corrêa, conforme Ementa do Acórdão aqui reproduzido:

Empréstimo Compulsório. Decreto-Lei 2.047, de 20/07/1983. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, § 2º, II, da CF (redação da E 01/1969).

Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional do art. 18, § 3º, da CF do empréstimo compulsório especial do art. 21, § 2º, II, da mesma CF. Os casos serão sempre os da lei complementar (CTN, art. 15) ou outra regularmente votada (art. 50 da CF).

O empréstimo sujeita-se às disposições de legalidade e igualdade, mas por sua natureza, não à anterioridade, nos termos do art. 153, § 29, *in fine*, da CF (demais casos previstos na Constituição).

O Decreto-Lei 2.047/1983, contudo, sofre de vício incurável, a retroação a ganhos, rendas — ainda que não tributáveis — de exercício anterior, já encerrado. Essa retroatividade é inaceitável (art. 153, § 3º, da CF), fundamento diverso do que se apoiou o acórdão recorrido.

Recurso Extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.047/1983.

Ocorreu, portanto, que, ao defender a tese de irretroatividade da lei, de forma específica para o Direito Tributário, a Suprema Corte o fez com base na vedação histórica prevista nas Constituições brasileiras de ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, como previsto no art. 153, § 3º, da Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional de 1969, que assim dispunha:

A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Em outra circunstância, a Suprema Corte também se manifestou sobre a inconstitucionalidade por retroação da lei no memorável voto do Ministro Relator Moreira Alves, proferido em 25/08/1988, no julgamento da Ação de Representação de Inconstitucionalidade 1.451-7 DF do art. 18 do Decreto-Lei 2.323/1987, relativo à indexação retroativa do imposto de renda, transformando-o em “dívida de valor”.³

³ Em seu voto, manifestou o Ministro Relator, Moreira Alves, que “A questão é a de se saber se, no caso, ocorre direito adquirido ou ato jurídico perfeito em favor do contribuinte, porque, em representação de inconstitucionalidade em tese, não há que se tratar de irretroatividade em decorrência de coisa julgada que haja ocorrido concretamente nesse ou naquele caso. Sendo o contribuinte o devedor do imposto, para verificar-se a ocorrência, ou não, de direito adquirido, seria mister, preliminarmente, dilucidar a questão relativa a ter ele, ou não, o denominado direito à liberação do débito, matéria controvertida, em que se contrapõem duas correntes radicalmente antagônicas: a que sustenta a existência de um direito do devedor à liberação (e seus adeptos não são acordes quanto à natureza desse direito — se subjetivo, com caráter afim ao dos direitos reais; ou se potestativo extintivo, como defendem, entre outros, Von Thur, *Der Allgemeine Teil Des Deutschen Bürgerlichenrechts*, v. I, par. 10, p. 196, e Andreoli, *Contributo alla Teoria dell' Adempimento*, n. 464, p. 88/90) e a que nega ocorrência desse direito à liberação (entendendo vários seguidores, entre os quais Molitor, *Schuldrecht*, vol. I, § 14, p. 11, que, nesse caso, não há dever ou sujeição do credor, mas tem este apenas o ônus para não sofrer as desvantagens da mora *creditoris*). Para o problema posto nesta representação, não há necessidade de enfrentar-se essa questão, que é mais delicada do que pode parecer à primeira vista. E não há necessidade de enfrentá-la, porque o fato gerador já ocorrido se enquadra na noção ampla de fato jurídico perfeito, como decorre inequivocamente, dos artigos 105, 116 e 144 do Código Tributário Nacional, os quais, interpretando o alcance do art. 153, § 3º da Carta Magna no terreno tributário, se adstringem a esse aspecto. Como bem acentua Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1, de 1969*, t. V, n. 139, p. 67-68), esse texto constitucional alcança, indubitavelmente, o fato jurídico já ocorrido no passado. O ato jurídico perfeito é fato jurídico, que tem o seu momento-ponto, no espaço-tempo: entrou

Diante da transcrição do voto do Ministro Relator, por unanimidade entre seus pares, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, ao decidir a Representação de Inconstitucionalidade 1.451-7 DF, em que se discutia, reprise-se, a constitucionalidade da disposição contida no art. 18 do Decreto-Lei 2.323, de fevereiro de 1987, que introduziu critério de atualização monetária no imposto de renda a ser pago pelas pessoas jurídicas relativamente ao período — base que se encerrara em 31/12/1986 —, baseou-se na lição de Pontes de Miranda para declarar inconstitucional a retroatividade do dispositivo legal que “indexava” retroativamente a obrigação, transformando em “dívida de valor” o que era somente “dívida de quantia”. Assim, decidiu-se pela inconstitucionalidade sem que houvesse discussão sobre a questão de saber se se tratava de direito adquirido ou ato jurídico perfeito, já que o fato gerador já ocorrido se enquadrava na noção ampla de ato jurídico perfeito, baseado em interpretação do alcance do art. 153, § 3º, da Carta Magna no terreno constitucional.

A mesma fórmula prescrita no art. 153, § 3º, da Constituição da República de 1967 (com redação a redação da Emenda 1, de 1969), foi submetida à análise por Pontes de Miranda que, enfaticamente, sustentou a tese de que ato jurídico perfeito é fato jurídico pretérito e, por seu turno, melhor teria dito o legislador constitucional que “a lei não incidirá sobre fatos jurídicos pretéritos, inclusive atos jurídicos perfeitos”. Deixou claro que o erro maior do legislador foi o de pensar nos

em algum sistema jurídico, em dado lugar e data [...] Em verdade, a lei nova não incide sobre fatos pretéritos, sejam eles, ou não, atos, e — por conseguinte — não pode prejudicar os direitos adquiridos, isto é, os direitos já irradiados e os que terão de irradiar-se [...] É claro que o art. 153, § 3º, poderia ter dito que a lei nova não incide sobre o ato jurídico perfeito ou outro fato jurídico já ocorrido. Não nos disse por influência histórica e, antes de se referir ao ato jurídico perfeito, referiu-se à eficácia dos fatos jurídicos em geral: ‘não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito...’ melhor teria dito: ‘não incidirá sobre os fatos jurídicos pretéritos, inclusive atos jurídicos perfeitos.’ Ora, no caso é indiscutível que se consumaram em momento anterior ao do início da vigência do art. 18 do Decreto-Lei 2.323/1987, não só o fato gerador do imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1987 (fato esse que se produziu em 31/12/86), mas também seu efeito imediato que foi a relação obrigacional que foi nesse instante nascida [...] *Se o fato gerador dava nascimento — como deu — a obrigação de uma natureza, não pode a lei nova transformá-la em obrigação diversa, porquanto a modificação do efeito alcança, prejudicando-o, o fato jurídico consumado de que ele resultou.* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 195-196.

efeitos dos fatos jurídicos, ao invés de se pensar somente nos fatos jurídicos. Assim explicita seu pensamento, aqui reproduzido:

O ato jurídico perfeito é fato jurídico, que tem o seu momento-ponto, no espaço-tempo: entrou em algum sistema jurídico, em dado lugar e data. [...] Em verdade, a lei nova não incide sobre fatos pretéritos, sejam eles, ou não, atos e – por conseguinte – não pode ‘prejudicar’ os direitos adquiridos, isto é, os direitos já irradiados e os que terão de irradiar-se [...]. É claro, portanto, que o art. 153, § 3º, poderia ter dito que a lei nova não incide sobre o ato jurídico perfeito ou outro fato jurídico já ocorrido. Não no disse por influência histórica e, antes de se referir ao ato jurídico perfeito, referiu-se à eficácia dos fatos jurídicos em geral: ‘não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito [...]’ Melhor teria dito: ‘não incidirá sobre os fatos jurídicos pretéritos, inclusive atos jurídicos perfeitos’.⁴

Se, realmente, a regra jurídica incide sobre o seu suporte fático e, incidindo, faz jurídicos os fatos, e desses fatos jurídicos é que se irradiam os seus efeitos, sustenta Pontes de Miranda em sua obra que a problemática não tinha que partir dos efeitos jurídicos dos fatos, como até então sustentado pelos juristas, mas dos fatos jurídicos que irradiam os seus efeitos.

Em conclusão e na esteira do pensamento de Pontes de Miranda, pode-se dizer, como metáfora usual, que direito adquirido e ato jurídico perfeito são como o verso e o reverso de uma mesma moeda. Mas qual é o verso e qual é o reverso? Depende da posição com que observamos a moeda. Uma vez que se afirma, sem ocorrer em erro, que o ato jurídico perfeito é elemento gerador do direito adquirido, a sua referência é igualmente inútil, pois é evidente que, uma vez que se proteja o efeito, protege-se também a causa que o gerou.

Poderá, contudo, ocorrer que fatos geradores tributários, integralmente consumados à época em que passa a vigorar uma lei que aumenta ou majora tributos, fiquem inteiramente submetidos à lei antiga que continha todos os requisitos indispensáveis para sua realização. Isso ocorre porque, muitas vezes, os atos jurídicos perfeitos geram direitos adquiridos e deveres jurídicos correlatos que deverão ser respeitados pela lei

nova. A regra do ato jurídico perfeito faz-se imprescindível para completar e contornar os problemas que a teoria clássica do direito adquirido não resolvia a contento.⁵

Resta claro que o princípio da irretroatividade da lei tributária previsto no art. 150, III, “a”, que proíbe “cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, foi elevado à categoria de princípio constitucional na Constituição Federal de 1988, e, uma vez prescrito literalmente no texto constitucional, restou consagrado como especialização de direitos e garantias individuais, perfazendo o que usualmente se costuma chamar de estatuto do contribuinte.

Defendendo, enfaticamente, o princípio da irretroatividade das leis tributárias expresso no texto constitucional, que protege tanto os efeitos do fato, como o próprio fato em contraposição ao art. 5º, XXXVI, que se refere tão-somente aos efeitos dos fatos, Misabel Derzi assim se expressa:

A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, protege tanto os efeitos irradiados pelo fato, como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas sobretudo com os valores que o princípio obriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere os efeitos, mas o art. 150, III, ‘a’, destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Em um ou outro caso, as conseqüências são as mesmas, porque alterando-se os efeitos jurídicos já desencadeados, a lei nova terá modificado fato pretérito.⁶

A importância do princípio da irretroatividade da lei, de forma específica para o Direito Tributário, é de suma importância, pois deixa a par de dúvidas quaisquer referências equivocadas quanto à retroatividade da lei para alcançar fatos geradores e, conseqüentemente, obrigações tributárias pretéritas, embora a Constituição Federal já o tivesse consagrado, por meio

⁴ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda 1, de 1969*. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, v. 5, p. 67-68.

⁵ Maria Luíza Vianna faz menção do ato de testamento que não gera direito adquirido para o testador ou para o legatário e ao qual se aplica a regra do *tempus regit actum*. Assim, da mesma forma, estes atos merecem ser respeitados pela lei nova, embora não gerem direitos adquiridos mas regularmente constituídos de acordo com a lei que estava em vigor ao tempo da sua constituição. MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, p. 274-275.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 196.

da vedação histórica de ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, no art. 5º, XXXVI.⁷

1.4 A vigência e a aplicação da legislação tributária no tempo

Como toda e qualquer manifestação da linguagem, o direito positivo deverá ser investigado por meio de três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos lingüísticos mantêm entre si; o plano semântico é o campo das significações do direito e o plano da pragmática indaga a maneira como os sujeitos a utilizam na comunidade em que vivem, verificando os problemas atinentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas no sistema normativo. Interpretar o discurso prescritivo da lei é percorrer estes três planos fundamentais e, neste ato de conhecimento, apontar as interpretações possíveis do texto legal.⁸

O Código Tributário Nacional cuidou da vigência e aplicação da legislação tributária no Livro Segundo, Título I, Capítulo II (Vigência da Legislação Tributária) e Capítulo III (Aplicação da Legislação Tributária), tratando, assim, em seus arts. 101, 103 e 104, da vigência da legislação tributária no tempo e, no seu art. 102, da vigência da lei tributária no espaço; já em seus arts. 105 e 106, consagrou a aplicação da legislação tributária.

Embora a expressão “legislação tributária” utilizada pelo Código Tributário Nacional denote as fontes formais principais do Direito Tributário (leis e tratados internacionais) e as secundárias (atos normativos

e ordinatórios do Poder Executivo),⁹ que irão dispor sobre a matéria tributária, o Direito Tributário prima pela estrita legalidade, nos termos do art. 150, I, “a”, da Constituição da República.

Tendo em vista que o princípio da estrita legalidade no Direito Tributário traz no seu bojo os dados prescritores da relação obrigacional, é essencial trazer à baila algumas considerações sobre o processo legislativo para, daí, visualizar-se o ciclo de formação do ato de produção jurídica do Estado.

Em um processo legislativo cujos atos preordenados (iniciativa legislativa, emendas, votação, sanção e veto, promulgação e publicação) visam à formação do direito, é que se verificará o momento da existência, validade e eficácia da lei. Nesse sentido, José Afonso da Silva ensina com maestria:

A promulgação não passa de mera comunicação, aos destinatários da lei, de que esta foi criada com determinado conteúdo. Nesse sentido, pode-se dizer que é o meio de constatar a existência da lei; esta é perfeita antes de ser promulgada; a promulgação não faz a lei, mas os efeitos dela somente se produzem depois daquela. O ato de promulgação tem, assim, como conteúdo, a presunção de que a lei promulgada é válida, executória e potencialmente obrigatória. Mas, no nosso entender, para que a lei se considere efetivamente promulgada, é necessária a publicação do ato, para ciência aos seus destinatários; não do ato da promulgação simplesmente, e sim com o texto promulgado. A lei só se torna eficaz (isto é, em condição de produzir seus efeitos) com a promulgação publicada. A promulgação é obrigatória. Cabe ao Presidente de República, mesmo das leis decorrentes de veto rejeitado (art. 66, § 5º). Se ele não o fizer dentro de quarenta e oito horas, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente do Senado fazê-lo (art. 66, § 7º).

A publicação da lei constitui instrumento pelo qual se transmite a promulgação (que concebemos como comunicação da leitura da lei de seu conteúdo) aos destinatários da lei. A publicação é condição para a lei entrar em vigor e tornar-se eficaz. [...].¹⁰

⁷ Ao mencionar o princípio da irretroatividade de forma específica para o Direito Tributário, a Constituição Federal de 1988 protegeu o contribuinte contra a improvisação, a surpresa e a insegurança do direito. Com isso, a Constituição brasileira afastou posições teóricas e jurisprudenciais estrangeiras que permitem a retroatividade imprópria da lei a que se referem os alemães, italianos e norte-americanos. Nesse sentido, parafraseando os ensinamentos de Misabel Derzi, o princípio da irretroatividade no direito positivo brasileiro não é e não poderá ser relativo, como em outros países que não prevêem constitucionalmente tal princípio, possibilitando que a lei retroagisse e alcançasse fatos no curso do ano em que ela foi editada e antes do termo final do nascimento do direito, como é o caso dos impostos periódicos.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 97-100.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 76-78.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 528.

Importante, pois, como todo ato jurídico, que sejam observados os momentos em que ocorre a existência da lei, determinada pela sua sanção, a constatação da existência e, por seu turno, da validade da lei, mediante a sua promulgação, e a sua eficácia, pela publicação da lei.

Ponto relevante é fazer a distinção entre a eficácia da norma tributária, sua vigência, bem como de sua aplicação, que, por serem conceitos interligados, causam grande confusão no plano pragmático.

Antes de entrar, propriamente, nas peculiaridades das normas tributárias, é imperioso ressaltar as diretrizes genéricas traçadas pela Lei de Introdução ao Código Civil no tocante às normas jurídicas em geral.

A vigência é o prazo que demarca o período de validade da norma, sendo, então, o tempo que vai da publicação até a sua revogação, ou até o prazo estabelecido para sua validade.¹¹

Pode ocorrer, todavia, que a vigência da lei não coincida com a sua validade formal (técnico-jurídica), ou seja, nada impede que uma norma válida, elaborada por órgão competente e em obediência aos preceitos legais, tenha sua vigência postergada. Embora válida a norma, esta não vigorará naquele prazo estabelecido, ou, se ela nada disser, somente depois dos quarenta e cinco dias de sua publicação, nos termos do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil.

A *vacatio legis* é o intervalo entre a data de publicação da lei e sua entrada em vigor, daí deduzir-se que a norma de direito somente será obrigatória depois do decurso da *vacatio legis*. Antes desse período, a lei nova não terá força obrigatória e autoridade imperativa, mesmo que promulgada e publicada, por estar em vigor a lei antiga.¹²

A vigência da norma está, estrita e diretamente, relacionada com a sua eficácia. A eficácia é a qualidade do texto normativo vigente de poder produzir ou irradiar os seus efeitos jurídicos concretos na sociedade, sendo, por isso, a condição técnica de sua aplicação.¹³

Vale a pena reproduzir o lembrete de Maria Helena Diniz a respeito da relação entre a vigência e eficácia da norma:

É preciso não olvidar, ainda, que uma norma não mais vigente, por ter sido revogada, poderá continuar vinculante, tendo vigor para casos anteriores à sua revogação, produzindo seus efeitos, ante o fato de que se deve respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI; LICC, art. 6º, §§ 1º a 3º). A norma pode ser eficaz mesmo já revogada. Percebe-se que a norma revogada continuou a produzir os seus efeitos apenas porque outra assim estabeleceu, ordenando que se respeitem situações jurídicas já constituídas, ou aperfeiçoadas, sob a égide do preceito anterior, mas se poderia dizer também, como Miguel Reale, que, para tanto, não seria necessário outro comando normativo, obrigando a aplicação da norma vigente numa época, para dirimir o conflito que nela se configure, por ser isso uma questão subjacente ou uma decorrência lógica da historicidade da vigência.¹⁴

A conexão entre vigência e eficácia é tão flagrante que a norma pode ter vigência e não ter eficácia e, do mesmo modo, pode ter eficácia sem ter vigência.

O caso, por exemplo, de estar a norma vigente, sem ter eficácia, poderá ocorrer quando a norma violentar a consciência coletiva, sem que a sua imperatividade possa regular o comportamento dos destinatários da norma e, conseqüentemente, ser aplicada no caso concreto e produzir os efeitos jurídicos próprios.

Ao lado dessa ausência de eficácia social, poderá ocorrer que a impossibilidade de ser aplicada a norma decorra da ausência de condições exigidas pela própria lei, para que esta produza os seus regulares efeitos (eficácia jurídica).¹⁵

No Direito Tributário, por seu turno, a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o disposto no Capítulo II (Vigência da Legislação Tributária), do Título I (Legislação Tributária).

Sendo assim, a especificidade do art. 104 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “Entram em

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 49.

¹² DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, p. 53.

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, p. 51.

¹⁴ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, p.50.

¹⁵ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, p.51.

vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra sua publicação os dispositivos desta lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda” — seguindo orientação constitucional determinada pelo art. 2º, II, da Emenda Constitucional 18, de 01/02/1965 — estabeleceu o princípio da anterioridade restrito aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Tendo em vista a superveniência da Constituição de 1967, ficou estabelecido o princípio da anualidade no art. 150, § 29, e, com isso, o art. 104 do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição, que retirou o princípio da anterioridade do seu sistema.

O princípio da anterioridade foi restabelecido com a Emenda Constitucional 1, de 1969, que determinou em seu art. 153, § 29:

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio da anterioridade foi especificamente disposto no art. 150, III, “b”, e, por ser um princípio de eficácia plena, que independe de qualquer regulamentação por parte de lei complementar, o entendimento doutrinário predominante é de que o art. 104 do CTN não mais está vigendo.¹⁶

Quando a Constituição de 1988 prescreveu, enfaticamente, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, determinou, expressamente, uma regra de exceção à vigência da norma tributária, mas não de sua eficácia.

Este entendimento foi também sustentado por Paulo de Barros Carvalho, aqui reproduzido:

¹⁶ MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, p. 300.

Não advogamos a tese de que tais normas (as que criam ou aumentam tributos) entrem, efetivamente, em vigor, nas datas que estipulem, ficando a eficácia jurídica dos fatos previstos em suas hipóteses protelada até o início do próximo exercício financeiro. Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência. Na hipótese, o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro. Isso nos autoriza a falar numa vigência predicada pela norma e noutra imperiosamente estabelecida no sistema.¹⁷

É patente, contudo, que a necessidade de ser publicada a lei antes do exercício financeiro em que se quer instituir ou aumentar o tributo faz com que haja o deslocamento do termo inicial de vigência para o primeiro dia do novo exercício financeiro. Com isso, restou introduzido no sistema jurídico um período específico de *vacatio legis* para a norma tributária. É esse, aliás, o entendimento de Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça:

Assim, no período compreendido entre a data da publicação da lei que cria ou majora tributos e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte essa lei existe mas não ingressou ainda no mundo jurídico, não implicou ainda alteração no sistema legal vigente, não entrou em vigor. Terminando esse período de *vacatio legis*, essa lei entra em vigor, podendo a norma nela contida incidir e ser aplicada, estando apta, portanto, para produzir a eficácia a que se referiu Pontes de Miranda, eficácia que, como se viu, expressa-se na sua incidência.

Por todas essas razões, entendemos que o período entre a publicação da lei que cria ou majora tributos e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte é tecnicamente um período de *vacatio legis*; o princípio da anterioridade criou um período de *vacatio legis* específico para essa espécie de lei.¹⁸

Depois da promulgação da Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, alterando o texto da Constitui-

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 86.

¹⁸ MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, p. 251-252.

ção de 1988, o princípio da anterioridade e o da garantia nonagesimal passaram a ter aplicação conjunta, vale dizer, na instituição e cobrança de tributos em geral, deve ser observado pelo poder impositivo não apenas o exercício financeiro, como também um interregno de noventa dias entre a data da publicação e a exigência ou majoração do tributo.¹⁹

No que toca à aplicação da legislação tributária, adotando caminho semelhante do art. 6º, *caput*, da Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro (Lei 3.238/1957), o art. 105 do Código Tributário Nacional também fez previsão do efeito imediato da lei tributária, considerando os fatos geradores da obrigação tributária.

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

Muito já se discutiu sobre a redação dada a esse dispositivo. Muitas críticas construtivas foram feitas pela doutrina sobre a má redação utilizada pela linguagem do legislador em geral, sem o labor científico do jurista. Nesse sentido manifestou-se Paulo de Barros Carvalho:

A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinente ao domínio das comunicações científicas. Os membros das Casas Legislativas que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais,

agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos.

Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecniais, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente. Aliás, no campo tributário, os diplomas têm se sucedido em velocidade espantosa, sem que a cronologia corresponda a um plano preordenado e com racionalidade que o intérprete almejaria encontrar. Ainda que as Assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza.²⁰

Ao delinear o art. 105 do Código Tributário Nacional, o legislador fez indicar duas figuras distintas: o fato gerador futuro e o fato gerador pendente. Assim, sem lógica e considerando, na construção desses conceitos, a classificação dos fatos geradores de formação instantânea, continuada e complexiva, distinguiu entre o fato gerador futuro, que é aquele que não se verificou, mas quando acontecer seus efeitos serão disciplinados pela legislação tributária vigente, e fato gerador pendente, que é aquele que não está completo, mas em curso de formação.²¹

A doutrina critica, enfaticamente, a redação desse artigo, notadamente pela adjetivação que o legislador inadvertidamente fez ao fato gerador, qualificando-o em futuro e pendente. Conforme próprio e correto entendimento de Paulo de Barros Carvalho, aqui reproduzido:

[...] utilizando a linguagem do Código, fato gerador é aquele que reúne as condições necessárias e suficientes para determinar os efeitos que lhe são próprios (quer se trate de situação de fato, ou de situação jurídica), mingando qualquer elemento de sua composição intrínseca, não merecerá o nome de fato gerador, pois nenhum efeito virá à tona em termos de nascimento da obrigação tributária.

[...]

¹⁹ Werther Botelho Spagnol sustenta que a aplicação conjunta dos princípios da anterioridade e garantia nonagesimal comportam as seguintes exceções, *verbis*: 1º) Contribuições Sociais *stricto sensu*. Neste caso, para as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, aplica-se apenas o Princípio da Garantia Nonagesimal, conforme estatuído no art. 195, §6º, da Constituição Federal. 2º) Imposto de Renda. Quando a instituição ou majoração deste imposto federal, aplica-se tão-somente à anterioridade. 3º) Imposto sobre Produtos Industrializados. Para este imposto federal, aplica-se apenas o Princípio da Garantia Nonagesimal — Ademais, há dois grupos de exceção, para os quais não se aplicam em conjunto ou separadamente os Princípios da Anterioridade ou Garantia Nonagesimal. Confira-se: 1º) Imposto com características extrafiscais. É o caso dos Impostos de Importação, Exportação e IOF [...] 2º) Impostos Extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios de guerra e calamidade pública [...]. SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 114-115.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 76-78.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 90.

Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem esperar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros. Se a contingência de haver-se iniciado uma situação de fato ou um situação jurídica pudesse emprestar-lhe alguma dimensão significativa, na ordem do direito, seria o caso de cogitarmos de outra designação, terminologia diversa, evitando-se, por via de consequência, a ilogicidade que a presente construção engendra.²²

Nesse mesmo sentido, com magistral síntese de idéias, Sacha Calmon firma a interpretação da expressão “fato gerador pendente” utilizada pelo Código Tributário Nacional:

O artigo usa a expressão ‘fato gerador pendente’ de maneira ambígua, já que o aparta dos fatos geradores futuros e abre ensanchas a que se considere plausível a retroatividade imprópria ou retrospectiva do Direito Tributário brasileiro. Duas defecções perigosas.

Em verdade não existe ‘fato gerador pendente’. É mera força de expressão. Impossível, por outro lado, a lei aplicar-se a um fato gerador que não está completo nos termos do art. 116, ou seja, que ainda não se realizou, ou que ainda está por realizar-se. Ora, é com a realização do fato gerador que ocorre a obrigação. A lei aplicável é a que estiver em vigor à data da realização do fato gerador, 90 dias antes ou no ano anterior.²³

Em que pesem as críticas levantadas pela doutrina, em nada retiram a proficiência do art. 105 do CTN, que não deixa sombra de dúvidas de que as normas veiculadas nas leis que criam ou majoram tributos possam ter eficácia imediata.

Certo é, diante de todo o exposto, que o termo vigência prescrito no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, deve ser articulado com o princípio da anterioridade da lei, também como previsão expressa no texto constitucional, já que a vigência da lei no campo tributário é deslocada para o primeiro dia do novo exercício financeiro.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direitos tributários: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 91.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 355.

Indiscutível, pois, que a conjugação dos três princípios previstos no art. 150, III, “a”, “b”, “c” (acrescentada pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003), respectivamente, irretroatividade, anterioridade e garantia nonagesimal, garantem o contribuinte quanto à não-retroação da lei tributária e à previsibilidade quanto à tributação futura,²⁴ reflexo do princípio maior da segurança jurídica, norteador do Estado Democrático de Direito.

O princípio da não-surpresa, ou seja, aquele que garante que o contribuinte não venha a suportar tributação retroativa, como também possa dispor de certa previsibilidade quanto à tributação futura, está intimamente ligado aos princípios concretizadores do Estado de Direito — legalidade e segurança jurídica. Funciona, portanto, como limitação ao poder de tributar e atua como proteção aos direitos subjetivos dos contribuintes. Nesse sentido, Eduardo Maneira leciona:

O princípio da não-surpresa está intimamente ligado aos princípios concretizadores do Estado de Direito: legalidade e segurança jurídica.

[...]

Ampara-se na legítima aspiração da sociedade em conhecer com antecedência, o ônus tributário que lhe será exigido — segurança jurídica.

[...]

É também conexo com o princípio da irretroatividade das leis, fato de ambos trabalharem a idéia da *lege praevia* (prévia lei).²⁵

1.5 A lei de vigência dos fatos geradores do imposto de renda e as críticas aos posicionamentos do Supremo Tribunal Federal

O fato imponível do imposto de renda é constituído por uma série de eventos jurídicos relevantes, ocorridos ao longo do ano-base, findo o qual ocorrerá a constituição da relação jurídico-tributária. Ao final, portanto, do período correspondente ao ano-base, qual seja, entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano-calendário, é que se terá o lapso de tempo relevante

²⁴ SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*, p. 113.

²⁵ MANEIRA, Eduardo. *Princípio da não-surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 23-23.

para a determinação da renda do contribuinte e, por conseguinte, o fato impositivo do imposto.²⁶

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é periódico, porque apurados por período certo de tempo. Nos impostos de período, a questão do advento da nova lei, majoradora do tributo, poder ser aplicada mesmo antes do encerramento do ano-base deverá ser perquirida mediante a conjugação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária, prescritos no texto constitucional, correspondentes ao estatuto do contribuinte, que impõe limitações aos poderes públicos em tributar.

Antes da Constituição de 1988 e tendo em vista o princípio da anterioridade contido no § 29 do art. 153 da Constituição Federal de 1967 (com redação determinada pela Emenda I, de 1969), o Supremo Tribunal Federal adotou, em 1976, a Súmula 584, que dispõe: “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”.

De acordo com o entendimento consagrado na Súmula, a lei que introduzisse aumento na carga tributária do imposto sobre a renda entraria em vigor no ano da sua publicação e regeria o fato gerador do tributo em questão na sua integralidade, ficando para o exercício seguinte apenas a sua cobrança. Assim, a interpretação correta que se fazia do art. 153, § 29, da Constituição de 1967 era de que a lei haveria de preceder ao exercício financeiro da cobrança do imposto, mas não da ocorrência do fato impositivo tributário.

Duas matérias contribuíram para que o Supremo Tribunal Federal sumulasse esse entendimento. A primeira diz respeito à subscrição compulsória por parte das pessoas físicas e jurídicas que recebiam aluguéis relativos a determinados imóveis, de letras imobiliárias do Banco Nacional da Habitação; tal exigência foi

veiculada por lei de novembro de 1964, determinando que o ano-base para o cálculo do valor de tal subscrição seria o do mesmo ano de 1964, englobando aluguéis já vencidos e recebidos desde janeiro de 1964. Assim, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 65.612, DJ 10/02/1969, decidiu, por maioria de votos, que a exigência não era retroativa, já que a subscrição somente seria devida em 1965 (exercício financeiro), sendo os aluguéis recebidos em 1964 simplesmente a base de cálculo da exação.

A segunda matéria foi decidida no RE 74.594, DJ 21/03/1973, proferida pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, tendo como Relator o Ministro Xavier Albuquerque. O Supremo Tribunal Federal entendeu que o Decreto-Lei 62, de novembro de 1966, que revogou em seu art. 15 a isenção parcial relativa ao imposto de renda que vigorava para os magistrados com previsão no art. 2º da Lei 4.480, de 1964, já poderia operar sobre os rendimentos auferidos pelos magistrados desde janeiro de 1966, pois estes conformariam apenas o ano-base (que seria mero critério de cálculo), sendo que o imposto somente seria efetivamente exigido em 1967.²⁷

Reprise-se, por oportuno, que o entendimento da Suprema Corte consagra o posicionamento de que o princípio da anterioridade impedia apenas que fosse lançado e arrecadado o tributo no ano em que tivesse a lei entrado em vigor, quer dizer, um tributo criado em agosto poderia incidir sobre fatos jurígenos verificados em agosto do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança, mediante ato de lançamento com o escopo de apurar o *quantum debetur*, no exercício seguinte àquele em que o fato impositivo se deu.

A doutrina, que já não vinha aceitando a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, tomou novo alento para combatê-la com a promulgação da Constituição de 1988, que expressamente conjuga o princípio da anterioridade com o princípio da irretroatividade.²⁸

²⁶ A Constituição de 1988 consagrou o princípio da anualidade orçamentária em seu art. 48, II, art. 165, II e § 5º, e art. 166, caput, tal como fora adotado desde a Constituição do Império, refletindo sobre o direito tributário e produzindo conseqüências relevantes. Uma vez que o próprio texto constitucional remete à lei complementar para dispor sobre matéria relativa ao exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, coube, então, à Lei 4.320/1964 determinar que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (art. 34), qual seja, começa no dia 1º de janeiro e se prolonga até o dia 31 de dezembro de cada ano. Há, portanto, no Brasil, perfeita consonância entre o ano civil e o ano fiscal.

²⁷ GODOI, Marciano Seabra de; SOUTO, Daniela Silva de Guimarães; BARCELOS, Luciana Abreu Pereira. Irretroatividade e anterioridade da lei tributária. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*, p. 227-228.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 806.

O princípio da anterioridade está previsto no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal:

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.

[...]

Se, de um lado, situam-se no prisma semântico os importantes estudos das denotações e conotações dos termos jurídicos, de outro, o intérprete do direito deverá alcançar o exato sentido dos vocábulos jurídicos no texto, às vezes imprecisos, vagos ou multissignificativos.²⁹

É bem verdade, diante da análise literal do artigo supracitado, que a palavra *cobrar* está constitucionalmente empregada em sentido laico, devendo o intérprete entendê-la como sinônima de *exigir*, tal como foi corretamente empregada quando o legislador constitucional elegeu o princípio da garantia nonagesimal para as contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, § 6º, CF/1988).

A interpretação a que se chega leva em estrita consideração o princípio máximo da segurança jurídica em sua real dimensão, fazendo valer o direito dos contribuintes de serem tributados de acordo com leis tributárias que vigiam no dia 31 de dezembro do ano anterior ao da ocorrência do fato imponible.

Uma vez que o Estado de Direito traz consigo a idéia de segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade, certamente que essa segurança jurídica vem reforçada pelo princípio da irretroatividade das leis, assentado na própria Constituição (tanto quanto o próprio princípio da legalidade), com prescrição no art. 5º, XXXVI, repetido no campo tributário no art. 150, III, “a”, além do princípio da anterioridade que resta consagrado no art. 150, III, “b”, do mesmo texto legal. Nessa linha de entendimento, Roque Antônio Carrazza, citando Geraldo Ataliba, acrescenta:

Um sistema de governo em que a representatividade republicana é a chave de abóbada de todo o Direito não admite a insegurança, surpresa, deslealdade como clima de relacionamento Estado-cidadão. A previsibilidade da ação estatal é um timbre do Estado civilizado e sobretudo do Estado de Direito. Por isso, desde 1824, está consagrada em nosso sistema constitucional. Efetivamente, a Constituição não se contentou com a irretroatividade das leis tributárias; quis mais, estabeleceu muito mais: previu um lapso de tempo chamado *vacatio constitutionis*, em benefício da previsibilidade, por parte do contribuinte, relativamente às exigências fiscais, com o que haveria de arcar no exercício financeiro seguinte.³⁰

Na realidade, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa, já que ela não permite que um contribuinte seja acolhido com uma nova exigência fiscal sem ter conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, ou, do mesmo modo, que haja a retroatividade de lei que institua ou majore tributos alcançando fatos geradores ocorridos antes da vigência desta lei.

Assim, nesta mesma linha de interpretação, sustenta, ainda, Roque Antônio Carrazza:

[...] O princípio da anterioridade só é obedecido se e enquanto se aceitar que o fato imponible deve necessariamente ocorrer pelo menos no exercício seguinte àquele em que o tributo foi instituído ou aumentado. Exemplificando, se, no corrente ano fiscal, for criado, por lei o imposto de grandes fortunas, o fato de alguém, neste exercício, possuir grande fortuna continuará a ser um fato tributariamente irrelevante. Apenas no próximo exercício é que o fato de alguém ter grande fortuna passará a ser um fato imponible. Por quê? Porque somente no próximo exercício é que a lei instituidora do gravame poderá incidir, a teor do art. 150, III, ‘b’, da CF.³¹

É, contudo, insustentável a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal que, infelizmente, mesmo depois da Constituição de 1988, continua a aplicá-la ocasionalmente, trazendo reflexos na esfera das decisões proferidas pelos órgãos da Administração fiscal, tal como ocorreu no *RE 194.612, DJ* de 08/05/1998,

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 98.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 188.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 168-169.

proferido pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, tendo como Relator o Ministro Sydney Sanches. Em seu voto, o Ministro anotou que a Lei 7.988, de 28/12/1989, que majorou de 6% para 18% a alíquota do imposto sobre o lucro decorrente de exportações, poderia atingir todo o resultado apurado ao longo do próprio ano-base de 1989, em virtude do entendimento da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal.

A mesma questão jurídica discutida no RE 194.612, supracitado, é objeto do *RE 183.130*, com pendência de julgamento no Supremo Tribunal Federal. O Relator, Ministro Carlos Velloso, proferiu voto em sentido contrário ao do Ministro Sydney Sanches, pois considerou que a aplicação da alíquota de 18% sobre o resultado apurado ao longo do exercício de 1989 viola o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”). Atualmente, o recurso está no gabinete do Ministro Cezar Peluso, que pediu vista dos autos, após o voto-vista do Ministro Eros Grau, conhecendo e dando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelo Ministro Menezes Direito, e do voto Ministro Joaquim Barbosa, acompanhando o voto do Ministro Relator, para negar provimento ao recurso, conforme íntegra da decisão de 25/10/2007.

É inquestionável que a aplicação da alíquota de 18% sobre o resultado apurado ao longo do exercício de 1989 viola o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”) e o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”). Para satisfazer o princípio da anterioridade, faz-se necessário que a lei de regência do imposto de renda seja a vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, uma vez que os contribuintes teriam a prévia informação do quadro legal que regularia suas atividades tributárias antes de ocorrer o fato imponible tributário, permitindo-lhes, inclusive, que se livrem da tributação, evitando o comportamento que os tornará sujeitos passivos da obrigação tributária.

É uma aberração, portanto, conceber a tese de que nos impostos periódicos, como é o caso do imposto de renda, seu fato imponible vá ocorrendo aos poucos, e a norma jurídica, ao mesmo tempo, vá reconhecendo aos poucos, de modo percentual, os eventos que forem ocorrendo.

A doutrina que se baseia nesse entendimento, fundamenta-o, equivocadamente, no art. 105 do Código Tributário Nacional, afirmando que, se o fato pendente é o fato que já teve início, significa dizer que ele

já existe como fato antes mesmo do encerramento do seu ciclo formativo, por isso a aplicação imediata da lei resulta a fragmentação de um fato pendente ou continuado em duas seções: posterior e anterior à vigência da lei.³²

A cada fato imponible realizado (acontecido) corresponderá o surgimento de uma obrigação tributária. Assim, haverá tantas obrigações tributárias quantos forem os fatos imponíveis. Reputa-se, portanto, ocorrido o fato imponible só no momento em que o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência se verificar, integrando a figura, isto é, subsumindo-se inteiramente à hipótese de incidência.

A lei deve reger o fato gerador por inteiro. Não há como fragmentar o fato gerador em partes, submetendo uma dessas partes à lei antiga e outra à lei nova, ainda mais depois da expressa previsão constitucional do princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”) das leis tributárias na Constituição Federal de 1988, que veda a retroatividade imprópria ou retrospectiva no Direito Tributário brasileiro.

Misabel Abreu Machado Derzi discorre sobre as teorias do princípio da irretroatividade da lei tributária no direito comparado, fazendo distinção entre retroatividade propriamente dita (autêntica) e retroatividade imprópria (retrospectiva) no direito estrangeiro, o que acarreta fragilidade em relação ao Direito Tributário, quando tal princípio não está previsto no texto constitucional. Assim, sustenta:

[...] no sistema jurídico de diferentes países, com ausência de norma constitucional sobre o princípio da irretroatividade, ficou o legislador bem mais livre para alcançar certos fatos pretéritos ou para atingir-lhes os efeitos. Constituiu-se, então, uma distinção entre retroatividade própria e imprópria. A retroatividade própria ou autêntica apresenta-se quando a lei alcança fatos e relações jurídicas inteiramente ocorridos no passado, ou seja, anteriormente à sua vigência. Ela está vedada porque a segurança jurídica e a confiança na lei são limitações para o legislador alemão, decorrentes do Estado de Direito. Segundo jurisprudência do Tribunal Constitucional tedesco, admite-se a retroati-

³² Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça cita os argumentos levantados por Alberto Xavier e discorda, também, deste posicionamento equivocado. MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, p. 317.

vidade autêntica apenas naquelas circunstâncias em que o direito vigente à época da ocorrência do fato era lacunoso ou tão obscuro que nenhuma situação de confiança se criava com base nele; a confiança não seria digna de proteção, pois, de acordo com a situação jurídica existente à época da mudança da lei, o cidadão deveria esperar a nova regra; finalmente, razões de extrema gravidade, decorrentes do bem geral ou coletivo, podem se sobrepor ao mandamento da irretroatividade (Hans Spanner, *Rückwirkung des Steuerrechts in der Steuerrwissenschaften*, 2 A.C.H.Beck, 1981, p. 1.161).

[...]

A retroatividade será imprópria ou 'retrospectiva', se a lei não atuar nem sobre o passado, nem sobre o futuro, mas: '[...] em um presente ainda não concluído, porém em vias de formar o fato jurídico e as relações jurídicas [...] no caso dos impostos periódicos, ela ainda é editada no curso do ano, antes do termo final do nascimento do direito. Na verdade, isso foi deduzido da técnica do § 38 ao e não da realidade dos fatos. Aumentos do imposto de renda e das sociedades para o ano de 1980 são admitidos também ainda em 20 de dezembro de 1980. (Klaus Tipke, *Steuerrrecht*, Köln. Otto Schmidt KG, 1983, p. 46)'³³

Um fato gerador não poderá estar regido ao mesmo tempo por duas leis diferentes. A unidade e a incidibilidade do fato gerador da obrigação tributária, acima abordada, deverá ser levada em consideração diante da aplicação imediata da lei estabelecida no art. 105 do Código Tributário Nacional.³⁴

Parafrazeando os ensinamentos de Sacha Calmon, fato pendente, a teor do art. 105 do Código Tributário Nacional, é apenas o fato sujeito a condição suspensiva que ainda não se deu. Assim, mesmo diante dessa expressão ambígua, não se pode conceber que o Código Tributário Nacional estaria autorizando aplicação da lei nova que entrasse em vigor antes do encerramento do período. O art. 105 do Código Tributário Nacional, conjugado com os arts. 116 e 117, não se aplica aos tributos de período, *in casu*, o imposto de renda.³⁵

Sustenta Geraldo Ataliba que "a eclosão do efeito jurídico magno e principal da hipótese de incidência –

h.i. – se dá a cada ocorrência concreta do fato previsto".³⁶ Nesta mesma linha de raciocínio lógico, Alfredo Becker salienta:

A mesma regra jurídica não pode incidir, mais de uma vez, sobre a mesma hipótese de incidência realizada. Esta se realiza pelo acontecimento do fato (ou complexo de fatos) que forma o seu comando e, sobre esse fato existente (e no qual consiste a hipótese de incidência realizada), a mesma regra jurídica incidirá apenas uma vez. Entretanto, se fato idêntico novamente acontecer, então, a mesma regra jurídica voltará a incidir porque houve segunda realização de sua hipótese de incidência.³⁷

O direito subjetivo ao crédito do sujeito ativo e o dever correspondente ao débito pelo sujeito passivo, surgem no momento exato em que estiver completa a figura típica descrita na norma tributária, ou seja, no exato instante em que ocorrer a subsunção de um fato ocorrido no mundo fenomênico a uma hipótese legal. Isso posto, conclui-se que o que se faz necessário para o surgimento da obrigação tributária é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como aquele capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação.

Por tudo isso, embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ainda oscile sobre a constitucionalidade da retroatividade da lei aplicável ao fato gerador do imposto de renda, certo é que, em favor da segurança jurídica e da proteção da confiança, princípios constitucionalmente resguardados, a Administração fiscal não poderá aplicar a lei do imposto de renda no mesmo ano em que completar o seu fato gerador, sob pena de quebra da lealdade e da confiança recíproca na relação jurídico-tributária por parte do Estado, sujeito ativo dessa relação.

1.6 Em conclusão

De todo o exposto, verifica-se que o princípio da irretroatividade das leis, firmado em vários dispositivos no bojo do texto constitucional brasileiro, denota o intuito do constituinte originário em consagrar e alcançar a previsibilidade estatal e a estabilidade dos

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 664.

³⁴ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, p. 311.

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*, p. 181.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 96.

³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 322-323.

direitos subjetivos individuais, notadamente no campo do direito tributário, perfazendo o que usualmente se costuma chamar de estatuto do contribuinte.

Em que pese o posicionamento do Supremo Tribunal Federal de defesa e consagração do princípio da irretroatividade das leis de forma específica para o Direito Tributário, mesmo antes da expressa determinação contida na Constituição Federal de 1988 (*ex vi* do art. 150, III, “a”), sua jurisprudência ainda oscila sobre a constitucionalidade da retroatividade da lei aplicável ao fato gerador do imposto de renda com embasamento na Súmula 584, de 1976.

Assim, fixadas as premissas de insustentabilidade deste direito sumulado e aplicado no caso especial do imposto de renda, pós vigência da Carta constitucional de 1988, chega-se à escorreita conclusão de que a aplicação do princípio da segurança jurídica, em sua real dimensão e reforçado pelo princípio da irretroatividade das leis, determina o direito dos contribuintes de serem tributados de acordo com as leis tributárias que vigiam no dia 31 de dezembro do ano anterior ao da ocorrência do fato imponible do imposto de renda, vedando a retroatividade imprópria ou retrospectiva no campo do Direito Tributário brasileiro.