

# 1

## A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ENUNCIADO N 584 DA SÚMULA DO STF

### THE (UN)CONSTITUTIONALITY OF THE STATEMENT NO. 584 OF THE PRECEDENT OF THE SUPREME FEDERAL COURT (STF)

**Angelo Pettersen Ferreira<sup>1</sup>**

**Raphael Silva Rodrigues<sup>2</sup>**

#### RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi investigar se a aplicação do Enunciado nº 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal viola ou não garantias constitucionais, especialmente os princípios da *irretroatividade e anterioridade tributária*, previstos, expressamente, no artigo 150, inciso III, alíneas *a*, *b* e *c* da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica com foco nos principais debates doutrinários e com o propósito de entender o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal

<sup>1</sup> Advogado. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Bacharel em Direito pela Universidade de Itaúna. E-mail: pettersenferreira@gmail.com.

<sup>2</sup> Advogado. Professor Universitário em Cursos de Graduação (Faculdade Novos Horizontes) e de Pós-Graduação (IEC/PUC-Minas; Centro Universitário Newton Paiva; FACED em Divinópolis; CAD/FUMEC; FUPAC em Mariana; IED/FEAD). Possui trabalhos científicos publicados, por meio impresso, referentes a diversos temas de Direito Público. CV Lattes – <http://lattes.cnpq.br/1040456891474560>. E-mail: raphaelsilva.bh@gmail.com.

para, em seguida, confrontá-lo com o ordenamento jurídico vigente e, ao final, aferir se o enunciado em análise é ou não inconstitucional, questão essa de grande importância jurídica e relevante interesse social e econômico. Concluiu-se que a aplicação do Enunciado nº 584 viola, inequivocadamente, os princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade tributária, gerando insegurança jurídica e lesão ao Estado Democrático de Direito, visto que as premissas sobre as quais este assenta não estão sendo respeitadas. Afinal, anterioridade e irretroatividade, portanto, não surpresa, são “princípios-garantias” do cidadão-contribuinte, realizadores do valor segurança jurídica.

**Palavras-chave:** Enunciado 584 da Súmula do STF. Princípios Constitucionais. Imposto de Renda. Irretroatividade da Lei Tributária. (In)constitucionalidade.

### ABSTRACT

The purpose of this study was to investigate whether the application of Statement nº 584 of the Supreme Federal Court Precedent violates or not constitutional guarantees, especially the principle of *non-retroactivity and prior taxation*, expressly provided for in Article 150, item III, paragraphs *a*, *b* and *c* of the Federative Republic of Brazil 1988 Constitution. Therefore, one has conducted a literature research focused on key doctrinal debates and with the purpose of understanding the position adopted by the Supreme Federal Court in order to, then, confront it with the current legal system and, in the end, assess whether the statement at question is unconstitutional or not, an issue of great legal importance and relevant social and economic interest. One has come to the conclusion that the application of Statement nº 584 unequivocally violates the constitutional principles of non-retroactivity and prior taxation, generating legal uncertainty and injury to the Democratic State of Law, as the assumptions on which this is based are not being respected. After all, priority and non-retroactivity, therefore, with not surprisingly, are “principles-guarantees” of the taxpayer citizens of the legal certainty value.

**Keywords:** Statement 584 of STF Precedent. Constitutional Principles. Income Tax. Non-retroactivity of Tax Law. (Un)constitutionality.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Particularidades do Imposto sobre a Renda no Sistema Tributário Brasileiro; 2.1 Conceito e Classificação; 2.2 Regra-Matriz de Incidência; 2.3 Aspecto Temporal: Fato Geral Complexivo?; 3. Validade da Norma Tributária; 3.1 Vigência da Legislação Tributária; 3.2 Eficácia Jurídica; 4. Aplicabilidade das Normas Jurídicas Tributárias; 4.1 Fato Gerador Pendente? 5. Princípios Constitucionais no Sistema Tributário Brasileiro; 5.1 Princípio da Segurança Jurídica; 5.2 Princípio da Irretroatividade Tributária; 5.3 Princípio da Anterioridade Tributária; 6. O Enunciado nº 584 da Súmula do STF ante os Princípios Constitucionais da Irretroatividade e da Anterioridade Tributária; 7. Considerações Finais; Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

O objeto de estudo do presente trabalho foi a análise da constitucionalidade do Enunciado nº 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, sob a ótica dos princípios da *irretroatividade* e *anterioridade* tributária, previstos, expressamente, no artigo 150, inciso III, alíneas *a*, *b* e *c*, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Com base na pesquisa bibliográfica, buscou-se selecionar doutrinadores de escol (AMARAL, AMARO, ATALIBA, ÁVILA, CARRAZZA, CARVALHO, COELHO, DERZI, MACHADO, SILVA, entre outros) que promovem os principais debates doutrinários em contraponto ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Destarte, a questão de interesse foi apurar se o Enunciado nº 584 da Súmula do Excelso Tribunal estaria ou não eivada de inconstitucionalidade e, portanto, colocando em risco a segurança do Direito e do próprio Estado Democrático de Direito implantado no Brasil.

Recorrendo aos ensinamentos de Silva (2016, p. 123), tem-se que:

O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática [...] É precisamente no Estado Democrático de Direito que se ressalta a relevância da lei [...] (SILVA, 2016, p. 123).

Em outras palavras, se não há cumprimento da lei, não há Estado de Direito e sim Estado de Coisas Inconstitucional. Daí a importância de se averiguar a constitucionalidade do Enunciado nº 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

Partindo dessa afirmação teórica, sob a qual o objeto da presente pesquisa foi analisado e interpretado, pode-se afirmar que a obediência e o cumprimento efetivo dos direitos e garantias estabelecidos na Constituição são as premissas básicas sobre as quais se assenta o Estado Democrático de Direito (SILVA, 2016).

Dessa forma, é necessário que os valores supremos e os princípios que norteiam a Constituição sejam preservados acima de tudo, pois servem de direção para o teor das leis e hão de estar nos modos de interpretação e aplicação para fins de assegurar a prevalência do Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, o banimento do Estado de Coisas Inconstitucional (SILVA, 2016).

Afinal, segundo Vasconcelos (1986, p. 11) “sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem”.

Em matéria tributária, tema central de interesse, dispõe Carrazza (2005) que os princípios da irretroatividade e anterioridade tributária cumprem a função de reforços ao princípio da segurança jurídica ao limitarem o poder de tributar, seja no que tange a proibição de retroagir lei mais onerosa e/ou de aplicar lei nova no ano subsequente ao da sua publicação.

De acordo com o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi, irretroatividade da lei tributária e anterioridade não são meros instrumentos de preservação da segurança jurídica, mas garantias constitucionais em favor do contribuinte (COÊLHO, 2013).

Nesse sentido, discorre Machado (2011), que as leis são feitas para o futuro. Isso porque a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode esperar em matéria de segurança jurídica, afinal, para que o contribuinte possa se organizar, é preciso conhecer com exatidão e antecedência razoável quais ônus tributários recairão sobre suas atividades econômicas.

Segundo as lições de Paulo Adyr Dias do Amaral, tem-se que:

No contexto do imposto sobre a renda, a previsibilidade ganha especial relevo, tendo em mira que tal tributo será (ou não) devido a depender de uma série de fatos ocorridos ao longo de um ano. Sem a estabilidade normativa, inovações nas ‘regras do jogo’ podem impactar no montante a ser transferido do contribuinte para a União [...] (AMARAL, 2012, p. 93).

Ocorre que, em dezembro de 1976, o Supremo Tribunal Federal aprovou o Enunciado nº 584, que preconiza a tese de que “ao imposto de renda, calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplicar-se-ia a lei vigente no exercício financeiro em que for apresentada a declaração”.

Naquela época, o entendimento era que o fato imponible do imposto de renda ocorria em 1º de janeiro do ano do exercício, de sorte que em conformidade com o artigo 105 do Código Tributário Nacional poderia uma lei nova, mais onerosa, instituída no final do ano-base, atingir, imediatamente, os cálculos dos rendimentos auferidos naquele mesmo período (COELHO, 2009).

Obviamente, “a insegurança jurídica daí decorrente sempre gerou críticas doutrinárias” (AMARAL, 2012, p. 93).

Por seu turno, Amaro (2008), um dos maiores críticos da referida súmula, afirma que, para fato gerador do imposto de renda, deve-se entender o resultado da disponibilidade econômica e jurídica havida ao longo de determinado período (ano-base), sendo, pois, que apenas a lei vigente, anterior ao início da formação do fato imponible, terá eficácia jurídica sobre o tributo.

De qualquer sorte, apesar de a maior parte da doutrina e até da jurisprudência proclamar, reiteradamente, a ocorrência de violação às garantias individuais do cidadão-contribuinte e ao próprio Estado Democrático de Direito (vez que a aplicação da Súmula nº 584, em tese, viola princípio integrante de seu conceito, qual seja, o da segurança jurídica), o Supremo Tribunal Federal, guardião de nossa Lei Maior, continua aplicando, sistematicamente, o aludido enunciado aos casos concretos, salvo em raríssimas exceções, o que, desafiando maior reflexão sobre a questão em apreço, justifica o desenvolvimento do presente trabalho.

## **2. PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

### **2.1 Conceito e Classificação**

Afirma Ávila (2011, p. 14) que:

[...] o conceito constitucional de renda não será fornecido pelo exame isolado dos dispositivos que *expressa e imediatamente*

digam respeito à *matéria tributária*, em especial ao imposto de renda. Carvalho já o antevira ao afirmar que o direito tributário não pode ser focalizado segundo um critério *ratione materiae* [...] (ÁVILA, 2011, p. 14, grifo do autor).

Com efeito, além do exame do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, o conceito constitucional de renda também deve ser formado por meio de uma exegese mais ampla e profunda, norteadas pelas normas e princípios constitucionais (ÁVILA, 2011).

Sobre o tema, discorre Paulo Adyr Dias do Amaral:

[...] Em verdade, consoante notícia Zuudi SAKAKIHARA, lastreando-se em pesquisa de Roberto Quiroga MOSQUERA, o constituinte mencionou o termo renda em mais de vinte oportunidades, sem, necessariamente, empregá-lo com o mesmo conteúdo, o que apontaria pela inexistência de um conceito constitucional, ausência, aliás, verificável em relação a outros tributos. Tal não significa, porém, que inexistam parâmetros quanto ao imposto em tela [...] (AMARAL, 2012, p. 93).

Na dicção do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, compete, privativamente, à União, instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, informado pelos critérios da generalidade (atinge todas as pessoas, físicas e jurídicas, que auferirem renda, observados os limites da própria competência tributária), universalidade (submete a todas as espécies de renda, impedindo a seletividade) e progressividade (quanto mais significativa for a renda, maior a alíquota).

Trata-se, pois, de “tributo em relação ao qual o patrimônio é onerado, a partir de uma perspectiva dinâmica, exigindo-se, para tanto, mutação que se constitua num acréscimo de patrimônio”, em determinado intervalo de tempo (BARRETO, 2001, p. 67).

Diversos autores já discorreram sobre o conceito de renda. Contudo, a própria Constituição não apresenta uma definição expressa do que vem a ser “renda” ou “provento de qualquer natureza”, eis que tal tarefa foi delegada ao legislador complementar nos termos do artigo 146, inciso III, alínea a:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].

Nesse cenário, o Código Tributário Nacional, sendo lei complementar em razão da matéria (não formalmente), se encarregou disso, em seu artigo 43, senão vejamos:

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.

§ 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.

O conceito de renda, válido para fins de incidência do imposto previsto no art. 153, III, da Constituição Federal e no art. 43, I, II, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional, está delimitado pelo efetivo ganho ou acréscimo patrimonial, ou seja, o acréscimo obstaculizado ou inacessível não produz incidência da exação.

Nesse sentido, foi o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 89.791, de relatoria do Ministro Cunha Peixoto e, também, no julgamento da constitucionalidade da Lei nº 7.713/1988:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.

O Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758, deu ao art. 43 do Código Tributário Nacional sua verdadeira exegese:

Quaisquer que sejam as nuanças doutrinárias sobre o conceito renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente,

a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é e o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.

Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que imposto de Renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram.

Dir-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argumento não tem préstimo porque estamos diante de um conceito da constituição explicitado pelo Código Tributário Nacional (RTJ 66/150)". (trecho extraído do voto do Ministro Relator Cunha Peixoto proferido no julgamento do RE 89.791, j. 03/10/1978).

Como decorrência lógica do objeto de estudo, a seguir será analisada a regra-matriz de incidência tributária.

## 2.2 Regra-Matriz de Incidência

Nas lições do doutrinador Paulo de Barros Carvalho, "a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias". (CARVALHO, 2009, p. 378).

Nessa esteira, de acordo com a norma geral e abstrata contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, o antecedente da regra-matriz de incidência do imposto de renda é "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sobre a renda e proventos de qualquer natureza".

*Compreende renda o produto do capital, do trabalho ou da soma de ambos, assim como proventos os demais acréscimos, tudo, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, da*

localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Ainda segundo Carvalho (2009), o conseqüente determina que aquele que adquiriu (de maneira disponível) renda ou proventos de qualquer natureza deverá recolher aos cofres da Fazenda Nacional, porcentagem equivalente à alíquota, preestabelecida, determinante do *quantum*, à razão *proporcional do acréscimo adquirido*.

O conceito de renda e proventos de qualquer natureza, segundo Machado (2008), deve ser entendido como aquele acréscimo ao patrimônio líquido pertencente a uma pessoa, física ou jurídica, derivado da reunião de bens e direitos de qualquer espécie, apurado em determinado interstício.

Quanto ao conceito de disponibilidade econômica e jurídica, eis o que pondera Zuudi Sakakihara (2007) citado por Amaral (2012, p. 14):

Para que haja disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível [...] O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam o patrimônio [...] A disponibilidade jurídica, por seu turno, pressupõe que o adquirente tenha titularidade jurídica da renda ou dos proventos que crescem o seu patrimônio. Isso quer dizer que a renda ou os proventos devem provir de fonte lícita, pois só assim poderão merecer a tutela jurídica, e conferir o justo título ao adquirente. A aquisição da disponibilidade jurídica tem como consequência a aquisição também da disponibilidade econômica, pois a renda ou os proventos, juridicamente adquiridos, crescem necessariamente o patrimônio (Zuudi Sakakihara, 2007 *apud* Amaral, 2012, p. 14).

Igualmente citado por Amaral (2012, p. 14-15), Machado (2010, p. 333-334), de sua vez, aduz:

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda em mãos.

Para uma adequada compreensão do sentido da expressão “disponibilidade jurídica”, todavia, deve ser esclarecido que o crédito capaz de configurar essa disponibilidade é somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte, vale dizer, o crédito do qual este possa lançar mão sem qualquer obstáculo, de fato ou de direito” (MACHADO, 2010, p. 333-334 *apud* AMARAL, 2012, p. 14-15, grifo do autor).

De todo modo, para existir a obrigação de pagamento do imposto examinado, o decisivo é que tenha efetivamente ingressado renda ou provento (ex. prêmio lotérico, v. art. 676, Regulamento do Imposto de Renda), que é o fruto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ao patrimônio do contribuinte sem qualquer óbice ou condicionante.

Em outras palavras, o contribuinte deve obter acesso a um acréscimo patrimonial, do contrário não haverá incidência do imposto sobre a renda.

### **2.3 Aspecto Temporal: Fato Gerador complexo?**

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide em período determinado, habitualmente, durante o ano civil que, nesse caso, para fins contábeis-fiscais, é chamado de ano-base ou ano-calendário.

No entanto, existem, “ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma”. (MACHADO, 2011, p. 322).

Não obstante, a bem da verdade, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não fixaram o lapso temporal para o imposto sobre a renda.

Com a provável finalidade de facilitar a interpretação da legislação tributária, a doutrina buscou enquadrar os tributos em categorias, a partir da classificação dos fatos geradores. De acordo com essas especificações, o fato gerador poderia ser: instantâneo, continuado e complexo (ROSA JÚNIOR, 2005).

Segundo Rosa Júnior (2005), seriam instantâneos os fatos geradores que, verificado o fato jurídico tributário e exaurido em determinado intervalo de tempo, promovem, em cada ocorrência, o nascimento de uma obrigação autônoma.

Já os continuados, segundo o mesmo autor, contemplam todos os fatos jurídicos que representassem um cenário duradouro, que ali fossem concebidos, por meio de períodos maiores ou menores (ROSA JÚNIOR, 2005).

Por derradeiro, os fatos geradores complexivos seriam aqueles que ocorressem durante unidades sucessivas de tempo, sendo que, pela soma dos atos ou fatos jurídicos, resultaria no fato conclusivo (ROSA JÚNIOR, 2005).

Para a maioria da doutrina, vale dizer que também para a jurisprudência, o fato gerador do imposto de renda é da espécie dos complexivos.

Assim, entende-se que em determinado período, normalmente durante um ano, ocorre a sequência de atos ou fatos jurídicos que resultam na aquisição efetiva do incremento patrimonial e formam o fato gerador do imposto. Contudo, muitos divergem quanto ao momento da ocorrência do fato gerador: se em 31 de dezembro do ano-base ou em 1º de janeiro do ano da declaração.

Para Fanucchi (1971, *apud* LEONETTI, 2003), Barreto (2009), Carvalho (2009) e Paulsen (2011), o fato gerador do imposto de renda considera-se ocorrido no último átimo do dia 31 dezembro do ano-base.

Noutro lado, diametralmente oposto, para Dória (1978, *apud* AMARO, 2008), Becker (1998) e Falcão (1997, *apud* CARVALHO, 2009), o evento jurídico somente nasce no primeiro momento do dia 1º de janeiro do exercício, posterior ao ano-base.

A definição do momento em que se reputa ocorrido o fato gerador do imposto de renda produz reflexo direto quanto ao regime jurídico a ser aplicado.

Se considerar o nascimento do fato gerador no último instante de dezembro do ano-base, a lei aplicável será aquela vigente desde o início do período em que se verifica a aquisição de acréscimo, ou seja, lei que precede ao ano-base.

Em outro extremo, se for considerado que o fato gerador somente ocorreu em 1º de janeiro do exercício, inevitavelmente, será aplicada a norma jurídica vigente nesse momento.

Insta salientar que, em consonância com essa última tese, poderia uma lei nova, recém-editada, ser aplicável ao conjunto de fatos formadores do imposto de renda, ainda que qualquer um dos eventos que irão compor a base de cálculo do imposto tenha ocorrido no ano anterior ao da declaração, pois o nascimento do fato gerador do tributo reputar-se-ia em janeiro.

Essa posição fundamenta o Enunciado nº 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal que estabelece, in verbis: “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”.

Defende-se neste trabalho que lei aplicável há de ser aquela vigente desde o início do período dos acontecimentos jurídicos estruturantes do imposto de renda, sob pena de violar a intangibilidade destes e desautorizar a ordem constitucional, criando um estado de desconfiança e surpresa para o contribuinte.

### **3. VALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA**

“A ponência de normas num dado sistema serve para introduzir novas regras de conduta para os cidadãos, como também modificar as que existem ou até para expulsar outras normas, cassando-lhes a juridicidade”. (CARVALHO, 2009, p. 82).

Para se revestir de validade, a norma deve se originar de órgão competente para elaborá-la ou guardar nexos com todos os dispositivos do sistema jurídico relativos ao processo legislativo. Portanto, a lei pode não ter validade técnico-formal ou ter sua validade retirada quando for declarada contrária ao texto constitucional.

Assim, havendo incompatibilidade do Enunciado nº 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal com o ordenamento constitucional vigente, deverá ser a mesma imediatamente revogada em virtude de sua inconstitucionalidade, sob pena de atentar-se contra o Estado Democrático de Direito, que não admite violação das garantias que são próprias da sua essência, por exemplo, cumprimento do princípio da legalidade (SILVA, 2016).

#### **3.1 Vigência da Legislação Tributária**

De acordo com os ensinamentos de Machado (2011), elaborada a norma jurídica, de acordo com enunciados jurídicos e legislativos e,

portanto, válida, é necessário que ela adquira vigência, a fim de introduzir, no plano abstrato, as consequências jurídicas previstas em seu mandamento, alcançando a função de disciplinar.

Nos termos das diretrizes do artigo 101 do Código Tributário Nacional, a vigência da legislação tributária, no espaço e no tempo, será orientada, genericamente, pelas disposições legais aplicáveis a normas jurídicas em geral.

A respeito da vigência da legislação tributária no espaço, importante levar em consideração o princípio da federação e da autonomia dos entes políticos.

Assim sendo, cabe ao Estado-Membro, Município e Distrito Federal dispor da legislação tributária nos limites de seu território, incidindo fora dele apenas quando houver a participação em convênio com outro ente da Federação (SILVA, 2016).

Igualmente, a legislação tributária produzida pela União repercutirá em todo território nacional, bem como poderá imprimir vigência fora do país, se assinados convênios, tratados ou convenções internacionais que assim estabeleçam (SILVA, 2016).

Sobre a vigência no tempo, mister mencionar a previsão trazida pela Lei Complementar nº 95/1998, onde a vigência das leis deverá ser indicada de forma expressa, observado “prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula ‘entra em vigor na data de sua publicação’ para as leis de pequena repercussão” (art. 8º).

Ao se cumular as referidas disposições legais, tem-se que, no caso de não haver disposição legal específica (artigos 103 e 104, ambos do CTN) ou havendo omissão quanto ao prazo para início de vigência, a lei tributária deve utilizar o tempo de vacância previsto no artigo 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, qual seja, 45 (quarenta e cinco) dias após sua publicação.

Na trilha do artigo 104 do Código Tributário Nacional, os dispositivos de lei referentes a instituição ou majoração de impostos sobre a renda, ou que definam novas hipóteses de incidência e, ainda, que extingam ou reduzam isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, entram em vigor no primeiro dia do exercício subsequente ao da sua publicação.

### 3.2 Eficácia Jurídica

Para Rosa Júnior (2005), enquanto a vigência é o momento em que a norma jurídica é inserida no ordenamento jurídico do Direito positivo, capaz de produzir efeito no plano abstrato, “a eficácia é a aptidão que a norma pode ter para produzir no mundo fático” (MACHADO, 2008, p. 85).

Conforme Lenza (2005), eficácia se dá quando a norma, válida e vigente, está apta a propagar, efetivamente, seus efeitos jurídicos à coletividade que se destina, no sentido de amoldar-se ao contexto social (eficácia social), além de possuir o caráter formal de aplicação (eficácia jurídica).

A respeito, Carvalho (2009) ensina que as normas podem possuir eficácia jurídica e social, ou apenas jurídica. A simples edição da lei nova pode irradiar efeitos jurídicos, quando revoga lei contrária à ela. Noutra diapasão, ocorre a eficácia social, quando a norma vigente tem potencialidade para ser aplicada aos casos concretos.

Em regra, no Direito comum, uma lei passa a ter eficácia após sua entrada em vigor. Contudo, em matéria tributária, além de ser necessário a lei estar vigente, também deve ser observado o princípio da anterioridade, do contrário a norma não será hábil para atingir seu fim, produzindo efeitos no mundo fático (Carvalho, 2009).

Em síntese, o princípio da anterioridade se divide em anual e nagesimal. Pela primeira, entende-se que uma lei só produzirá seus efeitos (será aplicada) no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação. A segunda prescreve que deve haver o transcurso do prazo de 90 (noventa) dias para a lei nova irradiar seus efeitos.

De toda sorte, tratando-se de incidência de imposto sobre renda, ambas as regras da anterioridade devem ser observadas, aplicando-se, ao caso concreto, sempre aquela que confere maior prazo, salvo as exceções contidas no artigo 150 da Constituição Federal.

Logo, na hipótese de uma lei nova ser publicada no último mês de um exercício, deverá ser aguardado o prazo de 90 (noventa) dias para que ela tenha eficácia; de outro modo, se a norma for publicada em meados de determinado ano, somente irá produzir efeitos no próximo exercício.

#### 4. APLICABILIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Denomina-se aplicação o ato de se fazer exteriorizar, forçosamente, a norma jurídica vigente adequada ao caso concreto, submetendo-o aos seus efeitos (MACHADO, 2008).

Interessante fazer a correta distinção entre aplicação e eficácia apresentada pelo doutrinador Hugo de Brito Machado. Para ele, na eficácia existe a observância, espontânea da norma jurídica por aqueles que compõem o plano fático, ao passo que a aplicação “é a conduta de alguém que impõe a outro a consequência prevista na norma” (MACHADO, 2008, p. 86); a diferença consiste, basicamente, na pessoa que observa a norma.

O Código Tributário Nacional cuida da aplicação da legislação tributária, nos artigos 105 e 106, e estabelece que a norma aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, segundo os termos do artigo 116, ressalvado, ainda, o efeito retroativo, desde que haja a expressa menção da *mens legis* (vontade da lei).

As situações pretéritas em que a lei poderá ser aplicada estão previstas no artigo 104 do Código Tributário Nacional, quais sejam, lei expressamente interpretativa e lei mais benéfica.

A lei interpretativa não inova, apenas tem o condão de elucidar parte obscura da norma pretérita. A incidência retrospectiva não atinge os consectários punitivos por eventual infração ao dispositivo interpretado.

Nos casos da retroatividade da lei mais benigna, há uma peculiaridade: ela somente irá abranger os fatos pretéritos não julgados definitivamente, seja no âmbito administrativo ou judicial.

Desse modo, em regra, a lei ao entrar em vigor, respeitados os princípios da irretroatividade e da anterioridade, deverá ser aplicada imediatamente sobre eventos jurídicos que irão concretizar a hipótese prevista na norma jurídica tributária, portanto, futuros (CARVALHO, 2009).

Segundo o artigo 105 do Código Tributário Nacional, a lei também deve ser aplicada, no mesmo instante, ao chamado fato gerador pendente, assim entendido como aquele cuja ocorrência iniciou, mas não esteja completa (essa figura jurídica será tratada com mais profundidade no próximo subitem).

A respeito do assunto, nos limitamos a sintetizar o entendimento dominante na doutrina, no sentido de que o artigo 105 do Código Tributário Nacional não tem mais validade, por não ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 diante sua incompatibilidade com a regra do artigo 150, III, da Carta Maior (princípio da anterioridade).

Além disso, o artigo 144 do Código Tributário Nacional prestigia o princípio da irretroatividade, ao dispor que a lei vigente na época da ocorrência do fato gerador é que deverá ser aplicada, ainda que sobrevenha outro enunciado legal que modifique ou revogue aquela norma. Somente os aspectos procedimentais e formais da lei “atual” é que deverão retroagir para alcançar o fato gerador já ocorrido.

Na conjectura em que a lei preveja taxativamente a data da ocorrência do fato gerador, para os impostos lançados em períodos determinados, os chamados fatos geradores periódicos, aplicar-se-á a lei vigente nessa data fixada, em detrimento ao disposto no *caput* do artigo 144 do Código Tributário Nacional.

#### 4.1 Fato Gerador Pendente?

A doutrina diverge quanto à existência ou não dessa ficção jurídica, sendo que para alguns, “*fato gerador pendente* é aquele que não aconteceu e, se por alguma razão deixou de completar-se, não pode ser chamado de *fato gerador*. *Pendente* é o adjetivo que qualifica a expressão fato gerador. Se essa inexistir, não terá o que qualificar” (CARVALHO, 2009, p. 93, grifo do autor).

De acordo com Carvalho (2009), tem-se que:

Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem espertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros. Se a contingência de haver-se iniciado uma situação de fato ou uma 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 (CARVALHO, 2009, p. 93).

Já Sacha Calmon Navarro Coelho (2011), por seu turno, defende a inexistência do chamado fato gerador pendente, esclarecendo que pendente é o negócio jurídico no qual resulta o fato gerador, e não ele próprio, sendo que este pode vir a ocorrer ou não. Assim, “ou se tem fato gerador consumado ou não se tem” (COÊLHO, 2001, p. 564-565).

Prossegue Coêlho (2011), afirmando que o fato gerador pode estar adstrito a uma condição suspensiva ou resolutória, de sorte que, sobrevindo a condição, deverá ser aplicada a regra vigente no momento anterior ao da ocorrência da condição.

Para Machado (2008), o significado do fato gerador pendente resta evidente do contexto do artigo 105 do Código Tributário Nacional, inobstante a falta de expressão mais apropriada, advertindo que a lei aplicável ao cálculo do IR deve ser aquela que antecede o período ano-base.

Amaro (2008), por sua vez, afirma que, se surgir lei nova durante o mesmo período em que o fato, chamado pendente, tiver iniciado, ela irremediavelmente terá, segundo o art. 105 do Código Tributário Nacional, que retroagir para atingir tal fato. Segundo o referido autor, se durante o período em que ocorrem os fatos jurídicos que compõem o fato gerador do imposto de renda, advir lei nova (instituidora ou majoradora) essa só poderá incidir sobre os fatos que ocorrerem após sua eficácia, respeitados os princípios da anterioridade e da irretroatividade, consequentes do princípio da segurança jurídica.

No caso do fato gerador do imposto de renda, que é formado por reiterados atos jurídicos que se prolongam em determinado período, não restam dúvidas de devem ser considerados cada um desses atos, pois são imprescindíveis para sua perfeita consumação.

Torna-se tarefa árdua desprezar, no sentido de dar efeito jurídico, aquelas circunstâncias já praticadas que, embora não possam projetar o efeito material próprio do fato gerador, são relevantes para a composição final do mesmo.

Dessa forma, pode-se dizer que o fato gerador pendente (ou negócio jurídico sob condição) se refere a uma criação jurídica do legislador para representar os tributos que dependem do desenrolar de um conjunto de atos no tempo para se concretizarem, sendo que durante a série de fatos já iniciados, mas não completos, se fez viger nova lei.

Como o fato gerador só restou consumado porque houve a soma de todos os atos praticados em sequência durante período específico, sob o pálio do princípio da segurança jurídica, a norma jurídica tributária aplicável deve ser a vigente no momento anterior à ocorrência de qualquer um dos eventos, compreendendo, de modo eficaz, todos os componentes do fato gerador.

A situação jurídica elencada no inciso II do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por sua vez, corresponde à hipótese de negócios jurídicos que dependem de condição suspensiva ou resolutiva para que o fato gerador se concretize. Logo, ocorrida essa condição, deverá se aplicada a norma vigente anteriormente ao seu implemento.

Em resumo, apesar da divergência doutrinária quanto à existência ou não do fato gerador pendente, a maioria dos juriconsultos entende que para os fatos geradores periódicos, complexivos ou continuados, há de ser aplicada a lei vigente que precede o período de formação do fato gerador, caso contrário, haverá inadmissível ofensa ao princípio da segurança jurídica e dos seus subprincípios da anterioridade e irretroatividade tributária.

A bem da verdade, a nomenclatura, se fato gerador pendente ou negócio jurídico condicionado, é desimportante para apreciar o efeito desastroso da regra inserta no artigo 105 do Código Tributário Nacional, pois o constituinte derivado, assim como o intérprete da lei, não pode dispor pela aplicação imediata da norma jurídica tributária nos termos estabelecidos, tampouco desautorizar o constituinte originário quando este estabeleceu um Estado Democrático de Direito com base na segurança jurídica, no qual o cidadão-contribuinte não é surpreendido com nova política tributária para fatos acabados.

## **5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Desde a Constituição de 1946, já se apregoava que “não serão admitidos, como objeto de deliberação, projetos tendentes a abolir a Federação e a República” (§6º do art. 217).

Assim, os princípios federativo e republicano podem ser considerados como pilares estruturais do Sistema Tributário Nacional.

Na Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional, previsto do artigo 145 ao artigo 162, se caracteriza pela relação de dependência com outras normas constitucionais, tais como os direitos e garantias fundamentais, notadamente os de propriedade e liberdade.

Com efeito, no sistema tributário, a definição dos tributos e as regras de competência tributária são fixadas, pormenorizadamente, no corpo do texto normativo, onde também são detalhados os preceitos de repartição das receitas tributárias entre os entes públicos de Direito, devendo tudo ser interpretado de acordo com a Carta Magna, imperando o princípio da rigidez constitucional.

Além disso, a *rigidez* se verifica no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, que prescreve a imutabilidade, via emenda constitucional, dos direitos e garantias fundamentais.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou ao Sistema Tributário outras limitações, como a regra do interstício de 90 (noventa) dias para a cobrança de determinados tributos; definiu que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e instituir critérios especiais de tributação, dentre outros pontos mencionados no artigo 146 da Constituição Federal.

Os princípios constitucionais formam a base do sistema normativo ao desempenhar a função de premissa maior, indicando valores a serem perseguidos e fornecendo critérios sintáticos de inserção, interpretação e manutenção das regras, de sorte que eventual contrariedade deve ser removida.

Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 143) nos ensina que “princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do Direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, fluindo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”.

Na Constituição Federal de 1988 os valores idealizados pela Federação estão previstos, especialmente, no preâmbulo e nos artigos 1º a 4º da Carta Magna, onde se faz presente a instituição do Estado Democrático de Direito.

Nos elucidativos dizeres do eminente Ministro Gilmar Mendes:

Considera-se democrático aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não

somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais valeria a solene proclamação daqueles direitos (MENDES, 2009, p. 171).

O princípio do Estado Democrático de Direito, por abarcar conceitos e valores supremos, resulta em um macroprincípio, do qual subprincípios constitucionais irão derivar como, por exemplo, o da legalidade, da segurança jurídica e da isonomia, dentre outros.

Assim, os princípios constitucionais devem ser sempre observados como a vontade do constituinte originário, indispensável à preservação da essência do Estado Democrático.

Em razão do caráter normativo de grande amplitude, os princípios constitucionais demandam estrita observância. Sua insubordinação causa consequências mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma regra.

Para que qualquer ato jurídico ingresse ou permaneça, validamente, no ordenamento, há de se mostrar em consonância com os preceitos constitucionais.

É correto afirmar que, quando se aplica uma norma, inevitavelmente, estar-se-á aplicando todo o ordenamento jurídico vigente.

Portanto, o poder de tributar é balizado por uma série de regras e princípios que regem a atividade legislativa – e de aplicação das normas tributárias – na medida em que a observância desses valores implica na condição de legalidade das normas, franqueando legitimidade, segurança e estabilidade ao sistema normativo (SILVA, 2016).

## **5.1 Princípio da Segurança Jurídica**

Embora não esteja expressamente previsto no texto constitucional, o princípio da segurança jurídica encontra fundamento no artigo 1º da Constituição Federal, visto que integra o conceito de Estado Democrático de Direito.

A segurança jurídica é fator principal do Estado de Direito, que cumpre a função legitimadora da legalidade.

Genericamente, o princípio da segurança jurídica incide na limitação da atuação dos três Poderes.

No campo do Direito tributário, ele tem a atribuição precípua de limitar a atividade do legislador, delimitando competências para tributar, impedindo a retroação das leis tributárias mais gravosas ou onerosas, bem como determinando que a lei nova apenas terá eficácia no exercício seguinte ao da sua publicação, assegurando a confiança e a não surpresa do cidadão-contribuinte.

Segundo Misabel de Abreu Machado Derzi:

[...] devemos especificar o que é digno de proteção em seu conteúdo, a saber: (a) a continuidade da ordem jurídica, associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito, em que a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança; (b) a proteção da continuidade do ponto de vista material, em que o raciocínio se vincula, em sequência, especificamente, à proteção da propriedade e do patrimônio pelo Direito Constitucional, e a outros direitos e garantias fundamentais; (c) a fidelidade ao sistema e à justiça, que conduzem ao princípio da proteção da confiança, desenvolvida por seu efeito garantidor da igualdade, em especial, no direito ao planejamento; (d) a proteção da disposição concreta ou do investimento, como circunstância decisiva do Direito privado, como o componente subjetivo do “valor da segurança jurídica” segundo CANARIS, converte-se no Direito público em mera prática da confiança como indicador, que deve evidenciar uma relação causal entre a confiança e a decisão tomada pelo cidadão, em face dos atos e omissões do Estado (DERZI, 2009, p. 565, grifo do autor).

Além do princípio da segurança jurídica ser considerado um direito em si mesmo, ele pode ser compreendido como uma garantia ou instrumento de manutenção de outro bem jurídico como a vida, a liberdade ou a propriedade.

Nesse diapasão, tem-se que, na esfera tributária, o princípio da segurança jurídica pode ser assim sintetizado: “a) respeito ao conteúdo e aos efeitos da norma aplicável; e b) respeito por parte dos órgãos estatais que atuaram em conformidade com a norma estipulada e zelarão pelo seu cumprimento”. (SÁINZ DE BUJANDA *apud* NERY JUNIOR *et al.*, 2012, p. 768).

## 5.2 Princípio da Irretroatividade Tributária

A irretroatividade é da essência do Direito. Descreve comportamento a ser acolhido, precipuamente, pelo Poder Legislativo, proibindo-o de instituir ou majorar tributos relativamente a fatos que já se consolidaram, por inteiro, no passado.

Em matéria tributária, de acordo com a expressiva doutrina de Aliomar Baleeiro (2010), a irretroatividade da lei tributária não se destina a garantir apenas a segurança do Direito, mas, acima de tudo, para também limitar o poder tributante e proteger o contribuinte.

Trata-se da realização plena do primado da segurança jurídica, pois estabelece limites objetivos com a finalidade de assegurar a estabilidade do Direito, a previsibilidade e a confiabilidade das relações entre Público e Privado, sobretudo quando do exercício das competências normativas (BALEEIRO, 2010).

No Brasil, desde a proclamação da República, sempre prevaleceu a adoção constitucional do princípio da irretroatividade das leis, exceto na Constituição de 1937, elaborada em uma época que se buscava dar maior arbítrio ao poder estatal nas relações jurídicas e econômicas.

Segundo Machado (2011), a previsão indiscriminada da retroação de leis faz com que o Estado de Direito naufrague, pois os cidadãos estarão sujeitos aos efeitos futuros e, conseqüentemente, imprevisíveis, de novas normas.

Em virtude disso, o art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição dispõe, expressamente, que a lei “não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, colocando, assim, o princípio da irretroatividade da lei entre os direitos e garantias fundamentais.

Não bastasse, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, novamente, o constituinte originário estabelece, expressa e inequivocamente, a proibição de retroatividade para tributar fatos consumados no passado (art. 150, III, “a”). Essa previsão deve ser “complementada pelos dispositivos constitucionais que garantem o Estado de Direito (art. 1º), a segurança (art. 5º), a proteção do direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI)” (ÁVILA, 2004, p. 142).

A propósito, vale salientar que o constituinte originário se expressou mal ao falar que “veda cobrar tributos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que houver o instituído” (art. 150, III, “b”, CF/88).

Ora, não pode ser fato gerador aquele que ocorreu antes mesmo de ser criado por lei. Por óbvio, houve a intenção de proibir que a lei nova, que instituiu o tributo, alcance fato consumado, antes não previsto como hipótese de incidência pela norma jurídica tributária.

Em regra, a norma jurídica tem seus efeitos projetados para o futuro (art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil c/c art. 104 e ss., CTN). Conquanto, há hipóteses, explícitas no ordenamento, em que a lei poderá se reportar ao passado, dando efeitos jurídicos interpretativos ou modificando os efeitos da lei vigente à época da ocorrência do fato, observado o princípio da isonomia (art. 106 do CTN).

Problemática maior traz a aplicação da irretroatividade aos fatos iniciados antes da lei nova, mas que se completam depois da sua edição, bem como aqueles fatos que se consumam somente após a edição da lei, mas que ocorreram diante a prática de alguma circunstância pretérita.

Para verificar qual lei será aplicada, inferindo respeito à regra da irretroatividade ou não, importante analisar a origem dos atos e/ou aspectos fáticos primordiais, que deram causa ao fato gerador passível de ser tributado e em qual momento que ocorreu.

Nessa esteira, o intérprete não pode, simplesmente, privilegiar um aspecto do ato jurídico em detrimento do outro, sem a devida fundamentação. Essa exigência decorre do princípio do Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, proibição de arbitrariedade.

E, identificados os aspectos jurídicos formadores da hipótese de incidência do tributo, o intérprete deverá considerar vedada a modificação retroativa das conseqüências jurídicas.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza retrata o cenário supratratado, onde o aspecto material da norma jurídica tributária se prolonga durante determinado período, podendo ocorrer nesse ínterim a vigência de nova lei.

Nesse caso, a lei a ser aplicada deve ser aquela que antecede o primeiro fato que constitui ou contribui, decisivamente, para o nascimento do fato gerador.

Ocorre que, ao elaborar o Enunciado nº 584, o Supremo Tribunal Federal distorceu o aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda em prejuízo dos fatos jurídicos que compõem o aspecto material da hipótese, sem os quais nem mesmo o fato gerador existiria.

O referido Enunciado sinaliza que a lei pode ser editada até o final do ano-base, sem prejuízo dos princípios da irretroatividade e da anterioridade, vez que o resultado da soma dos fatos somente ocorreria no primeiro dia do ano da declaração.

De acordo com maior parte da doutrina (AMARAL, CARVALHO, COELHO, DERZI, MACHADO, PAULSEN, dentre outros), o entendimento consolidado no referido Enunciado nº 584 é um enorme equívoco, pois viola, diretamente, o disposto no princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária e, ao mesmo tempo, surpreende o cidadão-contribuinte, afetando o valor segurança jurídica e o princípio da confiança, pilares estruturantes do Estado Democrático de Direito.

Como bem lembra Misabel Derzi, citada por Valter de Souza Lobato, “somente a manutenção da confiança, da segurança e das estabilidades nas relações sociais pode fazer com o Direito sobreviva, caso contrário ele se misturará com outros ambientes sociais e será imprestável para planificar comportamentos” (COELHO, 2013, p. 422).

Por essas razões, o importante princípio da irretroatividade da lei tributária jamais deve ser violado, visto que ao cidadão-contribuinte deve ser assegurado um mínimo de segurança, certeza e confiança no sistema jurídico ao tomar suas decisões.

### **5.3 Princípio da Anterioridade Tributária**

Antes de tudo, é imperioso e necessário fazer distinção entre os princípios anualidade e anterioridade.

O princípio da anualidade condicionava a eficácia da lei tributária à aprovação de lei orçamentária anual que previsse a exação. Esse princípio, que não mais se aplica ao campo do Direito tributário, foi substituído pelo da anterioridade tributária.

Por seu turno, a regra da anterioridade tributária, prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição, designa os efeitos

jurídicos da nova lei tributária, que institui ou aumenta tributo, para o exercício seguinte em que haja sido publicada.

Nesse diapasão, Humberto Ávila (2004) destaca o caráter bidimensional da anterioridade.

Enquanto dimensão de regra, a anterioridade tributária descreve comportamento a ser seguido pelo legislador, proibindo de criar ou majorar no mesmo exercício no qual a lei que descreveu a hipótese foi publicada, tratando-se de limitação negativa.

De outro ângulo, na dimensão de princípio, a anterioridade tributária se refere a uma limitação positiva, visto que impõe a adoção, pelo Estado, das condutas necessárias para garantir os ideais da previsibilidade, controlabilidade, inteligibilidade e mensurabilidade.

Com efeito, o princípio da anterioridade define marco para que a lei que cria ou aumenta tributo possa irradiar seus efeitos no mundo fático, qual seja, início do exercício subsequente. Antes disso, apesar de estar vigente, a eficácia da nova lei fica suspensa.

Nessa seara, muito se discute sobre o imposto de renda, posto que se refere a tributo que ocorre em determinado exercício (ano-base) e é cobrado em outro (ano da declaração).

Segundo Machado (2008) e Ávila (2004), o Supremo Tribunal Federal decidiu que o fato gerador do imposto de renda apenas se completaria em 31 de dezembro no ano-base.

A lei que até o final dessa data tenha sido publicada seria aplicável no cálculo do imposto, compreendendo o chamado fato gerador pendente previsto no artigo 105 do Código Tributário Nacional. Isso é, inclusive, o que dispõe a Súmula nº 584 da Suprema Corte.

Em sentido oposto, Amaro (1983), dentre tantos outros doutrinadores, entende que o imposto de renda de determinado ano deverá ser regido pela lei anterior ao respectivo ano-base. Nesse caso, o conjunto fático íntegra, inexoravelmente, o aspecto material do fato gerador do imposto de renda, consoante aos princípios da irretroatividade e anterioridade, mormente o princípio da segurança jurídica.

Insta salientar que, apesar do texto constitucional fazer expressa menção a tributos que não se sujeitam à anterioridade, “essa exceção nunca se aplica ao princípio da segurança jurídica, no que diz respeito

à irretroatividade das leis, princípio esse que não admite flexibilização” (AMARO, 2008, p. 127).

Diante do exposto, é possível dizer que o princípio da anterioridade tributária constitui garantia individual do contribuinte, razão pela qual sua violação implicará inarredável vício de inconstitucionalidade.

## **6. O ENUNCIADO Nº 584 DA SÚMULA DO STF ANTE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

A Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal elaborada em 15.12.1976 e, publicada, em 03.01.1977, anuncia que: “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração”.

Em outras palavras, se no decorrer do ano-base advir lei instituidora ou majoradora da exação, poderá ela incidir, imediatamente, sobre os fatos ocorridos nesse mesmo exercício.

Na época em que foi elaborada a Súmula nº 584, tanto o Supremo Tribunal Federal, como parte da doutrina, entendia que o fato gerador do IR ocorria no 1º dia do exercício da declaração, e não através da soma de uma série de atos que aconteciam no decorrer do ano fiscal; posição que somada ao disposto nos artigos 104 e 105 do Código Tributário Nacional, corroborava o referido Enunciado.

No início, a jurisprudência concordou com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sem se ater aos fundamentos técnico-jurídico-materiais que possibilitariam a perpetuidade da Súmula nº 584; depois, passou a invocar o próprio enunciado como fundamento jurídico-formal.

Da mesma forma, até o início da década de 80, dominava na doutrina o entendimento pela consagração da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal.

Sustentavam que a lei aplicável para tributar a renda de determinado ano seria aquela que estivesse “em vigor não no período formativo, mas, sim, no momento em que se apura a disponibilidade dos rendimentos, pois este seria o fato jurídico relevante da tributação” (DÓRIA, 1978, *apud* AMARO, 2008, p. 127).

Nessa toada, a lei que estivesse em vigor até o final do ano-base não seria retroativa, pois precedia a ocorrência do fato gerador do IR, respeitando os princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Irresignado com a chancela havida no meio tributário em relação ao Enunciado nº 584 do Supremo Tribunal Federal, Amaro (1999) desenvolveu tese que avilta os fundamentos da referida Súmula, senão vejamos:

[...] Só a apressada leitura da Constituição, que vedava a ‘cobrança’ de tributo no mesmo exercício de sua criação ou aumento, poderia aceitar que bastaria, para respeitar o princípio, que o momento da arrecadação ou pagamento do tributo criado ao aumentado fosse deslocado para o exercício seguinte, podendo ser atingidos os fatos ocorridos no próprio exercício de edição da lei.

Não tivemos dúvida em sustentar, no referido estudo, que o princípio da anterioridade exige lei prévia em relação ao exercício de ocorrência dos fatos que darão origem à obrigação tributária (AMARO, 2008, p. 130-131, grifo do autor).

Para Leonetti (2003) a discussão remete a dois pontos relevantes: um, a verificação do real conteúdo do princípio da anterioridade: se era, simplesmente, vedar a cobrança de tributo no mesmo exercício em que foi a lei publicada ou se era impedir o nascimento do crédito tributário; dois, o aspecto temporal do imposto sobre a renda.

Para o autor, referente ao primeiro aspecto, a interpretação do art. 150, III, “b” a Constituição Federal, deve ser no sentido de que o constituinte não somente intentou postergar a exigência tributária, mas objetivou impedir que a nova lei, instituidora ou majoradora de tributo, abrangesse fatos ocorridos quando do mesmo exercício em que foi publicada.

Entender diferente seria enfraquecer o comando legal, razão pela qual o contribuinte ficaria à mercê dos efeitos de normas futuras e imprevisíveis.

Sobre o segundo aspecto, o fato gerador do imposto de renda é da espécie dos fatos periódicos, cuja incidência ocorre sobre o conjunto dos rendimentos auferidos durante o ano-base, não sendo possível especificar uma data para a ocorrência do fato gerador do IR, mas um período, que seria o ano-base.

Para Fanucchi (1971 apud LEONETTI, 2003), o fato gerador do imposto sobre a renda é do tipo complexivo, ocorrendo em 31 de dezembro de cada ano, sendo esse o marco do final do período-base escolhido pela lei e, portanto, apenas a lei do exercício anterior poderia ser aplicada ao cálculo do imposto.

Machado (2011) diz ser a natureza do fato gerador do imposto de renda do tipo continuado, “em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período”. Continua, “razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo” (MACHADO, 2011, p. 322).

Quanto ao aspecto temporal do Imposto de Renda, Machado (2011) define que, após início do período, nenhuma lei pode modificar os critérios de apuração do cálculo do imposto. Para tal jurista, a regra inserta no artigo 105 do Código Tributário Nacional não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, visto que contraria o artigo 150, III, da Constituição Federal.

Em estudo comparado, Ribeiro (2008 apud VIEGAS, 2011) concluiu que a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal adotou as conclusões da retroatividade imprópria, apregoada pela Corte Alemã. Tal instituto baseia-se na “preponderância do interesse coletivo na modificação da lei sobre a proteção individual para justificar a aplicação da lei nova ao fato gerador do imposto de renda pendente por ocasião da alteração legislativa”. (VIEGAS, 2011, p. 61).

Dória (1968 apud AMARO, 2008) admitia haver certa retrospectividade da lei, mas insistia que “condicionar os efeitos tributários de um fato integrante de um processo de constituição de um débito futuro à lei vigente no instante de sua ocorrência seria subverter toda a estrutura jurídica acolhida entre nós” (AMARO, 2008, p. 129).

Antes mesmo da Carta Maior de 1988, havia julgados que apontavam como aplicável a lei anterior ao início do período em que ocorre a renda. Nesse sentido é a decisão proferida, em 24.09.1985, pela 1ª Turma no Recurso Extraordinário nº 103.553-6/SC:

[...] a partir da lei 5.172/66, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio a afastar a

legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas “padrão de estimativa” da renda ganha do exercício financeiro, ou simples valor de referência apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como próprio fato gerador [...]

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, na maioria da sua composição, insiste em aplicar o Enunciado nº 584, sob o frágil argumento de que está consolidado o entendimento, merecendo este retoque (AI 180.776 AgR-ED/MG, 2ª Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, j. 03.08.2004).

Por outro lado, há muito existe no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se caracteriza no final do período, em 31 de dezembro, mas, ainda assim, deve ser aplicada a Súmula nº 584, sustentando que a Corte nunca adotou a teoria do fato gerador complexivo para o imposto de renda, firmando posição no sentido de que não ofende os princípios da anterioridade e irretroatividade, “a exigência de imposto de renda sobre o lucro apurado no balanço levantado no encerramento do exercício anterior, com base em lei editada no mesmo período” (RE 197-790-6/MG, Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 19.02.1997; RE 194.612-1/SC, 1ª Turma, rel. Min. Sydney Sanches, j. 24.03.1998).

Em contrapartida, hodiernamente, grande parte da doutrina entende pela inaplicabilidade da lei editada no curso de determinado exercício em que o fato tenha se consumado, antes ou quando o fato esteja em curso por ocasião da edição da lei ou, ainda, quando o período do fato inicia depois da lei, mas no mesmo exercício em que tenha sido publicada.

Assim, a sistemática de tributação não pode ser alterada no mesmo exercício em que ocorrido o fato, especialmente quando se faz de modo mais oneroso. “Penalizar o contribuinte hoje por lei posterior ao fato é uma arbitrariedade, além de uma inconstitucionalidade” (CARVALHO; MURGEL, 2000, p. 15).

Como bem assentado por Sacha Calmon, o entendimento consolidado pela Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal “é tão ilegítimo quanto a alteração das regras de uma partida de futebol no final do jogo, para valerem durante toda a partida”.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento contrário ao Enunciado nº 584 do Supremo Tribunal Federal, consignando estar superada pelo atual cenário.

Para o Superior Tribunal de Justiça, a lei aplicável ao imposto sobre renda será aquela vigente no ano anterior ao do ano-base, em conformidade com o texto constitucional de 1988 e respeito princípios anterioridade e irretroatividade tributária nele previstos, o que pode ser verificado nos julgados cujas ementas seguem abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, e não aos pretéritos. O Decreto-lei 20.65/83 não pode ser aplicado retroativamente, regulando períodos de janeiro a dezembro de 1982 e janeiro a dezembro de 1983, não sendo para beneficiar o contribuinte. Recurso improvido (REsp 184.213/RS, 1ª Turma. Relator. Ministro Garcia Vieira, j. 10/11/1998).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CLICLO DE FORMAÇÃO DO FATO GERADOR. MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO. CTN, ART. 104, 106, 116. DECRETO-LEI 1.967/82. SÚMULA 584/STF. Tributário. Imposto de Renda. Ciclo de Formação do Fato Gerador. Momento da Disponibilidade Econômica ou Jurídica do Rendimento. CTN, arts. 104, 106, 116 – Decreto-lei 1.967/82. Súmula 584/STF. 1.O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). Inaplicabilidade da Súmula 584/STF, construída à luz de legislação anterior ao CTN. 2.A tributação do Imposto de Renda decorre de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda. 3.A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. 4.Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso não provido (REsp 179.966/RS, 1ª Turma. Relator Ministro Milton Luiz Pereira, j. 21/06/2001).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – IMPOSTO DE RENDA. 1. A lei que altera o imposto de renda deve estar em vigor em um ano, para poder incidir no ano seguinte. A incidência se faz pela eficácia da norma. 2. Publicada a Lei 9.430/96, em 1º de janeiro do ano seguinte já estava com eficácia completa e passível de aplicação, para reflexo no pagamento do

exercício de 1998. 3. Embargos de declaração acolhidos, mas sem efeitos modificativos (EDcl no Resp. 377.099/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. 02/03/2004).

A súmula 584 do STF está superada nos moldes colocados no seu verbete, entendendo-se que na atual redação da CF/88 aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no ano antecedente, de modo a já estar ela com plena eficácia no início do ano-base. Assim sendo, a Lei 9.430/96 teve vigência em 1996 e, em 1º-01-1997, ou seja, no ano seguinte, plena eficácia, de modo a já incidir sobre os fatos geradores iniciados em janeiro de 1997” (Trecho extraído do voto proferido pela Ministra Eliana Calmon nos Edcl no REsp 377.099/RS, j. 02/03/2004).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO EXTRA PETITA, AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356, DO STF. DECRETOS-LEIS 1.967/82 E 2.065/83. APLICAÇÃO RETROATIVA. INVIABILIDADE. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. 1. A alegação de que o acórdão recorrido teria ido além do pedido e da própria sentença, proferindo julgamento extra petita – suposta ofensa ao art. 460 do CPC –, não foi questão discutida pelo Tribunal de origem, o que caracteriza a ausência do prequestionamento e impede o acesso da matéria à Instância extraordinária, nos termos das Súmulas 282 e 356, do STF. 2. Os Decretos-Leis 1.967/82 e 2.065/83 não podem regular o Imposto de Renda apurado em demonstrações financeiras cujos exercícios sociais se encerraram antes de sua vigência. Precedentes. 3. A exigência de tributo cujo fato gerador ocorreu em data anterior ao início da vigência da lei tributária que a instituiu ofende os princípios da anterioridade e da irretroatividade. 4. Como o aresto recorrido está em sintonia com o decidido nesta Corte, deve-se aplicar à espécie o contido na Súmula 83/STJ, verbis: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. Com efeito, o referido verbete sumular aplica-se aos recursos especiais interpostos tanto pela alínea “a” quanto pela alínea “c” do permissivo constitucional. 5. Inaplicável o verbete sumular 584 do STF, erigido à luz da legislação anterior à atual Carta Magna, vigendo, desde então, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. Precedentes do STJ: REsp 222.338/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.09.2005, DJ 03.10.2005; AgRg no Ag 420.635/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03.10.2002, DJ 28.10.2002; AgRg

no REsp 111.745/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 07.05.2002, DJ 16.09.2002; e REsp 41.208/SP, Rel. Ministro Adhemar Maciel, Segunda Turma, julgado em 04.12.1997, DJ 16.02.1998. 6. O STJ não declarou a inconstitucionalidade ou a negativa de vigência dos citados decretos, com ou sem observância de cláusula de reserva de plenário, apenas lhes deu interpretação conjunta com o regramento constitucional e infraconstitucional que rege a matéria. 7. Suposta ofensa ao art. 97 da CF, em razão de negativa de vigência a leis sem observância da cláusula de reserva de plenário, só pode ser analisada pela Suprema Corte, tendo em vista que o art. 102 da Constituição da República lhe conferiu competência exclusiva para o exame de questões deste jaez. Documento: 14503174 – EMENTA / ACORDÃO – Site certificado – DJe: 25/03/2011 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 8. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1.363.478/MS, 2ª Turma, Min. Rel. Castro Meira, j. 25/03/2011).

Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal, em total contrassenso, insiste em aplicar o Enunciado nº 584, o que se confirma por amostragem através dos seguintes julgados:

IMPOSTO DE RENDA. Embora recebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos à tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir – jurisprudência consubstanciada na Súmula 584. RE não conhecido (RE 104.259/RJ, 2ª Turma. Relator Ministro Cordeiro Guerra, j. 20/09/1985).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória nº 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989. Recurso não conhecido (RE 197.790/MG, Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 19/02/1997).

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO

-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea “b” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra “a”, porém, é de ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, “a”, da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: “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.” Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas “ex lege” (RE 194.612/SC, 1ª Turma, Relator Ministro Sydney Sanches, j. 24/03/1998).

Não se pode olvidar que o Supremo Tribunal Federal, desde setembro de 2014, vem dando sinais de que pode alterar sua jurisprudência e rever o alcance da Súmula nº 584. Porém, vem ocorrendo de forma bastante conservadora, gradativa e apenas em casos pontuais e específicos.

A exemplo, citamos o julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.130/PR, cuja ementa segue abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES INCENTIVADAS. LEI 7.988/89, ART. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido (RE 183.130/PR, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, j. 25/09/2014).

Apesar dessa decisão e dos fundamentos que a compõe, o Supremo Tribunal Federal hesitou e perdeu uma excelente oportunidade de revogar, expressa e definitivamente, a Súmula nº 584 e, por conseguinte, assentar um novo entendimento condizente com as normas e princípios constitucionais vigentes.

Em 03/12/2015, a matéria voltou aos holofotes por ocasião do julgamento do RE 592.396/SP. Apreciando o tema 168 da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deu provimento ao referido recurso para reafirmar a jurisprudência desta Corte, em sede de repercussão geral, a fim de reformar o acórdão recorrido e declarar (outra vez mais), a inconstitucionalidade incidental, e com os efeitos da repercussão geral, do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 7.988/89, fixando tese, por unanimidade, nos seguintes termos da Ementa a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO INCENTIVADAS. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. FUNÇÃO EXTRAFISCAL. SÚMULA 584 DO STF. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR EM CADA OPERAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. RE 183.130, DE RELATORIA PARA ACÓRDÃO DO MINISTRO TEORI ZAVASCKI. PRECEDENTE VINCULANTE. 1. No RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, o Plenário desta Corte assentou que a utilização do Imposto de Renda com conotação extrafiscal afasta a incidência da Súmula 584 do STF. 2. O fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação incentivada pela redução da alíquota do imposto de renda, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie. 3. É inconstitucional

a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base. Precedente: RE 183.130, de relatoria para o acórdão do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 14.11.2014. 4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, reafirmando a jurisprudência desta Corte, em sede de repercussão geral, para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do art. 1º, I, da Lei 7.988/89, uma vez que a majoração de alíquota de 6% para 18% a qual se reflete na base de cálculo do Imposto de Renda pessoa jurídica incidente sobre o lucro das operações incentivadas no ano-base de 1989 ofende os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica (RE 592.396/SP, Pleno, Relator Ministro Edson Fachin, j. 13/12/2015).

O fato é que essas decisões proferidas recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, seja nos julgamentos do RE 183.130/PR ou do RE 592.396/SP, na verdade, alcançam apenas hipóteses excepcionais e específicas, ou seja, o uso do IR com função extrafiscal, visto que a União Federal reduziu a alíquota do imposto cobrado sobre a renda auferida sobre tais negócios com a função clara de estimular as exportações de produtos. Portanto, a intenção não era arrecadatória.

Fora essa exceção, nas demais hipóteses, em se tratando de imposto de renda, o Supremo Tribunal Federal continua aplicando o retrógrado Enunciado nº 584, que continua vigendo em sua plenitude.

A prova disso são os dizeres do Eminentíssimo Ministro Luís Roberto Barroso ao final do seu voto, proferido no RE 183.130/PR, ex vi: “O que quero significar é que não estou me comprometendo com a subsistência ou não da Súmula nº 584, que gostaria de reservar para um momento de maior reflexão”.

Ao pronunciar o seu voto no julgamento do RE 183.130/PR, o Ministro Gilmar Mendes, ao ser interpelado pela Ministra Cármen Lúcia, também manifestou-se:

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE)  
– Vossa Excelência nega provimento, mas mantendo a Súmula, apenas não aplicando nesse caso?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É, por enquanto.

Portanto, apesar das procedentes críticas doutrinárias de vício de inconstitucionalidade que o vetusto Enunciado nº 584 carrega consigo, vislumbra-se que o Supremo Tribunal Federal, lastimavelmente, continuará o aplicando aos casos concretos, aos menos por enquanto.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 buscou prestigiar um Sistema Tributário em que o contribuinte tenha confiança no Estado, na medida em que prevê limitações positivas e negativas a este quando do momento de legislar ou aplicar a norma jurídica tributária, notadamente, os princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Os princípios constitucionais tributários são vetores normativos e de valor que direcionam o teor das leis tributárias e o modo de interpretação e aplicação. Os princípios constitucionais, de modo geral, devem ser respeitados como a vontade do constituinte originário pelo próprio fato de estarem localizados na base da pirâmide normativa.

Assim, a incidência imediata de norma tributária nova sobre fato gerador de tributo já ocorrido macula a cláusula constitucional que assegura a intangibilidade das situações já consumadas permanentemente no tempo e no espaço, conforme dispõe o art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

O fato gerador do imposto de renda corresponde ao conjunto de fatos que, em determinado período, resulte no acréscimo patrimonial líquido disponível, seja econômica ou jurídica.

A doutrina discute sobre a natureza do fato gerador do imposto de renda, se complexo, periódico, continuado ou instantâneo, sendo que prevalece a espécie de fato complexo, que são aqueles que ocorrem durante unidades sucessivas de tempo, e, que, após a soma dos atos ou fatos jurídicos, resulta no fato conclusivo (ROSA JÚNIOR, 2005).

Nesse ponto, surge outra temática bastante controversa, qual seja, a existência ou não do fato gerador pendente previsto no art. 105 do Código Tributário Nacional, que permitiria a aplicação retrospectiva de lei. Na esteira de Carvalho (2009), critica a ficção jurídica do fato gerador pendente que traduz uma situação que não se realizou,

por alguma circunstância, portanto, incapaz de produzir efeito jurídico, descartável.

Noutro extremo, Machado (2011) ensina ser o imposto de renda exemplo de fato gerador pendente, contudo, rechaça o verbete do art. 105 do CTN no caso deste imposto. O mencionado doutrinador assevera que a lei aplicável ao cálculo do IR deve ser aquela que antecede o período ano-base.

Para Amaro (2008), se surgir lei nova durante o mesmo período em que o fato, chamado pendente, tiver iniciado, irremediavelmente terá, segundo o art. 105 do CTN, que retroagir para atingir tal fato.

Portanto, se durante o período em que ocorrem os fatos jurídicos que compõem o fato gerador do imposto de renda, advir lei nova (instituidora ou majoradora) essa só poderá incidir sobre os fatos que ocorrerem após sua eficácia, respeitados os princípios da anterioridade e da irretroatividade, consequentes do princípio da segurança jurídica.

Em outras palavras, a lei reguladora do imposto sobre a renda deve ser aquela que antecede o período formador do tributo.

Todavia, o Enunciado da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, ao assentar que deve ser aplicável ao cálculo do imposto de renda a lei vigente no exercício da declaração, afrontou, direta e expressamente, os princípios da anterioridade e da irretroatividade, na medida em que desconsiderou o exercício em que a hipótese do tributo é constituída (ano-base), a favor do exercício em que é apenas apresentada a declaração.

Ainda que se considere o aspecto temporal do imposto de renda como sendo o último instante do dia 31 de dezembro do ano-base, não pode o aplicador do Direito, se limitar àquela data, posto que é exatamente no transcorrer do ano de referência que se verificam as disponibilidades econômicas e jurídicas (REsp nº 281.088/RJ, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. 29.06.2007).

Sendo assim, diante a sistemática proposta pelos princípios constitucionais, conclui-se que a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal expõe a risco o próprio Estado Democrático de Direito, vez que ao arbitrar regra contrária aos direitos e garantias fundamentais, o cidadão perde sua confiança no Estado em razão da insegurança jurídica perpetrada.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Paulo Adyr Dias do; BISPO, Leonel Martins. **Imposto sobre a renda: fundamentos e contradições**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional n. 42 de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda e os preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: teoria e prática jurídica**. São Paulo: Dialética, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Segurança jurídica**: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUSTIN, Myraci Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) Pensando a pesquisa jurídica**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. volume II. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Elizabeth Franca. **Imposto sobre a renda-súmula 584**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4.ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal comentada e legislação comentada**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

*Recebido em 9/6/2016*

*Aprovado em 14/6/2016*

