



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

FILIFE COSTA SOUZA

**O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O FATO JURÍDICO
TRIBUTÁRIO PERIÓDICO**

**Assis
2013**

FILIPPE COSTA SOUZA

**O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O FATO JURÍDICO
TRIBUTÁRIO PERIÓDICO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Municipal de
Ensino Superior de Assis, como requisito
do Curso de Graduação.

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Augusto Vella Gonçalves

Área de Concentração: Direito Tributário

**ASSIS
2013**

FICHA CATALOGRÁFICA

SOUZA, Filipe Costa.

O princípio da Irretroatividade e o Fato Jurídico Tributário Periódico / Filipe Costa Souza. Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA – Assis, 2013.

58 p.

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Augusto Vella Gonçalves.

Trabalho de Conclusão de Curso – Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA.

1. Direito Tributário. 2. Irretroatividade. 3. Fato Jurídico Tributário Periódico.

CDD: 340

Biblioteca da FEMA

O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO

FILIFE COSTA SOUZA

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Instituto Municipal de
Ensino Superior de Assis, como requisito
do Curso de Graduação.**

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Augusto Vella Gonçalves

Analisador: _____

**ASSIS
2013**

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, José e Nadir, que me ensinaram, desde pequeno, o valor da vida.

A minha irmã Kézia, que fez nascer o espírito do Direito em mim.

A mulher da minha vida, Patrícia, por sempre estar ao meu lado em todos os momentos.

A vocês, dedico este trabalho.

AGRADECIMENTO

Agradeço, primeiramente, a Deus porque, além de me dar vida e saúde para louvá-lo, é meu Senhor, meu pastor e minha fortaleza.

Agradeço aos meus familiares por tudo, por cada ensinamento, por cada momento de alegria e, especialmente, ao meu avô, Benedito, que sempre se dedicou a família e que hoje deixa imensurável saudade entre nós.

Agradeço a minha namorada e futura esposa, Patrícia, por me fazer sentir o homem mais feliz do mundo.

Ao meu orientador, professor Eduardo Augusto Vella, pela paciência, dedicação e sempre atento ao rigor científico indispensável para a consolidação desse trabalho.

Aos meus amigos e parceiros de grupo de estudo, Mateus Coelho, William Torsani, Thiago Lochetti e Marcos Biondi, pelas inúmeras horas de dedicação. Aos demais companheiros, meus mais sinceros agradecimentos.

Ao meu amigo, Dr. Luciano Tertuliano da Silva, Juiz Federal, pelos sábios ensinamentos que nunca me esquecerei.

O homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infelizes dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas.

Jean-Étienne-Marie Portalis
(1746 – 1807)

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar o princípio da irretroatividade tributária e o fato jurídico tributário e a sua periodicidade, dentro do ramo do Direito Tributário. Aludidos institutos se envolvem numa imensa e vetusta celeuma doutrinária e, notadamente, jurisprudencial, o que, ao final, o maior prejudicado é – como sempre é – o contribuinte. Pode ele ser resumido no seguinte questionamento: pode um tributo ser mudado (quanto aos seus aspectos, valores e demais componentes) durante o período de sua apuração?

Palavras-chave: irretroatividade; tributário; limitação.

ABSTRACT

The present work aims to study the principle of irretroactivity tributary and the tributary legal fact and its periodicity, within the branch of Tributary Law. Alluded institutes are involved in an immense and very old discussion involving doctrine and, notably, jurisprudence, which, in the end, the most harmed is - as always - the taxpayer. It can be summarized in the following question: can a tax be changed (as to their aspects, values and other components) during the period of its calculation?

Keywords: irretroactivity; taxation; limitation.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	11
2. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DE	12
2.1. NOÇÃO INTRODUTÓRIA	12
2.2. HISTÓRIA: PRIMEIRAS APARIÇÕES.....	12
2.3. DO DIREITO COMPARADO.....	14
2.4. NO BRASIL.....	15
2.4.1. Histórico da Irretroatividade nas Constituições Brasileiras	15
2.4.2. Constituição Federal de 1988	16
2.4.3. Previsão constitucional. Duplo aspecto: amplo e específico	17
2.4.4. Origem Principiológica da Irretroatividade	20
2.5. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA. <i>VISÃO DOUTRINÁRIA</i>	23
2.5.1. A irretroatividade tributária e o art. 106 do CTN	26
3. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO	29
3.1. NOÇÕES PRELIMINARES	29
3.2. QUESTÃO TERMINOLÓGICA. “ <i>FATO GERADOR</i> ”.....	32
3.2. CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS	34
3.2.1. Hipótese Jurídica Tributária. Classificação	35
3.2.2. Fato jurídico tributário. Classificação decorrente.	36
3.3. CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS À CLASSIFICAÇÃO.....	38
4. PROBLEMÁTICA. IRRETROATIVIDADE X FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO	40
4.1. IRRETROATIVIDADE E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	41
4.2. IRRETROATIVIDADE E O IMPOSTO DE RENDA	49
5. CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	56

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário pode ser definido em poucas palavras como o ramo da ciência do Direito que estuda a relação entre o fisco e o contribuinte, isto é, “*delimita o poder de tributar e evita os abusos no exercício deste*” (HUGO DE BRITO MACHADO, 2007, p. 79).

A escolha do tema foi motivada pelo espírito de justiça, pela paixão aos debates jurídicos e, máxime, pela necessidade que o direito tributário enfrenta, em várias questões, de apresentar um entendimento pacífico, o que, infelizmente, causa insegurança jurídica a relação contribuinte-Estado.

Dentro desta magnífica matéria, está localizada a celeuma doutrinária acerca da relação entre o princípio da irretroatividade e o fato jurídico tributário periódico que, há anos, vem tomando tempo nos bancos das universidades e, também, nas pautas de julgamento nos tribunais do nosso país.

Agora se pergunta ao leitor: em sua visão, pode um tributo ser mudado (quanto aos seus aspectos, valores e demais componentes) no meio do período de sua apuração?

Espera-se que, com esse trabalho, o leitor, em quatro capítulos – princípio da irretroatividade, fato jurídico tributário periódico e problemática –, possa ter em mãos todo suporte (seja ou histórico, ou doutrinário, ou jurisprudencial) necessário à boa compreensão do tema. Do mesmo modo, espera-se que todos os fundamentos e raciocínios aqui a serem expostos sejam somados aos argumentos da boa doutrina já despendidos ao longo dos anos.

Ao longo da dissertação, será explicado tanto o princípio da irretroatividade – e suas peculiaridades –, quanto os fatos jurídicos tributários classificados como periódicos. Após, ambos serão confrontados com o intuito de se chegar a uma conclusão legítima, coerente e, notadamente, justa.

2. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

2.1. NOÇÃO INTRODUTÓRIA

Antes de estudar o princípio da irretroatividade, é necessário fazer uma breve – mas precisa e esclarecedora – definição do que se constitui o cânone ora observado para que o leitor possa se identificar com o objeto da análise proposta.

Segundo o dicionário *Priberam online*, o vocábulo “irretroatividade” vem de “irretroativo”, o qual é formado pela conjugação do prefixo “ir-” mais o termo “retroativo”, significando “que não tem efeito retroativo”; “que não retroage”. A expressão “retroagir” (conjugado pela união do prefixo “retro” mais o termo “agir”), por sua vez, significa “ter ação sobre o que ficou para trás; alterar o passado, o que já foi feito”.

Portanto, a expressão que identifica o princípio em tela – irretroatividade – , a *latu sensu*, remete à ideia de que é vedado o retrocesso no tempo para atingir algo consumado em um momento pretérito. Em termos inteligíveis, é esse o conteúdo do princípio da irretroatividade.

Juridicamente, trata-se de uma verdadeira limitação ao poder de tributar, pois, veda que uma lei nova, expedida pelos entes tributantes, retroaja e produza seus efeitos legais a fatos ocorridos preteritamente à sua vigência. Igualmente, de forma implícita, estabelece ao contribuinte o direito de ser tributado de acordo com as normas vigentes à época da ocorrência do fato imponible, isto é, a subsunção de um fato ou estado de fato a uma hipótese de incidência tributária previamente determinada por lei.

2.2. HISTÓRIA: PRIMEIRAS APARIÇÕES

A irretroatividade é vetusto princípio observado desde as mais remotas populações civilizadas, isto é, àquelas abastadas de um conjunto de regras, as quais tinham por objetivo disciplinar relações interpessoais.

Estudando textos antigos, dentre eles, o Código de *Hammurabi* (na Babilônia, aproximadamente em 1.700 a.C.), o Código de Manu (na Índia, redigido entre os séculos II

a.C. e II d.C.), o Código de *Bocchoris* (Direito Egípcio), a coletânea dos *Tsings* (na China), observa-se que todos eles, apesar de serem possuírem regimes políticos, culturas e objetivos diferentes, tinham em comum um ponto: a observância da irretroatividade da lei aos atos e fatos consumidos no passado (SZKLAROWSKY, LEON FREJDA, 2003).

No período pós-Roma, verifica-se novamente que a regra da irretroatividade também foi observada pelo Imperador Bizantino, Justiniano I. E, sob a égide da constituição *Summa rei publicae*, quando publicou o código *Nouus Iustinianus Codex* (Código Novo de Justiniano), no ano 529 d.C., que diz em uma de suas disposições: “*Leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari, nisi nominatim etiam de praeterito tempore adhuc pendentibus negotiis cautum sit*”¹.

Na França, o Código Napoleônico, publicado em 1804, no seu artigo 2º, preconizou que a lei iria dispor o futuro e não possuirá efeitos retroativos (SZKLAROWSKY, LEON FREJDA, 2003).

De mesma forma, o direito canônico reiterou o princípio e repudiou a retroatividade da lei, consoante se denota do cânone 9, do Código de Direito Canônico, promulgado pelo líder religioso Papa João Paulo II, em 1983, que diz: “Cân. 9 — As leis referem-se ao futuro e não ao passado, a não ser que nelas se disponha expressamente acerca de coisas passadas”.

O jurista e professor italiano Carlo Francesco Gabba, considerado um dos maiores doutrinadores civilistas de todo o mundo, em sua perpétua criação, *Teoria Della Retroattività Delle Leggi*, (1868, p. 27) condecorou a irretroatividade, consoante se extrai da seguinte passagem: “*Tutte le leggi retroattive siano tali per arbitrio del legislatore, o lo siano per natura loro, siano cioè leggi interpretative, non possono però mai avere per effetto di sconvolgere rapporti giuridici consumati e finiti anteriormente alla loro emanazione*”².

Tem-se, portanto, que a irretroatividade, desde as mais antigas civilizações juridicamente organizadas até os mais atuais e complexos ordenamentos jurídicos, é princípio cediço pelos sistemas jurídicos de todo o mundo (ao menos para os países que adotam um ordenamento

¹ O certo é darem as leis e as constituições forma aos negócios futuros, e não retrocederem a fatos passados, a não ser que tratem nominalmente de negócios de tempo anterior ainda pendentes.

² Todas as leis retroativas são de tal vontade do legislador, ou são, pela sua própria natureza, são leis que a interpretação, no entanto, não pode nunca ter o efeito de perturbar as relações jurídicas consumidas e produtos acabados antes da sua promulgação.

jurídico com um mínimo de equilíbrio), pois, trata-se de regra que pretende, acima de tudo, garantir segurança jurídica aos atos e as relações (notadamente as relações entre administrador e administrado), revelando ser regra precípua, básica ao Direito.

2.3. DO DIREITO COMPARADO

Neste ponto, o estudo do direito comparado se mostra necessário para demonstrar a importância do princípio da irretroatividade em outros países.

Na Alemanha, é adotada a regra da irretroatividade, entretanto, de forma mais ampla, isto é, a irretroatividade do Direito – isso mesmo, do Direito, pois, o direito alemão estabelece que a irretroatividade não contemple somente a lei, mais sim todos os atos e decisões administrativas e jurisprudenciais – é extraída do princípio do Estado de Direito. Importante observar que no ordenamento jurídico alemão a irretroatividade, além de não ser princípio explícito na Carta Constitucional Alemã, é apenas veiculada para os delitos e penas, não abrangendo o direito tributário. Da mesma forma, ocorre com os Estados Unidos da América, no sentido de que não é explícito na Constituição Americana, assim como é apenas contemplado para os delitos e penas (direito penal). Na Itália, o princípio não é expressamente constitucional – apenas implícito – e, segundo a maioria dos textos italianos calcados na jurisprudência local, a irretroatividade (tributária) se desenvolve do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, é observado só nas leis sancionatórias (BALEEIRO, ALIOMAR, 2003, p. 190). A República de Portugal consagra a irretroatividade em sua Constituição, consoante se depreende do artigo 18 – Força Jurídica, 3º: “as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”. A Espanha, em sua *Constitución Española* de 1978, garante o princípio da legalidade, da hierarquia das normas, regras de publicidade, a não irretroatividade das disposições punitivas desfavoráveis ou restringir direitos individuais, da segurança jurídica, prestação de contas e a proibição de arbitrariedade por parte das autoridades públicas (Artículo 9, 3.).

2.4. NO BRASIL

O Brasil, não obstante os vários erros normativos cometidos, acertou em também conceder a irretroatividade *status* constitucional.

2.4.1. Histórico da Irretroatividade nas Constituições Brasileiras

O Brasil, como país juridicamente organizado, ao longo de sua história, passou por sete Constituições (a de 1824, de 1891, de 1934, de 1937, de 1946, de 1967 e de 1988, a qual está em vigor até hoje) e, por todas elas, a irretroatividade (*latu sensu*) sempre foi condecorada.

A Constituição de 1824, conhecida como Constituição Imperial, dispôs em seu artigo 179, III a regra da irretroatividade, determinando:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte:

(...*omissis*...)

III. A sua disposição não terá effeito retroactivo.

Na Constituição de 1891, dispondo sobre a irretroatividade em seu texto, especificamente em seu artigo 11, 3º), assegurou que: “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 3 °) prescrever leis retroativas”.

A Constituição de 1934 inovou ao estabelecer a regra da retroatividade exclusivamente em matéria penal quando afirmou que “a lei penal só retroagirá quando beneficiar o réu” (art. 113, 27). O que se deu, na realidade, foi a fixação da exceção do princípio da irretroatividade, no sentido de que a lei só retroagirá se for para beneficiar o réu, ou seja, nunca para prejudicá-lo.

A Constituição de 1937, em seu art. 122, 13, continuou dispondo em matéria penal, afirmando que “as penas estabelecidas ou agravadas na lei nova não se aplicam aos fatos anteriores”.

A Constituição de 1946 manteve a mesma exceção da regra da irretroatividade em seu corpo (artigo 141, § 29).

Em 1967, entrou em vigor a Constituição que buscou institucionalizar e legalizar o regime militar, majorando a influência do Poder Executivo sobre os Poderes Legislativo e Judiciário e criando desta forma, uma hierarquia constitucional centralizadora. Nela, apesar de seus dissabores, a irretroatividade foi prevista (em matéria penal) no seu artigo art. 150, §16.

Por fim, a Constituição de 1988, trouxe inovações quanto ao princípio da irretroatividade, colocando-o em dois aspectos, isto é, geral e específica.

2.4.2. Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 foi além das anteriores, porquanto foi a primeira constituição que estabeleceu a irretroatividade da lei geral (art. 5º, XXXVI), da lei penal, por duas vezes (art. 5º, XXXIX e XL) e da lei tributária especificamente (art. 150, III, “a”).

Com tantas disposições constitucionais determinando a irretroatividade da lei, seja ela geral, ou penal, ou tributária, vislumbra-se, cristalinamente, a preocupação do constituinte em proteger a segurança jurídica, a qual, por sua vez, é um sobreprincípio que deve ser observado especialmente (o que será feito no próximo tópico).

Mas, afinal, não bastaria que a Carta Magna estabelecesse a regra da irretroatividade nas leis gerais para que seus efeitos propagassem por todo o ordenamento jurídico, alcançando, inclusive, as normas tributárias? A resposta é, na verdade, histórica. O que motivou o constituinte agir de tal maneira, como bem explica Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 162)

O enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Tranquilos, na confiança de que tais eventos se encontravam sob o pálio daquele magno princípio,

foram surpreendidos por grosseiras exações, que assumiram o nome de empréstimo compulsório. Isso marcou decisivamente o meio jurídico e, na primeira oportunidade, ocorreu com a instalação da Assembleia Nacional Constituinte, fez empenho em consignar outra prescrição explícita, dirigida rigorosamente para o território das pretensões tributárias, surgindo, então, o princípio sobre que falamos.

2.4.3. Previsão constitucional. Duplo aspecto: amplo e específico

A irretroatividade, nos termos da Constituição vigente, apresenta-se sob três aspectos, quais sejam: o geral, o específico-penal e o específico-tributário (lembrando que, para este estudo, interessa somente o primeiro e o terceiro aspecto). É por tais circunstâncias que a doutrina majoritária classifica-a em ampla (CF, art. 5º, XXXVI) e específica (CF, art. 150, III, “c”).

2.4.3.1. A irretroatividade ampla

A irretroatividade ampla é aquela estabelecida no artigo 5º, XXXVI, da Carta Política, que assim diz: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Nessa perspectiva, a irretroatividade é ampla, porquanto o seu comando deverá ser observado por todas as leis do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo o legislador negligenciá-la, sob pena de expedir uma norma inconstitucional, passível de controle, prévio ou posterior, realizado pelos órgãos competentes.

A norma constitucional prescreve expressamente que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Entretanto, para que a irretroatividade ampla faça algum sentido, imperioso conhecer os três institutos mencionados pelo inciso XXXVI, do art. 5º da Constituição.

Direito adquirido é aquele direito subjetivo que não foi exercido à época da lei que lhe instituiu e, sobrevindo nova lei, mutua-se em direito adquirido, eis que era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular (SILVA, JOSÉ AFONDO DA, 2008, p. 434-435).

O professor Miguel Reale, com a sabedoria que lhe é inerente, esclarece que direito subjetivo “é a possibilidade de ser exercido, de maneira garantida, aquilo que as normas de direito atribuem a alguém como próprio” (2004, p. 292).

O virtuoso constitucionalista, José Afonso da Silva (2008, p. 434), exemplifica essa hipótese com suas magistrais palavras:

Por exemplo, quem tinha o direito de casar de acordo com as regras de uma lei, e casou-se, seu direito foi exercido, consumou-se. A lei nova não tem o poder de desfazer a situação jurídica consumada. A lei nova não pode descasar o casado, porque estabeleceu regras diferentes para o casamento. Se o direito subjetivo não foi exercido, vindo a lei nova, transforma-se em direito adquirido, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se no seu patrimônio, para ser exercido quando convier. A lei nova não pode prejudicá-lo, só pelo fato de o titular não ter exercido antes. (...) Vale dizer – repetindo: o direito subjetivo vira direito adquirido quando lei nova vem alterar as bases normativas sob as quais foi constituído. Se não era direito subjetivo antes da lei nova, mas interesse jurídico simples, mera expectativa de direito ou mesmo interesse legítimo, não se transforma em direito adquirido sob o regime da lei nova, que, por isso mesmo, corta tais situações jurídicas subjetivas no seu iter, porque sobre elas a lei nova tem aplicabilidade imediata, incide.

Da mesma forma, dispõe o art. 6º, § 2º, da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro quando afirma: “Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por êle, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”.

O ato jurídico perfeito, por sua vez, também possui definição legal (art. 6º, §1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), eis que “reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”.

Insta salientar que o ato jurídico perfeito é intangível pela nova lei, pois é um direito esgotado, consumido. Parte-se do seguinte raciocínio: se o direito adquirido – integrado ao patrimônio, mas ainda não exercido – é inalterado pela nova lei, mais ainda é o direito adquirido já consumado, que se integrou ao patrimônio e foi exercido (SILVA, JOSÉ AFONDO DA, 2008, p. 435).

Por fim, mas não menos importante, a coisa julgada, no seu viés material (e não formal). Tem sua definição estabelecida pelo artigo 467 do Código de Processo Civil, que diz: “denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”, o que nada mais é do que um reflexo do § 3º, do art. 6º, da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942), que assim preconiza: “chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”.

A coisa julgada estabelece maior segurança a prestação jurisdicional, pois, dá o caráter de *imutabilidade* as decisões prolatadas. Entretanto, segundo José Afonso da Silva (2008, p. 437), inobstante a lei não possa desfazer a coisa julgada, é possível que a mesma preveja licitamente sua rescindibilidade, consoante previsto no art. 485 do Código de Processo Civil, que estabelece a ação rescisória.

2.4.3.2. A irretroatividade específico-tributária

A irretroatividade específico-tributária é aquela estabelecida no artigo 150, III, alínea “a” da Constituição Federal, a qual assevera:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...omissis...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Trata-se de uma norma destinada aos entes tributante, os quais a Lei Maior concedeu a competência constitucional de instituir exações. São eles: a União (CF, arts. 148, 149, 153, 154), os Estados-membros (CF, art. 150), o Distrito Federal (CF, arts. 149-A, 150 e 156) e os Municípios (CF, arts. 149-A e 156). A Constituição, pautada no espírito do equilíbrio jurídico, estabeleceu um verdadeiro sistema de freios e contrapesos quando, apesar de outorgar aos mencionados entes o poder de tributar, por outro lado, os limitou para assegurar os direitos

dos contribuintes. Olhando detidamente, verificar-se que a irretroatividade, na realidade, labora para outro princípio, pois, quando veda a irretroatividade das leis tributárias, protege, de maneira incontestável, a segurança jurídica, a qual, por sua vez, revela ser um sobreprincípio tributário.

2.4.4. Origem Principiológica da Irretroatividade

Como dito, o princípio da irretroatividade é corolário do sobreprincípio da segurança jurídica. Entretanto, é importante o leitor tenha em mente que, na realidade, a segurança jurídica decorre do sobreprincípio do Estado de Direito.

O que se tem, na realidade, é uma cadeia de valores que são observados na seguinte série: Estado de Direito, segurança jurídica e irretroatividade. Importante chamar a atenção do leitor, também, para o fato de que a sobredita sequência é exclusivamente voltada para este estudo, pois, em verdade, do sobreprincípio Estado de Direito decorrem inúmeros outros princípios, estando dentre estes o cânone da segurança jurídica, o qual, por ser um sobreprincípio também, derivam outros imensuráveis princípios, estando o princípio da irretroatividade no meio deles.

Feitas essas observações preliminares, passa-se ao estudo dos aludidos sobreprincípios: Estado de Direito e Segurança Jurídica.

2.4.4.1. O sobreprincípio Estado de Direito

Historicamente, o Estado de Direito nasceu das lutas do liberalismo contra aqueles que detinham todo o poder discricionário nas mãos (absolutismo) e, nessa busca por justiça e equilíbrio, o Estado de Direito foi constituído sobre três pilares imprescindíveis: **(a)** a submissão ao império da lei; **(b)** a divisão de poderes; e **(c)** o enunciado e garantia dos direitos individuais.

O primeiro pilar, conhecido como a submissão ao império da lei, determina que toda ordem somente é expedida através da lei, a qual, por sua vez, é emanada pelo Poder Legislativo (o

que, ao menos em tese, é o representante do povo). Assim, o povo só se submete as ordens das leis expedidas por aquele que o próprio povo elegeu para representá-lo.

O segundo pilar – divisão de poderes – diz respeito quanto à distribuição das três e maiores atividades estatais: Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário. Assim, os três poderes formam um sistema de freios e contrapesos, no qual um poder fiscaliza o outro para que não haja o uso indevido e discricionário da máquina estatal.

Por fim, o terceiro pilar determina a declaração expressa das garantias dos direitos fundamentais ao indivíduo (José Afonso da Silva, 2005, pág. 112-113).

O insigne Aliomar Baleeiro (2005, p. 669), famoso jurista baiano, considerado um dos maiores doutrinadores da ciência tributária, asseverou que:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial.

Além dos três pilares essenciais, do sobreprincípio Estado de Direito decorrem inúmeros outros princípios, *v.g.*, princípio da federação, da isonomia, da segurança jurídica etc. Esses “subprincípios” têm em comum o objetivo de, com suas atuações, atingir o propósito do Estado de Direito. Atente-se para o fato de que tais princípios possuem um objetivo muito maior daquele visto *a priori*, pois, num olhar mais detido, vislumbra-se que, por de trás do cumprimento de objetivo de primeiro plano, na realidade, estar-se-á obedecendo a um sobreprincípio.

No que pertine à relação de “princípios” e “sobreprincípios”, Paulo de Barros Carvalho (2007, pg. 84), de modo magistral, define: “Há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”.

Disto, conclui-se que os princípios visam, máxime, proteger valores superiores a eles próprios, isto é, os sobreprincípios. Ilustrando, significa que, *verbi gratia*, o princípio da irretroatividade, é utilizado como meio de assegurar o sobreprincípio de que lhe é corolário, isto é, do cânone da segurança jurídica. Desse modo, fica claro que os sobreprincípios são realizados através da atuação dos princípios.

2.4.4.1. O sobreprincípio Segurança Jurídica

A segurança jurídica é um sobreprincípio do sobreprincípio do Estado de Direito, pois, também dela (segurança jurídica) decorrem imensuráveis “subprincípios” que atuam em seu favor, como, por exemplo, o princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade etc.

A palavra “segurança” tem origem no latim e significa “sem preocupações” e, segundo o dicionário *Michaelis online*, é “ato ou efeito de segurar; proteção; certeza, confiança, firmeza, infalibilidade.” Deveras, a segurança é inerente ao princípio do Estado de Direito e, sendo esta acolhida pela nossa Constituição Federal, denota-se em seu corpo a existência de vários dispositivos que visam estabelecer notadamente garantias aos indivíduos contra o poder arbitrário, almejando uma relação de confiança entre administrador e administrados.

Com a propriedade da argumentação que lhe é peculiar, Leandro Paulsen (2005, p. 140-141), afirma que o princípio da segurança jurídica é, concomitantemente, um subprincípio do cânone do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança.

Seguindo o mesmo raciocínio, o Supremo Tribunal Federal – STF possui o entendimento pacífico que, em matéria tributária, a segurança jurídica é um sobreprincípio (RE 566.62/RS. Min. Ellen Gracie. Julgamento 04/08/2011).

Tomando por base o estudo elaborado pelo insigne Leandro Paulsen (2005, p. 45-52), são elementos da segurança jurídica:

(a) certeza do direito: é consubstanciada, v.g., nos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, os quais possuem o escopo de transmitir certeza do direito aplicável no momento visado pelo indivíduo. Noutras palavras, dá a garantia de que o contribuinte não será surpreendido, seja no plano pretérito, seja no plano futuro;

(b) intangibilidade das posições jurídicas: trata-se de outra dimensão do princípio que visa proteger o direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, protegendo a confiança do contribuinte;

(c) estabilidade das situações jurídicas: como o próprio nome se refere, busca-se a estabilidade da relação fisco-contribuinte, consubstanciada em prazos, definidos por lei, que

estipulam as partes tempo razoável para exercerem seus direitos (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);

(d) confiança no tráfego jurídico: é realizado tal conteúdo da segurança jurídica através de normas que visam proteger, como as demais, a confiança do contribuinte ao fisco. A título de ilustração: cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência e princípio da confiança;

(e) devido processo legal: pode ser definido como o recurso que instrumentaliza o princípio da segurança jurídica, pois, é através do devido processual legal – que, ressalte-se, também é um princípio – que o contribuinte encontra meios hábeis para confrontar condutas do fisco, sejam elas arbitrárias ou legítimas (e.g.: direito de acesso ao Poder Judiciário, Mandado de Segurança etc).

Assim, visto de um ângulo com maior amplitude, vislumbrar-se que, como dito no início, o princípio da irretroatividade atua em favor do sobreprincípio da segurança jurídica, o qual, por sua vez, atua em favor do sobreprincípio do Estado de Direito.

2.5. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA. VISÃO DOCTRINÁRIA

O princípio da irretroatividade tributária, como já dito, foi positivado, com *status* constitucional, no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal. Com efeito, passa-se a estudá-lo de acordo com o as maiores autoridade em matéria tributária.

A irretroatividade, então, com supedâneo nos sobreprincípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, protege a confiança da relação contribuinte e Estado, assegurando ao primeiro o direito de não ser surpreendido por instituição de novo tributo ou majoração de tributo já existente, com efeitos retroativos a fatos pretéritos à sua expedição.

Tempus regit actum. Tempo rege o ato. É com base nesse brocardo latino que o princípio da irretroatividade flui e, é partir dele, que se começa a explanação aqui proposta.

Hans Kelsen (1998, p. 61), filósofo austríaco, um dos mais importantes e influentes do século XX, dissertando sobre a retroatividade das leis, salientou:

As leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque ferem nosso sentimento da justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção.

João Marcelo Rocha (2012, p. 98), em suas palavras didáticas que lhe é peculiar, esclarece que “a lei vigente à época do acontecimento do fato é que lhe deve servir de regramento de modo que a lei nova apenas atingirá fatos que estão por vir”.

Tem-se, assim, que a irretroatividade veda que a nova lei incida sobre fatos (ou estado de fato) ocorridos anteriormente a entrada de sua vigência, os quais não eram previstos como fatos imponíveis (“fatos geradores”), ou ainda não tinham o valor da exação majorado. Necessário que o leitor tenha isso em mente, pois, caso contrário a irretroatividade não seria devidamente observada, consoante bem ressalva o eminente ex-Ministro do Pretório Excelso, Carlos Mário da Silva Velloso, em sua aula “O princípio da Irretroatividade da Lei Tributária”, com o brilhantismo que lhe é inerente:

O princípio da irretroatividade da lei tributária. Examinemos o princípio que devemos versar, nesta tarde, que é o princípio da irretroatividade da lei tributária, inscrito no art. 150, III, alínea "a", da Constituição, a dizer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. É necessário que se faça, primeiro de tudo, um reparo à disposição constitucional mencionada. É que o constituinte, bem anotou Geraldo Ataliba (ob. e loc. cit., pág. 152), usou palavra inadequada, ou seja, não poderia ter usado, no ponto, a palavra "cobrar", "cobrar tributos". É que o princípio da irretroatividade não diz respeito à cobrança de tributos. O que na verdade a Constituição proíbe é que o legislador institua tributo em relação a fatos ocorridos antes da lei. Noutras palavras, o fato anterior à lei instituidora do tributo não é capaz de gerar tributo. A cobrança segue-se num segundo tempo. O princípio da irretroatividade, então, deixemos isto claro, diz respeito ao fato gerador do tributo.

O professor Luciano Amaro (2013, p. 141) afirma categoricamente:

O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência (...) Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da

incidência de tributo antes não exigível (...) será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

Roque Antônio Carrazza (2006, *apud* MARTINS, Ives Granda da Silva, 2000. pág. 104), ilustre doutrinador em matéria tributária, ainda pondera:

Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria.

De todas as definições acima expostas, pode-se destacar o vocábulo “confiança” como o termo que melhor define o que a segurança jurídica (implicitamente, também, o Estado de Direito) almeja propiciar entre a relação fisco-contribuinte e, estando o princípio da irretroatividade embasado no supracitado sobreprincípio, é legítimo afirmar que a irretroatividade também se volta a esse propósito. E, por tais razões que, a irretroatividade é absoluta no nosso ordenamento jurídico (e não relativa, conforme outros países, como, por exemplo, Itália e Alemanha, que adotam as teorias da retroatividade propriamente dita – ou autêntica – e da retroatividade imprópria – ou retrospectiva).

De outro norte, vislumbra-se que, antes mesmo da Constituição de 1988, a Suprema Corte já reconhecia o caráter absoluto da irretroatividade, consoante bem observa o insigne Aliomar Baleeiro (2003, p. 194-195):

O princípio da irretroatividade no Direito positivo brasileiro não é relativo (como em outros países, em que não obteve consagração constitucional), mas absoluto e insistentemente repetido nos Textos Magnos nacionais. Mesmo antes da Constituição de 1988, na qual, pela primeira vez, o princípio da irretroatividade foi especificamente expresso para o Direito Tributário, o Supremo Tribunal Federal acolheu esse entendimento, repelindo empréstimos compulsórios retroativos, embora criados em situações excepcionais de calamidade pública ou urgente absorção temporária do poder aquisitivo (com base na Constituição de 1967/69).

2.5.1. A irretroatividade tributária e o art. 106 do CTN

Outro fator que causa maiores transtornos entre os doutrinadores, devido a sua equivocada interpretação, é o disposto no art. 106 do CTN.

Preconiza o artigo 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em regra, o fato relevante para o Direito se regula juridicamente pela lei em vigor na época de sua incidência (direito intertemporal). Excepcionalmente, nos termos do artigo 106 do CTN, a lei fiscal poderá ser aplicada aos atos ou fatos ocorridos antes de sua vigência em determinadas circunstâncias, as quais serão analisadas a seguir. Por ser excepcionalíssima tal situação, frise-se, o rol é taxativo.

O inciso I do supracitado artigo assevera que a lei nova aplica-se a ato ou fato pretéritos, “em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. Imperioso registrar a ponderação feita pelo ilustre Aliomar Baleeiro (2007, p. 670):

Apesar da cláusula ‘em qualquer caso’, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior.

A norma tributária possibilita a retroatividade nos casos de lei interpretativa. Mas o que é lei interpretativa? Nas palavras do ilustre professor Hugo de Brito Machado (2007, p. 128):

Lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Se dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma dentre aquelas que se podiam admitir com corretas, em face do texto antigo. Daí a exclusão de penalidades.

É cediço que ao Poder Legislativo, em verdade, não cabe a tarefa de interpretar as leis, mas sim e tão-somente criá-las e modificá-las. Ao Poder Judiciário (e a doutrina) é dada a tarefa de interpretar os dispositivos legais. Contudo, excepcionalmente, vimos que há a possibilidade do Poder Legislativo exercer também esta função, a qual se denomina de interpretação autêntica, pois o próprio ente, que criou a lei, acaba interpretando-a. Ressalte-se que a interpretação autêntica deve ser limitada à sua função específica, isto é, “esclarecer e suprir o que foi legislado, sem a irrogar-se a *ius novum*, mais oneroso para o cidadão” (BALEEIRO, ALIOMAR, 2007, p. 670).

A segunda parte do inciso I ainda faz uma ressalva: a lei interpretativa não retroagirá quando a sua observância resulte na aplicação de sanção ao contribuinte. Com o mesmo brilhantismo, o eminente Hugo de Brito Machado (2007, p. 128) adverte:

Tal exclusão – importante insistir neste ponto de grande relevância – não é absoluta, como poderia parecer da leitura do art. 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da legislação do IPI se tenha dúvida sobre a necessidade de emitir o documento ‘a’ ou o documento ‘b’, e que dispositivo novo, interpretativo, diga que no caso deve ser emitido o documento ‘b’, não se aplica qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento ‘a’. Mas quem não emitiu documento nenhum, nem ‘a’ nem ‘b’, está sujeito à penalidade, não se lhe aplicando a exclusão de que trata o art. 106 do Código.

O inciso II, por sua vez, determina que a lei nova retroaja (a) quando deixar de definir ato como infração, se ainda não fora julgado definitivamente; (b) quando deixar de tratar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, se ainda não fora julgado

definitivamente; (c) quando cominar ao ato penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, se ainda não fora julgamento definitivamente.

Trata-se de lei fiscal mais benéfica ao contribuinte que, de uma forma ou de outra, coloca-o em melhor situação, beneficiando-o.

Hugo de Brito (2007, p. 129) faz um importante alerta aos leitores para não confundir-se aplicação “retroativa” nos termo do artigo em comento, com anistia (artigos 180 a 182 do CTN), afirmando:

Não se há de confundir aplicação ‘retroativa’ nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos arts. 180 a 182 do Código. Embora em ambas as hipóteses ocorre a aplicação da lei nova que elide efeitos da incidência de lei anterior, na anistia não se opera alteração ou revogação da lei antiga. Não ocorre mudança na qualificação jurídica do ilícito. O que era infração continua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade relativamente a certos fatos. A anistia, portanto, não é questão pertinente ao direito intertemporal, que se coloque para o intérprete. A lei de anistia certamente alcança fatos do passado. Aliás, só alcança fatos do passado. Assim, é retroativa por natureza, mas a questão de direito intertemporal, em leis desse tipo, está resolvida pelo legislador.

Destarte, como visto, princípio da irretroatividade é basilar, essencial, não só no ordenamento jurídico brasileiro, mas como também em vários outros países e, ademais, pelo seu histórico, tem-se que ele foi (e ainda é) imprescindível para a evolução da ciência do Direito, por tudo o que representa e que se propõe a proteger (a Segurança Jurídica e o Estado de Direito).

Por derradeiro, transcreve-se a seguinte passagem deixada pelo emérito Vicente Ráo (2004, *apud* PAULSEN, Leandro, 2013, p. 209):

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infelizes dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.

3. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO

3.1. NOÇÕES PRELIMINARES

Para que o conceito de fato jurídico tributário periódico faça algum sentido, é necessário, de antemão, explanar sobre algumas matérias propedêuticas.

A primeira informação que se deve ter em mente é que toda norma jurídica possui um conteúdo essencial, o que é, na verdade, o seu mandamento principal. A norma tributária, por ser norma, possui um mandamento principal, qual seja: entregar ao Estado determinada soma em dinheiro (ATALIBA, GERALDO, 2012, p. 21).

O objeto da norma jurídica, ao contrário do que parece, só pode ser o comportamento humano, consoante bem afirma Geraldo Ataliba (2012, p. 22): “Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos”.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (*apud* ATALIBA, Geraldo, 2012, p. 22) enfatiza:

O direito não disciplina pensamentos, propósitos, intenções, mas regula comportamentos de um em relação a outro ou a outros. Eis por que todo direito pressupõe pelo menos duas pessoas. Eis por que na ilha de Robinson Crusóé não havia direito. O direito existe para regular relações entre as pessoas: comportamentos humanos relacionados. Mesmo quando parece que uma norma jurídica está disciplinando uma relação entre uma pessoa e uma coisa, na verdade ela está regendo uma relação entre pessoas; estabelecendo que alguém deve dar, fazer ou não fazer alguma coisa para outrem.

Portanto, o objeto da norma tributária não é o dinheiro, mas sim o comportamento de levá-lo aos cofres públicos (ATALIBA, GERALDO, 2012, p. 21-23).

Mas, então, como nasce essa obrigação comportamental de levar dinheiro aos cofres públicos? Nasce no momento em que ocorre a incidência, isto é, quando ocorre a subsunção de um fato a uma hipótese de incidência (expressão adotada por Geraldo Ataliba).

Como dito, toda norma tributária possui um mandamento principal. Contudo, além dele, a estrutura da norma tributária é formada por dois outros elementos, quais sejam a hipótese tributária e a sanção. Em suma, a norma tributária segue essa ordem: hipótese + mandamento + sanção (ATALIBA, Geraldo, 2012, p. 58).

Importante frisar que sanção, que é gênero, é diferente de castigo/pena, que é espécie do primeiro. Geraldo Ataliba (2012, p. 44), ao definir sanção, bem pondera ao dizer:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa dissipado – por flagrantemente anticientífico - a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.

Importante consignar, também, o entendimento do ilustríssimo Paulo de Barros Carvalho (*apud* ATALIBA, Geraldo, 2012, p. 45), quando diz respeito à estrutura da norma tributária:

Nada obstante, quer parecer-me que a sanção não integra a estrutura estática da norma jurídica. É outra norma de direito, com outra hipótese de incidência e outro mandamento. Tomemos um exemplo no campo tributário. Norma A: - hipótese de incidência: vender mercadorias – preceito: pague 15% sobre seu valor. Norma B: - hipótese de incidência: não cumprimento da norma A – preceito (sanção): pague o imposto devido mais a multa de 100%. Vê-se que são regras diversas, na medida em que têm hipótese de incidência e mandamentos diversos.

Com efeito, ocorrido a hipótese de incidência, incide o mandamento principal da norma, o qual, caso seja descumprido, acarretará a sanção prevista. Geraldo Ataliba (2012, p. 58) bem exemplifica quando aponta: **hipótese** – “se acontecer o fato Y”; **mandamento** – “pague X, em dinheiro, ao Estado (ou pessoa designada pela lei)”; **sanção** – “se não pagar, incidirão as seguintes normas...”.

A hipótese de incidência é, portanto, uma conceituação legal de um fato (ainda no plano abstrato). A incidência significa que, no momento em que ocorre a subsunção de um fato a uma hipótese, isto é, quando um “fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei” (Geraldo Ataliba, 2012, p. 69), a lei tributária incidirá seu mandamento principal e, se for o caso, a sanção.

Geraldo Ataliba, com a propriedade que lhe é inerente, afirma categoricamente (2012, p. 58):

A hipótese de incidência é descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato.

Com base nos estudos de Geraldo Ataliba, em *Hipótese de Incidência Tributária*, a hipótese de incidência possui aspectos, ou seja, característica, propriedades que podem ser divididos em duas ordens, uma de ordem subjetiva e, outra, objetiva. Na primeira, está o **aspecto pessoal**, que determina o sujeito ativo da relação jurídico-tributária e, por outro lado, fornece critérios para a identificação do sujeito passivo (a Constituição não abre espaço para o legislador ordinário escolher discricionariamente a materialidade da hipótese de incidência e os sujeitos passivos da obrigação tributária). Na segunda, estão os aspectos temporal, espacial e material. O **aspecto temporal** é responsável por apontar o instante que se considera ocorrido o fato imponible. É nele em que se encontra o limite constitucional do princípio da irretroatividade (art. 150, III, “c”), tema que será melhor abordado nos próximos tópicos. O **aspecto espacial**, segundo Geraldo Ataliba (2012, p. 104) é:

A indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible (...) a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.

E por fim, mas não menos importante, o **aspecto material**, o qual é considerado o mais relevante dos aspectos, pois, nas incisivas palavras de Geraldo Ataliba (2012, p. 106):

Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; (...) contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

Ademais, é através do aspecto material que os tributos são classificados juridicamente. Da mesma forma, a base imponible (mais conhecida como base de cálculo) se caracteriza pela dimensão quantitativa do aspecto material da hipótese de incidência. Como bem esclarece Geraldo Ataliba (2012, p. 109):

A base imponible é um atributo do aspecto material da h.i., mensurável de algum modo: é conceito de peso, volume, comprimento, largura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i. (...) a este atributo a lei designa papel de base imponible; ou seja: a lei qualifica um ou alguns atributos dimensionáveis do aspecto material da h.i. e lhes confere a função jurídica de base imponible.

3.2. QUESTÃO TERMINOLÓGICA. “FATO GERADOR”.

O leitor deve ter percebido que até agora, não obstante já se tenha dissertado sobre a incidência da norma tributária e o nascimento da obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, em nenhum momento sequer foi utilizada a expressão “fato gerador” (ou, ao menos, sem a sua indicação entre aspas), e sim e tão somente as expressões “hipótese de incidência” (ou “hipótese tributária”) e “fato jurídico tributário” (ou “fato imponible”).

Na realidade, a expressão “fato gerador” nasceu (tendo sido imediatamente adotada pelos juristas) de um artigo publicado na RDA 2/50 denominada “O fato gerador do imposto”, de autoria de um dos maiores publicistas franceses, Gaston Jèze. Entretanto, tal expressão infelizmente foi e ainda é utilizada pela maioria dos doutrinadores e, até mesmo, no próprio texto legal, para designar fatos distintos, prejudicando a hermenêutica do exegeta.

Por tais circunstâncias, é que se deve seguir a boa doutrina, consoante faz precisa constatação o professor Geraldo Ataliba (2012, p. 54):

A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, ‘hic et nunc’, no mundo fenomênico. Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

Hugo de Brito Machado (1999, p. 102), tributarista renomado, afirma no mesmo sentido:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Adolfo Augusto Becker (1998, p. 75 e 289), emérito jurista brasileiro, segue mesma linha de raciocínio:

Fato gerador: esta é uma expressão que os cientistas das finanças públicas constituíram, aglutinando vocábulos por eles mal compreendidos e catados da Teoria Geral do Direito (...) No campo da doutrina do direito tributário, a expressão “fato gerador” é a que mais extensos prejuízos lhe tem causado, a tal ponto que é frequente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência e brilhante erudição, escrevem – imersos num atitude mental pseudojurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico, os quais, todavia, são excelentes no plano pré-jurídico da ciência das finanças públicas e da política-fiscal.

Noberto Bobbio (1950, p. 200-236), em suas notáveis palavras, já ensina que o “rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”.

O douto Paulo de Barros Carvalho (2005) também vislumbrou a necessidade de se diferenciar duas situações distintas por terminologias diferentes também. Mostrando grande técnica que lhe é peculiar, elegeu para designar a previsão legal (abstrato) o termo **hipótese tributária**, “aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação”, e, para denominar o fato já concretizado, utiliza a expressão **fato jurídico tributário**.

O ilustre tributarista (2005, p. 249), ainda, faz uma observação bastante pertinente em relação ao termo “fato imponible” adotado por Geraldo Ataliba:

Quanto ao fato imponible, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apensar surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automaticamente e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade.

Dessa forma, elegem-se para o presente trabalho os termos designados por Paulo de Barros Carvalho, sendo **hipótese tributária** um conceito legal do fato (descrição legal, hipotética de um fato) e, **fato jurídico tributário**, o fato efetivamente acontecido (plano concreto).

3.2. CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

Como dito no tópico anterior, o aspecto temporal da hipótese tributária é responsável por trazer elementos suficientes para a configuração do fato jurídico tributário, isto é, a principal função do aspecto temporal é indicar o momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário, fazendo, assim, nascer a obrigação tributária.

Deve-se ter em mente que toda hipótese tributária possui um aspecto temporal contido nela, seja explícita ou implicitamente. Caso o legislador se omita, “estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da h.i.” (ATALIBA, GERALDO. 2012, p. 95).

O legislador estabelece de forma discricionária, assim, o aspecto temporal, estabelecendo o instante que deve ser levado como consumado o fato jurídico tributário. Entretanto, a Lei Maior limita-o quanto a um único e específico ponto: a irretroatividade da lei tributária (CF, art. 150, III, “a”).

Dino Jarach (*apud* ATALIBA, Geraldo, 2012, p. 95), ilustre jurista ítalo-argentino, ponderou de forma precisa quanto o aspecto temporal da hipótese tributária:

Para a delimitação temporal das hipóteses de incidência, o legislador pode adotar diferentes posturas: pode atribuí-las ou imputá-las – para os efeitos da obrigação tributária que nasce – a um período, ou ainda pode considerá-las no resultado último, ao finalizar o processo; ou bem adotar um momento qualquer do próprio processo inicial ou final.

3.2.1. Hipótese Jurídica Tributária. Classificação

Com base no aspecto temporal, então, nasce classificações das hipóteses tributárias, baseado no momento que se reputa consumado o fato jurídico tributário a partir dos elementos constitutivo a serem apurados. As hipóteses tributárias, assim, são classificadas em: **a)** simples; e **b)** complexa.

Simples é a hipótese tributária que conceitua “um fato ou acontecimento uno e singelo” (ATALIBA, GERALDO. 2012, p. 96), isto é, é aquela que reputa consumado o fato jurídico tributário com a realização de apenas uma conduta, por exemplo, a entrada de produto estrangeiro em território nacional (imposto de importação).

A hipótese tributária complexa, por sua vez, segundo Geraldo Ataliba (2012, p. 96):

Seria a que se configura pela conjunção de diversos acontecimentos ou fatos, pela compreensão de uma situação integrada por variados elementos e os reúne numa só figura (h.i.), todos os elementos de fato. Reputa-se ocorrido o fato imponible, só no momento em que o último dos fatos requeridos da h.i., se verificar, integrando a figura, isto é: subsumindo-se inteiramente à h.i.

O imposto sobre a renda, por exemplo, tem hipótese tributária complexa, porquanto é apurado através de inúmeros atos e fatos jurídicos ocorridos num determinado tempo legalmente e previamente estabelecido.

3.2.2. Fato jurídico tributário. Classificação decorrente.

Como os fatos jurídicos tributários são, na realidade, a concretização, no mundo dos fatos, das hipóteses tributárias, eles também são classificados, segundo essa corrente, como **(a)** instantâneos e **(b)** periódicos.

Desse modo, “instantâneos seriam os fatos imponíveis que consistem em fatos consumáveis definitivamente no tempo, fatos que se esgotam num átimo” (ATALIBA, GERALDO. 2012, p. 96). Em outras palavras, são fatos jurídicos tributários que se consomem com um único e simples ato, conduta, esgotando-se completamente a hipótese tributária, fazendo eclodir a obrigação dela decorrente.

Geraldo Ataliba (2012, p. 97), ainda, adverte: “A cada repetição do mesmo fato, tem-se fato imponível autônomo e distinto dos antecedentes. Como consequência, tantas obrigações quantos forem os fatos imponíveis”. Disto, conclui-se que, a cada execução de uma hipótese tributária simples, concretiza-se um fato jurídico tributário instantâneo correspondente, nascendo, daí, uma obrigação tributária e, se por acaso se repetir mesma conduta, mais uma vez surgirá nova obrigação, diferente da primeira. Por exemplo, na internalização de produto estrangeiro, incide o Imposto sobre Importação de Produto Estrangeiro – II quantas vezes se der a importação; para cada importação de produto estrangeiro, nascerá uma obrigação tributária decorrente porque, tanto a hipótese tributária quanto o fato jurídico tributário, são simples e instantâneos.

De tudo isso, verifica-se, então, que nesses casos, o legislador não fixa uma determinada data em que se repute concretizado o fato jurídico tributário, ele apenas estabelece critérios para que o fisco possa vislumbrar quando ocorreu o fato jurídico tributário. É como se pode denotar da leitura, por exemplo, do art. 19 do Código Tributário Nacional - CTN, que diz: “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”. E do e do art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que estabelece: “Art. 1º. O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

Ora, por questões lógicas, é impossível que o legislador estabeleça o momento exato em que se considere realizado o fato jurídico tributário do II. Entretanto, fixa critérios para que o fisco

possa identificar a ocorrência do fato jurídico tributário quando preconiza “e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional” (art. 19). Dessa forma, sabe-se que, em regra, todo produto estrangeiro, quando internacionalizado no Brasil, deve, o responsável pela importação ou quem a lei indicar, pagar o II.

Por outro lado, os fatos jurídicos periódicos correspondem às hipóteses tributárias complexas. É, pois, “*aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final*” (CARVALHO, PAULO DE BARROS. 2005, pág. 269). É o que ocorre no caso do imposto sobre a renda (IR), em que são analisados vários elementos, para configurar, ao final, o fato jurídico tributário.

Note que, nesta espécie de fato jurídico tributário, o legislador age com discricionariedade ao fixar uma data em que se deverá reputar concretizado o fato jurídico tributário periódico. É como dispõe, por exemplo, a legislação do imposto de renda que considera como perfeito e concretizado seu “fato gerador” anualmente no dia 31 de dezembro. Ademais, a lei tributária estabelece o período em que serão analisados os elementos constitutivos desse “fato gerador”, o qual é denominado de período de apuração. Utilizando-se mais uma vez do exemplo do imposto de renda, a lei estabelece seu período de apuração entre o dia 1º de janeiro e o dia 31 de dezembro.

Antônio Roberto Sampaio Dória (*apud* GERALDO ATALIBA, 2012, p. 98-99) bem afirma:

O imposto de renda é tributo que se presta excelentemente para ilustrar essa situação. Seu fato gerador é complexo, pois o acréscimo patrimonial (*subtractum* econômico do imposto) normalmente se apura após a verificação de uma cadeia de fatos, atos ou negócios, que tiveram lugar em unidades sucessivas de tempo.

Amílcar Falcão (1960, p. 287), com propriedade que lhe peculiar, expõe:

Instantâneos são os fatos geradores ... que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. Exemplo: o fato gerador venda, em relação ao imposto de vendas ...; o fato gerador importação (isto é, transposição de lindes, limites ou barreiras aduaneiras em relação ao imposto de importação etc ...; complexivos ou periódicos são os fatos geradores ... cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo

(Zeitabschnitt, Steuerabschnitt, período d' imposta) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador renda (isto é, o fluxo da riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa um aumento do seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda.

Por derradeiro, registre-se, também, aquilo o que a doutrina tradicional chama de hipótese tributária e fato jurídico continuado. São aqueles casos em que os fatos elegidos pelo legislador não possuem a natureza comprometida com o tempo, não apresentando nenhuma situação de tempo definida. São chamados de fatos persistentes; “são as h.i. que consistem em situações ou estados, como ‘ser titular de domínio’, ‘ser titular de direito de posse’, etc” (Geraldo Ataliba, 2012, p. 97). Por exemplo, seriam os casos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

3.3. CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS À CLASSIFICAÇÃO

A classificação das hipóteses tributárias e dos fatos jurídicos tributários foi alvo de acerbadadas críticas pela doutrina majoritária, notadamente por Paulo de Barros Carvalho (2003), pois, segundo o insigne tributarista, a classificação não tem menor fundamento jurídico, porque os “fatos geradores” são todos simples ou todos complexos.

Embora tal ponto não seja o cerne de nosso trabalho, é importante que o leitor saiba quais são os fundamentos esposados pela crítica para que, ao final, tire suas próprias conclusões.

Afirma o ilustre jurista (*apud* GERALDO ATALIBA, 2012, p. 100-101):

O ‘fato gerador do IPI é considerado como fato simples, por isso que se consubstancia na simples saída de produto industrializado, do estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado (tomemos esta entre outras hipóteses). Por outro lado, o ‘fato gerador’ do imposto de renda seria da natureza dos complexos porque dependeria de vários fatores, que se entreligam, no sentido de determinar o resultado, que é a renda líquida tributável. (...) Na verdade, a incidência tributária atinge somente o resultado, seja o fato representado pela saída do produto industrializado de certo estabelecimento, ou o saldo final que determina renda líquida tributável, no caso do imposto de renda, pois se não for possível concebermos renda líquida tributável independentemente das receitas e despesas

relativas a determinado exercício, igualmente inviável será aceitarmos um produto industrializado independentemente do processo de industrialização.

As críticas possuem suas razões bem fundamentadas, assim como àqueles que defendem a classificação da hipótese tributária e de seu fato jurídico tributário. Contudo, não é objetivo do presente trabalho entrar no mérito desta questão, motivo pelo qual fica a encargo do leitor a tarefa de buscar mais informações sobre a celeuma doutrinária.

Como visto, foram necessárias algumas explicações propedêuticas a acerca dos institutos que circunscrevem o fato jurídico tributário periódico. Viu-se que **fato jurídico tributário periódico** é uma das espécies da classificação do *fato jurídico tributário*, o qual é consubstanciado na concretização no mundo fenomênico da *hipótese tributária*, a qual, por sua vez, faz parte da *norma tributária*, que é composta também pelos elementos mandamento e sanção. Todas estas informações são necessárias para, finalmente, se adentrar na discussão central do presente trabalho, que será exposta no próximo capítulo.

4. PROBLEMÁTICA. IRRETROATIVIDADE X FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PERIÓDICO

Possuindo as noções gerais dos sobreditos institutos, passa-se para a discussão central do presente estudo.

Existe, há algum tempo, uma discussão infundável que vem tomando tempo nas salas das universidades e, também, nas pautas de julgamento dos tribunais do nosso país. Essa celeuma - dentro do campo do direito tributário - envolve os dois institutos que foram anteriormente expostos: o princípio da irretroatividade tributária e o fato jurídico tributário periódico.

Importante relembrar, de início, que fato jurídico tributário periódico (implicitamente, hipótese tributária complexa) é aquele em que a lei tributária determina: **a)** a data exata em que se deve reputar concretizado o “fato gerador”; e **b)** o período em que todos os aspectos materiais contidos nesse determinado “fato gerador” devem ser analisados para que o fisco chegue, ao final do aludido interstício, ao *quatum debetur*. Os casos mais notáveis desse tipo de fato jurídico tributário ocorrem com o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, as quais serão analisadas a seguir.

O IRPJ e a CSLL são tributos federais voltados às pessoas jurídicas e ambos seguem as mesmas normas de apuração e pagamento. Assim, a lei instituidora de ambas as exações prevê que o “fato gerador” se concretiza plenamente, todos os anos, no dia 31 de dezembro. Analisando, portanto, na sistemática de apuração anual, verifica-se que os períodos de apuração de ambas as exações vão de 1º de janeiro até 31 de dezembro. Ou seja, durante este interstício serão calculados mês a mês valores que posteriormente, analisados conjuntamente, resultaram o *quantum debetur*.

Aplicando a teoria num exemplo prático para que fique bem claro ao leitor do problema com que está a lidar, imagine-se a seguinte situação: um tributo, que possui fato jurídico tributário periódico (apurado no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro), é majorado no decorrer do exercício financeiro, isto é, anteriormente ao dia em que a lei repute o fato gerador concretizado (31 de dezembro), é correto afirmar a possibilidade de aplicação do novo cálculo

do tributo sobre todo o período de apuração, tendo em vista que a majoração ocorreu antes da concretização efetiva do “fato gerador”?

Pois bem. Aí está o centro da problemática.

Contudo, dividir-se-á a análise dessa questão nos dois tributos (IRPJ e CSLL), eis que um (o IRPJ), além da irretroatividade, se submete também a regra da anterioridade do exercício financeiro e, o outro (CSLL), ao princípio da anterioridade nonagesimal.

4.1. IRRETROATIVIDADE E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é tributo que não se sujeita ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, o qual é aplicado, por sua vez, ao Imposto de Renda.

A anterioridade do exercício financeiro (ou anterioridade anual) é também um princípio constitucional, positivado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, que diz:

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;

A norma constitucional proíbe que os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) apliquem a lei tributária nova (seja instituidora ou majoradora) no mesmo ano em que ela (a lei) tenha sido publicada.

Trata-se de mais uma limitação ao poder de tributar, assim como uma garantia aos contribuintes que visa proteger a confiança da relação entre eles e o Estado. Tal cânone é, também, um princípio subsequente da segurança jurídica.

Apesar da CSLL não se submeter ao princípio da anterioridade anual, a ela é aplicado o princípio da anterioridade nonagesimal (conhecido também como noventena). Esse princípio está positivo no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal, o qual prescreve:

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:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Inicialmente, tal princípio era somente previsto para as contribuições para o financiamento da seguridade social, por determinação expressa do art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Posteriormente, com a EC 42/2003, a noventena foi ampliada para os demais tributos através do artigo supracitado.

Em regra, como dispõe a norma constitucional, o período de 90 dias deve ser observado concomitantemente o princípio da anterioridade do exercício financeiro. Bem ilustra a aplicação da regra, o professor Ricardo Alexandre (2012, p. 114):

Se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada após o dia 3 de outubro (quando faltam 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não mais pode ser feita a partir de 1º de janeiro seguinte, sob pena de infringir a noventena (publicada a lei ‘em meados de outubro’, a cobrança deve se verificar ‘em meados de janeiro’). Já se a publicação da lei instituidora ou majoradora ocorrer no início, a cobrança não pode ser feita imediatamente após o transcorrer de noventa dias, pois o princípio da anterioridade do exercício exige que se espere o início do ano subsequente.

Assim, a lei nova que institui ou aumente o valor da obrigação tributária da CSLL deverá aguardar o prazo de 90 dias para começar a surtir seus efeitos, eis que tal exação não observa o princípio da anterioridade do exercício financeiro. Passada a noventena, os “fatos geradores” ocorridos posteriormente se submetem as regras da nova lei.

Superadas tais noções, nasce a seguinte pergunta, a qual também foi abordada na obra do ilustríssimo Ricardo Alexandre (2012, p. 102): “se a lei majoradora da CSLL fosse publicada até o dia 2 de outubro de 2008 (quando faltam 90 dias para que se atinja o dia 31 de dezembro), poderia atingir os lucros percebidos desde o início do exercício?”.

A resposta é, sem sombras de dúvida, negativa.

O problema é que a CSLL tem fato jurídico tributário periódico (implicitamente uma hipótese tributária complexa) e, por isso, ela é composta pelos lucros auferidos mês a mês no ano, de 1º

de janeiro a 31 de dezembro (sendo este último o dia em que lei reputa plenamente concretizado o fato jurídico tributário).

Ademais, outro fator que leva a maioria dos estudiosos ao engano é a equivocada interpretação do art. 105 do Código Tributário Nacional, que assim preconiza:

Art. 105. 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 artigo 116.

O que vê, infelizmente, é que se tem adotado um entendimento equivocado, segundo o qual a resposta da sobredita pergunta seria positiva, pois, para alguns, o “fato gerador” da CSLL estaria pendente porque ainda não completado seu período e, para outros, o “fato gerador” da CSLL seria futuro, porque a lei nova, mesmo observando a noventena, teria sua eficácia plena antes da ocorrência do “fato gerador”.

Contudo, deve-se discordar dos pensamentos acima expostos, pois os raciocínios vão de encontro com a segurança jurídica. Perceba que se permitir isso, o aumento do tributo recairá sobre os lucros auferidos desde o início do ano, o que, ao final deste, resultará numa majoração da obrigação tributária inesperada pelo contribuinte, porquanto este, com os lucros já auferidos antes da nova lei tributária, planejava sua vida econômico-financeira com base na lei anterior. É claro e evidente que ocorre retroatividade da lei nova a fatos passados, isto é, ocorridos antes de sua vigência.

Isso não quer dizer que estamos indo de encontro com o art. 105 do CTN, pois, na realidade a CSLL – como também o IRPJ – é “tributo por período” (ALIOMAR BALEEIRO, 2007, p. 712), o que não se pode confundir com fato jurídico tributário pendente. A própria lei tributária considera “fato gerador” pendente “aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Assim, para que o fato jurídico tributário seja pendente é necessário que ele tenha se iniciado, mas não completado e, ainda, faz-se necessário a observância do art. 116, pois, é com base nesse dispositivo que o interprete vai encontrar os parâmetros para determinar se o “fato gerador” é pendente ou se já ocorreu.

Diz o art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (grifou-se);

Como regra geral, aplica-se a lei vigente no momento da realização do “fato gerador” e, somente em casos excepcionais, a lei posterior retroage. O art. 116 tem por finalidade estabelecer o momento em que se deve reputar ocorrido o fato jurídico tributário e seus efeitos, pois, como se viu, a sua ocorrência vincula a lei vigente à época.

Assim, o art. 116, analisado a *contrario sensu*, estabelece duas situações como passíveis de serem consideradas pendentes, nos termos do art. 105, quais sejam:

a) situação de fato, segundo Aliomar Baleeiro (2007, p. 711), ocorre quando certas hipóteses tributárias:

Configuram singela execução ou situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos (civis ou mercantis) múltiplos e numerosos, em que a relevância tributária não está posta no ato ou negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos deles resultantes.

Em outras palavras, o “fato gerador”, nesses casos, é reflexo de uma situação de fato ou sua execução e, para que o considere ocorrido e existente seus efeitos, são imprescindíveis que se “verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios” (inciso I, art. 116). São as circunstâncias materiais, por exemplo, a entrada de produto estrangeiro em território nacional (no Imposto de Importação). Note que não importa, para a verificação da ocorrência do “fato gerador”, a concretização formal de um contrato mercantil, com todas as execuções de suas obrigações decorrentes, mas sim e tão somente dos atos de execução dessa obrigação (circunstância material) que o legislador elegeu para caracterizar a ocorrência do “*fato gerador e de seus efeitos*”.

Aliomar Baleeiro (2007, p. 712) faz notável observação:

Tais circunstâncias materiais são necessárias a que os efeitos daqueles atos ou negócios jurídicos normalmente se produzam, como diz o art. 116, I, do CTN. Por isso, no ICMS, por exemplo, a saída é situação de fato relevante, enquanto configurar circunstância material, como execução e indícios dos efeitos normais de atos translativos da posse ou da propriedade de mercadorias.

b) situação jurídica. Assim é chamado pelo CTN quando, na hipótese tributária, a ocorrência não se dá porque o fato jurídico é dependente de implemento de condição, ou é relevante para o Direito o ato ou negócio jurídico em si mesmo (ALIOMAR BALEEIRO, 2007, p. 712).

Kiyoshi Harada (2010) esclarece mais ainda com suas terminantes palavras:

O Código se refere, não ao fato jurídico, mas, ao ato ou negócio jurídico já categorizado por outro ramo do Direito. O intérprete (...) deve buscar no direito comum o alcance e conteúdo da situação jurídica referida (ato ou negócio jurídico). Por exemplo, quando o art. 35, do CTN se refere ao imposto sobre "transmissão de bens imóveis" devemos buscar no Código Civil, mais precisamente, no seu art. 1.245 o conceito legal de transmissão de bens imóveis, que se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Daí a inconstitucionalidade da exigência do ITBI no ato da lavratura da escritura de compra e venda, como consta da legislação tributária de vários municípios.

Verifica-se, dessa forma, que os tributos por período não são mencionados no art. 116 do CTN e, por isso, eles não são penderes para os fins do art. 105 do CTN. Além do mais, denota-se que os tributos (IRPJ e CSLL) não se enquadram como penderes, nos termos do art. 116, pois, apesar de o período de apuração dos aludidos tributos ainda estar em aberto (o que, em tese, os caracterizariam como penderes), a própria lei tributária atribui relevância jurídica aos elementos que constituem seus "fatos geradores", motivo pelo qual eles devem ser considerados ocorridos e intangíveis pela nova regra. Não é porque o período de apuração ainda está em aberto que a nova lei tributária pode modificar os elementos (constitutivos do fato gerador) ocorridos antes da nova lei. Tal linha de raciocínio se ampara nos designios constitucionais, notadamente, nos princípios do Estado de Direito e da Segurança Jurídica.

Como bem pondera Aliomar Baleeiro (2007, p. 197):

É verdade que, nos impostos de período, como no imposto incidente sobre a renda, antes de consumado o período, não se realiza o excedente ou acréscimo patrimonial, essencial à realização do pressuposto, quer na pessoa física, quer na jurídica. Mas, a peculiaridade de tais impostos está em que, apesar disso, antes do encerramento do

período, a lei atribui a fatos anteriores relevância jurídica. Surgem deveres, obrigações, direitos, pretensões relevantes. As retenções na fonte, a realização de ganhos, inclusive de capital ou a efetuação de despesas dedutíveis são exemplos de fatos jurídicos relevantes, que entram na constituição e cômputo da renda formada em todo o período e não apenas no último dia desse mesmo período. A singularidade de tais impostos não tem passado despercebida na doutrina, com vistas à proteção da confiança e da segurança jurídica. Por isso, embora a renda somente se configure ao final do período, a lei aplicável deverá ser aquela em vigor desde o primeiro dia do período e não no último dia do período... como alegava Pontes de Miranda, e como ratificou, em seus julgados, o Ministro Moreira Alves, um fato só é jurídico, porque a lei atribui o desencadeamento de determinados efeitos à sua ocorrência. Anulados, por lei nova, esses efeitos, ou modificados tais efeitos, já nascidos no passado, será necessariamente atingido o fato jurídico pretérito, em ação retroativa.

Partindo do mesmo raciocínio, Luciano Amaro (2006, p. 121) afirma categoricamente:

Não se invoque, em contrário, o art. 105 do Código Tributário Nacional (que analisaremos em capítulo subsequente) para afirmar que a aplicação imediata da lei poderia atingir os fatos pretéritos, a pretexto de que eles seriam meros componentes de um fato em formação, dada a gritante inconstitucionalidade dessa postura. Os fatos pretéritos não podem gerar tributo (nem com a “ajuda” de fatos posteriores), pois o dispositivo de lei que pretendesse dar-lhes essa virtude feriria o preceito constitucional em análise, que veda a cobrança de tributo com base em fatos pretéritos (...) a lei, para respeitar a irretroatividade... vale dizer, a lei deve preceder todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar o princípio da irretroatividade, não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados”

Não obstante a boa doutrina tenha se posicionado a favor da segurança jurídica, o STF, em recente julgamento, mostrou equivocado entendimento quanto o tema ora abordado, conforme ementa abaixo:

EMENTA: Embargos de declaração acolhidos para complementar a fundamentação do acórdão embargado e alterar a respectiva ementa, que passa a ter o teor seguinte: "Contribuição social: correção monetária: atualização pela UFIR: constitucionalidade do art. 79 da L. 8.383, de 30.12.91: precedentes. **Se o fato gerador da obrigação tributária relativa à contribuição social reputa-se ocorrido em 31 de dezembro, conforme a orientação do STF, a lei que esteja em vigor nessa data é aplicável imediatamente, sem contrariedade ao art. 5º, XXXVI, da Constituição.**" AI 333209 AgR-ED/PR. EMB.DECL.NO AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 02/03/2007 (grifei).

No sobredito caso, o mérito discutia a inconstitucionalidade da Lei nº 8.383, de 30.12.91, que impôs a atualização do valor da obrigação tributária, por um novo indexador. Segundo o Excelso Pretório, “se o fato gerador da obrigação tributária relativa à contribuição social reputa-se ocorrido em 31 de dezembro, conforme a orientação do STF, a lei que esteja em vigor nessa data é aplicável imediatamente, sem contrariedade ao art. 5º, XXXVI, da Constituição” e, ainda, a lei contestada apenas impôs um novo indexador, isto é, “a lei nova não traduz majoração de tributos ou modificação da base de cálculo”.

Quanto ao primeiro argumento, vê-se que a irretroatividade foi ponderada superficialmente, porquanto o STF se deteve à sua análise a partir de dois aspectos, (i) a data que a lei reputa concretizado o fato gerador (31 de dezembro) e (ii) se a nova lei já tinha eficácia naquele momento. Contudo, a Suprema Corte não analisou a irretroatividade quanto ao seu conteúdo, isto é, desprezou a manifesta irretroatividade da nova lei que, promulgada no penúltimo dia do ano – um dia antes da concretização do “fato gerador” – produziu seus efeitos aos fatos relevantes já ocorridos no passado, os quais não poderiam ser alterados. Já o segundo argumento de que a lei nova não traduz majoração de tributos ou modificação da base de cálculo por apenas impor um novo indexador não prospera, eis que, a relação entre o fato jurídico tributário e o seus resultados (efeitos) são imediatos, interligados e consequentes, isto é, uma vez que, se alterados o seus efeitos, o fato jurídico tributário também é modificado. Ou seja, os fatos jurídicos tributários devem ser corrigidos monetariamente de acordo com a lei vigente à época, não sendo legítimo que a lei nova venha alterar o procedimento de correção monetária de fatos pretéritos (BALEEIRO, ALIOMAR, 2003, p. 194-204)

Não obstante o equivocado entendimento manifestado pelo STF, ao analisar seus precedentes, verifica-se que a Suprema Corte, antes mesmo da Constituição de 1988 (a qual inaugurou a irretroatividade específica no Direito Tributário), acolheu o entendimento correto quanto a aplicação da irretroatividade, até mesmo nos casos mais sutis, semelhantes ao acima transcrito, em que a lei nova não atingiu diretamente o fato jurídico pretérito e sua base de cálculo, mas só indiretamente, por meio de seus efeitos já desencadeados.

Em inesquecível voto, o Ministro Moreira Alves, como relator, no julgamento da ação de representação de inconstitucionalidade nº 1.451-7, do art. 18 do Decreto-Lei nº 2.323/87, o qual determinou a transformação, em OTN (Ordem do Tesouro Nacional), do montante do

imposto de renda a pagar pelas pessoas jurídicas, apurado em 31 de dezembro do ano anterior, ponderou sublimemente:

A questão é a de 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 Burgerlichenrechts*, vol. I, § 10, p. 196 e Andreoli, *Contributo ala Teoria dell' Adempimento*, nº 564, pp. 88/90) e a que nega ocorrência desse direito à liberação (entendendo vários seguidores, entre os quais Molitor, *Schuldrecht*, vol. I, § 14, p. 77, que, nesse caso, não há dever ou sujeição do credor, mas tem este apenas um 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 ato jurídico perfeito, como decorre inequivocamente, dos arts. 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 Emenda nº 1, de 1969*, tomo V nº 139, pp. 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-pronto, 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 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 nº 2.323/87, não só o fato gerador do imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1987 (fato esse que se produziu em 31.12.1986), mas também seu efeito imediato que foi a relação obrigacional tributária 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 de natureza diversa, porquanto a modificação do efeito alçada, prejudicando-o, o fato jurídico consumado de que ele resultou (Supremo Tribunal Federal – Plenário, 27. 05. 1988).

Aliomar Baleeiro (2003, p. 196) ainda faz pertinente observação:

O fato gerador não é uma categoria ontológica, que subsiste de per se. É uma categoria funcional que se explica na medida em que produza efeitos jurídicos. Mudados os efeitos a serem desencadeados pelo fato jurídico (nascimento de uma obrigação em dinheiro, pelo seu valor nominal, ou seja, sem correção monetária) ou já desencadeados (retroativamente), altera-se o próprio fato, pois a relação de implicação lógica entre hipótese e consequência, segundo a qual, dado um fato A será a consequência (então deve ser C), é recíproca e intensiva. Isso significa que se não é C (se não ocorrem os mesmos efeitos anteriores da consequência) então não A, o fato gerador será outro, alterado.

Outro precedente é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.138/600, julgada em 14.06.1991, que reconheceu a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134/90, publicada em 27.12.1990, que alterou o coeficiente de correção monetária para apuração do saldo do imposto de renda a pagar ou a restituir. No caso, além da retroatividade, ficou evidenciado que houve uma forma anômala de aumento do valor do imposto.

Como delineado, a retroatividade pode se dar por meios diretos ou indiretos. Na primeira situação, a lei nova modifica a alíquota ou a base de cálculo do tributo; e na segunda, a lei nova altera, como visto, o indexador do valor da obrigação. Contudo, não importa se a lei produz efeitos retroativos por meios diretos ou indiretos, o que importa, na realidade, é que qualquer que seja a retroatividade, ela é expressamente vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro e, por ser absoluta, inexistem exceções a ela.

4.2. IRRETROATIVIDADE E O IMPOSTO DE RENDA

Para que o leitor entenda a funcionalidade de apuração e arrecadação do imposto de renda, parte-se com o seguinte exemplo: o IRPJ desse ano (2013) é apurado de acordo com o ano-base, isto é, de 1º de janeiro até o dia 31 de dezembro do ano de 2012 (sistemática de apuração anual). Ou seja, durante o decorrer do ano de 2012, o contribuinte analisará todas as suas rendas e os seus proventos adquiridos no ano, mês a mês. Esse exercício financeiro (2012) é o denominado de ano-base justamente porque serve de “base” para o contribuinte verificar suas rendas e proventos auferidos e, também, para determinar a ocorrência ou não do fato jurídico tributário e, se for caso, para determinar o montante da obrigação tributária. Todo esse processo de verificação e determinação do *quantum debetur* é realizado pelo próprio contribuinte quando formula sua Declaração Anual de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (lembrando que o mesmo vale para pessoa física).

Como visto no tópico anterior, o imposto de renda sujeita-se ao princípio da anterioridade do exercício financeiro. Significa que a lei nova não pode ter sua eficácia no mesmo ano que fora publicada, por exemplo, uma lei que aumente o valor do imposto de renda é publicada neste ano (2013), mesmo ela já estando em vigor, sua eficácia é prorrogada para o primeiro dia do exercício financeiro subsequente (1º de janeiro 2014). Verifica-se, portanto, que a nova lei só será aplicada nos fatos geradores ocorridos após a aludida data.

Neste ponto, é importante fazer a lamentável constatação da Súmula 584 do STF, aprovada na Sessão Plenária de 15/12/1976, 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”.

À época da supracitada súmula, a doutrina tradicional entendia – anote-se, equivocadamente – que lei aplicável para tributar o imposto de renda era àquela vigente ao final do ano, não sendo retroativa porque a concretização do fato jurídico tributário do aludido imposto precedia o término do período, consoante se denota das palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória (*apud* ATALIBA, GERALDO. 2012, p. 98): “condicionando 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”.

A anterioridade, por sua vez, era “respeitada”, pois, segundo a interpretação literalmente o dispositivo do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, vedava-se “a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que surja uma lei de imposto de renda que o crie (...) e não a vigência imediata dessa lei” (BALEEIRO, ALIOMAR. 2003, p. 128).

Tal entendimento, contudo, repise-se, já e deve ser superado.

Assim, no temerário sentido do enunciado, por exemplo, o imposto de renda de 2014, que é apurado no ano base de 2013, deve ter definido seu valor de acordo com a lei vigente no ano de 2014 (ano que deve ser apresentada a declaração). É evidente o grande tormento causado ao contribuinte, uma vez que este não poderá se planejar tributariamente em razão dessa insegurança.

Seguindo o exemplo, entretanto, verificam-se dois empecilhos que a aludida súmula não ultrapassa. Primeiro, para que a nova lei esteja vigente e plenamente eficaz no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração, ela deverá ser publicada no ano base de

2013 em virtude do princípio da anterioridade do exercício financeiro. Segundo, o princípio da anterioridade do exercício financeiro posterga a eficácia na nova lei para o ano subsequente ao da publicação e, ademais, em aplicação concomitante com o princípio da irretroatividade, faz com que ela (nova lei) atinja somente os novos fatos jurídicos tributários ocorridos a partir de então, não retroagindo aos “fatos geradores” acontecidos no ano de sua publicação. Ou seja, para que a nova lei produza efeitos no ano base do imposto de renda de 2014, é necessário que ela seja publicada no ano de 2012, em observância aos princípios da anterioridade do exercício financeiro e da irretroatividade.

O professor Sacha Calmon (1988, p. 327) faz importante constatação em relação aos sobreditos princípios e a malfadada súmula:

Em quaisquer das hipóteses, o princípio da anterioridade predica que a lei eficaz, a incidível, deve ser sempre a que estiver em vigor, no último segundo do ano anterior ao ano em que se iniciarem os fatos geradores da obrigação tributária, irrelevante o dia do pagamento, igualmente matéria indelegável de lei (legalidade). A função dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, referido o último aos fatos geradores, recoloca a questão de maneira correta e suplante a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, de forma inquestionável, ao nosso sentir, com vantagens para os contribuintes, armados agora de mais certeza e segurança perante o poder de tributar. O constituinte de 1988, neste ponto, merece encômios.

Luciano Amaro (*apud* ALIOMAR BALEEIRO, 2003, p. 200), insigne jurista, também compartilha do mesmo pensamento:

A aquisição da disponibilidade de renda resulta de fatos (voluntários ou não) que se produzem ao longo do período, e que são fatos jurídicos relevantes para efeito da lei tributária. Por isso e em face dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança do direito (a não-surpresa, a evitação do arbítrio), bem como as demais implicações do estado de direito, é vedado a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto, após iniciado o período.

Infelizmente, não obstante a evolução da doutrina majoritária em relação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade quanto aos impostos de períodos, vislumbra-se, ainda, que no âmbito do STF há decisões em que foi adotado o obsoleto entendimento, conforme se denota da ementa abaixo (RE 194.612, julgado em 24.03.1998):

- 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.

(...)

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".

Por outro lado, felizmente, o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem-se mostrado mais evoluído em seus julgamentos, consoante se vê do REsp 179.966/RS, julgado em 21.06.2001:

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.

Espera-se que o STF, em nova oportunidade (julgamento do RE 183.130, a ser realizado pela Suprema Corte, em breve), se manifeste pela superação da malfadada Súmula 584, concretizando-se a plenitude dos princípios da irretroatividade e da anterioridade em relação ao imposto de renda.

5. CONCLUSÃO

Na ciência do Direito, a irretroatividade, *latu sensu*, independente da época e da cultura civilizacional, é vetusto princípio condecorado em inúmeros sistemas jurídicos de todo o mundo, por se tratar de regra precípua e pura do Direito.

Contemporaneamente, em relação aos demais países juridicamente organizados, o Brasil possui lugar de destaque, porquanto concedeu a irretroatividade um *statuts* constitucional, além de discipliná-la em matéria geral, assim como em matéria específica, notadamente no ramo do direito tributário.

A irretroatividade em si ostenta valores muito superiores àqueles apresentados *a priori*, eis que, quando observada, são obedecidos implicitamente os desígnios dos sobreprincípios da segurança jurídica e do estado de direito, pois, ela decorre deles.

Por se sustentar em sobreprincípios de altíssimo valor, condecorados na Constituição Federal, é que a irretroatividade apresenta-se como absoluta, não havendo exceções.

Nas situações previstas no art. 106 do CTN, tem-se que a irretroatividade é relativizada. Entretanto, essa relativização somente ocorre em situações que beneficiam o contribuinte, nunca o prejudicando. Tal constatação corrobora ainda mais o caráter absoluto do princípio da irretroatividade, eis que não há exceções em detrimento aos contribuintes.

De outro norte, as normas em geral são compostas por três elementos: hipótese, mandamento e sanção. Ocorrida a hipótese legal, incide seu mandamento, o qual, caso não seja cumprido, incidirá uma sanção relacionada.

Toda norma de direito tributário possui uma hipótese tributária. Por ser hipótese, consequentemente trata-se de um conceito legal (abstrato). É por esse e outros motivos que se deve diferenciar o plano abstrato do concreto, não podendo denominar ambas as situações – que são totalmente distintas – com o mesmo nome (fato gerador).

Não obstante acerbadas críticas por boa parte da doutrina, a hipótese tributária pode ser classificada de acordo com seu aspecto temporal. São classificadas em simples e complexa. Igualmente, os fatos jurídicos tributários (hipótese tributária concretizada) são designados em instantâneos e periódicos.

Os fatos jurídicos tributários classificados como periódicos, por se tratarem da concretização das hipóteses tributárias complexas, são aqueles que a lei designa o momento em que se deve reputar ocorrido, assim como o período de sua apuração.

Os tributos que melhor exemplificam o fato jurídico periódico é o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Ambos são apurados entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, sendo este último o momento em que a lei os considera plenamente concretizados.

Assim, uma lei que institua novo tributo ou majore algum já existente durante o período de apuração não pode retroagir seus efeitos desde o começo da apuração (1º de janeiro), eis que os elementos constitutivos de tais exações são relevantes para o Direito, porquanto aqueles já ocorridos deverão ser normatizados segundo a lei vigente à época de suas ocorrências e não segundo aquela vigente no último dia de apuração (31 de dezembro).

Por ser norma mais pura e afeta aos desígnios constitucionais (estado de direito e segurança jurídica), qualquer entendimento contrário é plausível de ser taxado inconstitucional.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematiza**, 6. ed. São Paulo: Método, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BECKER, Adolfo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria dell'ordinamento giuridico**. Turim: Giappichelli, 1960.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.
- BRASIL. Constituição Federal de 1998.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 194. 612. Relator: Ministro Carlos Velloso, julgado em 24 de março de 1998.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 584, aprovada na Sessão Plenária de 15 de dezembro de 1976.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação de representação de inconstitucionalidade nº 1.451-7/DF. Plenário 27/05/1988.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.62/RS. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 04 de agosto de 2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 179.966/RS. Primeira Turma. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, julgado em 21 de junho de 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.
- Código Novo de Justiniano. Disponível em <<http://webu2.upmf-grenoble.fr/DroitRomain/Corpus/CJ1.htm#14>>. Acesso em 24/08/2013.
- Código de Direito Cônico. Disponível em <http://www.vatican.va/archive/cod-iuris-canonici/portuguese/codex-iuris-canonici_po.pdf>. Acesso em 24/08/2013.
- Constituição da República Portuguesa. Disponível em <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art18>>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição Espanhola de 1978. Disponível em <<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=1&fin=9&tipo=2>>. Acesso 24/08/2013.

Constituição Política do Império do Brasil de 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em 24/08/2013.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 24/08/2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição 1988 - Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960.

GABBA, Carlo Francesco. *Teoria Della Retroattività Delle Leggi*. Vol. I. Teoria da Retroatividade das Leis. Pisa. Tipografia Nistri, 1868.

HARADA, Kiyoshi. **O momento em que se reputa ocorrido o fato gerador**. Jus Navigandi. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/17571/o-momento-em-que-se-reputa-ocorrido-o-fato-gerador#ixzz2aqa1ImX2>>. Acesso em 24/08/2013.

JANCZESKI, Célio Armando. **A retroatividade benigna da lei tributária e o ato não definitivamente julgado**. Disponível <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1260>. Acesso em 24/08/2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, a irretroatividade e da anterioridade**. 2005. 145 p. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-graduação em Direito Mestrado - Universidade Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário**, 13. ed. Livraria do Advogado, 2013.

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. **Sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Portal Jus Navigandi. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/23238/sobreprincipio-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria>>. Acesso em 24/08/2013.

PINHEIRO, Adriano Martins. **Princípio da Irretroatividade Tributária**. Portal Âmbito Jurídico. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7041>. Acesso em 24/08/2013.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Irretroatividade da lei**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/4190/irretroatividade-da-lei>>. Acesso em 24/08/2013.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**. Disponível em <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1271313928.pdf>>. Acesso em 24/08/2013.