O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

RICARDO AZIZ CRETTON*

1 — Introdução. O Princípio da Irretroatividade: Considerações Gerais. 2 — O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária Gravosa e Princípios Correlatos; Referências ao Direito Italiano e Alemão; no Direito Brasileiro. 3 — Alguns Aspectos do Fato Gerador do Imposto de Renda e de sua Sujeição ao Princípio da Irretroatividade. 4 — Jurisprudência: Superação da Súmula 584 e Tendências mais Recentes do STF (Casos do I. R. sobre Bases Correntes e da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas).

1 — *Introdução. O Princípio da Irretroatividade: Considerações Gerais*

O princípio da irretroatividade da lei tributária, pela primeira vez expresso no texto constitucional (CF/88, art. 150, III, *a*), sempre foi tido como implícito e decorrente do princípio geral da irretroatividade inscrito, via de regra, dentre os direitos e garantias individuais[1], a par de constante da Lei de Introdução ao Código Civil (art. 6º) e invariavelmente presente a sua versão penal (*nullum crimem, nulla poena sine lege praevia*) em nossas Leis Maiores (v. CF/88, art. 5º, incs. XXXIX e XL).

A chamada irretroatividade da lei, que decorreria da própria idéia desta, no Estado de Direito, foi objeto de aprofundados estudos de GABBA[2], PAUL ROU-

1 Constituição imperial de 1824, art. 179, inciso III; Constituição republicana de 1891, art. 11, inc. 3º; Const. de 1934, art. 113, nº 3; Const. de 1946, art. 141, § 3º; Const. de 1967, art. 150, § 3º; Emenda nº 1/69, art. 153, § 3º; e Const. de 1988, art. 5º, inc. XXXVI. A Carta autoritária outorgada em 1937 o omitiu, mas em 1942 o Dec.-lei nº 4.657, instituindo a atual Lei de Introdução ao Cód. Civil, o reafirmou *expressis verbis*.

2 A obra clássica de GABBA, *Teoria della Retroattività delle Leggi*, em torno da noção de "direito adquirido", acabou predominando na doutrina, tendo sido adotada em nossa Lei de Introdução (art. 6º) — anota CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO, em conferência proferida na OAB-ES, em 1988, sobre "A Irretroatividade da Lei Tributária", e publicada na *Revista de Direito Tributário* nº 45, p. 81/96.

* Advogado no Rio de Janeiro.

BIER, G. HUSSERL, PIETRO GASPARRI, FRANCESCO LA VALLE, JEAN REYMOND, AUBRY ET RAU, DEMOLOMBE, LAURENT, COLLIN, CAPITANT, VALETTE, BERTHELEMY, DALLOZ e muitíssimos outros, em cujas reflexões se mostram as dificuldades no que concerne às dimensões do efeito retroativo e a diferença entre as situações definitivamente constituídas e as em curso de desenvolvimento[3].

Trata-se de princípio referente ao valor básico da *segurança jurídica*, da existência, certeza e positividade do direito, sem o qual este mesmo não pode existir, da estabilidade do "sistema de garantias que a ordem jurídica oferece, de sua eficácia ou atuação efetiva", como assinala FLÁVIO BAUER NOVELLI, reportando-se a RECASÉNS SICHES, a RADBRUCH e a GARCÍA MÁYNEZ[4].

É corolário do princípio da *legalidade*, em cuja essência se inclui a irretroatividade. Sua acepção tributária (*nullum tributum sine lege praevia*) qualifica a *reserva* absoluta *da lei formal* (CF/88, art. 150, I) para instituir ou majorar tributo, e a reserva relativa da lei ou a primazia desta, no que tange à matéria tributária restante, acessória, instrumental, por assim dizer.

PAUL ROUBIER, em suas acuradas meditações sobre o conflito das leis no tempo e o direito intertemporal ou transitório, anota que, como o tempo se decompõe em três momentos (passado, presente e futuro), há três posições possíveis para a aplicação de uma lei no tempo: (a) ela pode ter um efeito retroativo, se sua aplicação remonta ao passado; (b) um efeito imediato, se se aplica logo no presente; e (c) um efeito diferido, se sua aplicação se estende ao futuro. Examina as três posições como fenômenos, respectivamente, da retroatividade da lei nova, de seu efeito imediato e da sobrevivência da lei antiga[5].

No que concerne à retroatividade da lei, vedada na França pelo art. 2º do Código Civil napoleônico ("*La loi ne dispose que pour l'avenir, ella n'a point d'effet rétroactif*"), frisa ROUBIER que a lei nova "*ne pourra sans rétroactivité s'appliquer aux effets jurifiques dèjá produits, les modifier ou les anéantir*" (op. cit., p. 10), assertiva que repete e aprofunda adiante, por diversas vezes: ao discorrer (p. 173) sobre os *facta pendentia* (situations en cours[6]); a respeito da distinção entre efeito

3 Como observa OTTO EDUARDO VIZEU GIL no trabalho apresentado, em set./84, à X Jornada Luso-Hispano-Americana de Direito Tributário, realizada em Montevidéu, sob o tema "O Princípio da Irretroatividade das Leis e dos Regulamentos em Matéria Tributária", publicado na *Resenha* nº 6 da ABDF, nov./dez./84.

4 FLÁVIO BAUER NOVELLI, "Segurança dos Direitos Individuais e Tributação", conferência proferida em 1982 na PUC-SP e publicada na *Rev. Dir. Trib.* nº 25/26, jul./dez./83, p. 159/175.

5 PAUL ROUBIER, *Le Droit Transitoire*, 2ª ed. Dalloz et Sirey, Paris, 1960, p. 9.

6 "*... Vis-à-vis des lois qui gouvernent la création (ou l'extinction) des situations juridiques, le principe généralement admis est que ces lois saisissent la situation en cours de création (ou d'extinction) à partir de son entrée en vigueur. Il convient de noter, ici aussi, qui'il existe des situations juridiques à formation instantanée, et dans ce cas la formation de la situation se place forcément sous une seule loi; mais il existe aussi des situations juridiques à formation continue, c'est-à-dire se formant par plusieurs échelons successifs dans la durée. Ces deux derniers types de situation font apparaitre alors des situations en cours de constitution (ou d'extinction), que la loi nouvelle atteint en principe dès son entrée em vigueur, c'est-à-dire qu'elle respecte les éléments qui auraient été déjà valablement réunis sous la loi précédente, mais qu'elle peut modifer cette situation dans sa période postéreure à la loi, en ajoutant des conditions nouvelles à celles que étaient jusque-là seules requises*" (op. cit., p. 173).

retroativo e efeito imediato (p. 177)[7]; e ao comentar a hipótese de leis relativas aos efeitos de uma situação jurídica (p. 205)[8].

Adverte também ROUBIER que, embora o Código Civil francês haja adotado, no art. 2º, a regra da irretroatividade redigida à maneira romana, de Teodósio, avulta a influência da *doutrina do direito adquirido* nas legislações dos povos civilizados (op. cit., p. 90/91).

Com efeito, conforme expõe LIMONGI FRANÇA[9], a obra de GABBA (*Teoria della Retroatività delle Leggi*), editada no apagar do século XIX, imprimiu por definitivo cientificidade ao trato da questão, baseando sua doutrina na noção do "direito adquirido", que constituiria o limite da retroatividade das leis e cujo conceito GABBA elucida:

"É adquirido todo direito que: a) é conseqüência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo no qual o fato foi consumado, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo; e que b) nos termos da lei sob cujo império se entabulou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu."

A ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, segundo HUGO DE BRITO MACHADO, "cria direito que cabe, indiscutivelmente no conceito de direito adquirido"[10]. O caráter absoluto do princípio da irretroatividade, entre nós, e seu assento constitucional conferem verdadeiro *direito público subjetivo* aderente ao tríplice elenco imune à retroação das leis (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada), esclarece OTTO EDUARDO VIZEU GIL (op. cit., p. 13).

Traduz LIMONGI (idem, p. 182 e 183), ao sumariar a importante contribuição trazida por PAUL ROUBIER ao tema, a proposição daquele jurista para o art. 23 do anteprojeto de textos sobre o conflito das lei no tempo, com vistas à reforma do Código Civil francês:

"Art. 23 A lei não tem efeito retroativo, ela não estatui senão para o futuro. Em conseqüência, uma lei nova não pode, em contrário à lei que era então em vigor, nem modificar as condições de estabelecimento (ou de extinção) de uma situação

7 "... *Intérêt de la distinction de l'effet rétroactif et de l'effet immédiat — La base fondamentale de la science des conflits de lois dans le temps, c'est la distinction de l'effet rétroactif et de l'effet immédiat de la loi. Cela paraît une donnée très simple: l'effet rétroactif, c'est l'application dans le passé, l'effet immédiat, l'application dans le présent; il ne paraît pas très malaisé de définir et de distinguer ces deux moments de la durée. Si la loi prétend s'appliquer à des faits accomplis (facta praeterita), elle est rétroactive; si elle prétend s'appliquer à des situations en cours (facta pendentia), il faudra établir une séparation entre les parties antérieures à la data du changement de législation, que ne pourraient être atteintes sans rétroactivité, et les parties postérieures, pous lesquelles la loi nouvelle, si elle doit s'appliquer, n'aura jamais qu'un effet immédiat; enfim, vis-à-vis des faits à venir (facta futura), il est clair que la loi ne peut jamais être rétroactive*" (op. cit. p. 177)

8 "*En ce qui concerne les effets des situations juridiques, nous pouvons, d'après les explications données, énoncer la règle suivante: La loi qui gouverne les effets d'une situation juridique ne peut, sans rétroactivité, atteindre les effets qu'une situation de cette sorte avait produits sous la loi antérieure, qu'il s'agisse d'ailleurs de modifier, d'accroître ou de diminuer ces effets*" (op. cit., p. 205)

9 R. LIMONGI FRANÇA, *Direito Intertemporal Brasileiro*, 2ª ed. RT, SP, 1968.

10 HUGO DE BRITO MACHADO, *Temas de Direito Tributário*, ed. RT, SP, 1993, p. 140.

jurídica anteriormente criada (ou extinta), nem modificar os efeitos produzidos por uma situação jurídica ao tempo da lei precedente" (*sic*).

E reportando-se a FRANCESCO FERRARA, lembra a regra única e precisa por ele formulada para solucionar os problemas da retroatividade: "*Tempus regit actum*" (idem, p. 188/189).

Menciona ainda LIMONGI a inserção expressa do princípio da irretroatividade na Constituição norte-americana, em que ao art. 1º, Seção IX, § 3º ("Nenhum *bill of attainder* ou lei retroativa poderão ser decretados") se acresce o § 1º da Seção X ("Nenhum Estado poderá... promulgar *bill of attainder* ou lei retroativa, ou enfraquecer por meio de lei a força dos contratos...").

Respondendo à distinção que se pretendeu estabelecer a respeito das *leis de ordem pública*, que excepcionariam as regras ordinárias relativas à irretroatividade, discorda PAUL ROUBIER, afirmando que o postulado da não-retroatividade é uma das colunas basilares da própria ordem pública, descabendo classificar tais leis em categoria especial regida por princípios outros (op. cit., p. 417/418).

Nessa linha, e aduzindo argumentos diante do Direito Constitucional brasileiro, o magistério de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA:

"Costuma-se dizer que as leis de ordem pública são retroativas. Há uma distorsão do princípio nesta afirmativa. Quando a regra da não-retroatividade é de mera política legislativa, sem fundamento constitucional, o legislador, que tem o poder de votar leis retroativas, não encontra limites ultralegais à sua ação, e, portanto, tem a liberdade de estatuir o efeito retroperante para a norma de ordem pública, sob o fundamento de que esta se sobrepõe ao interesse individual. Mas quando o princípio da não-retroatividade é dirigido ao próprio legislador, marcando os confins da atividade legislativa, à atentatória da Constituição a lei que venha a ferir direitos adquiridos, ainda que sob inspiração da ordem pública. A tese contrária encontra-se defendida por escritores franceses ou italianos, precisamente porque, naqueles sistemas jurídicos, o princípio da irretroatividade é dirigido ao juiz e não ao legislador"[11].

Mister se faz, nesse ponto, reavivar noções básicas, atinentes ao problema da *validade da lei*, que estremam o plano da *existência* (norma publicada) da lei dos de sua *vigência* (ingresso no universo jurídico) e *eficácia* (aptidão para produzir efeitos jurídicos, para incidir sobre as situações fáticas que se subsumirem à hipótese prevista na norma).

Ensina MIGUEL REALE[12] que a validade de uma norma de direito "pode ser vista sob três aspectos: o da validade formal ou técnico-jurídica (*vigência*), o da validade social (*eficácia* ou *efetividade*) e o da validade ética (*fundamento*)".

Complementa RICARDO LOBO TORRES[13]:

"A *vigência* envolve a existência ou a inserção da norma no mundo jurídico e

11 CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições de Direito Civil*, 1ª ed. Forense, Rio, 1961, vol. I, p. 128.

12 MIGUEL REALE, *Lições Preliminares de Direito*, 21ª ed. Saraiva, SP, 1994, p. 105.

13 RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, ed. Renovar, Rio, 1993, p. 107.

está em permanente contato com a *eficácia* que entende com a aplicabilidade ou com a aptidão para produzir efeitos na ordem jurídica.

Deve ser observado que a nossa legislação não é muito clara na terminologia. O CTN fala em "vigência" e em "entrar em vigor" para se referir ora à validade formal (vigência), ora à eficácia.

A distinção entre vigência e eficácia no Direito Financeiro é importante porque nem sempre aparecem e atuam concomitantemente. Há casos em que a vigência vem colada à eficácia imediata, que se segue ao período da *vacatio legis*. Em outras hipóteses a vigência se descola da eficácia, de modo que às vezes a norma terá vigência sem eficácia (eficácia diferida e suspensa) ou eficácia sem vigência (*sic*) (eficácia prorrogada e retroeficácia)".

O denominado efeito *retroativo* da lei na verdade inexiste. Como o tempo flui irreversivelmente numa só direção, o que se pode dar é o conferimento, a atribuição, pela lei nova, de determinados e imediatos efeitos jurídicos a fatos passados, anteriores à sua vigência, ou seja, qualificação jurídica diversa (da conferida pela lei antiga) a fato já ocorrido. A chamada "lei retroativa", assim, permite que fato passado venha a produzir, *no presente*, efeito não previsto pela lei vigente ao tempo do fato[14].

Por força, porém, da cláusula geral de respeito ao direito adquirido, que tutela os direitos subjetivos privados e públicos e é, em nosso sistema constitucional, endereçada ao legislador[15] — como, de resto, na maioria dos sistemas contemporâneos —, vedado é à lei imprimir efeito "retroativo" em detrimento de *direito adquirido* (bem assim de *ato jurídico perfeito* e *coisa julgada*). Nisto consiste o princípio geral, que se exprime na locução do inciso XXXVI, do art. 5º, da CF/88:

"....

XXXVI — a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

....".

Na *ultratividade* ("sobrevida", como diz ROUBIER) da norma, por outro lado, não se dá a "eficácia sem vigência", mas sim a aplicação, *no presente*, de efeito jurídico já produzido no passado, quando ainda vigente a norma.

O balanceamento e o equilíbrio — metas permanentemente buscadas — entre o valor *segurança* e o valor *justiça*, a caracterizar a relatividade dos princípios deles

14 É clara a lição de LUIZ VICENTE CERNICHIARO e PAULO JOSÉ DA COSTA JR., *Direito Penal na Constituição*, ed. RT, SP, 1991, p. 49: "É preciso explicar. Não há, em caso algum, efeito jurídico sem incidência da regra jurídica sobre fato nela visto ou previsto. Certo. O efeito é *posterius, prius* é a incidência. Se, em outra regra jurídica, declara-se que a incidência e o efeito jurídico, ocorridos aqui e agora, devem ser concebidos, considerados existentes, desde antes ou até antes da incidência ou da própria regra jurídica, ou da concepção ou elaboração mesma da regra jurídica, não significa que, em verdade, incidência e efeito jurídico se tenham realizado no passado. No tempo, do presente ao passado, de hoje para ontem, nada vai, nada vem, nada percorre, nada age. O tempo é irreversível. Não há retroatividade, no tempo de coisíssima nenhuma. Nada retroage". Ver, sobre o tema, os esclarecedores ensinamentos de FRANCESCO LA VALLE in *Sucessione di Leggi*, verbete do *Novíssimo Digesto Italiano*.

15 PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1/69*, tomo V, 2ª ed. Forense, Rio, 1971, p. 73.

decorrentes, ensejam contudo *exceções* ao postulado da irretroatividade, das quais devem logo ser apontadas a relativa à *lex mitior*[16], de conhecida aplicação no Direito Penal (CF/88, art. 5º, inc. XL, 2ª parte) e no Tributário (CTN, art. 106, II), e à *lei interpretativa*, esta guardados os lindes de sua natureza, como precata ALIOMAR BALEEIRO ao comentar o Código[17].

Nesse particular, a eficácia dita retroperante da lei meramente interpretativa obteve reconhecimento doutrinário, averba OTTO EDUARDO VIZEU GIL, citando LAURENT, BOILEUX, ZACHARIAE, AUBRY ET RAU, THIRY e REYMOND[18]. No entanto, conceituadas opiniões preferem negar a própria existência de leis interpretativas, sobretudo em sistema como o nosso, em que a irretroatividade tem assento constitucional, a exemplo de PONTES DE MIRANDA (op. cit., p. 103), ROQUE CARRAZA[19] e CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO (op. cit.).

2 — *O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária Gravosa e Princípios Correlatos; Referências ao Direito Italiano e Alemão; no Direito Brasileiro*

Postos esses balizamentos, que se ajustam por completo à vertente tributária do princípio, cabe bosquejar, nesse passo, alguns desdobramentos infraconstitucionais, peculiaridades e inter-relações (com outros princípios) da irretroatividade da lei tributária, além dos já mencionados.

O dispositivo constitucional (art. 150, III), sem símile expresso antecedentemente, assegura como garantia do contribuinte a vedação de qualquer dos entes tributantes

"III — cobrar tributos:

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

.....".

A redação não é das mais felizes, do ponto de vista técnico, seja pela sinédoque

16 Na linha do melhor apuro técnico, alertou o Prof. FLÁVIO BAUER NOVELLI, em aula de Mestrado, que, como não pode haver comando, regra de conduta, preceito para o passado, que já se consumou, na retroatividade benéfica (da lei penal ou tributária), é "como se" vigorasse à época a *lex mitior*, mas aplica-se ela *a partir de sua vigência*, aos efeitos daquele fato anterior, atribuindo-lhe conseqüências *menos onerosas* para quem as sofre.

17 ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Forense, Rio, p. 427: "Nos países como o nosso (CF, de 1969, art. 153, par. 3º, 16 e 36), em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantia individuais do Estatuto Político, a interpretação autêntica há de ser limitada à sua função específica e esclarecer e suprir o que foi legislado, sem arrogar-se a *ius novum*, mais oneroso para o cidadão. Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades. Mas contaminar-se-á de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações só alcançam o futuro".

18 ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, ed. RT, SP, 1986, p. 117.

19 Como já observava ANTONIO BERLIRI, *Princípios de Derecho Tributário*, vol. I, p. 150, trad. espanhola de F. Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financeiro, Madrid, 1964.

da expressão "cobrar tributos", que toma a parte pelo todo, seja pela erronia de admitir a existência de "fatos geradores" anteriores à própria lei instituidora. Melhor seria dizer "é vedado... atribuir eficácia retroativa a lei que institua ou majore tributo" — observa o lúcido magistério do FLÁVIO BAUER NOVELLI.

Vê-se, de logo, que a proibição do princípio é à retroatividade *gravosa*, como já assinaláramos, eis que em sede tributária prevalece, como no campo penal, a regra da *lex mitior*, quanto às *obrigações* (rectius: deveres) *acessórias*, nos termos do art. 106, II, do CTN:

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

.....

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".

Por evidente, não é invocável a *lex mitior* quanto à *obrigação principal* (hipóteses de extinção ou redução de tributo), sabido que a lei de regência será sempre a vigente e eficaz ao tempo do nascimento da obrigação e do crédito tributários, *ex-vi* dos arts. 105, 113, § 1º, parte inicial, 116 e 144, do CTN, *in litteris*:

"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 art. 116."

"Art. 113. .....

Parágrafo 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador..."

"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 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."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Nesse art. 144 do Código está inserta a regra da chamada *ultratividade* da lei regente da obrigação tributária principal (e do ato declaratório do lançamento), que será sempre a vigente (e eficaz) à data do fato gerador, inobstante venha a ser posteriormente extinto ou reduzido o tributo, no que difere da lei penal, em que prepondera, sempre, a lei mais benéfica[20].

20 Ver a (quase) irrespondível — e irrespondida, de todo — defesa da existência implícita do princípio da anualidade, ferrenhamente sustentada por FLÁVIO BAUER NOVELLI em artigos publicados na *RDA* 137/1 ("O Princípio da Anualidade Tributária"), na *Rev. Dir. Trib.* 51/62 ("Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988") e na *Rev. Dir. da UERJ* 2/11 ("Norma Constitucional Inconstitucional?").

No que atine com a extinção ou redução de *isenções*, inobstante a salvaguarda anti-retroativa do art. 104, III, do CTN, o enunciado 615 da Súmula do STF abriga interpretação contrária e praticamente ab-rogante do dispositivo, só respeitando a jurisprudência do Pretório Maior as isenções condicionadas (onerosas), em homenagem à ressalva contida no art. 178 do CTN (Súmula 544).

À imanente relação existente, como já se referiu, entre os princípios da *irretroatividade* e da *legalidade*, se somam as inter-relações do primeiro com os princípios da *anualidade*, da *anterioridade* (que a doutrina majoritária, entre nós, considera haver esvaziado e, mesmo, substituído o da anualidade, sob os protestos bem fundamentados — e não de todo retrucados — de FLÁVIO BAUER NOVELLI — v. nota 16), da *capacidade contributiva* e da *livre iniciativa* (ou da economia de mercado), este último respeitante à ordem econômica (CF/88, art. 170).

Sintetiza lapidarmente NOVELLI[21], discorrendo sobre a segurança jurídica, a tributação e suas interconexões:

"...pelo princípio da *legalidade stricto sensu*, exige-se que haja lei para instituir-se ou aumentar-se um tributo, ao passo que com os princípios da *irretroatividade*, da *anualidade* e da *anterioridade* o que requer a segurança do direito é que essa mesma lei, conforme o caso, primeiro só qualifique fatos ocorridos a partir do momento de sua vigência; segundo: fique sujeita, em sua própria perduração, a um termo legal ou, como é mais freqüente, terceiro: atenda a determinados requisitos também de ordem temporal para poder desenvolver plenamente a própria eficácia.

.....

Alberto Xavier, após assinalar os aspectos da conexidade e também da autonomia que guardam eles entre si, resume exatamente que, enquanto o princípio da *legalidade* cifra-se na exigência *nullum tributum sine lege*, os demais princípios — Xavier se refere, inclusive, ao princípio da não-retroatividade — traduzem-se, todos eles, na proposição: *nullum tributum sine lege praevia*, distinguindo-se, entre si, pela natureza da lei a que se referem, lei orçamentária, no princípio da *anualidade*, lei tributária material, nos princípios da *anterioridade* e da *irretroatividade*. E pela realidade quanto à qual a lei deve se considerada prévia. O exercício financeiro nos princípios da *anualidade* e da *anterioridade*, o fato tributário no princípio da *irretroatividade*" (op. cit. na nota 4 — grifos meus).

O mesmo e conceituado ALBERTO XAVIER já aludira ao 'princípio da confiança na lei fiscal", que na Alemanha o Tribunal Constitucional proclamara constituir imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito e "segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de modo que garantam ao cidadão a confiança de que facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais"[22]. E adiante:

"Um sistema que autorizasse a Administração a criar tributos ou a alterar os

21 ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*, Ed. Juriscredi, SP, 1973, p. 297. As referências são reforçadas no seu *Manual de Direito Fiscal*, ed. da Fac. Dir. de Lisboa, 1974, p. 191 e segs.

22 ALBERTO XAVIER, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, ed. RT, SP, 1978, p. 50.

elementos essenciais de impostos já existentes, viria do mesmo passo a criar condições adicionais de insegurança jurídica e econômica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a *livre iniciativa* não poderia resistir" (mesma op., p. 305/306 — grifei).

Prelecionando o assunto, em outra obra, acautela:

"Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores quer possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o "voluntarismo" da Administração"[23].

Tal *princípio da iniciativa privada*, como inspirador da irretroatividade das leis e em nome do valor segurança jurídica, é igualmente abrigado pela doutrina italiana, como se lê em FRANCESCO MOSCHETTI[24].

Last but not least, impõe-se aludir aos pontos de contato entre os princípios da *irretroatividade* e da *capacidade contributiva*, que a doutrina brasileira pouco registra — salvo FLÁVIO BAUER NOVELLI, em aulas de Mestrado, e HUGO DE BRITO MACHADO[25] — mas aos quais está ainda atenta a dogmática italiana.

FRANCESCO MOSCHETTI, *v.g.*, após situar a retroatividade em sentido próprio, em que a norma nova pretende imprimir efeito jurídico *ex tunc*, e a retroatividade em sentido impróprio, em que a nova lei confere novo efeito *ex nunc* a fato passado — (entendendo-se por novo efeito jurídico não só a instituição de tributo novo, mas a agravação ou extensão a novos sujeitos ou objeto de tributo precedente) —, retira do sistema constitucional italiano e do princípio expresso (art. 53 da Constit.) da *capacidade contributiva* as bases de sustentação da irretroatividade das leis tributárias. Para ser efetiva, a capacidade contributiva necessita ser *atual*, existente *no presente* no momento da entrada em vigor da lei instituidora ou majoradora do tributo, não no passado nem no futuro. O requisito da *atualidade* da capacidade contributiva não tutela apenas o contribuinte concretamente alcançado pela imposição, porém todos os membros da coletividade social, de sorte que se, em dado momento, o legislador excluiu do campo de incidência determinados fatos, situações, ou sujeitos passivos, ou, pela inércia, deixou de tributá-los, não pode posteriormente, em lei nova "retroativa", fazê-los pagar o preço da própria inércia ou erro legislativo (op. cit., p. 312/324).

Na mesma direção, consultem-se também IGNACIO MANZONI[26] e FRANCESCO LA VALLE (op. cit. na nota 11, *in fine*). GIOVANNI GROTTANELLI de

23 FRANCESCO MOSCHETTI, *Il Princípio della Capacità Contributiva*, ed. CEDAM, Padova, Itália, 1973, p. 330/331.

24 HUGO DE BRITO MACHADO, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3ª ed., RT, SP, 1994, p.64.

25 IGNACIO MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli ditore, Torino, 1965, p. 162 e segs.

26 GIOVANNI GROTTANELLI de'SANTI, *Profili costituzionali della irretroatività delle leggi*, Giuffrèè Editore, Milano, 1970, p. 223 e segs.

SANTI cita tanto o valor segurança (e certeza) do direito como o princípio da capacidade contributiva como os fundamentos, na doutrina italiana, da irretroatividade da lei tributária[27].

3 — *Alguns Aspectos do Fato Gerador do Imposto de Renda e de sua Sujeição ao Princípio da Irretroatividade*

Por influência, sobretudo de Amilcar de Araújo Falcão[28], a doutrina brasileira acolheu a idéia do fato gerador complexo, complexivo (do italiano *complessivo*), periódico, continuado ou de formação sucessiva, em contraposição ao instantâneo, ocorrendo este num único momento temporal, enquanto aquele se completaria no decurso de determinado lapso de tempo. Teria o CTN incorporado a espécie nos seus arts. 105 e 116/117, e utilizando-a, segundo os seus defensores, para caracterizar as hipóteses de incidência dos impostos sobre a propriedade (ITR e IPTU) e a renda, lançados por "períodos certos de tempo", na expressão do art. 144, § 2º, do Código, que vem a pêlo destacar:

"Art. 144. .....

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido".

No tocante àqueles impostos sobre o patrimônio, não têm surgido maiores problemas, em face de a legislação haver eleito o primeiro dia do exercício fiscal para o perfazimento do fato gerador do tributo anualmente devido. Mas quanto ao *imposto sobre a renda e proventos*, renhida tem sido a discussão, na doutrina e na jurisprudência, registrando-se mais recentemente, em especial após a introdução do "regime de bases correntes", modificações radicais nas tendências do STF, cuja Súmula 584 resistiu teimosamente durante décadas, com o seguinte teor.

"584 — Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

RICARDO LOBO TORRES (op. cit. na nota 10, p. 203) situa as três posições objeto do intenso debate doutrinário e jurisprudencial que se controverteu exatamente em função da aplicação à hipótese do *princípio da irretroatividade*:

a) o fato gerador se aperfeiçoaria em *31 de dezembro*, podendo a lei nova publicada até então, com eficácia a partir de 1º de janeiro seguinte, incidir sobre todos os fatos ocorridos desde 1º de janeiro do ano-base (posição de AMÍLCAR FALCÃO, de SAINZ DE BUJANDA e da Súmula 584);

b) o fato gerador secionar-se-ia em *frações*, incidindo a lei nova sobre os fatos posteriores à sua vigência, no próprio ano-base (posição de ALBERTO XAVIER);

27 AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, ed. RT, SP, 1971, p. 126 e segs.

28 HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed. da Malheiros, SP, 1993, p. 67.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

c) o fato gerador ocorreria em *1º de janeiro do ano-base*, aplicando-se-lhe a lei vigente até 31 de dezembro do ano anterior (posição de SAMPAIO DÓRIA e BRANDÃO MACHADO, que foi ganhando adeptos, sobretudo após os escritos de LUCIANO DA SILVA AMARO, e que marca a tendência atual do STF, a partir da ADIN nº 513, julgada em 1991).

A previsão de "*vigência*" da lei tributária gravosa ainda no ano-base, embora com incidência diferida para 1º de janeiro seguinte, decorria da defeituosa redação do art. 153, § 29, da Emenda nº 1/69 à CF/67 (princípios da anterioridade e da anualidade), que exigia estivesse a lei "em vigor antes do início do exercício financeiro" — critica HUGO DE BRITO MACHADO[29]. A CF/88 retificou a erronia ao dispor, no art. 150, III, *b* (princípio da anterioridade), que a lei gravosa "haja sido publicada" no exercício financeiro antecedente.

O mesmo autor (v. obra aludida na nota 25, p. 218) considera, ao falar sobre o fato gerador do imposto de renda, que:

"a rigor, iniciado o período, está definido o regime jurídico do imposto. Nenhuma lei pode mais modificar os critérios de determinação do valor do imposto", tomando partido, assim, em prol da derradeira corrente de opinião, dentre as supramencionadas. Em outra manifestação mais fundamentada, aclara:

"Muito se tem discutido em torno da questão de saber quando se consuma o fato gerador do imposto de renda. A Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, modificou radicalmente alguns aspectos dessa questão. Em relação às pessoas físicas aboliu o dualismo ano-base e exercício financeiro. E no que pertine às pessoas jurídicas, aboliu a faculdade, antes a estas assegurada, de determinar a data do encerramento do respectivo balanço, estabelecendo que o imposto será doravante calculado com base em períodos semestrais, ou anuais, sempre coincidentes com o semestre, ou o ano civil[30]."

ALBERTO XAVIER anotara, em 1974[31], ao referir-se ao que chama de "retroatividade de 3º grau" — que se distinguiria das demais por não se ter verificado o

29 HUGO DE BRITO MACHADO, Parecer publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 11, sob a coordenação de IVES GANDRA, Ed. Resenha Trib., SP, 1986, p. 253.

30 ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, ed. da Fac. Dir. de Lisboa, 1974, p. 199/202.

31 ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário e Empresarial — Pareceres*, ed. Forense, Rio, 1982, p. 71/75. Ver também sua participação na Primeira Mesa de Debates do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em abril/91, e publicada na *Rev. Dir. Trib.* nº 56, de que se transcreve, *verbis*:

"A *interpretação tradicional* foi no sentido de que o *princípio da irretroatividade* se contentaria com que a lei estivesse em vigor no exercício anterior ao de sua cobrança administrativa, independentemente do período em que ocorrer o fato gerador. ...(*omissis*) ... Obviamente esta interpretação *ofende o fundamento filosófico* que presidiu o princípio, porque ela não elimina a tributação de surpresa.

Outra interpretação que também tradicionalmente foi dada ao princípio da irretroatividade, parte de uma *ficção* jurídica que, entre nós, teve uma aceitação extraordinária: a ficção de que *o fato gerador do imposto de renda ocorreria no dia 31 de dezembro*. De tal modo, não seria irretroativa uma lei publicada no dia 30 de dezembro, que versasse sobre eventos, procedimentos, despesas, todos os elementos positivos ou negativos integrantes do crédito, ocorridos ao longo do período. Evidentemente, se nós refletirmos à luz do bom senso, à luz do princípio da segurança jurídica, *esta conclusão é absolutamente inaceitável*" (p. 105/106 — grifei).

fato, por inteiro, à sombra da lei antiga —, que, no imposto (periódico) luso sobre rendimentos, cujo fato gerador é continuativo, complexo de formação sucessiva, há que proceder à sua divisão *pro rata temporis*,

"entendendo como factos verificados ao abrigo da lei antiga os rendimentos gerados desde o início do período de imposto até a data da entrada em vigor da lei nova; e, simetricamente, como factos verificados ao abrigo da lei nova os rendimentos gerados a partir da sua entrada em vigor. Se a lei nova for aplicada aos primeiros haverá retroatividade, mas já não assim se for aplicada aos segundos".

Tal entendimento, que espelha postura intermédia sobre a questão, é mantido pelo insigne mestre português em pronunciamentos sobre o direito positivo brasileiro[32].

Ao raciocínio do eminente tributarista lusitano, que por si seria suficiente para minar os frágeis e equivocados alicerces da posição tradicional na matéria (a lei nova aplicar-se-ia aos fatos ocorridos desde 1º de janeiro anterior), seguiu-se contundente demonstração doutrinária de LUCIANO DA SILVA AMARO[33], que foi além e passou a empolgar os estudiosos, provocando crescente adesão à corrente que inadmite a aplicação da lei nova a período antecedente à eficácia da lei tributária material, isto é, 1º de janeiro do exercício financeiro da cobrança (conjugação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade).

Acompanhemos alguns trechos do pensamento de LUCIANO AMARO:

"Sempre nos causou enorme perplexidade a despreocupação com que, aliada à jurisprudência, a *communis opinio doctorum* afrontou o princípio da irretroatividade das leis, fazendo ainda, tábula rasa de outros pressupostos do Estado de Direito, ao procurar equacionar o problema da aplicação, no tempo, das normas do imposto de renda que o aumentam ou criam novas formas de incidência.

Tem-se sustentado, contra a justa, jurídica e indignada revolta de vozes isoladas, que o imposto de renda devido sobre a renda apurada em cada ano é disciplinado pela lei vigente *ao final* do mesmo ano.

.....

Trata-se, realmente, de velhíssima e empedernida inconstitucionalidade que, mercê de estranha síndrome de inércia da doutrina, contaminou os espíritos, instalou-se nas mentes e cristalizou-se a tal ponto que mereceu consagração em súmula de nossa mais alta Corte de Justiça...

A falha do raciocínio... está em extrair (talvez por influência da chamada "autonomia" do Direito Tributário) efeitos que transbordam os lindes do fenômeno tributário e vão atropelar *princípios constitucionais*.

.....

Ora, quando a Constituição veda a retroatividade das leis, a conseqüência lógica é a impossibilidade de se modificarem os efeitos *jurídicos* (inclusive, portanto, os

32 LUCIANO DA SILVA AMARO, "O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade", *in Rev. Dir. Trib.* nº 25/26, p. 140/158.

33 IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e OUTROS, "O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", *in Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11, Ed. Resenha Tributária, SP, 1986.

efeitos jurídicos *tributários*), que decorram das leis vigentes por ocasião dos atos ou fatos que *correspondam* à hipótese descrita na lei ou que *componham* tal hipótese.

.....

A retroatividade, à evidência, é *jurídica* e não *meramente econômica*, pois implica alteração dos *efeitos jurídicos* (tributários) de atos ou fatos jurídicos já praticados ou já ocorridos.

Transportemos a dita retroatividade *econômica* para o IPI, para conferir-lhe os efeitos, lembrando que *qualquer imposto poderia ser vítima do mesmo sofisma*. Se a lei estruturasse a incidência do IPI com base numa declaração a ser apresentada em cada exercício, onde se computassem as entradas de insumos e as saídas de produtos do ano anterior, ter-se-ia que aceitar a mudança das regras de incidência (inclusão de novos produtos no campo de incidência ou aumento de alíquota, p. ex.), com base em lei editada no último dia do "período-base", pois é exatamente isso o que se tem impingido ao contribuinte do imposto de renda, no sentido de que a valoração das *entradas* (rendimentos) e das *saídas* (deduções e abatimentos) possa efetuar-se com base na lei posterior a essas entradas e saídas.

.....

Não se pode usar a estruturação do fato gerador (nem do imposto de renda nem do IPI ou de outro tributo qualquer), para passar ao largo de princípios constitucionais. Não fosse assim, qualquer tributo cuja configuração fosse construída à semelhança da do imposto de renda poderia ter os aspectos materiais, subjetivos e quantitativos de sua hipótese de incidência, alterados por lei posterior aos atos ou fatos que se conjugem para o aperfeiçoamento do fato gerador. Imagine-se, p. ex., a hipótese de os Municípios cobrarem ISS ou os Estados cobrarem imposto de transmissão, em cada exercício financeiro, com base em declaração de serviços ou de alienação de imóveis relativa ao *ano-base* anterior, aplicando a lei editada em 31 de dezembro do *ano-base*.

.....

...tanto a anualidade como a anterioridade só podem ser entendidas como precedência ao *exercício de ocorrência dos fatos enlaçados pela lei como suporte da incidência*.

Isso porque ambos os princípios têm por embasamento comum a exclusão da *surpresa fiscal*, que implica a ciência prévia do sujeito passivo quanto aos efeitos jurídico-tributários que as suas atividades (ou situação patrimonial) *no ano seguinte* irão gerar. Esse objetivo não seria atingido se os tributos objeto do *aviso prévio já estivessem gerados por fatos ou situações temporalmente* postas no ano anterior.

Nisso, exatamente, traduz-se a *anterioridade*. A *anualidade* seria algo mais, pois, além da *anterioridade* da lei *material*, impõe a *prévia autorização orçamentária* do tributo (criado pela lei *material*). Vale dizer, o princípio da anualidade engloba, ou melhor, pressupõe o princípio da anterioridade. Observe-se que o princípio da anterioridade *qualifica a irretroatividade da lei tributária*: se a lei tributária cria ou majora tributo não sujeito àquele princípio, a irretroatividade é *simples*; se cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é *qualificada*, pois não basta a antecedência da lei em relação *ao fato jurígeno*, exigindo-se essa antecedência em relação *ao ano (ou exercício) da realização do fato*.

.....

Não se pode olvidar, por outro lado, que o princípio da anterioridade (ou o da anualidade) e o princípio da irretroatividade das leis não podem ter *aplicação conflitante*, em face do axioma da *não-contraditoriedade das normas legais*. Por isso, se à irretroatividade, a Constituição *acrescenta* outra proteção (anualidade ou anterioridade), esta deve *somar-se, não subtrair-se* à primeira.

.....

É realmente inacreditável que se continue insistindo em que a renda que *não foi ganha em 31 de dezembro* (ou 1º de janeiro) *considera-se ganha nessa época*, e que, portanto, a lei que seria *retroativa considera-se não-retroativa* e, em decorrência, *o que a Constituição exigia considera-se não mais exigido* — tudo por força das virtualidades mágicas da lei ordinária.

Isso revela profunda *desconsideração* pela Lei Fundamental, desprezo que culmina — quando se traz à colação o princípio da anterioridade — com a assertiva de que só se exige lei anterior *ao lançamento do tributo*, como se, transpondo a questão para o Direito Penal, bastasse *lei anterior ao "lançamento da pena" pelo Estado*, no lugar de lei anterior ao *delito*".

Nas XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, realizadas pela ILADT e pela ABDF no Rio de Janeiro, em maio/83, foi aprovada proposição de LUCIANO DA SILVA AMARO, endossada pelo prestígio de GERALDO ATALIBA, *verbis*:

"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 vedada a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto, após iniciado o período."

Coletânea organizada por YVES GANDRA DA SILVA MARTINS sobre o tema reuniu, por ocasião de simpósio promovido em São Paulo, em 1986, artigos de diversos tributaristas da melhor cepa[34], tendo, na síntese de seu coordenador, a maioria concluído que "o fato gerador complexivo do imposto de renda não implicava o direito de alterar relações jurídicas já consolidadas", e que "a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (de renda ou proventos — que o CTN, art. 43, conceitua como fato gerador do tributo) — faz-se a cada acréscimo, não se podendo fazer retroagir a eficácia de leis posteriores a fatos ocorridos preteritamente"[35]. Parece a YVES GANDRA, inclusive, que a introdução expressa do princípio da irretroatividade no art. 150, inc. III, *a*, da CF/88 teria afastado a característica de complexidade que se outorgava ao fato gerador do imposto de renda (parecer cit. na nota 31, p. 335).

GILBERTO DE ULHÔA CANTO, partícipe com RUBENS GOMES DE SOU-

34. YVES GANDRA DA SILVA MARTINS, "Imposto sobre a Renda — Sistema de Bases Correntes — Constitucionalidade", Parecer publicado na *RDA* 185/333.

35. ALBERTO XAVIER, "O Problema da Retroatividade das Leis sobre Imposto de Renda", *in Textos Selecionados de Direito Tributário, apud* Min. SEBASTIÃO REIS, transcrição de palestra pronunciada na ABDF, em março/85, e reproduzida na *Resenha* nº 8 da ABDF, p. 3/21.

ZA, da Comissão de Reforma Tributária de 1965, que revisou o Projeto de Lei originário do CTN, chegou a reconhecer, em pronunciamento proferido em Mesa de Debates do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário (v. nota 28), que o fato gerador do I.R. "ocorre num determinado momento, ainda que ele incida sobre uma situação, um fato jurídico para cuja formação concorram valores acumulados ao longo de um certo período de tempo", e que, "a partir da Constituição de 1988... passou a ser possível sustentar que a lei do imposto de renda... não pode aplicar-se aos rendimentos auferidos no ano...".

Relevante é a contribuição de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES (coletânea aludida na nota 30), enfrentando e equacionando, com o saber e a lógica de sua exaustiva e pioneira exegese, ângulos mais entranhados do fato gerador do imposto de renda, mormente das pessoas jurídicas, tais como:

— a distinção entre lucro ou renda líquida (*base de cálculo*, esta sim, de formação complexa e sucessiva, apurável periodicamente e cujo somatório não configura fato gerador novo) e o próprio *fato gerador* (sempre instantâneo) do I. R., e a prevalência deste no nascimento da obrigação tributária;

— a conseqüente inaplicabilidade da teoria da ficção do fato gerador complexivo, "pendente" ao imposto de renda, por ausência, na espécie, de unidade intrínseca, continuidade e homogeneidade entre os fatos autônomos, que podem ser tributados isoladamente, como nos casos de incidência exclusiva na fonte;

— a impossibilidade, pois, de a lei nova aplicar-se a fatos ocorridos no ano-base, por violar os princípios da irretroatividade e da anterioridade.

ALBERTO XAVIER, cujas lições são invocadas por CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, já se apercebera da necessidade de alertar para a distinção entre "normas que respeitam à definição da *hipótese de incidência*", cujo âmbito de validade não se compadece com a aplicação a fatos pretéritos à sua vigência, e "normas que respeitam à determinação quantitativa da *base de cálculo*", que, nos termos do art. 144, § 1º do CTN, "aplicam-se a todos os fatos passados relevantes para essa determinação final e global, sem que isso envolva qualquer elemento de retroatividade ou qualquer ofensa à segurança jurídica, confiança e boa-fé dos particulares contribuintes"[36] (grifei).

4 — *Jurisprudência: Superação da Súmula 584 e Tendências mais Recentes do STF (Casos do I. R. sobre Bases Correntes e da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas)*

A reação à Súmula 584, cuja formulação cristalizava interpretação anterior ao CTN, teve como marco o julgamento, em 25/3/84, pela 5ª Turma do TFR, Rel. Min. SEBASTIÃO REIS, da Apel. Cív. nº 82.686-PR[37]:

36 Ver explicitação das posições do Min. SEBASTIÃO REIS em seu artigo-palestra referido na nota anterior.

"TRIBUTÁRIO — IMPOSTO DE RENDA — D.-L. 1.704/79 (art. 1º) — CICLO DO FATO GERADOR —PERÍODO-BASE

O artigo 1º do D.-L. 1.704/79 teve em mira o período-base em curso, pendente *in fieri* à data da publicação respectiva, como acontece no caso concreto cujo aperfeiçoamento ocorre em 31 de janeiro anterior. A partir do CTN, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio a afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como o próprio fato gerador. Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN posterior" (*DJ* de 3/5/84, p. 6.599).

O novo entendimento obteve confirmação do STF, que o reputou "compatível com as normas do CTN" (ac. un. da 2ª T., em 24/9/85, no RE nº 103.553-6, Rel. Min. OCTÁVIO GALLOTTI, *DJ* de 25/10/85, P. 19.150).

Interessante escorço a respeito da evolução da jurisprudência do STF sobre o tema encontra-se em conferência do Min. CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO, proferida em junho/88[38], mas em que o insigne conferencista ainda tenta salvar o que restaria da Súmula 584, afirmando-a "razoável" porém aplicável "com certos temperamentos", em face dos princípios da irretroatividade e da anterioridade, apesar de ser levado a concluir que:

"...O princípio da irretroatividade da lei tem aplicação ao fato gerador do imposto de renda: destarte, mesmo os que entendem aplicável a Súmula 584 do STF, devem aceitar que certos negócios jurídicos ou certas situações de fato, que seriam, com outras, considerados para o cálculo do imposto, serão, conforme o caso, regidos pela lei sob cujo pálio foram praticados. É que essas certas situações de fato, ou esses determinados fatos jurídicos, podem vir a ter efeitos tributários que não tinham qüando foram praticados, segundo a lei então vigente. Aplicar, neste caso, a lei vigente no primeiro dia do exercício seguinte violaria o princípio constitucional da irretroatividade da lei;

...A jurisprudência, com base na doutrina, caminha por tornar aplicável o princípio da anterioridade no tocante ao imposto de renda. Decisões do TFR e do STF... autorizam essa afirmativa;

.....".

O golpe fatal que alvejou pretorianamente a Súmula 584 foi dado pelo STF ao apreciar a ADIN nº 513 (RTJ 141/723 e 739), suspendendo liminarmente e, depois, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27/12/90, que pretendia fazer incidir critério novo e mais gravoso sobre elementos integrantes da base de cálculo do I. R. das pessoas jurídicas (e dos fatos geradores componentes do período, já então *mensal* do *regime de bases correntes*). Destaque-se da ementa do acórdão de mérito, Rel. Min. CÉLIO BORJA:

".....

II — O parágrafo único, art. 11, da Lei nº 8.134/90 institui coeficiente de aumento do imposto de renda e, não, índice neutro de atualização da moeda. Por

isso, ele não pode incidir em fatos ocorridos antes de sua vigência, nem no mesmo exercício em que editado, sob pena de afrontar as cláusulas vedatórias do art. 150, inciso III, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal. Assim é porque a obrigação tributária regula-se pela lei anterior ao fato que a gerou, mesmo no sistema de bases correntes da Lei nº 7.713/88 (imposto devido mensalmente, à medida que percebidos rendimentos e ganhos de capital, não no último dia do ano) em vigor quando da norma impugnada. Ainda quando a execução da obrigação tributária se projeta no tempo, ela surge, também nesse sistema, contemporaneamente ao seu fato gerador.

III — O ulterior acerto de créditos e débitos não é um novo fato gerador de obrigação tributária, mas, expediente destinado a permitir a aplicação de progressividade do imposto direto.

.....".

E do voto do Relator:

"Sopese-se, ainda, que, mesmo no sistema de formação anual do fato gerador, vigente para a pessoa física antes da Lei nº 7.713/88, sustentava-se que se o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, segue-se que somente a lei editada no exercício anterior àquele em que foi gerada a obrigação tributária, a esta pode ser aplicada. Não seria aceitável a mudança da regra no curso da formação do fato gerador que se iniciava, então, em 1º de janeiro do ano-base...".

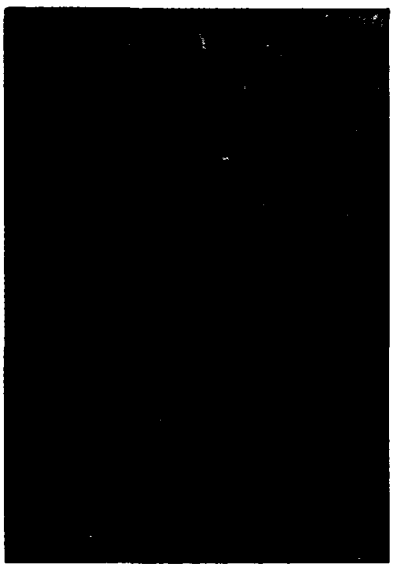
Nos REs nºs 138.284-CE, Rel. Min. CARLOS VELLOSO (RTJ 143/313), e 146.733-SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES (RTJ 143/684), deu também o STF pela inconstitucionalidade de dispositivo (o art. 8º da Lei nº 7.689, de 15/12/88), que queria fazer calcular a novel *contribuição de seguridade social*, sobre o lucro das pessoas jurídicas auferido preteritamente à vigência da lei, ofendendo, assim, o princípio da irretroatividade.

Avanço maior, decorrente da conjugação deste com o princípio da anterioridade, logrou a 1ª Turma do STF alcançar no julgamento do RE nº 141.602-PE, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE (RTJ 143/677), ao desacolher a aplicação de lei gravosa (Lei nº 7.856, publicada em 25/10/89), relativa à mesma contribuição social, sobre o lucro apurado em 31/12/89, antes, portanto, de a lei nova passar a surtir eficácia, sabido que é de 90 dias, a contar da publicação, o prazo de anterioridade das leis que dispuserem gravosamente (CF/88, art. 195, § 6º) sobre contribuições de seguridade social. A decisão implica ter por inconstitucional recaia o tributo sobre período anterior à *eficácia* (e não somente à *vigência*) da lei nova.

ABORTO
E
CONTRACEPÇÃO

Celso Cezar Papaleo

Agiganta-se o aborto, a contracepção se expande pelo mundo, utilizada, mesmo à custa de riscos e sacrifícios, cada vez mais e mais. Exigência de aspiração literária? Fruto de premências insuportáveis? Fuga? Impotência? Defesa? Derrota existencial? Autopreservação? Temor de insustentabilidade? Vitimação pela justiça social? Falência do Estado? Revolução moral? Impossibilidade de ação diversa? Tudo isso — cremos — nos mostra o estudo do aborto e da contracepção.



Ref. 0050
Brochura
497 págs.
Form. 14x21