

CONPEDI

2012

**DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.
UMA ANÁLISE PRINCÍPIOLÓGICA A PARTIR DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE
DIREITO.**

A precedent nº 584 of the Supreme Court Review, considering the principles from paradigm of Democratic State
Ruled by the Law.

RESUMO

A velha dicotomia Common Law x Civil Law aos poucos é superada, na medida em que o Judiciário Brasileiro passa a fundamentar suas decisões com frequência em Súmulas e precedentes judiciais. Mas, essa aplicação precisa se cercar de determinados cuidados, o principal deles a verificação quanto à permanência dos fundamentos fático e jurídicos que determinaram a edição daquela Súmula / precedente a determinados casos concretos. Não é o que acontece no caso da Súmula nº 584 do STF, como pretendemos demonstrar.

Essa Súmula foi editada em 1976 em um contexto histórico ditatorial, em que o compromisso com os Direitos e Garantias Fundamentais não detinha a ampla proteção que hoje lhe é fornecida hoje. A Súmula nasceu do julgamento dos Recursos Extraordinários 74.594; 80.250 e 80.620, nos quais foi reconhecida a possibilidade do Decreto-lei nº 62, publicado em novembro de 1966, produzir efeitos já para esse ano. Esse decreto aumentou a incidência do Imposto de Renda. À época, a doutrina reconhecia que o fato gerador do Imposto de Renda ocorria ao final do ano de base, especulando apenas se a efetiva ocorrência do fato gerador seria em 31 de dezembro ou 1º de janeiro.

Entretanto, conforme se pretende demonstrar no presente estudo, o Paradigma do Estado Democrático de Direito, conforme a Constituição de 1988 exige que se entenda que o fato gerador do Imposto de Renda transcorre durante todo o período base no qual se verifica se houve ou não acréscimo patrimonial, conforme o princípio da capacidade contributiva.

Assumido que o fato gerador do Imposto de Renda transcorre durante um ano, inevitável reconhecer que a Súmula deve ser cancelada por determinação da extrema proteção da Segurança Jurídica assegurada pelo Estado Democrático do Direito por meio dos princípios da Anterioridade e da Irretroatividade.

Palavras-Chave: Imposto de Renda; Estado Democrático de Direito; Segurança Jurídica; Irretroatividade; Anterioridade.

ABSTRACT

The old distinction between Common Law and Civil Law is being overcome during the last years, since the Brazilian Courts started to motivate its decisions on precedents. However, one must be careful with this kind of motivation, checking if the grounds of the original precedent are still present. It is not the case of the precedent nº 584 of Supreme Court, as we plan to show.

This precedent was published in 1976, during a dictatorship, when the compromise with fundamental rights was not so important as nowadays. Actually, the precedent arose from extraordinary appeals 74.594; 80.250 e 80.620, when it was recognized the possibility of Decree-Law nº 62, published in November, be in force during 1966. The Decree-Law increased the Income tax levy. At that time, the jurists believed that the taxable event of the Income Tax happened at the end of the fiscal year. The only conflict was whether it happens on December, 31, or January, 1st.

However, the paradigm of Democratic State Ruled by the Law, according to the Brazilian Constitution of 1988, shows that the taxable event takes place during the whole base year, in respect of the Ability-to-pay principle.

As the taxable event is determined during the entire year, the precedent nº 584 shall be overruled, in protection of the Legal security principle interpreted in front of Democratic State Ruled by the Law as the necessity that the law that creates or increases a tax enter into force only in the following year.

Key-Words: Income Tax; Democratic State Ruled by the Law; Legal security principle.

INTRODUÇÃO

Durante muito tempo, o *Civil Law* e o *Common Law* foram encarados como dois sistemas diversos e irreconciliáveis. O primeiro priorizaria a segurança jurídica decorrente da fundamentação das decisões no conteúdo da lei, enquanto o segundo sistema seria mais fluído uma vez que suas decisões estariam baseadas, precipuamente, nos julgados precedentes.

Atualmente, começou-se a verificar que o sistema fundado na lei não é capaz de abranger todas as contingências do mundo moderno em que são exigidas do Judiciário soluções que não estão claras na lei ou mesmo que não estão na lei (vedação de juízo *non liquet*), cabendo muitas vezes ao Judiciário determinar dentre as possíveis interpretações constantes na ambigüidade própria do texto legal qual é a norma a ser aplicada.

Nesse contexto e também em decorrência do enorme crescimento das demandas, a jurisprudência vem sendo valorizada como forma de solução das complexidades que se antepõem ao Judiciário brasileiro. Tal visão inclusive influenciou a redação do Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil que, desde sua exposição de motivos, indica que a força vinculada da Jurisprudência, o julgamento baseado em julgamento anterior, será mais comum, mais aplicado.

A grande questão é: estará esse recurso afastando da apreciação do Judiciário questões relevantes? Não estará o Judiciário deixando de apreciar fatos / fundamentos importantes ao apenas remeter a decisões tomadas anteriormente, ou seja, à jurisprudência dominante e às Súmulas existentes?

A mudança acima descrita, que pode ser vista como uma aproximação ao *Common Law*, não é necessariamente negativa, seja porque permite realmente dar solução a uma situação de fato (aumento do número de demandas repetitivas), seja porque falar em sistemas jurisdicionais isolados e rígidos em um mundo globalizado é negar a própria realidade em que se vive – uma realidade *per se* dinâmica, que não consegue ser captada e fechada no núcleo de um texto legal¹.

¹ MONATERI, citado por Öcürü, afirma que o mundo atual é um mundo de contaminações, que não pode ser dividido em duas famílias “*In any case it is a fact that the “actual legal world is more to be seen as a world of “contaminations” than a world split up into different families” and “practically every system even in antiquity has grown through ‘contaminations’ as the practice of*

ÖCÜRÜ, comentando os sistemas legais mistos, dos quais o Brasil se aproxima, considera que tais sistemas serão “mais eficientes, mais prontamente adaptáveis para mudanças nas variáveis externas, do que aqueles em que só predomina uma cultura.”² Essas qualidades são, sem dúvidas, as que se pretende alcançar com o novo papel da jurisprudência e, por conseguinte, das Súmulas. O problema é que o uso desse sistema tem sido abusivo e sem parâmetros, o que revela a necessidade de que sejam revistos os fundamentos utilizados na aplicação de um precedente em cada caso concreto.

Enquanto não forem estabelecidos limites, especialmente a efetiva similaridade entre os casos concretos, às decisões judiciais fundadas em outras decisões judiciais, a sociedade estará sim, sujeita à arbitrariedade dos julgadores, muitas vezes motivada por uma dinâmica do processo como “*fast food*” em que a decisão dada é mais importante que a decisão devidamente fundamentada.

Caso relevante dessa situação, em que tribunais aplicaram súmula sem a devida verificação da adequação da mesma ao caso concreto, é da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal após a Constituição Federal de 1988, que instituiu o paradigma do Estado Democrático de Direito no Brasil.

A referida Súmula, publicada em 1976, determina que a lei aplicável para apuração do Imposto de Renda seria a lei vigente no exercício financeiro da declaração e, portanto, subsequente ao ano-base.

borrowing has always been the normal path of development.” MONATERI, PG apud Esin Örüçü, *What is a Mixed Legal System: Exclusion or Expansion?*, vol 12.1 ELECTRONIC JOURNAL OF COMPARATIVE LAW, (May 2008), <<http://www.ejcl.org/121/art121-15.pdf>>.

2 Tradução livre. “The expected outcome is that mixed systems will be “more efficient, and adapt more readily to changing external variables, than those with a single dominant culture”. Esin Örüçü, *What is a Mixed Legal System: Exclusion or Expansion?*, vol 12.1 ELECTRONIC JOURNAL OF COMPARATIVE LAW, (May 2008), <<http://www.ejcl.org/121/art121-15.pdf>>.

“Súmula nº 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.”

Conforme se depreende do texto da referida Súmula, não se aplica para o cálculo do Imposto de Renda a lei incidente durante o período de apuração da renda, mas a lei vigente no momento em que deve ser apresentada a declaração. Essa Súmula traz consigo uma falácia, a de que o momento do lançamento coincide com o do fato gerador em desrespeito à Segurança Jurídica, ao princípio da anterioridade e da irretroatividade. Essa falácia, contudo, continua vigente no cenário jurídico brasileiro há 35 anos, mesmo após o Paradigma do Estado Democrático de Direito, que traz consigo a determinação da ampla aplicabilidade dos direitos e garantias fundamentais, devendo ser devidamente cancelada a fim de se evitar os efeitos deletérios de uma aplicação impensada conforme iremos demonstrar.

DO CONTEXTO HISTÓRICO-JURÍDICO DA SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

No Sistema do *Common Law*, no qual o Brasil certamente se inspirou para a fundamentação de decisões em Súmulas exige-se, para que se aplique a norma advinda do Judiciário a um novo caso, que exista identidade entre as condições que deram origem à norma judicial. Assim, será sempre necessário verificar se as condições fático-jurídicas são idênticas, conforme ressalta Scarpinella Bueno:

“E mais do que isto: é absolutamente indispensável que todos os operadores do Direito tenham plena consciência do que é trabalhar com “precedentes”, com “súmulas” ou de forma mais ampla, com “jurisprudência”. Não é correto, por exemplo “interpretar” os meros enunciados da Súmula como se eles fossem “leis”, esquecendo-se, nestes casos, do que realmente importa quando de trata de um precedente jurisprudencial: verificar em que medida, no caso atual, o caso será julgado, mostrando-se suficientemente presentes as mesmas condições fáticas e jurídicas que, presentes, levaram à decisão do caso pretérito”.³

Como vimos acima, a Súmula em objeto foi editada sob a égide da Constituição Federal de 1967, em um contexto ditatorial, em que os princípios como Segurança Jurídica não tinham a relevância que adquiririam com a Constituição Federal de 1988, que trouxe para o ordenamento

³ BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil. Teoria Geral do Direito Processual Civil.** 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 105.

jurídico a expressa orientação paradigmática determinada pelo Estado Democrático de Direito, em que os direitos fundamentais, dentre eles, por evidente, a segurança jurídica, se tornam categoria básica do Estado Constitucional.⁴ Nesse paradigma, conforme reconhece CANOTILHO, o Estado de direito importa em proteção à confiança.⁵

Deveras, a proteção constitucional à segurança jurídica já existia, primeiro pelo princípio da anualidade, segundo o qual a criação e majoração de tributos deveriam estar previstas na lei orçamentária, de modo que, embora não pudesse o contribuinte ter certeza de que haveria majoração por meio de lei em sentido material, havia previsibilidade em decorrência do texto expresso do art. 150, §29º, CF:

Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Com a EC nº 1/69, a proteção ao contribuinte foi alterada, trazendo ao texto constitucional o princípio da anterioridade anual, passando a constar no art. 153:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

Não se pretende contestar que formalmente o princípio da anterioridade e da irretroatividade já eram protegidos pela Constituição Federal de 67, com a redação acima descrita, e que essa previsão não evitou a edição da Súmula combatida, baseada, conforme indica o próprio Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nº 74.594, 80.250 e 80.620, publicados respectivamente em 23/3/1973, 18/2/1975 e 2/6/1975.

⁴ SOARES, Quintão Mário Lúcio. **Teoria do Estado. Introdução**. 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 221.

⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993, p. 345.

O que se pretende demonstrar é que a mudança paradigmática, conforme determina o Estado Democrático de Direito, amplia a abrangência dos princípios constitucionais especialmente da Segurança Jurídica, o que torna inviável a aplicação da Súmula combatida. Trata-se de uma mudança não só formal, mas material que se irradia por todo o ordenamento jurídico, determinando a revisão dos dispositivos e entendimentos para verificar sua adequação ao novo cenário jurídico instituído pela Constituição Federal de 1988.

Na década de 60, o primeiro dos precedentes que deu ensejo à Súmula, o RE nº 74.594, teve relatoria do ministro Xavier de Albuquerque, tratando, como os demais, da pretensão dos Recorrentes, *in casu*, Alcino Pinto Falcão e outros, em apurar o imposto de renda com base na Lei nº 4.480/64, que seria revogada pelo Decreto-lei nº 62/66. O relator prolator do voto seguido por unanimidade entendeu que *“Assim, a nova lei deve ser atendida no lançamento imediato do imposto, que corresponde ao ano da apresentação da declaração. O ano-base representa, apenas, o critério para calcular-se o imposto.”* Sinceramente, chega a ser vergonhoso que esses pressupostos jurídicos, tão equivocados, que misturam declaração e fato gerador, além de ignorar a realidade fática, continuem produzindo efeitos no cenário jurídico brasileiro.

No RE nº 80.250, da mesma maneira, o impetrante pretendeu pagar o imposto de renda, no ano de 1967, sobre os rendimentos percebidos no ano-base de 1966, nos moldes do que dispunha o art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64, embora esses preceitos legais houvessem sido revogados pelo art. 5º do Decreto-lei nº 62/66. Novamente, o ministro Xavier de Albuquerque considerou que *“Embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos a tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ele se referir.”*

No RE nº 80.620, de forma similar, o Sr. Antônio Ferreira Pinto e outros impetraram mandado de segurança com o escopo de *“pagarem o imposto de renda, sobre os rendimentos percebidos no ano-base, nos moldes do que dispunha o art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64, embora esses preceitos legais houvessem sido revogados pelo art. 15 do Decreto-lei n.º 62 de 21.11.66.”* conforme relatado pelo ministro Xavier de Albuquerque.

O mesmo ministro, ao dar provimento ao recurso e cassar a segurança, entendeu que: *“Embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos à tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir. Assim tem entendimento o Supremo Tribunal.”*

Os precedentes são, realmente, bem similares: pessoas físicas pretendiam a tributação com base em lei antecedente ao ano-base e foram tributadas com base em decreto cuja vigência se iniciou no curso do ano-base. O conteúdo dos acórdãos é quase o mesmo, sem qualquer aprofundamento quanto à diferença entre fato gerador e lançamento ou sobre a segurança jurídica.

De uma análise formalista, até esse ponto, não há nada que justifique uma revisão da Súmula. Entretanto, embora a irretroatividade e a anterioridade já estivessem presentes na Constituição Federal de 1967, deve-se lembrar que em Estados Ditatoriais como o oriundo do Golpe de 1964, a preocupação com tais princípios, que refletem a proteção à Segurança Jurídica, é restrita. Além disso, o princípio da Capacidade Contributiva, também conforme o paradigma instituído pela Constituição de 1988, impõe que a lei incidente seja aquela anterior ao momento de início da ocorrência do fato gerador, para efetiva apuração da riqueza demonstrada, como demonstraremos abaixo.

Em suma, ainda que tais princípios já estivessem previstos no regime anterior, o modelo constitucional do Estado Democrático de Direito exige a mais plena aplicação dos princípios constitucionais, afastando por definitivo do ordenamento jurídico a Súmula nº 584 do STF.

Mas, conforme se verifica nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 180.776-8, apresentado por SAMAG Comercial e Exportadora Ltda em face da União Federal, de 2004, e ainda no Recurso Extraordinário nº 194.612-1/1998, interposto pela União em face de Teka Exportadora Ltda, aplicou-se, sem maiores questionamentos, a Súmula combatida.

O absurdo desses acórdãos, sejam os da década de 70 sejam os da década de 90, que desvinculam a efetiva demonstração de capacidade financeira do momento em que se considera

ocorrido o fato gerador, não pode continuar produzindo efeitos no ordenamento jurídico brasileiro.

INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

JOSÉ AFONSO DA SILVA em comentários aos princípios fundamentais assevera que a Constituição de 1988 propõe uma nova forma de Estado rompendo com o paradigma anterior:

“A afirmativa de que a “República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito” não é uma mera promessa de organizar esse tipo de Estado, mas a proclamação de que a Constituição está fundada em um novo tipo de Estado e, para que não se atenha a isso, apenas em sentido formal, indicam-se-lhe objetivos concretos, embora de sentido teleológico (...).⁶”

Os leigos sempre se perguntam por que o advogado é tão “preciosista” no trato com a linguagem. A importância da linguagem para o direito decorre do simples fato de que no Direito a língua tem autoridade, autoridade de dar natureza e efeitos aos fatos.

Então a expressão Estado Democrático de Direito, utilizada para sintetizar o Estado Brasileiro instituído pela Constituição Federal de 1988, não é uma expressão vazia de sentido, ela determina os compromissos que o Estado brasileiro irá assumir.

Esse novo Estado traz consigo determinados compromissos não meramente formais, assumindo esse o compromisso de efetivar direitos e garantias fundamentais, rompendo com o Estado de Direito Clássico, eis que o Estado passa a dever estar em condições de efetivar alterações que mudem a situação da sociedade, influam na realidade social, conforme os valores axiológicos dispostos constitucionalmente.

Nos dizeres do professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, os princípios constitucionais necessariamente vincularão a interpretação das normas jurídicas ligadas ao mesmo, assumindo que:

⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 96.

“Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja (ou que pareça ser) – o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio-constitucional.”⁷

Mas, o que diferencia o Estado de Direito, como se considerava o Estado Ditatorial precedente ao reestabelecimento da Democracia nos anos 80, ou mesmo com os Estados Democráticos Anteriores, mais demagógicos do que efetivos, do Estado Democrático de Direito com o qual se compromete a Constituição Federal de 1988? Por que a interpretação de princípios como o da anterioridade e da irretroatividade à luz desse novo Estado deve ser revista?

HELENO TAVEIRA TORRES em ilustrativa explanação relembra que para o Estado de Direito a segurança jurídica era o “fim” do Estado. Para o Estado Ditatorial Brasileiro (como ocorre com a maioria dos Estados Ditoriais) a segurança, não necessariamente jurídica, era o fim do Estado, com a necessária manutenção do *Status Quo*. Com a passagem referida, ainda nas palavras do autor em questão, a Segurança Jurídica “passa a ser forma de garantia do ordenamento jurídico, ou da preservação de direitos fundamentais e da atuação das fontes do direito positivo.”, comprometendo-se o Estado com o “dever de efetividade dos objetos de valor constitucional e do conteúdo essencial dos direitos e liberdades fundamentais”⁸. O Estado se torna então “Estado de Segurança Jurídica Material de Direitos”⁹.

Nesse contexto de renovação paradigmática, o princípio da Segurança Jurídica amplia-se como é trabalhado pelo prof. HELENO TAVEIRA TORRES:

“Cientes dessas cautelas, define-se o princípio da segurança jurídica tributária em uma proposta funcional, como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental.”¹⁰

7 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 47.

8 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, ps. 162 e 127.

9 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, ps. 126.

10 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 187.

Essa nova luz interpretativa que irradia do Estado Democrático de Direito, determinando a auto-aplicabilidade dos direitos e garantias fundamentais, imporia essa visão da Segurança Jurídica como meio de assegurar a efetividade de tais direitos e garantias.

Nesse contexto, PAULO DE BARROS insiste na proteção das expectativas dos cidadãos, destacando que a Segurança Jurídica deve operar de modo:

“a propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas de direito se realiza.”¹¹

Não existe segurança jurídica quando as pessoas não podem saber com antecedência, qual a norma que irá determinar as consequências jurídicas dos seus atos. De forma que o princípio da segurança jurídica presta-se a submeter o exercício do poder às normas jurídicas, permitindo as pessoas preverem quais serão as consequências jurídicas de seus atos.

Dado à sua relevância como forma de garantir a própria observância voluntária da lei, de assegurar a ciência de qual a lei que rege o ato e, sobretudo, a concessão de oportunidade de planejar a sua vida econômica, de realizar fato sujeito à norma tributária ou não, a “segurança jurídica é tida como um direito em si mesma”, prestando-se a garantir a manutenção de outros bens jurídicos como a vida, a liberdade ou a garantia¹².

Ainda conforme a visão do prof. HELENO TAVEIRA TORRES, em evidente desenvolvimento do acima exposto, tal Segurança Jurídica importaria ainda na necessidade inquestionável de que um núcleo essencial dos Direitos e Garantias Fundamentais fosse considerado inatacável, impassível de restrição. A possibilidade de limitação é assegurada, mas apenas no caso de necessidade imposta pela Constituição:

“A delimitação a direito fundamental é possível, mas desde que venha autorizada pela Constituição (i), que esta confira ao legislador o direito de promover algum tipo de

11 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 91.

12 DERZI, Misabel apud BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 130.

restrição, (ii) ou que, na necessidade de conciliar os exercícios direitos ou liberdades de todos entre si (relativismo), sejam atendidos os pressupostos dos limites imanentes na prática relacional dos valores (iii).”¹³

Conforme o disposto acima, poderemos construir conceitos dos princípios da Irretroatividade e Anterioridade, aptos a demonstrar a inaplicabilidade da Súmula 584 na vigência da Constituição Federal de 1988.

LUCIANO AMARO indica que a Constituição Federal de 1988 ao determinar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a, CF) não foi feliz ao utilizar a expressão fatos geradores. O que, de fato, o núcleo do princípio da irretroatividade indicaria é que:

“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 fato gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época da sua ocorrência.”¹⁴

Trata-se, por evidente de um reflexo do art. 5º, CF, da proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e a coisa julgada, de modo que “*a necessidade de assegurar-se as pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas*”¹⁵. Trata-se do velho aforismo *tempus regit actum*. A necessidade de que a Lei anteceda o fato gerador do tributo é ainda uma exigência do princípio da legalidade, eis que apenas mediante lei prévia é que o imposto nascerá.

Ainda em decorrência da tipicidade estrita, apenas após a lei que “*defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta*”¹⁶, é que se pode exigir o tributo conforme tais aspectos.

Em regra, as exceções cabíveis aos princípios constitucionais tributários estão expressas na Constituição Federal. Não é o caso do princípio da irretroatividade. A segurança jurídica veda exceções ao princípio da irretroatividade.

13 TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 540.

14 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 141.

15 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 364.

16 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 135.

Ainda em proteção ao princípio da segurança jurídica, encontra-se o princípio da não surpresa, também conhecido como princípio da anterioridade, nascido do reconhecimento de que não basta apenas que a lei que rege ao ato seja anterior ao mesmo, a lei que majora ou institui tributo só produzirá efeitos no ano subsequente ao da sua publicação (art. 150, inc. III, b, CF).

Quanto aos fundamentos axiológicos do referido princípio, entende SACHA CALMON:

“O princípio da não-surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É o valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.”¹⁷

Deveras, no caso do princípio da anterioridade anual, não existe exceção constitucional que abranja o Imposto de Renda. A lei que criar ou majorar tributo só produzirá efeitos no exercício financeiro subsequente.

Visto que o paradigma do Estado Democrático de Direito impõe visão a mais ampla possível dos princípios, dentre eles o da irretroatividade e da anterioridade anual para o Imposto de Renda, sendo impossíveis exceções aos mesmos, resta analisar: qual é o momento da ocorrência do fato gerador de um tributo? De modo mais específico, quando ocorre o fato gerador do Imposto de Renda? Caso seja no momento da declaração, ainda poderia prevalecer a Súmula do STF. Mas caso a realidade seja outra, impõe-se uma revisão de tal Súmula, afastando a mesma do ordenamento jurídico, como forma de proteção da expectativa legítima dos contribuintes.

DA CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES. DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.

Por fato gerador da obrigação principal tributária, entende-se o ato ou fato bastante e necessário para o nascimento da obrigação tributária. Descrito no art. 114, em relação à obrigação

17 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 214.

tributária principal, qual seja, o pagamento de tributo ou de penalidade, o fato gerador possui duas acepções. Primeiro pode ser encarado como “descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador (fato gerador abstrato)”, quando também é conhecido como hipótese de incidência, na terminologia do prof. Geraldo Ataliba. E ainda pode ser compreendido como “situação jurídica que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas (fato gerador concreto)”.¹⁸

A definição do momento da ocorrência do fato gerador é de enorme relevância para o contribuinte, eis que determina qual a norma aplicável ao caso concreto ocorrido (inclusive determinando se o fato concreto se enquadra na hipótese de incidência e, por conseguinte, é apto a gerar a obrigação tributária, ou seja, se o fato concreto é fato gerador). Ou seja, com a determinação do momento da ocorrência do fato, determina-se qual a norma aplicável.

Para a definição do momento da ocorrência do fato gerador, é necessário ter em conta “todos os fatos integrantes do conjunto em que se encaixa aquele ato final, necessário à concretização da hipótese de incidência¹⁹.” De forma que se a lei exige x, y e z para a ocorrência do fato gerador, não adiantará a ocorrência de y e x, apenas após a ocorrência de z é que se concretizará o fato gerador.

Tendo em vista as diferenças no momento de aperfeiçoamento do fato gerador, a doutrina classifica o mesmo em três espécies: (a) fato gerador instantâneo, (b) fato gerador contínuo, (c) fato gerador complexo.

Em que pese não concordarmos com a conclusão de MARCO AURÉLIO GRECO e HAMILTON DIAS DE SOUZA, para os quais o fato gerador do Imposto de Renda ocorre exclusivamente no último dia do exercício social, os mesmos trazem síntese interessante da natureza da referida classificação.

“Instantâneos são os que se verificam em um momento determinado e que, a certa ocorrência, provocam o nascimento de uma obrigação tributária autônoma. Continuados

18 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 587.

19 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 130.

são os constituídos por uma situação permanente, delimitada no tempo por períodos estabelecidos em lei. Complexos, por sua natureza são os que se completam ao fim de um período determinado de tempo²⁰.”

Existe uma peculiaridade interessante na diferenciação entre o fato contínuo e o fato complexo. O fato contínuo pressupõe a durabilidade de uma situação, como, por exemplo, ocorre no caso do IPTU e do IPVA, mas basta ser proprietário na data prevista para o fato gerador para que se pague o montante do tributo com base no valor do bem (base de cálculo) independentemente do lapso temporal desde a aquisição do bem. Nesse caso, o período durante o qual se realiza o fato gerador (ser proprietário) não influi no montante da obrigação.

Não é o que ocorre no caso dos tributos cujo fato gerador se prolonga no tempo (chamados por alguns como complexivos). Nesses, o aumento do período a ser considerado no fato gerador altera a base de cálculo e, por conseguinte, o fato gerador. De forma que o aspecto quantitativo do fato gerador está diretamente vinculado aos diversos elementos e fatos a serem apreciados em conjunto durante um determinado lapso temporal.

Como vimos acima, nos termos do Código Tributário Nacional se entende por fato gerador o fato bastante e necessário para o nascimento da obrigação tributária. A expressão “bastante e necessária” para o nascimento da obrigação tributária reflete a necessidade de subsunção do fato concreto à hipótese de incidência descrita na norma para que ocorra o fato gerador, sendo necessária a ocorrência de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese normativa conforme dispõe PAULO DE BARROS.²¹

Ocorre que no caso dos tributos compostos por diversos fatos que precisam de um período prolongado de tempo para ocorrência, cada um desses fatos, isoladamente, por comporem o todo, são fundamentais, para o conhecimento da obrigação tributária, ainda que a mesma só venha a nascer após o decurso do final do período de apuração. Os fatos bastantes e

20 GRECO, Marco Aurélio. *Revista de Direito Tributário* nº 42, outubro/dezembro, 1987.

21 “Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

necessários para o nascimento do fato gerador tal como, por exemplo, no caso do Imposto de Renda, estão necessariamente dispersos no tempo.

Em suma, os fatos complexivos dependem da ocorrência de diversos fatos que, isolados, não seriam por si sós suficientes para o nascimento da obrigação tributária – é preciso uma análise conjunta de cada fato isolado efetivamente ocorridos para que se tenha apenas um fato gerador.

Vista a referida classificação, resta-nos a pergunta: em qual critério se encaixa o fato gerador do imposto de renda?

DO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA.

Existe uma longa controvérsia a respeito do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. SACHA CALMON sintetiza as correntes existentes nos seguintes termos:

“1ª Conceção: dizer-se genericamente que o imposto de renda tem como fato gerador uma situação jurídica ou que é pendente até que se complete nos termos do direito que lhe seja aplicável, em contraposição a impostos que apresentem como fatos geradores situações de fato;

2ª Conceção: dizer-se que o fato gerador do imposto é complexivo (não no sentido de complexo, denso, abstruso, mas composto de vários fatos no tempo), em oposição a impostos que ostentam fatos geradores instantâneos, disso extraindo-se conclusões para a aplicação da lei no tempo;

3ª Conceção: admitir-se que o legislador é livre para – violentando a realidade – fixar o momento em que ocorre o fato gerador do imposto de renda.”²²

Na época da edição da Súmula, autores como MARCO AURÉLIO GRECO e HAMILTON DIAS DE SOUZA consideravam que o fato gerador da obrigação tributária do IR se dava no momento em que completou o período base, qual seja, o momento em que findou o exercício social da empresa²³. Nesse sentido, ignoravam todos os fatos ocorridos durante o ciclo de formação, sendo desnecessário que a lei fosse antecedente aos mesmos. Esse entendimento se

22 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 223.

23 SOUZA, Hamilton Dias de e GRECO, Marco Aurélio. **Imposto de Renda – pessoas jurídicas e irretroatividade das leis**. In: **Revista de Direito Tributário nº 42**, outubro/dezembro, 1987.

aproximava ao da Súmula combatida ao separar o efetivo fato gerador, transcorrido durante todo um ano, para fins de definição da lei vigente.

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO insistia no mesmo sentido, argumentando que:

“Se, inversamente, se estiver em face de um fato gerador complexo, ocorrendo a majoração da alíquota durante o curso de formação do fato gerador, a alíquota a se aplicar é a legalmente prevista na data em que se complete o respectivo ciclo de formação ou perfeição do fato (chamada hipótese de pseudo-irretroatividade).”²⁴

Ocorre que à luz do Estado Democrático de Direito, tal consideração merece adequada revisão. A primeira questão para a definição do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda se refere **a quando** existe o aferimento de renda? A Constituição traz indícios de quando esse fato ocorre? Ou o legislador infraconstitucional pode livremente determinar o momento do recebimento da renda?

Embora não tenha a Constituição de fato indicado com maiores pormenores o que é renda e, por conseguinte, o fato gerador do imposto de renda, uma análise sistemática do artigo 153, inc. III, à luz do princípio da Capacidade Contributiva indica qual é o núcleo semântico do termo renda : acréscimo patrimonial. Não poderia ser diferente porque é justamente o acréscimo patrimonial, ou seja, a existência de riqueza e/ou de signo presuntivo dessa que autoriza a tributação.

Na vigência da Constituição autoritária de 1967, o princípio da capacidade contributiva foi afastado do texto constitucional, retornando, expressamente, para os impostos pessoais, caso do Imposto de Renda, no art. 145, §1º, da CF de 1988.

O princípio em questão orienta inclusive a atuação dos legisladores infraconstitucionais que na determinação dos fatos geradores dos tributos delineados constitucionalmente deverão, necessariamente, respeitar o mínimo existencial e atingir apenas fatos da vida que efetivamente demonstrem riqueza disponível. A esse respeito, indica SACHA CALMON:

24 ARAÚJO, Amílcar Falcão. *Fato Gerador de Obrigação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.127/ 128.

“Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a *produção* das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais acatando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo.”²⁵

Deverá assim o legislador sempre levar em conta as manifestações objetivas de riqueza sendo necessário que apenas fatos-signos presuntivos de riqueza sejam eleitos como hipóteses de incidência tributária.²⁶ Ou seja, o legislador somente poderá eleger como hipóteses de incidência tributos que indiquem indícios de capacidade econômica²⁷.

Dentro desse contexto, o legislador no caso do Imposto de Renda deverá estar atento para escolher como hipótese de incidência apenas fatos que demonstrem aumento patrimonial, considerando ainda as especificidades que diferenciam categorias de contribuintes.²⁸

Na prática, como indica LUCIANO AMARO, adotou-se no Brasil forma de apuração do fato gerador do imposto de renda que decorre de uma sucessão de atos que, somados, geram acréscimo patrimonial:

“É o que se dá com o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, cujo fato gerador correspondente à soma algébrica de valores correspondentes e despesas, que vão sendo ganhos ou gastos ao longo de certo tempo. (...) O fato gerador, aí, não se traduz nos fatos de “a” ou “b” (rendimentos), ou no fato “c” (despesa).”²⁹

Mas não será possível apurar essa capacidade contributiva em um espaço curto de tempo, sob pena de se atingir o mínimo existencial, protegido pela Constituição Federal ao garantir a dignidade da pessoa humana e a propriedade.

Nesse sentido, MIZABEL DERZI lembra que a Constituição Federal de 1988 revogou a exigência de autorização orçamentária prévia para a majoração do tributo, o outrora denominado

25 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 72.

26 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 97.

27 DERZI, Misabel apud BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 691.

28 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 99/100.

29 AMARO, Luciano. **Revista de Direito Tributário** n° 25-26, julho/dezembro, 1983.

princípio da anualidade como determinação de prévia previsão orçamentária para a majoração ou criação de tributo; contudo a mesma doutrinadora ressalta que a anualidade permanece relevante para os impostos sobre a renda e o patrimônio, pois determina um período razoável para que se possa considerar que houve demonstração da capacidade contributiva:

“Como já re registrou, apenas o período anual bitola razoavelmente a atividade produtiva da pessoa (física ou jurídica), pois a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio.

O que interessa é surpreender a lei a real capacidade econômica da pessoa, de modo que o acréscimo patrimonial seja efetivo.”³⁰

Por evidente, atendendo-se ao conceito apresentado pela ilustre doutrinadora fica claro que apenas o decurso de um período razoável de tempo torna possível verificar se houve acréscimo patrimonial, conforme as especificidades apresentadas por cada contribuinte.

CARRAZA traz exemplos que demonstram que fatos isolados não comprovam o aferimento de renda:

“Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde. Já, a outra casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, despense grande quantias com o tratamento da saúde do cônjuge. Se a lei não permitir que esta última deduza do imposto de renda a pagar todos esses gastos, o imposto passará a ser sobre rendimentos, ferindo assim o princípio da capacidade contributiva.”³¹

Descreve ainda o prof. CARRAZA a necessidade de abatimento das despesas necessárias, usuais e normais, à manutenção do patrimônio da empresa tais como pagamento de funcionários, aquisição de matérias-primas, etc³², despesas essas que não poderão ser apuradas apenas em um dia do ano, mas ao longo de um período razoável que permita a efetiva apuração da capacidade contributiva.

30 DERZI, Misabel apud BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 167.

31 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 129.

32 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 131.

Vejamos a seguinte situação. Uma determinada empresa do ramo dos brinquedos possui altos lucros em três meses específicos do ano: outubro, em virtude do dia das crianças, e em novembro e dezembro, em virtude, por evidente, do Natal. Caso o imposto de renda fosse apurado apenas com base no mês, por exemplo, de dezembro, aparentemente a empresa teria alta lucratividade, mas a apuração dos prejuízos apurados em meses anteriores levaria à óbvia conclusão de que o suposto lucro seria necessário para minorar os prejuízos anteriores.

Na verdade, para atingir a capacidade contributiva de uma pessoa, seja física seja jurídica, é necessário um período mínimo, a fim de superar sazonalidades climáticas, econômicas, comerciais etc.

O prof. LUCIANO AMARO, em melhores palavras, sintetiza o raciocínio acima:

“Todo fato gerador, como acontecimento histórico, ocorre no tempo; o fato gerador periódico ocorre em certo período de tempo e consoma-se ao término desse período, do mesmo modo que a representação de um ato teatral não ocorre somente ao final do último ato; ela (a representação) se põe no tempo, como fato que é, ao longo do período que vai do início do primeiro ato ao término do último, e se consoma não na última cena, mas com o término desta. Permitindo-nos outra metáfora, o fato gerador do imposto de renda não é a fotografia estática da última cena da vida fiscal do contribuinte em certo ramo; é o filme dessa vida fiscal da personagem, desenrolada ao longo do mesmo ano (filme que é revelado no ano seguinte, com o lançamento do tributo).”³³

Assim, para que se cumpra o princípio da capacidade contributiva à luz do princípio da anualidade, impõe-se o reconhecimento da natureza complexiva do fato gerador do imposto de renda, que ocorre ao longo de todo o ano do período de apuração, tornando possível verificar fatos concretos que no seu conjunto constituem efetivo acréscimo de renda.

DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA.

Determina a Súmula combatida, que ao Imposto de Renda se aplica a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração.

33 AMARO, Luciano. **Revista de Direito Tributário** n° 25-26, julho/dezembro, 1983.

A declaração constitui espécie de lançamento e, como tal, não pode ou deve ser confundida com o fato gerador. Na verdade, o lançamento pressupõe a prévia ocorrência do fato gerador, como aponta RICARDO ALEXANDRE:

“Ocorrido o fato gerador, é necessário definir, com precisão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento de forma a conferir certeza (quanto à existência) e liquidez (quanto ao valor) à obrigação tributária. Daí a exigência de um procedimento oficial consistente em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança de tributo ou da penalidade tributária. Todo esse procedimento é legalmente denominado de lançamento (...).”³⁴

Ainda demonstrando que o fato gerador há de anteceder o lançamento entende LUCIANO AMARO, em comentários ao art. 142 do CTN:

“Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo material, quantitativo, espacial, temporal pois só com essa identificação é que o tributo pode ser lançado.”³⁵

Por todo o exposto, verifica-se que o lançamento como atividade administrativa não se confunde com o fato gerador, prestando-se aquele a definir o valor devido em virtude da ocorrência deste.

No mais, na época da edição da Súmula em questão, conforme aponta a própria Receita Federal³⁶, o lançamento era realizado por declaração só havendo ciência do momento do valor a ser pago após prestadas as informações pelo contribuinte. A partir da década de 80, o lançamento passou a ser em regra por homologação / por retenção na fonte. Só essa mudança, já seria suficiente, tal como indicado acima, para determinar uma revisão da Súmula acima (embora não seja esse o argumento principal – mas a mudança paradigmática), já que alterados os

34 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 359.

35 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 371.

36 **Receita Federal do Brasil**. Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=12&Div=Historico/80AnosIR/Livro/>. Acesso em 10/01/2012. ¹

pressupostos que a embasaram, hoje, sujeitando-se a tributação sobre a renda no Brasil, em regra, à seguinte sistemática:

“Como se sabe, o imposto de renda, no Brasil, das pessoas físicas e jurídicas, salvo determinadas exceções, como mudança para o estrangeiro, encerramento de atividades e outras, está estruturado pelo dualismo: ano-base / ano da declaração. No ano-base, o contribuinte recata os fatos tributáveis, aproveita as deduções, compensa os créditos fiscais, dimensiona a base imponible, aplica as alíquotas, obtém o quantum devido e recolhe o imposto sob a condição suspensiva de, a posteriori, o Fisco concordar com o imposto declarado.”³⁷

Define-se assim o cenário jurídico da tributação sobre a renda no Brasil: em um ano, o contribuinte não só realiza o fato imponible, mas também, apura o valor que considera devido ou, no caso de retenção na fonte, vê terceiros apurando o valor que consideram que por ele (contribuinte) é devido – ou seja, participa do procedimento denominado lançamento por homologação.

Mas quais fatos são apurados pelo contribuinte, orientado pela lei, para posterior revisão pela Fazenda Pública? Apenas o fato ocorrido no dia 31 de dezembro ou necessariamente todos os fatos ocorridos ao longo do ano e que necessariamente afetarão o *quantum debeatur*?

Essa resposta remonta a análise principiologicamente sob a égide da Constituição Federal de 1988, não cabendo mais restrições a direitos e garantias fundamentais que não aquelas dispostas nesta própria Carta. Tal como lembra o prof. JOSÉ AFONSO DA SILVA, a assertiva de que a República Federativa do Brasil se constitui como um Estado Democrático de Direito, não poderá ser mera promessa no texto formal da Constituição, é preciso mais, é preciso um comprometimento com objetivos concretos³⁸, objetivos esses que poderão ser definidos e dimensionados a partir do próprio texto constitucional e, por conseguinte, dos princípios por esse abrangidos.

Nesse paradigma, a pirâmide kelsiana atinge especial relevância eis que a norma inferior sempre deverá observar a norma superior e a norma superior, em última instância, sempre será

37 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 221.

38 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 95.

um princípio. Esse princípio deverá ter máxima aplicabilidade, conforme aponta o prof. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, porque “sua desobediência acarreta conseqüências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional.”³⁹

Conforme se indicou acima, a crítica aqui proposta abrange a definição do conteúdo do princípio da segurança jurídica, da irretroatividade e da anterioridade, a determinação do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e, por conseguinte, sua diferenciação do momento do lançamento. Se no paradigma jurídico anterior os princípios citados poderiam ser de qualquer maneira reduzidos, no Estado Democrático de Direito, tal anomalia jurídica não poderá ser tolerada.⁴⁰

Mas, o que se entenderia por Segurança Jurídica nesse novo paradigma? Bastariam leis que antecedessem aquilo que se considerasse o fato relevante para a sua incidência? Bastaria a velha segurança jurídica formal?

Não. Sob a égide da nova Constituição, não basta a segurança jurídica restrita e ineficaz referente à existência de lei em sentido formal tratando de determinada matéria. Essa proteção restrita, deveras, leva a situações em que o direito de propriedade e de liberdade (de escolha) do contribuinte são indevidamente restringidos por não poder esse prever que as condutas que realiza estarão sujeitas à tributação. E essa tributação, por evidente, terá um impacto que deveria poder estimar / apreciar antes de realizar essa conduta.

39 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 55

40 “Nossa Constituição, a exemplo da espanhola, ao antecipar o “Democrático” ao “Direito” na tipologia do “Estado”, marca o interesse em conferir primazia aos direitos dos indivíduos sobre qualquer forma ou estrutura do direito, cujas restrições ou limitações sobre qualquer forma ou estrutura do direito, somente poderão ser admitidas no limite do necessário para cumprir o “interesse geral”, preservado o conteúdo essencial dos direitos e liberdades. Com isso, mais do que um Estado de Direito, tem-se um Estado de direitos democráticos, amparado em valores que devem ser concretizados na sua máxima efetividade, todos garantidos pelo princípio da segurança jurídica material.” TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011,

Nesse contexto, para usar feliz expressão do prof. HELENO TAVEIRA TORRES, torna-se necessária a proteção da expectativa legítima dos contribuintes. Ou seja, os mesmos devem poder optar antes do início da conduta que ensejará a tributação (o fato imponible) por não realizá-la, ou pelo menos, por poderem se planejar para absorver o inevitável impacto econômico da tributação.

Nesse contexto, a Constituição de 1988 reafirmou os princípios da irretroatividade e da anterioridade, determinando a sua plena, imediata e ampla aplicabilidade conforme o paradigma do Estado Democrático de Direito, permitindo ao contribuinte o prévio conhecimento da norma a que estará sujeito e um mínimo de previsibilidade em relação à norma a que se sujeitará.

Visto isso, resta a pergunta: *qual é o momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda?* Os doutrinadores, como visto acima, debateram-se ao longo de décadas acerca do assunto, em conflito, inclusive, quanto a se o fato gerador seria em 31 de dezembro ou 1 de janeiro.

Ousa-se discordar desses doutrinadores por acreditar que incompatível o entendimento em questão com o paradigma do Estado Democrático de Direito e, especialmente, com o princípio da capacidade contributiva, indubitavelmente aplicável aos tributos pessoais, como o imposto de renda. Como já exaustivamente demonstrado acima, cada um dos fatos que compõem o ciclo de formação do Imposto de Renda é fundamental para refletir a presença de capacidade contributiva (ou não), indicando a presença ou não de renda auferida apta a ser alcançada por tributação. Assim, desde a ocorrência do primeiro fato, pequeno que seja, apto a permitir a verificação do aferimento de renda ou não, já se inicia o fato gerador.

Assim acreditamos que em visão mais condizente com o princípio da capacidade contributiva, à luz do princípio implícito da anualidade, impõe-se a aplicação do princípio da irretroatividade e da anterioridade que se orientem pelo primeiro dia do fato gerador, ou seja, o primeiro dia do ciclo de formação que servirá de referencial para o cálculo do imposto.

Os princípios constitucionais vistos em conjunto demonstram que não está à discricionariedade do legislador infraconstitucional a determinação do momento da ocorrência do fato gerador. Na verdade quando o legislador coloca critérios para a apuração de renda, impondo quais receitas e quais despesas serão verificadas, em qual prazo, já está determinando o dia em que se inicia o fato gerador. É a única conclusão cabível da autorização constitucional para tributar a renda que deverá ser lida como acréscimo patrimonial e, mais, acréscimo patrimonial analisado em um período razoável de tempo – qual seja, o ano.

Nesse sentido, SACHA CALMON NAVARRO COELHO afirmaria:

“Mas durante o ano em que realizamos os fatos tributáveis, há que existir lei prévia regulando-o. Esta é a que vale. A que deve valer. Do contrário, inexistirá, na prática, legalidade prévia, anterioridade e irretroatividade em tema de imposto de renda.”⁴¹

E ainda:

“Nele, não é só a incidência que é periódica, mas também o seu fato jurígeno (durante o ano). De saída, a verificação de que o “fato gerador periódico” apresenta conotações diferentes do IPTU e no IR. Neste, é a apuração do imposto que é feita levando-se em conta período certo de tempo.”⁴²

Nesse sentido, inclusive, o STJ vem se recusando a aplicar a Súmula em questão em inúmeros julgamentos, tais como no REsp 419814 / RS, no AgRg no Ag 1363478 / MS e no REsp 287674. Assim, em reflexo desse entendimento, assevera o Ministro Luiz Fux que a Constituição Federal de 1988, por si só, torna inaplicável a aplicação da Súmula nº 584:

“Contudo, a aplicação desta Súmula não pode ser invocada no presente caso, haja vista que foi erigida à luz da legislação anterior à atual Carta Magna, incidindo, desde então, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.”⁴³

Destaque-se que embora a Súmula nº 584 não tenha sido expressamente afastada pelo STF, verdade é que o Plenário do Supremo, ao apreciar a Lei nº 7.689 de 15.12.1988, que institui

41 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 298.

42 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 299.

43 STJ, REsp 419814/RS, relator(a) Ministro Luiz Fux, órgão Julgador T1 - primeira turma, j. 24/09/2002, dJe 28/10/2002.

a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, considerou que a mesma não poderia vigor para o ano de 1988, conforme consta no RE nº 138.284-4. Conquanto, o julgamento se referia à CSLL, por evidente, aplicável o entendimento também ao Imposto de renda, dado à evidente similaridade no fato gerador / apuração dos dois tributos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.⁴⁴

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, considera-se que as interpretações que fundaram a Súmula nº 584 merecem ser erradicadas do cenário jurídico brasileiro, eis que as condições fático- jurídicas que a embasaram, dentre elas especialmente o paradigma do Estado meramente de Direito e a aplicação do lançamento por declaração do imposto de renda não se encontram mais presentes. Alteradas as condições, evidente que o precedente / súmula merecem ser revisados.

Nesse sentido, o Estado Democrático de Direito, instituído pela Constituição de 1988, determina uma nova visão da segurança jurídica, que abrangerá também a proteção das expectativas legítimas dos contribuintes. Nesse viés, inquestionável a relevância dos princípios da

44 STF, RE 138284 / CE – CEARÁ, relator(a): Min. Carlos Velloso, j. 01/07/1992 , órgão Julgador: Tribunal pleno.

irretroatividade e da anterioridade para a efetiva realização do direito fundamental à segurança jurídica.

Deve-se ainda considerar que o princípio da capacidade contributiva impõe que o Imposto de Renda seja apurado tendo como base um período razoável de tempo, por conseguinte, seu fato gerador se prolonga no tempo, no Brasil, por atendimento ao princípio da anualidade, pelo período de um ano.

Assim, lei cuja vigência se inicie seja durante o período anual de apuração do Imposto de Renda ou mesmo no ano subsequente ao ano da apuração não poderá de maneira alguma produzir quaisquer efeitos referentes ao ano base.

O entendimento exposto no presente artigo, como inclusive já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, exige que a Súmula nº 584 seja cancelada, por não atender a princípios inequivocamente reconhecidos pela Constituição, quais sejam, a irretroatividade, a anterioridade e a capacidade contributiva, conforme o paradigma do Estado Democrático de Direito.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3^a edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16^a edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. **Revista de Direito Tributário n° 25-26**, julho/dezembro, 1983.

ARAÚJO, Amílcar Falcão. **Fato Gerador de Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.127/ 128.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7^a edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil. Teoria Geral do Direito Processual Civil**. 4^a edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6^a edição. Coimbra: Almedina, 1993, p. 345.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26^a edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11^a edição – revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30^a edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOARES, Quintão Mário Lúcio. **Teoria do Estado. Introdução**. 2^a edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 221.

SOUZA, Hamilton Dias de e GRECO, Marco Aurélio. **Imposto de Renda – pessoas jurídicas e irretroatividade das leis.** In: **Revista de Direito Tributário nº 42**, outubro/dezembro, 1987.

ÖRÜCÜ, Esin. **What is a Mixed Legal System: Exclusion or Expansion?** Vol 12.1. ELECTRONIC JOURNAL OF COMPARATIVE LAW, (May 2008), <<http://www.ejcl.org/121/art121-15.pdf>>.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 96.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica.** Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.