



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI TRIBUTÁRIA

Aluno: Lucas Bigonha Salgado
Matricula: 07/35027

Brasília, dezembro de 2011.

LUCAS BIGONHA SALGADO

**O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E
APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI TRIBUTÁRIA**

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Antônio de Moura Borges.

Brasília, dezembro de 2011.

FICHA DE APROVAÇÃO

**O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E
APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI TRIBUTÁRIA**

Aluno: Lucas Bigonha Salgado
Matricula: 07/35027

Banca examinadora:

Antônio Moura Borges
Orientador

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Membro

Othon de Azevedo Lopes
Membro

Brasília, 13 de dezembro de 2011.

RESUMO

SALGADO, Lucas Bigonha. **O artigo 105 do Código Tributário Nacional e aplicação imediata da lei tributária**. Orientador Antônio Moura Borges. Brasília: UnB, 2011.

O presente estudo monográfico analisou o artigo 105 do Código Tributário Nacional, à luz dos princípios da segurança jurídica, legalidade, irretroatividade, anterioridade, anualidade, não-confisco, capacidade contributiva e do princípio do Estado de Direito. O exame não se restringiu à Constituição de 1988, abrangendo as teorias que dominaram o século XX, em âmbito nacional, a nível de tributação dos fatos geradores chamados pendentes. Nesse contexto, primeiramente se procedeu à análise do conceito de irretroatividade e da aplicação do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal (repetido desde a Constituição de 1934), vislumbrando-se, ao final, que o critério para a proteção do contribuinte pelo dispositivo é a incidência da lei tributária, em razão da teoria da aplicação imediata das leis. O raciocínio prossegue com a exposição da classificação dos tributos quanto ao fato gerador (instantâneos, continuados e complexivos), demonstrando-se como a evolução do princípio da segurança jurídica afetou as teorias sobre a aplicação da norma tributária no tempo. Após, demonstrou-se que as construções que levaram à modificação do entendimento majoritário não são necessariamente científicas, mas políticas (justificáveis, plausíveis). Ultrapassado esse ponto, assentou-se que o cerne da questão diz respeito à conjugação do artigo 105 do Código tributário, que determina que a ocorrência do fato gerador se dá quanto completados todos os elementos (inclusive temporais) com o artigo 116 do mesmo código, que permite à lei definir o momento do aspecto temporal, vale dizer, permite a definição do último elemento necessário. A construção confere ao Estado o poder de tributar todos os fatos já acontecidos, sem limite retroativo, tornando ineficaz o sistema de proteção ao contribuinte, violando o mínimo de eficácia das normas constitucionais de limitação ao poder de tributar.

Palavras-chaves: irretroatividade tributária; anterioridade; fato gerador complexo; segurança jurídica; inconstitucionalidade.

AGRADECIMENTO

Agradeço:

Aos meus pais, pelo exemplo e pelo carinho;

À Luanda, pelo carinho e pela confiança;

À minha família, por me mostrar minhas origens;

Aos amigos, pelo apoio e pelo aprendizado diário;

Aos colegas, sem os quais minha vida não seria tão divertida;

Ao meu ilustre professor e orientador, Antônio Moura Borges, pela prestimosa orientação;

Ao Professor Othon de Azevedo Lopes e ao Doutor Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, componentes da banca examinadora deste trabalho, pela atenção e disponibilidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 – SOBRE A IRRETROATIVIDADE	8
1.1 A IRRETROATIVIDADE NO DIREITO	8
1.2 A EVOLUÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA IRRETROATIVIDADE NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS.....	13
1.3 DO FATO IMPONÍVEL COMO ATO JURÍDICO PERFEITO	17
1.4 O FATO IMPONÍVEL E O DIREITO ADQUIRIDO	19
CAPÍTULO 2 – O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A EVOLUÇÃO DA DOCTRINA SOBRE OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	23
2.1 A CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES QUANTO AO ASPECTO TEMPORAL	23
2.2 A SEGURANÇA JURÍDICA	29
2.3 A ARTICULAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE, IRRETROATIVIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	33
2.4 DO CARÁTER POLÍTICO DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL	37
CAPÍTULO 3 – A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	40
3.1 O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS FATOS GERADORES PENDENTES.....	40
3.2 DA INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO, DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE COM REDUÇÃO PARCIAL DE TEXTO	43
CONCLUSÃO	46

INTRODUÇÃO

Como explicado por Pontes de Miranda, embora a discussão acerca da irretroatividade não seja uma questão apenas contemporânea, a matéria sempre teve conotação legal, isto é, a “lei dá, e lei tira, em vez de acontecer o que só em nossos dias ocorre: a não-incidência da lei retroativa como infringente de princípio superior às leis ordinárias (inconstitucionalidade)”¹.

Nesse contexto, o presente trabalho busca estudar a irretroatividade sob o ponto de vista constitucional, como forma de limitação à incidência da lei, especialmente no campo tributário.

Ao longo do estudo, analisar-se-á o conteúdo dos princípios constitucionais aplicáveis ao direito intertemporal tributário, enfocando-se a classificação dos fatos geradores em instantâneo, continuado e complexo, que ganhou notável expressão entre a doutrina brasileira.

Nesse sentido, buscar-se-á definir o conceito do “fato gerador pendente”, a que alude o artigo 105 do Código Tributário Nacional, abordando-se a controvérsia constitucional acerca da aplicação da lei que majora o imposto de renda, sempre com referências à Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal.

Com isso, tentar-se-á verificar, sob o aspecto científico, a procedência das teses acerca da constitucionalidade da aplicação imediata da lei tributária aos fatos pendentes, tema que suscitou relevantes discussões durante o século XX.

.

1 Franisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967*. P. 12.

CAPÍTULO 1 – SOBRE A IRRETROATIVIDADE

1.1 A IRRETROATIVIDADE NO DIREITO

Inicialmente, sob o ponto de vista meramente tautológico – e, portanto, inequívoco –, a retroatividade (retro agere) da norma diz respeito à sua ação sobre o passado, considerando-se como marco temporal a vigência desta.

Nesse contexto, o instituto refere à incidência da norma, e não, à sua validade, simplesmente porque não há como a lei “valer para trás”. No dizer do Professor Tércio Sampaio Ferraz, a constatação “decorre de uma impossibilidade lógica, pois mesmo que se quisesse “retroagir” a vigência, a cronologia o impediria - o tempo é irreversível”².

Os aspectos elementares do conceito, contudo, não permitem definir os parâmetros para aferição dessa atividade para o passado, que suscitaram controvérsias ao longo da história. Das diversas teorias elaboradas para esclarecimento das regras aplicáveis ao direito intertemporal, é possível identificar núcleos comuns, o que motivou sua classificação em objetiva e subjetiva.

Em breve síntese, as teorias objetivas sustentaram que a lei se volta para o futuro, não se aplicando aos fatos já acontecidos³. Assim, a lei antiga rege os fatos já realizados, enquanto a lei nova, os fatos ocorridos sob sua vigência (*tempus regit actum*).

A proposição, porém, deixava sem resposta o principal problema de direito intertemporal: a definição da lei aplicável aos fatos em curso de realização, isto é, os fatos pendentes⁴.

No âmbito da teoria objetiva, merecem destaque duas posições quanto ao tema. A primeira é de Paul Roubier, que “fêz da incidência imediata da lei a regra de direito comum;

² “Vigência significa que a norma vale (exigibilidade da conduta) a partir de um certo momento (início de vigência). A vigência tem, pois, a ver com o tempo de validade. O tempo de validade é sempre prospectivo. Uma norma não vale para trás. Vale sempre de um ponto, no tempo, para frente. O tempo é o tempo cronológico, que corre de um momento para o futuro. Uma norma, assim, não pode valer para trás. Promulgada, a norma vale e, publicada, conta-se daí a sua vigência. A vigência pode ser posposta (o prazo pode contar a tantos dias da sua publicação, mas sempre para frente, não para trás). Não há, pois, como contar este tempo antes de sua publicação: isto decorre de uma impossibilidade lógica, pois mesmo que se quisesse “retroagir” a vigência, a cronologia o impediria - o tempo é irreversível.” Tércio Sampaio FERRAZ Jr. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. P. 126

³ “(...) as teorias objetivistas assentam a regra básica, capital, fundamental de que a lei sempre dispõe para o futuro, não retroage” (Aliomar BALEEIRO. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Derzi. P. 263)

⁴ Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**. P. 53

quer dizer: hoje e futuro são o mesmo. Daí ser absolutamente indispensável separar o efeito imediato e o efeito retroativo”⁵.

Assentou, em outras palavras, que a norma simplesmente incide sobre o quadro fático vigente, o que inclui os fatos já passados e os fatos pendentes. Trata-se do reconhecimento de que o futuro recebe do passado os elementos necessários à incidência da norma jurídica. A retroatividade, nesse contexto, ocorre quando a lei ataca os efeitos já exauridos dos fatos jurídicos passados.

Como consequência, não haveria falar em retroatividade mínima⁶, ou imprópria, que “se dá quando a lei atua sobre relações jurídicas e situações de fato ainda não concluídas”.⁷ É que, conforme sustentado também por Planiol, “a lei pode modificar os efeitos futuros de fatos ou de atos anteriores, sem ser retroativa”⁸

Roubier reconheceu apenas a existência da retroatividade própria ou autêntica – retroatividades média e máxima –, que ocorre “quando a lei alcança fatos e relações jurídicas e consequências, inteiramente ocorridos no passado, ou seja, anteriormente à sua vigência”⁹. Vale dizer, seria retroativa a lei que atacasse os efeitos produzidos no passado¹⁰.

Nessa linha, a regra geral de direito intertemporal seria (i) a da incidência imediata da lei – salvo cláusula de garantia, que determinasse a continuação dos efeitos passados –, a qual (ii) não poderia afetar os efeitos consumados no passado, ressalvadas as cláusulas de exclusão, que permitiriam o efeito retroativo.

⁵ Francisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à constituição de 1967*. P. 56

⁶ “a) a retroatividade de grau máximo seria aquela em que a lei nova nem sequer respeitasse as situações definitivamente decididas por sentença transitada em julgado ou por qualquer outro título equivalente (sentença arbitral homologada, transação etc.) ou aquelas causas em que o direito de ação já havia caducado. Ou seja, não seriam respeitadas as *causae finitae*.

b) Na lição de Baptista de Machado, o segundo caso, que podemos chamar de retroatividade média, está representado por aquela situação que, ‘respeitando embora as *causae finitae*, não detém sequer perante efeitos jurídicos já produzidos no passado, mas que não chegaram a ser objecto de uma decisão judicial, nem foram cobertos ou consolidados por um título equivalente; nesse sentido, observa-se que tal retroatividade viria a se verificar se, v.g., uma lei nova viesse a reduzir a taxa legal de juros máximos e estabelecesse a sua aplicação retroativa em termos de obrigar a restituir os próprios juros vencidos sob a lei anterior (e em face desta perfeitamente legais)

c) Finalmente, mencione-se também a chamada retroatividade mínima ou normal, que respeita os efeitos de direito já produzidos pela situação jurídica sob a lei anterior; seria o caso se lei nova viesse a estabelecer prazo mínimo mais longo para arrendamento rural e mandasse aplicar esse prazo aos contratos em curso no momento do início de vigência ou, ainda, se a lei nova viesse reduzir o máximo da taxa legal de juros e se declarasse aplicável aos juros dos contratos de mútuo em curso no momento do seu início de vigência, relativamente aos juros que viessem a vencer no futuro” (Gilmar Ferreira MENDES. *Curso de direito constitucional*. P. 518)

⁷ Aliomar BALEEIRO. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. P. 280

⁸ PLANIOL *apud* Paulo NADER. *Introdução ao Estudo do Direito*. P. 306.

⁹ Aliomar BALEEIRO. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. P. 280

¹⁰ A teoria se assemelha à dos fatos cumpridos. Exposta por Windscheid, Dernburg e Ferrara, o importante para essa concepção é a verificação da existência de direito adquirido, mas a constatação se o fato foi cumprido durante a vigência da lei anterior. De acordo com a orientação de seus expositores, haveria retroatividade apenas quando o ato legislativo atingisse o fato jurídico realizado no passado, desfazendo-o ou alterando os seus efeitos produzidos na vigência da lei antiga (Windscheid *apud* Paulo NADER. *Introdução ao Estudo do Direito*. P. 305).

Friedrich Affolter, por outro lado, sem descuidar de que a incidência imediata da lei não caracteriza retroatividade, assentou como regra capital a persistência da lei antiga¹¹. Assim, tal qual a retroação, a aplicação imediata da lei demandaria cláusula de exclusão.

Dessa forma, embora reconheça que a lei aplica-se ao presente, Affolter entende que a regra fundamental deve ser a de que a lei do passado invade o presente e o futuro, mantendo os efeitos jurídicos já iniciados ou que deveriam iniciar-se.

Na lição de Pontes de Miranda,

o efeito retroativo, que invade o passado, usurpa o domínio da lei que já incidiu, é efeito de hoje, riscando, cancelando, o efeito pretérito: o hoje contra o ontem, o voltar o tempo, a reversão na dimensão fisicamente irreversível. É preciso que algo que deixe de ser no próprio passado; portanto, que deixe de ter sido. O efeito hodierno, normal é o hoje circunscrito ao hoje. Nada se risca, nada se apaga, nada se cancela do passado. O que foi continua a ser tido como tendo sido. Só se cogita do presente e da sua lei. Se FRIEDRICH AFFOLTER subsumiu o presente ao passado, sacrificando aquele a esse, PAUL ROUBIER libertou-o só em parte, porque não soube ir até as últimas consequências da libertação: ora o presente se opõe ao passado e, pois, aparece independente e livre; ora o presente deixa que o passado o invada (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**, p. 73).

As teorias subjetivas, por sua vez, consideraram retroativa a lei que ferisse os direitos adquiridos – em contraponto às expectativas de direito e às faculdades -, violando a segurança do indivíduo em relação à estabilidade do ordenamento jurídico e à previsibilidade de suas situações jurídicas¹².

Nesse sentido, Ferdinand Lassale, “procurou partir da liberdade e da responsabilidade do homem, para considerar a retroatividade como violadora de tais elementos da dignidade humana (...). Se a lei nova me faz passar por efeitos que não previ, a minha liberdade não pode existir. Retroagir é coagir”¹³.

Em seu entender a lei não poderia atuar sobre o passado, caso atingisse o indivíduo em seus atos de vontade¹⁴. O critério, contudo, não seguiu adiante, por não proteger

¹¹ Aliás, FRIEDRICH AFFOLTER não confundia os dois efeitos, posto que, em concepção a que poderíamos chamar de continuísta, considerasse o efeito retroativo como grau recuado de exclusão, e tivesse como regra capital a persistência da lei antiga. Ora, a exclusão abrangeria os casos de efeitos imediatos e os de efeitos retroativos, que seriam a forma agravada da cláusula de exclusão” (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**. P. 56)

¹² “As situações jurídicas são, assim, conjuntos de direitos ou de deveres que se atribuem a determinados sujeitos, em virtude das consequências em que eles se encontram ou das atividades que eles desenvolvem. Surgem como efeito de fatos ou atos jurídicos, e realizam-se como possibilidade de ser, pretender ou fazer algo, de maneira garantida, nos limites atributivos das regras de direito. Constituem uma categoria geral abrangente, que compreende as diversas manifestações de poder e de dever contidas na relação jurídica, como o direito subjetivo e o dever jurídico, e figuras afins abaixo descritas. O concerto de situação jurídica é, por isso, inseparável do de relação jurídica, que se pode também definir como a síntese de situações jurídicas correlatas” (Francisco AMARAL. **Direito Civil: introdução**. P. 186)

¹³ Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**. P. 58

¹⁴ 1) nenhuma lei pode retroagir, se atinge um indivíduo através de seus atos de vontade; 2) toda lei pode retroagir se o atinge fora dos seus atos de vontade, isto é, nas qualidades que lhe são comuns com a humanidade inteira ou que ele obtém da sociedade ou, ainda se ela o atinge

todas as situações subjetivas, tendo em vista que ignora que os direitos e deveres não derivam exclusivamente dos atos de vontade.

Objetivando aperfeiçoar a proposta de Lassale, Carlo Francesco Gabbia¹⁵ e, posteriormente, Reynaldo Porchat¹⁶, acolheram a tese de que a lei não poderia afetar os direitos adquiridos, os quais se pretendeu definir a partir da existência dos elementos dos seguintes elementos: (i) a ocorrência de fato idôneo a produzir consequência (ii) prevista na norma, gerando (iii) direito subjetivo, que deveria ser (iv) incorporado ao patrimônio do titular. Outrossim, a condição preestabelecida, inalterável ao arbítrio de terceiro, não desnaturaria o caráter de adquirido¹⁷.

Contudo, como registrado por Franz Hofmann¹⁸, a ciência jurídica jamais conseguiu definir, de maneira inquestionável, o que fossem direitos adquiridos. A definição sempre deixara de fora algo que se pretendia como direito adquirido, ou incluía algo que, obviamente não o era. Daí porque o critério apenas poderia ser obtido a partir da verificação do que o legislador primeiro efetivamente pretendeu garantir.

Nesse sentido, Pontes de Miranda assim resume a conclusão a que “a ciência de agora chegou: ou a) a teoria dos direitos adquiridos, em direito intertemporal é mera tautologia; ou b) é defeituosíssima, e, pois, injusta”¹⁹.

na medida em que modifica esta sociedade nas suas instituições orgânicas. E por quê? Porque o conceito de retroatividade importa uma violência sobre a liberdade e responsabilidade do homem (Caio Mário da Silva PEREIRA. **Instituições de direito civil**. 21. Ed. Revisão Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. I, p. 148.

15 “Tomando por base Gabbia, temos a seguinte definição de direito adquirido: ‘É todo aquele que: a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei do tempo em que este fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer valer não tivesse se apresentado antes da existência de uma lei nova sobre o mesmo objeto; e b) que nos termos da lei sob o império da qual se deu o fato de que se originou, entrou a fazer parte do patrimônio de que o adquiriu’ (Della retroattività delle leggi, 3. ed., p. 24)” (Celso Ribeiro BASTOS. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, volume 2. P. 193)

16 “Reynaldo Porchat, calcado na definição de Gabbia, agrupa em cinco os característicos distintivos do direito adquirido:

1.º, um facto aquisitivo, idôneo a produzi dentro, de conformidade com a lei vigente;

2.º uma lei vigente no momento em que o facto se realize;

3.º capacidade legal do agente

4.º ter o direito entrado a fazer parte do patrimônio do indivíduo; ou ter constituído o adquirente na posse de um estado civil definitivo.

5.º não ter sido exigido ainda ou consumado direito, isto é, não ter sido ainda realizado em todos os seus efeitos” (Da retroatividade das leis civis, apud Celso Ribeiro de BASTOS. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, volume 2. P. 193/194)

17 Sampaio Dória assim resumiu necessários: “a) norma legal vigente ao tempo (e, obviamente, no lugar) da ocorrência do fato;

b) ocorrência de fato idôneo a produzir uma consequência prevista na norma, em favor de um titular (direito subjetivo);

c) incorporação da consequência ao patrimônio do titular, sendo-lhe de utilidade concreta;

d) a condição preestabelecida, inalterável ao arbítrio de terceiro, não desnatura o caráter adquirido de um direito” (Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 109)

18 “Se queremos aproximarmo-nos mais do nosso assunto, é de mister primeiro que destruamos uma ilusão. Não nos enganemos por mais tempo! Podemos virar e mexer o enunciado – ‘direitos adquiridos devem ser respeitados pelo legislador’, como quisermos, e nada tiraremos dele! Esse enunciado é, por igual, palavra oca (Schlagwort); dois ‘direitos adquiridos’, em sentido particular, chama-s justamente àqueles direitos que devem ser respeitados pelo legislador; assim, temos um *idem per idem*. Precisamos indagar quais os direitos que devem receber especial respeito, e então saberemos o que é que se entende propriamente por ‘direitos adquiridos’” (Franz Hofmann *apud* Pontes de Miranda. **Comentários à constituição de 1967**. P. 68)

19 Pontes de Miranda. **Comentários à constituição de 1967**. P. 68.

Ora, do exposto, tem-se um consenso nas teorias subjetivas, qual seja, o de que a existência de um direito adquirido dependerá da qualificação de um fato pela norma antiga, que considerou algo como direito. Tal constatação permite fixar, como premissa inicial, que os fatos constitutivos do direito adquirido “devem realizar-se por inteiro. A falta de um elemento qualquer, de uma condição essencial reduz o indivíduo a ter simples possibilidade ou faculdade jurídica abstracta, mera expectativa de direito; de modo que fica sob o império da lei nova”²⁰.

A assertiva parece revelar o critério para engessamento do passado: a incidência da norma, vale dizer, a realização dos fatos necessários à produção de seus efeitos. Dessa forma, se a lei antiga considera que soma das circunstâncias A + B é suficiente ao desencadeamento de algum direito, sua ocorrência marca o momento em que a norma incide, gerando os efeitos previstos.

Nesse contexto, não há como desconsiderar que a aquisição do direito não se confunde com seu exercício, o que é especialmente relevante nos direitos subjetivos, que, pelas teorias subjetivas, apesar de não exercidos, já integram o patrimônio do indivíduo, resistindo às modificações legislativas²¹.

A conclusão aproxima-se das obtidas pelo caminho das teorias objetivas²², identificando-se, em parte, com a doutrina de Affolter, em relação à tese de que a lei antiga continua a incidir no presente, e, ainda, com a de Roubier, que, reconheceu que a questão da retroatividade não refere singelamente aos reflexos futuros de fatos antigos, justamente porque o passado compõe o suporte fático presente.

Assim, independentemente da teoria adotada, o relevante é ter em consideração que o parâmetro científico para pesquisa do direito intertemporal só pode ser a própria lei. Trata-se de verificação do momento em que a lei incide. É que, para o direito, os fatos, por si sós, são irrelevantes, pois não produzem efeitos. A regra jurídica “incide sobre o seu suporte

20 Carlos MAXIMILIANO. **Comentários à Constituição Brasileira de 1891**. P. 235

21 “a realização desse interesse juridicamente protegido, chamado direito subjetivo, não raro fica na dependência da vontade do seu titular. Diz-se, então, que o direito lhe pertence, já integra o seu patrimônio, mas ainda não fora exercido.”(21 José Afonso da SILVA. **Curso de direito constitucional positivo**. P 433/434)

22 À mesma conclusão leva a teoria de Bonnacase, orientada no sentido da conservação da situação jurídica concreta, entendida como “a maneira de ser de uma pessoa determinada, derivada de um ato ou de um fato jurídico que a faz atuar, em seu proveito ou contra si, as regras de uma instituição jurídica, e a qual ao mesmo tempo lhe tem conferido efetivamente vantagens e obrigações inerentes ao funcionamento dessa instituição” (Bonnacase *apud* Paulo NADER. **Introdução ao Estudo do Direito**. P. 306.

fático; incidindo, faz jurídicos os fatos (o suporte fático) e do fato jurídico é que se irradiam os efeitos.”²³

Em resumo, haverá retroatividade quando a lei ataca as conseqüências já consumadas de atos e fatos pretéritos já consumados, isto é, a lei retroage quando já incidiu sobre um suporte fático e já produziu seus efeitos. Assim, a irretroatividade significa que “a lei nova não pode ir ao passado, tornando deficiente o suporte fático que não o era ao tempo em que se deu a incidência da lei velha”²⁴

Por outro lado, haverá mera aplicação imediata da lei quando esta simplesmente incidir sobre o suporte fático vigente, regulando os efeitos atuais desses fatos e atos jurídicos. Os fatos não geram efeito – repita-se -, de sorte que a atribuição de novos efeitos a fatos passados é simples decorrência da incidência da lei, que tona jurídicos os fatos e deles extrai efeitos.

Por fim, a proteção aos direitos adquiridos é forma de bloqueio²⁵ à incidência da norma jurídica no presente, e se presta a manter a continuidade dos efeitos decorrentes de incidência pretérita de lei sobre fatos pretéritos, como forma de proteger a confiança do indivíduo na estabilidade do ordenamento jurídico.

Tal conclusão parece ser a única possível sob o aspecto científico, pois os fatos passados compõem o suporte fático presente e futuro. É dizer, quando a lei incide sobre determinado fato ocorrido anteriormente, não se trata de retroação, pois nesse caso, chegaríamos ao absurdo de concluir que o momento da ocorrência de um fato qualquer regerá todas as hipóteses jurídicas que incluam esse mesmo fato.

Logo, o parâmetro para a irretroatividade não pode ser o primeiro fato necessário, mas o último, pois o primeiro fato necessário pode ser até mesmo a existência do universo.

1.2 A EVOLUÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA IRRETROATIVIDADE NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

²³ Francisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à constituição de 1967*. P. 61

²⁴ Francisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967*, p. 62.

²⁵ Segundo Uadi Lammêgo Bulos, a proteção aos direitos adquiridos “funciona como cláusula de bloqueio, impedindo que situações integradas, em definitivo, ao patrimônio do seu titular possam ser alcançadas pela lei nova. Seu papel é manter, no tempo e no espaço, os efeitos jurídicos de preceitos que sofreram mudanças ou supressões” (Uadi Lammêgo BULOS. *Curso de Direito constitucional*. P. 610).

Na lição de Moreira Alves (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493), endossada por Gilmar Mendes, a Carta Política de 1988 abraçou a teoria subjetiva dos direitos adquiridos, “tendo em vista a disposição constante do art. 5º, XXXVI, da Constituição, que reproduz norma tradicional do Direito brasileiro. Desde 1934, e com exceção da Carta de 1937, todos os textos constitucionais brasileiros têm consagrado cláusula semelhante”²⁶.

A propósito, embora a Constituição imperial (artigo 179, § 3º²⁷) e a Constituição de 1891 (art. 11, § 328) tenham sido expressas em proibir a prescrição de leis retroativas, aproximando-se, a toda evidência, das teorias objetivas, a doutrina nacional contemporânea aos dispositivos nem sempre fez essa distinção, lendo os enunciados a partir das doutrinas subjetivistas, como verificado por Sampaio Dória e por Pontes de Miranda, em alusão aos posicionamentos de Trigo de Loureiro²⁹ e João Barbalho³⁰.

Em igual sentido foi a lição de Carlos Maximiliano, que, interpretando as mencionados textos, esclareceu que as Constituições de 1824 e 1891 não fulminavam com nulidade absoluta qualquer lei que tivesse efeito retroativo. Em seu entender, a inserção do preceito objetivaria à proteção da liberdade e do patrimônio dos indivíduos, o que garantiria a constitucionalidade de toda a lei que não violasse o propósito³¹.

²⁶ Gilmar Ferreira MENDES. **Curso de Direito Constitucional**. P. 501.

²⁷ Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

III. A sua disposição não terá efeito retroactivo.

28 Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1 °) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2 °) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

3 °) prescrever leis retroativas.

²⁹ “TRIGO DE LOUREIRO (Instituições de Direito Civil Brasileiro, 5ed., I, 3 e 4) partindo do artigo 179, 3º da Constituição do Império do Brasil (critério objetivo), logo resvalou em confusões lamentáveis. (o primeiro efeito da publicação das leis é obrigarem a respeito do futuro, não, porém, do passado, porquanto não podem ter efeito retroativo: Const., art. 179, 3º. Assim, aquele que, ao tempo da publicação de uma nova lei, já tinha adquirido um direito de conformidade com a legislação até então vigente, não pode ser privado dele por força da nova lei, mesmo quando ainda não estivesse na posse, ou quase posse desse mesmo direito, ou seu objeto)” (Francisco PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1967, p. 49).

³⁰ “Desde a Constituição Imperial do Brasil (art. 179, § 3º), a diretriz fundamental para dirimir os conflitos das leis no tempo, impedindo-lhes a retroatividade, tem sido inserta como um dos postulados cardiais de nossas Constituições.

A de 1891 rezava, concisamente, em seu art. 11, 3º, ser vedado assim aos Estados, como à União, ‘prescrever leis retroativas’.

No comentário preciso e contemporâneo de BARBALHO, esclarecia-se o verdadeiro conteúdo da proibição: ‘Basta, para que o preceito constitucional não seja preterido, que a lei de modo algum prejudique a) os direitos civis adquiridos, b) os atos jurídicos já perfeitos e c) as sentenças passadas em julgado.’ Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 100).

³¹ “Não se entendeu jamais no Brasil, nem nos Estados Unidos, que o texto constitucional fulminasse com a nulidade absoluta, indistinctamente, todas as leis que tivessem efeito retroactivo. O preceito foi inserto no código supremo como uma garantia da liberdade e dos direitos patrimoniaes do indivíduo. Todas as leis que não contrariar esse duplo propósito, prevalecerá na íntegra, salvo se violar outra disposição fundamental” (Carlos MAXIMILIANO. **Comentários à Constituição Brasileira de 1891**. P. 225).

Tanto o foi, que o Código de 1916 assimilou em parte a teoria subjetiva, dando início à tradicional redação, segundo a qual a lei não poderia afetar a coisa julgada, o direito adquirido (critério subjetivo) e o ato jurídico perfeito³² (critério objetivo).

Posteriormente, o enunciado passou à Constituição de 1934 - a qual, contudo, não incorporou os demais dispositivos do código, que buscavam definir os institutos -, que dispôs que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” (art. 113, § 3º), redação mantida pelas constituições de 1946 (art. 141, § 3º), 1967 (art. 150, § 3º), 1969 (art. 153, § 3º) e 1988 (art. 5º, XXXVI).

Apenas a Constituição de 1937 silenciou a respeito da irretroatividade. Sem proteção constitucional, a matéria foi regulada pela Lei de Introdução ao Código Civil [Decreto-lei nº 4.657/42], que, estabeleceu que “a lei em vigor terá efeito imediato e geral. Não atingirá, entretanto, salvo disposição expressa em contrário, as situações jurídicas definitivamente constituídas e a execução do ato jurídico perfeito” (art. 6º). Com o advento da Carta de 1946, o dispositivo foi alterado pela Lei 3.238/57 (o que foi absolutamente desnecessário, ante a Supremacia da Constituição), que introduziu sua redação atual.

Trata-se de expressão inequívoca do acolhimento da teoria objetiva de Roubier, consubstanciada na cláusula do efeito geral e imediato das leis, que se tornou tradicional no direito brasileiro, sem prejuízo, obviamente, da primazia do enunciado constitucional.

Tem-se, portanto, que a regra de direito intertemporal no Brasil permite a retroatividade da lei, desde que resguardada a tríplice proteção³³. Trata-se do acolhimento da irretroatividade relativa da lei, o que significa que, “obedecidas as restrições, a lei pode, em princípio, voltar-se para o passado, se o disser expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei; se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro”³⁴.

Nesse sentido, cumpre pontuar que a cláusula de salvaguarda não se destina apenas a prevenir a retroatividade própria, isto é, não se aplica apenas para regulação dos acontecimentos e efeitos ocorridos no passado, mas também à regulação das questões pendentes.

32 Art. 3º - A lei não prejudicará, em caso algum, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, ou a coisa julgada

33 “Numa palavra, a lei nova tem efeito imediato, não atingindo, por conseguinte, fatos passados mas também não seus efeitos presentes ou futuros, desde que configurem tais fatos, lato sensu, direitos adquiridos. Coíbe-se estritamente, portanto, sua retroatividade e seu efeito imediato quando prejudiquem direitos adquiridos ou seus respectivos efeitos. A lei nova não fere direitos adquiridos consumados ou em curso de execução” (Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 106)

³⁴ Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 118.

É que “o direito adquirido envolve muito mais uma questão de permanência da lei no tempo, projetando-se, destarte, para além da sua cessação de vigência, do que um problema de retroatividade”³⁵. Dessa forma, a proteção previne até mesmo a incidência imediata da lei, resguardando a eficácia gerada pela incidência da norma sobre fatos pretéritos.

Dessa forma, no direito brasileiro, tem-se que os direitos adquiridos protegem as consequências jurídicas desencadeadas pelos acontecimentos passados. Se não há direito adquirido, ainda assim haverá a proteção aos atos jurídicos perfeitos, até porque, se a lei nova considerasse inadequado o ato já ocorrido, poderia deixar desprotegidos seus efeitos por via indireta³⁶.

Observe-se, nesse sentido, que o ato jurídico perfeito não se confunde com o direito adquirido, apesar de poder dar origem a este³⁷. O primeiro conceito é do plano da existência, enquanto o segundo é do plano da eficácia³⁸.

Por outro lado, a elevação da proteção ao patamar constitucional impede que excepcionem a regra as chamadas leis de ordem pública³⁹, o que se dá por questão de hierarquia, como assentado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da já mencionada ADI 493⁴⁰. É que, ao assentar a tríple proteção, a Constituição não faz ressalvas, não podendo fazê-lo o legislador infraconstitucional.

Tais considerações foram assim resumidas pelo Professor Francisco Amaral, com a propriedade que lhe é pertinente:

“O sistema jurídico brasileiro contém as seguintes regras sobre essa matéria: a) são de ordem constitucional os princípios da irretroatividade da lei nova e do respeito ao

³⁵ Celso Ribeiro BASTOS. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2**. P. 193

³⁶ “Ora, se a lei nova considerasse inexistente, ou inadequado, ato já consumado, sob o amparo da norma que a precedeu, o direito adquirido desaparecerá por falta de fundamento” (Uadi Lammêgo BULOS. **Curso de Direito constitucional**. P. 613)

³⁷ Como mencionado pelo professor Gilmar Mendes, “a despeito dessa formal tripartição, o conceito central é o conceito de direito adquirido, nele estando contemplados de alguma forma tanto a idéia de ato jurídico perfeito como a de coisa julgada” (Mendes, 2009, P. 505).

³⁸ O direito adquirido é o direito que nasceu a alguém. O conceito é conceito do plano de eficácia, porque todo direito é efeito, como são efeitos todo dever, toda pretensão, toda obrigação, todas as ações e todas as exceções. Deve ter havido, antes, fato, que entrou no mundo jurídico, em certo lugar e em certo momento, embora pudesse não ter sido ato, do qual se haja irradiado o direito. Por onde se vê que o legislador constituinte só aludiu ao direito, brevitatis causa, isto é, para não ter de mencionar todas as espécies de fatos jurídicos de que podem emanar direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**. P. 60)

³⁹ Cumpre pontuar que “a dimensão constitucional que se confere ao princípio do direito adquirido, entre nós, não permite que se excepcionem da aplicação do princípio as chamadas regras de ordem público”. (Gilmar Ferreira MENDES. **Curso de Direito Constitucional**. P. 502)

⁴⁰ “Ao apreciar o pedido liminar nesta ação direta, entendi que, no caso, havia relevância jurídica, porque ‘no direito brasileiro, o princípio do respeito ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido é de natureza constitucional, e não excepciona de sua observância por parte do legislador lei infraconstitucional de qualquer espécie, inclusive de ordem pública, ao contrário do que sucede em países como a França em que esse princípio é estabelecido em lei ordinária, e, consequentemente, não obriga o legislador (...)’

Com efeito, quer no campo do direito privado, quer no campo do direito público, a questão da aplicação da lei nova aos ‘facta pendencia’ se resolve com a verificação da ocorrência, ou não, no caso, de direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada)” (ADI 493, Voto condutor do Ministro Moreira Alves, publicado em 04/09/1992).

direito adquirido; b) esses dois princípios obrigam ao legislador e ao juiz; c) a regra, no silêncio da lei, é a irretroatividade d) pode haver retroatividade expressa, desde que não atinja direito adquirido; e) a lei nova tem efeito imediato, não se aplicando a fatos anteriores”

Postas essas premissas, cumpre verificar a adequação do fato imponible tributário ao conteúdo das proteções constitucionais, como forma de verificação dos limites da lei, sob o parâmetro da segurança jurídica.

1.3 DO FATO IMPONÍVEL COMO ATO JURÍDICO PERFEITO

Na célebre definição de Amílcar Falcão, fato gerador da obrigação tributária é “o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fatos, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”⁴¹.

Tratando-se de imposição legal, seu nascimento não decorre de ato jurídico, enquanto expressão de vontade do contribuinte, mas de mero fato jurídico. A assertiva se materializa na própria definição de tributo (art. 3º do CTN), que incorpora o elemento “compulsoriedade”, em contraponto à voluntariedade necessária a formação de outras relações obrigacionais⁴².

Assim, é irrelevante que o fato gerador esteja ligado a um ato humano ou a um negócio jurídico, simplesmente porque a lei tributária não atribui qualquer efeito jurídico ao elemento volitivo, em relação à formação da obrigação. Nas palavras de Geraldo Ataliba, “se a lei colocar como aspecto material da hipótese de incidência um fato que para outros ramos do direito é voluntário, para o direito tributário será fato jurídico simplesmente”⁴³.

Por outro lado, o ato jurídico perfeito, nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil, é aquele que foi realizado na conformidade da lei vigente ao tempo de sua realização.

⁴¹ Amílcar de Araújo FALCÃO. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. P. 2.

⁴² Ao tratar do conceito de tributo, Luciano Amaro destaca “a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar o pólo passivo e ativo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 18

⁴³ Geraldo ATALIBA. **Hipótese de incidência Tributária**. P.72.

Trata-se, à toda evidência de definição meramente tautológica⁴⁴ - pois ato jurídico perfeito é conceituado como ato que se fez -, tal qual ocorre com as definições de direito adquirido e a coisa julgada. É que “não haveria nexó lógico algum em se tutelar o direito adquirido, mas, simultaneamente, deixar-se exclusivamente à lei comum o papel de dizer quando o direito adquirido ocorre”⁴⁵.

Assim, apesar de tornar dispensável o enunciado legal, o vício mantém a validade da norma, por não restringir a vontade da Constituição.

Contudo, a expressão inserta no texto traz elementos que delimitam a abrangência do comando constitucional, quais sejam (i) a existência da qualificação do aspecto volitivo por norma jurídica; e (ii) a perfeição do ato.

Do primeiro aspecto tem-se que a proteção constitucional destina-se exclusivamente aos negócios jurídicos e aos atos jurídicos *stricto sensu*⁴⁶, nos quais a vontade adquire patamar de fato jurídico essencial ao desencadeamento dos efeitos pertinentes.

Dessa forma, os atos-fatos jurídicos – em que a vontade continua inerente ao ato, mas é irrelevante para os efeitos da lei⁴⁷ – e, sobretudo, os fatos jurídicos *stricto sensu* – categoria do fato gerador da obrigação tributária - não podem ser classificados como atos jurídicos perfeitos.

⁴⁴ “Aliás, se quisermos analisar as expressões ‘direitos adquiridos’, ‘atos jurídicos perfeitos’ e ‘coisa julgada’, bem como as definições dadas nos §§ 1º a 3º, percebemos que aquelas e essas aludem a alguma coisa que é imanente do direito substancial e que fixa os pressupostos e o momento constitutivo da aquisição do direito, da perfeição do ato jurídico e do trânsito em julgado das decisões; quanto a essas, porque são tautológicas: as três nada mais dizem que o seguinte – consideram-se direitos adquiridos assim os que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida, inalterável, a arbítrio de outrem, isto é, direitos adquiridos são os que a lei considera tais; reputa-se ato jurídico perfeito o ato já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se concluiu, isto é, ato jurídico perfeito é o que se perfaz; chama-se coisa julgada, ou caso julgado, a decisão judicial, de que já não caiba recurso, isto é, coisa julgada é a decisão que passou em julgado! (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição** de 1967. P. 64/65)

⁴⁵ Celso Ribeiro BASTOS. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2**. P. 188.

⁴⁶ “Em verdade, de ordinário, bastam simples manifestações de vontade para que se concretize o suporte fático de ato jurídico *stricto sensu*”. (...)

Desse modo, o elemento basilar para a conceituação do ato jurídico *stricto sensu* que permita distingui-lo do negócio jurídico consiste não no modo como se deve exteriorizar a vontade cerne do suporte fático, mas no poder de escolha da categoria jurídica que consubstancia o poder de auto-regramento da vontade. A partir dessas observações, podemos formular um conceito de ato jurídico *stricto sensu*, como sendo o fato jurídico que tem por elemento nuclear do suporte fático ou declaração unilateral de vontade cujos efeitos jurídicos são prefixados pelas normas jurídicas e invariáveis, não cabendo às pessoas qualquer poder de escolha da categoria jurídica ou de estruturação do conteúdo das relações jurídicas respectivas” (Marcos Bernardes de Mello. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. P. 139/140)

⁴⁷ “Há outras espécies em que o fato para existir necessita, essencialmente, de um ato humano, mas, a norma jurídica abstrai desse ato qualquer elemento volitivo como relevante. O ato humano é da substância do fato jurídico, mas, não importa para a norma se houve, ou não, vontade em praticá-lo. Ressalta-se, na verdade, a consequência do ato, ou seja, o fato resultante, sem se dar maior significância à vontade em praticá-lo. A essa espécie Pontes de Miranda dá o nome de ato-fato jurídico.” (Marcos Bernardes de MELLO. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. P. 112)

Tal posição é compartilhada por Pontes de Miranda⁴⁸, José Cretella Júnior⁴⁹, Celso Ribeiro Bastos⁵⁰ e José Afonso da Silva⁵¹.

Quanto ao segundo aspecto, tem-se que “o vocábulo ‘perfeito’ tem o sentido de ‘acabado’, ‘que completou todo o círculo de formação’, ‘que preencheu todos os requisitos exigidos pela lei’”⁵².

Não se trata exclusivamente de fato consumado, entendido como o que exauriu os efeitos pertinentes, pois o ato jurídico perfeito pode vir a produzir efeitos. A expressão perfeito denota que o ato deve ter sido realizado em todas as suas partes, o que é relevante especialmente em se tratando de atos complexos⁵³.

Com estas considerações, conclui-se que a proteção constitucional ao ato jurídico perfeito não alcança o fato jurígeno tributário, por não se tratar de ato jurídico no sentido do artigo 5º, XXXVI, em razão da inexistência do aspecto volitivo.

Embora o contribuinte possa ter algum poder de decisão acerca do fato que desencadeará a relação obrigacional tributária, não há que se cogitar de proteção pela via do ato jurídico perfeito⁵⁴.

Passa-se ao direito adquirido.

1.4 O FATO IMPONÍVEL E O DIREITO ADQUIRIDO

48“O ato jurídico perfeito, a que se refere o art. 150, § 3.º, é o negócio jurídico, ou o ato jurídico strictu sensu” (Francisco PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1967. P. 95).

49“(…) José CRETILLA JÚNIOR. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1**. P. 460.

50 Celso Ribeiro BASTOS. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2. P. 198.

51 José Afonso da SILVA. **Curso de direito constitucional positivo**. P. 436.

52 José CRETILLA JÚNIOR. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1**. P. 459.

53 “Há que se observar ainda que o ato deve ter sido realizado em todas as suas partes. Sim, porque o ato pode ser simples ou complexo. O primeiro realiza-se de um só golpe, sem intervalos de tempo. Adversamente, o complexo é aquele que é formado de partes que sendo cumpridas, com intervalos de tempo.

O ato deve, portanto, ter sido integralmente realizado, sobretudo no caso do complexo, em que é facilmente imaginável a superveniência de uma lei que colha o ato no iter de formação, isto é, realizadas algumas de suas partes e por realizarem-se outras” (BASTOS, 1989, p. 194)

54 “(…) À primeira vista, pode-se confundir essa situação com a faculdade de o indivíduo decidir praticar certo ato de que resultem efeitos tributários que lhe parecem indesejáveis (a compra de mercadorias, por ex., sujeita a imposto de vendas). Mas, veja-se bem, sua opção está na prática do ato (compra e venda) e não no surgimento de um efeito colateral (obrigação tributária), que deriva não do ato em si, em sua configuração jurídico-formal, mas de um fato econômico que ele exterioriza (circulação da riqueza).

(…) Nessa ordem de idéias, haveria lugar para nos referirmos a ato jurídico perfeito, gerador de consequência na órbita tributária? Ato lícito que, tendo por fim imediato adquirir, resguardar, transferir modificar ou extinguir direitos, na conceituação do art. 81 do Código Civil, fosse inatacável por lei nova prejudicial?

Em absoluto rigor lógico, parece-nos que não. (Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 267/268)

Como abordado nos subcapítulos anteriores, a formação do direito adquirido protegido pelo atual artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal e suas versões anteriores, tem por parâmetro temporal o momento da incidência da lei antiga.

Aplicando-se o critério ao direito tributário, tem-se que os efeitos gerados pela incidência da norma tributária são mantidos, a despeito das futuras modificações legislativas. É dizer, ocorrido o conjunto de fatos descritos na lei tributária (fato gerador para Amílcar Falcão, fato imponible para Geraldo Ataliba), nascerá a obrigação de recolher tributos, a qual fica protegida contra a lei superveniente, como se a lei do fato se prolongasse no tempo, mantendo a obrigação.

Ocorre que, como se pode observar, a consequência jurídica da ocorrência do fato gerador é o nascimento de direito subjetivo do fisco (melhor seria falar em direito potestativo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento), e não, do particular.

Por essa perspectiva, a proteção constitucional ficaria anulada na hipótese tributária clássica, pois a inserção do enunciado de salvaguarda no rol das garantias fundamentais denota que o artigo 5º, XXXVI, da Carta de 1988 traduz direitos que o indivíduo opõe ao Estado⁵⁵, como observado por Carlos Ari Sundfeld⁵⁶ e por Heleno Taveira Tôrres⁵⁷.

Nesse sentido é a Súmula nº 654 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.

E, de fato, considerando-se o fundamento legitimador da cláusula de garantia – liberdade e segurança –, não faria sentido que o dispositivo constitucional pudesse ser acionado pelo Estado, simplesmente porque é esse que tem o domínio sobre a ordem jurídica, não havendo que se falar em confiança a ser protegida⁵⁸.

⁵⁵ No mesmo sentido: Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**. P. 634 – tomo IV

⁵⁶ “Da garantia, contida na Constituição, de direitos em favor dos indivíduos surgirá a noção de direito subjetivo público, isto é, de um direito que o indivíduo titulariza contra o próprio Estado” (Carlos Ari SUNDFELD. **Fundamentos de Direito público**. P. 48)

⁵⁷ “(...) costuma-se falar em segurança jurídica como um princípio típico de ‘direito fundamental’, na acepção reconhecida tradicionalmente a este como sendo proteção do particular contra o Estado” (Heleno Taveira TÔRRES. **Conflitos de Fontes e de Normas no Direito Tributário – O princípio da segurança jurídica na formação da obrigação tributária**. In. TÔRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária. P. 113).

⁵⁸ “(...) todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes” (Niklas LUHMANN apud Misabel Derzi in. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P. 306/307)

Atento a esse aspecto, o Código Tributário Nacional expressamente prevê a aplicação retroativa (artigo 106, II⁵⁹) da lei tributária sempre que esta exclui ou reduz penalidade, desde que inexistente sentença passada em julgada.

Como se pode observar, a proteção constitucional não veda a retroatividade favoravelmente ao contribuinte. Esta é proibida apenas quando violar outro princípio constitucional, como (i) a coisa julgada, no caso de sentença definitiva de mérito, ou (ii) a isonomia e a não intervenção na concorrência, no caso de exoneração de tributo devido, em relação a apenas parte dos contribuintes.

Assim, numa primeira análise, no direito tributário, o aludido art. 5º, XXXVI, se destinaria essencialmente às hipóteses em que os benefícios concedidos aos contribuintes dão origem a direitos públicos subjetivos, que ficam protegidos de posterior revogação. É essa a *ratio* da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que reza que as “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

A mencionada deficiência quanto à disciplina de relações jurídicas peculiares ao direito público se dá porque que a construção “não prejudicar direitos adquiridos” é tradicionalmente privatística, partindo, portanto, da premissa da liberdade dos indivíduos para se obrigarem por meio de sua vontade (autonomia da vontade) ou por fatos que legitimamente a substituam ou a traduzam por ficção jurídica (ilícito, responsabilidade objetiva, etc).

Daí porque, no entender de Celso Ribeiro de Bastos, o conceito de direito adquirido adotado pela Lei de Introdução ao Código Civil não se presta às relações de direito público, por ganharem diferente conotação os direitos e deveres nessa seara⁶⁰.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

60 A ideia consubstanciada no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil pode ser de utilidade no campo do direito privado. Com efeito, neste, toda vez que algum particular possa exercer um direito contra outro particular, ele está investido de uma prerrogativa ante a qual o poder legiferante do Estado é impotente. Com isto quer-se significar que se o Estado prejudicasse o exercício de um direito de um particular contra outro ele estaria sacrificando esse direito.

O que, na melhor das hipóteses, não poderia ser feito no nosso direito sem uma integral indenização.

Essas considerações são, contudo, absolutamente insuficientes quando nos defrontamos com o problema do direito adquirido no campo publicístico. (Celso Ribeiro de BASTOS. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2**. P. 188)

O problema não passou despercebido por Pontes de Miranda, segundo o qual a resolução da questão se dá por meio da conjugação do princípio com os demais dispositivos de proteção ao administrado, no caso do direito tributário, o princípio da legalidade⁶¹.

Com efeito, a legalidade imposta pela Constituição ao poder público difere da imposta ao particular. Enquanto o limite à liberdade deste é a proibição da lei, o Estado só faz o que esta lhe permite. Especificamente no direito tributário, o ente federado apenas pode tributar na medida em que a lei lhe permite, vale dizer, o direito à tributação só se aperfeiçoa com o atendimento às exigências da lei (ocorrência do fato gerador).

Como consequência, o marco para a irretroatividade no direito tributário é a incidência da norma, isto é, “a ocorrência ou inoccorrência de um fato gerador, determinada pelas leis vigentes ao tempo da verificação do fato, definirá o estatuto (direito subjetivo) do contribuinte, isto é, se ele deve e, se deve, quanto e como deve”⁶².

Tem-se aí o direito adquirido do contribuinte, que é protegido pelas constituições que contém a cláusula de proteção aos direitos adquiridos, sem prejuízo de outras restrições inerentes ao direito tributário, que variaram ao longo das constituições brasileiras, e que serão analisados adiante.

⁶¹ “Um dos inconvenientes do art. 150, § 3.º - tão grande que encontrará no próprio direito substancial resistência à sua concepção abstrata (e será, por isso mesmo, atenuado) - é o de submeter à mesma regra de sobredireito o direito privado, a que só se referia, no seu tempo, o art. 3.º da Introdução do Código Civil, e os diversos ramos do direito público (direito administrativo, direito processual, direito fiscal). Em todo o caso, é possível pôr-se em dúvida a sua extensão diante da existência de outras regras constitucionais de sobredireito: e. g., é vedado à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir quaisquer tributos ou aumentá-los sem lei que os estabeleça ou aumente (art. 150, § 29, 1ª parte), ou fazê-los incidir sobre os efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos (art. 150, § 3º); o art. 150, § 16, estatui que a lei anterior é que há de ser observada quanto ao crime e à pena; e segundo o art. 150, § 16, 2ª parte, a lei penal só retroage quando beneficia o réu. O princípio sobre tributos prende-se à doutrina do ato jurídico perfeito, mas limitada aos efeitos já produzidos antes da lei - quer dizer: os efeitos do ato jurídico perfeito, anterior esse à lei, mas aqueles posteriores à lei, ficam sob o domínio da lei nova, que é e há de ser a do momento em que produzirem.” (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967**, P. 163)

⁶² “Sintetizando, a ocorrência ou inoccorrência de um fato gerador, determinada pelas leis vigentes ao tempo da verificação do fato, definirá o estatuto (direito subjetivo) do contribuinte, isto é, se ele deve e, se deve, quanto e como deve. Daí falar-se usualmente, em direito público subjetivo do contribuinte, para designar que seu status se determina de acordo com as leis vigentes no momento da verificação dos fatos tributáveis ou não tributáveis (fatos geradores ou hipóteses de exclusão do débito fiscal).” (Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 119)

CAPÍTULO 2 – O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A EVOLUÇÃO DA DOCTRINA SOBRE OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

2.1 A CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES QUANTO AO ASPECTO TEMPORAL

Desde longa data, a doutrina classifica os fatos geradores em instantâneos, continuados e complexivos, como forma de resolução de conflito intertemporal de normas tributárias, haja vista que a realização da hipótese de incidência pode depender da ocorrência de fatos que se situem em diferentes momentos.

Na lição de Amílcar Falcão, “instantâneos são os fatos geradores- ‘obrigações tributárias simples, no que respeita ao fato gerador’, no dizer de Merk - que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma.”⁶³.

Isso significa que, “sendo configurado[s] por um ato ou negócio jurídico singular”⁶⁴, tais fatos geradores não dão origem a controvérsia acerca do regime tributário que a ser aplicado, haja vista o curto lapso de tempo em que ocorrem⁶⁵. Exemplos dessa categoria seriam “o imposto incidente na saída de mercadorias, na importação de bens, [e] na realização de uma operação de compra de câmbio”⁶⁶.

Por outro lado, “fatos geradores continuados são aqueles constituídos por uma situação permanente cuja continuidade, dentro da unidade temporal definida em lei, não origina novas obrigações tributárias”⁶⁷.

A categoria destina-se essencialmente aos impostos sobre a propriedade, nos quais a tributação incide sobre situação que se prolonga no tempo, e cuja mensuração se dá em

⁶³ Amílcar de Araújo FALCÃO. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. P. 70/71

⁶⁴ Luciano AMARO. *Direito Tributário Brasileiro*. P. 268

⁶⁵ Segundo Hugo de Britto Machado, fatos geradores instantâneos seriam os que “não suscitam a questão de direito intertemporal de saber qual deve ser o respectivo regime jurídico. Em outras palavras, são fatos que geralmente começa e terminam no mesmo dia, de sorte que não suscitam a questão de saber qual a lei deve ser a ele aplicada.” Hugo de Britto MACHADO. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. P.340.

⁶⁶ Luciano AMARO. *Direito Tributário Brasileiro*. P. 268

⁶⁷ Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. *Da lei tributária no tempo*. P.141

cortes temporais⁶⁸. Nesse contexto, o IPTU e o ITR seriam exemplos de tributos com fato gerador continuado⁶⁹.

Por fim, os fatos geradores periódicos⁷⁰ ou “complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final”.⁷¹

Dessa forma, enquanto o fato gerador instantâneo não suscita conflito de direito intertemporal – pois a alíquota a ser aplicada será a legalmente prevista à época da realização de cada fato gerador⁷² –, “o ciclo de formação do fato gerador complexivo pode atravessar ordens legais diversas e contraditórias”.⁷³

O termo “complexivo” é derivado do vocábulo estrangeiro “complezzo”, que significa integral, inteiro, total⁷⁴. Sua utilização serve para indicar que, apesar da fragmentação no tempo, o fato gerador é apenas um⁷⁵.

A hipótese clássica da modalidade é o imposto sobre a renda periodicamente apurada, tendo em vista que o conjunto de receitas e despesas verificadas ao longo do ano é considerado como um único fato, que realiza o fato gerador⁷⁶.

Para resolver o problema da lei aplicável ao fato gerador complexivo, qualificada doutrina partia da constatação de que a estrutura incidência da norma tributária “não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois toda e qualquer regra jurídica (...) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (‘fato gerador’, suporte fático, etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta)”⁷⁷.

⁶⁸Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 268

⁶⁹Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 300

⁷⁰O fato gerador do tributo designa-se periódico quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo. Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo.” (Luciano Amaro AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 268).

⁷¹Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 300

⁷²Amílcar de Araújo FALCÃO. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. P. 47

⁷³Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo** P. 142.

⁷⁴Segundo Paulo de Barros Carvalho, o termo “complexivo” “é palavra do vocabulário italiano – complezzo – que vem de complesso (em vernáculo, complexo), empregado no sentido de integral, inteiro, total” (Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 301).

⁷⁵Amílcar de Araújo FALCÃO. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. P. 68

⁷⁶Nas palavras de Luciano Amaro, “ter-se-á em presença u’a multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir, para repetir as expressões de Mario Bracci, uma unidade teleológica objetiva.” Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 268.

⁷⁷Alfredo Augusto BECKER. **Teoria Geral do Direito Tributário**. P. 289).

A teoria do fato gerador, portanto, seria mera decorrência da teoria geral do direito⁷⁸, razão pela qual o desencadeamento de efeitos jurídicos só se daria a partir do acontecimento de todos os fatos previstos na norma tributária⁷⁹.

Como consequência, “se o fato gerador consistir em um fato complexo ou, como designamos na definição, em um conjunto de fatos, evidente é que a produção do efeito jurídico genético sobre a relação tributária somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos.”⁸⁰

Com base nessa teoria, a doutrina majoritária se orientou no sentido de que a lei tributária que majora o imposto de renda poderia ser aplicada às aquisições de renda anteriores à sua vigência, sem se cogitar de retroatividade, por não se ter verificado, até então, a hipótese abstratamente descrita.

Como esclarecido por Sampaio Dória, a chave da mencionada construção estaria na expressão acréscimos patrimoniais, que pressupõe um período localizado no tempo, com termo final e inicial, após o qual se verificaria a efetiva ocorrência do referido acréscimo⁸¹.

Daí porque, na explicação de Augusto Becker, o fato gerador do imposto de renda só viria a ocorrer no ano seguinte ao ano-base. Confira-se:

“Quando a hipótese de incidência está coordenada por tempo sucessivo, a sua realização é gradativa; os fatos que compõem o seu núcleo e elementos adjetivos vão, aos poucos, à medida em que acontecem, realizando a hipótese de incidência até que aconteça o último fato que completará a sua integralização, isto é, a sua verdadeira realização. A incidência da regra jurídica somente ocorrerá depois do acontecimento do último fato e se todos os fatos (núcleo e elementos adjetivos) tiverem acontecido naqueles determinados lugares e épocas que coordenam a realização, no tempo e no espaço, daquela hipótese de incidência.

É interessante observar que a realização da hipótese de incidência do imposto de renda cobrado pelo referido sistema de ‘ano base’, somente atingirá a integralização no momento em que se extinguir o último momento do dia 31 de dezembro do ano

78 Segundo Hugo de Britto Machado, “a teoria do fato gerador do tributo é na verdade simples reflexo da teoria geral do Direito, ou do estudo da fenomenologia jurídica, no âmbito do Direito Tributário” Hugo de Britto MACHADO. **Comentários ao código tributário nacional, volume II**. P. 318

79 Como explicado por Alfredo Augusto Becker, “a incidência automática da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência somente desencadeia-se depois da realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos nela previstos e que formam a composição específica daquela hipótese de incidência” Alfredo Augusto BECKER. **Teoria Geral do Direito Tributário**. P. 290.

80 Amílcar de Araújo FALCÃO. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. P. 68.

81 “A chave para a compreensão do fato gerador do imposto de renda está na expressão acréscimos patrimoniais. Então, basicamente, o tributo incide sobre um aumento, de natureza patrimonial. Ora, envolvendo a idéia de um aumento um conceito relativo, pela necessidade de comparação com uma quantidade anterior a fim de se determinar se houve realmente o acréscimo, conclui-se que o elemento tempo está intimamente relacionado com o próprio conteúdo do fato gerador do imposto. Destarte, o tributo incide sobre um acréscimo verificado entre dois pontos extremos de tempo, com um termo inicial e um termo final, após o qual se vai constatar se houve um acréscimo do patrimônio no período. Eis, portanto, aqui o traço distintivo universal do imposto de renda, acolhido pela legislação brasileira: um acréscimo patrimonial verificado num certo lapso de tempo”. (Antônio Roberto Sampaio DÓRIA. **Da lei tributária no tempo**. P. 158)

base. Em consequência, a incidência de todas as regras jurídicas tributárias que disciplinam aquele imposto ocorrerá apenas no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano e, logicamente, somente incidirão as regras jurídicas ainda vigentes naquele primeiro momento do dia 1º de janeiro.

(...)

Diante do que foi exposto, compreende-se porque as rendas cuja tributação é disciplinada pelo sistema de ‘ano base’, podem ser tributadas por regras jurídicas promulgadas depois da percepção da renda, sem que tal incidência viole direito adquirido ou esteja irradiando efeito retroativo.” (Alfredo Augusto BECKER. **Teoria Geral do Direito Tributário**. P. 302)

A teoria recebeu amplo acolhimento da jurisprudência, consoante se verifica da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, que dispôs que, “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”.

Contudo, como relata o Prof. Tércio Sampaio Ferraz, com o advento do Código Tributário Nacional, a Súmula “começou a sofrer restrições quanto à sua aplicação integral, pois, segundo a doutrina e a jurisprudência, ficou assentado, ao menos, que o fato gerador do IR e a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda se daria no último instante do período base”⁸², tendo em vista que o deslocamento da data de cobrança para o futuro não modifica o momento de ocorrência do fato gerador.

É que, como explica Ricardo Mariz⁸³, a lei reconhece que o fato gerador do imposto de renda incide quando se completam todos os elementos nela descritos, isto é, no último instante do ano-calendário, tendo em vista a apuração anual.

Tal conclusão, contudo, mantinha a possibilidade de tributação das rendas por lei posterior, desde que essa ocorresse até 31 de dezembro, pois, nesse caso, seria anterior ao momento de ocorrência e ao exercício financeiro em que o imposto seria cobrado⁸⁴.

Feitas essas considerações, cabe pontuar que a cientificidade da classificação ora abordada não foi consenso absoluto entre os tributaristas, recebendo dura crítica de Paulo de Barros Carvalho, tendo em vista que “falar-se em ‘fatos’ que não sejam instantâneos é, sob

82 Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. P. 123.

83 “É precisamente isso que faz o Regulamento do Imposto de Renda: nas disposições já citadas, define como período de atuação o ano-base – ou seja, o exercício social – e como ocorrência do fato gerador o termo final desse exercício, ou seja, o encerramento do balanço. Dito isto, está completa a demonstração: todas as operações, ativas (lucros ou rendimentos) ou passivas (despesas ou custos) verificados no decorrer de cada exercício social, são, necessariamente, anteriores ao fato gerador do imposto relativo àquele exercício, uma vez que a ocorrência deste coincide, por presunção da própria lei, como término daquela. (Ricardo Mariz de OLIVEIRA. **Fundamentos do imposto de renda**. P. 54 e 55)

84 A questão da anterioridade será tratada adiante.

qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento (...) acontece em certas condições de espaço e de tempo”.⁸⁵

A assertiva foi endossada por Geraldo Ataliba, que entendia que, “o que interessa considerar, não importando ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante de sua consumação. Só então é ele fato jurídico, fato imponível.”⁸⁶

As críticas, contudo, não modificavam a conclusão final, sempre no sentido de que, ao fato gerador complexo deveria ser aplicada a alíquota do último elemento (ou momento) necessário⁸⁷.

Sendo assim, prevaleceu expressivo consenso doutrinário sobre a questão, até que memorável estudo do Professor Luciano Amaro ressuscitou a discussão. Sua tese logrou aprovação nas XI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, no sentido de que 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 tributária⁸⁸.

A proposta conservava a divisão entre os tipos de fatos geradores, utilizando-a para esclarecimento de que, sobretudo por força do princípio da anterioridade⁸⁹, o imposto sobre a renda, com fato gerador periódico, bem como o imposto sobre a propriedade imobiliária, deveriam reger-se pela lei anterior ao início do respectivo fato gerador”⁹⁰.

⁸⁵ Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 303.

⁸⁶ Geraldo ATALIBA. **Hipótese de incidência tributária**. P. 103

⁸⁷ Nos chamados fatos geradores complexivos, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fáticos, haveremos concluir que nenhum deles tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece em determinado momento, no especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto.

Se o chamado fato gerador complexo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que falar-se em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo, portanto, os efeitos jurídico-fiscais próprios da espécie.” (Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 301/302)

⁸⁸ “Nas XI jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário promovidas pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, entre 15 e 20 de maio de 1983, logrou aprovação de tese nesse sentido, presentes delegações de todo o continente. Decidiu-se então:

‘A aquisição da disponibilidade de renda resulta de fatos (voluntários ou não) que se produzem ao longo do período e que são fatos jurídicos, relevantes para efeito da lei tributária. Por isso e em face dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança do Direito (a não-surpresa, a evitação do arbítrio), bem como as demais implicações do Estado de Direito, é vedado a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto, após iniciado o período.’” (Sacha Calmon Navarro Coelho. **Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário**, p. 280)

⁸⁹ Misabel Derzi sustenta que “a anterioridade, que leva ao aditamento da eficácia da norma tributária modificadora do imposto sobre a renda, para o exercício financeiro subsequente, por si só, impede em qualquer circunstância a adoção da tese que permite a retrospectiva ou retrospectividade imprópria da lei “ (Misabel DERZI, apud Sacha Calmon Navarro COELHO. In. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P. 283)

⁹⁰ Hugo de Brito MACHADO. **Comentários ao código tributário nacional, volume II**. P. 341.

Também divergindo da orientação dominante, Ives Gandra Martins atribuiu a proteção da renda auferida contra a lei futura ao princípio da irretroatividade, esclarecendo que a classificação dos fatos geradores quanto a seu aspecto temporal apenas tem sentido se se considerar que todo o conjunto é relevante à configuração do fato gerador, e não, apenas o último instante⁹¹.

Ideia semelhante foi desenvolvida por Hugo de Britto Machado, que, sempre ressaltando que a última palavra é a do Supremo Tribunal Federal, assentou que, “nos impostos de fato gerador periódico (...) a questionada classificação permite justamente tirar o foco da discussão sobre se o fato ocorre hoje ou amanhã (mesmo porque, na verdade, não é em nenhum desses dias que ele se aperfeiçoa)”⁹².

O Professor Sacha Calmon, por sua vez, sustentou que a classificação dos fatos geradores não é o aspecto relevante, tampouco o momento a que se atribui a ocorrência do fato gerador, mas a necessidade - parafraseando Luciano Amaro - de que “as regras do jogo” sejam definidas anteriormente ao período de apuração dos fatos imponíveis:

Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será o contribuinte saber, antes de realizar as suas atividades, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, ética e juridicamente, o dia apropriado. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria falar em enorme toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio. Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um time qualquer, jogar sem saber as regras e só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro, pode valorar a posterior o vencedor e o vencido. (Sacha Calmon Navarro COELHO. *Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário*. P. 278).

Verifica-se, portanto, que houve mutação no entendimento doutrinário acerca do tema da incidência da norma tributária no tempo, o que decorreu, não da cientificidade da teoria dos fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos, mas ênfase ao conceito de segurança jurídica e irretroatividade tributária.

Passa-se a examinar a segurança jurídica.

91 “(...) admitindo que todos os elementos referentes à produção de um objeto concorressem para sua produção, mas que a saída nunca ocorresse, por ser esta a única geradora (elemento ativo) do tributo, certamente se aplicaria a hipótese formulada por Paulo de Barros Carvalho, pois os demais fatos seriam irrelevantes para o universo jurídico do imposto sobre produtos industrializados, sem a ocorrência do único fato capaz de dar-lhe vida para efeitos de incidência.

Se for esta a hipótese, a afirmação é válida, sem qualquer divergência, na medida em que a geração decorre de um fato simples e determinável por força da ação exclusiva do agente (saída). No fato gerador complexo, o conjunto de atos, sempre que nascidos mesmo sem que o fato gerador tenha ocorrido, já passará a determiná-lo irremediavelmente até o tempo em que, pela lei, é indicado o seu nascimento.

Razão, pois, tinham os doutrinadores mencionados na distinção entre um e outro fato, cuja fenomenologia, por ter sido examinada apenas sob a limitada visão do direito formal, não chegou a impressionar o jurista questionado em sua concepção integral. (Ives Gandra da Silva MARTINS. *Curso de Direito Tributário*. 2001, p. 71)

⁹²Hugo de Britto MACHADO. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. P. 340.

2.2 A SEGURANÇA JURÍDICA

Nas palavras de Carlos Ari Sundfeld, o “Estado de Direito é o que se subordina ao Direito, vale dizer, que se sujeita a normas jurídicas reguladoras de sua ação. O Estado Político apenas submetia os indivíduos ao Direito, mas não se sujeitava a ele”⁹³.

Assim, uma das características fundamentais do Estado de Direito é a submissão à ordem jurídica⁹⁴, o que significa sua obediência não só às regras e aos princípios explícitos na Constituição Federal e nas leis, mas também aos princípios implícitos.

É que o direito não se resume às normas explicitadas nos textos normativos, envolvendo aquelas que, de modo implícito integram o sistema jurídico⁹⁵. Isso porque, tal qual ocorre com as leis e atos normativos, o sentido das normas inseridas na Constituição somente pode ser obtido a partir de sua interpretação⁹⁶, inexistindo um comando inequívoco a ser decodificado.

Nesse sentido, a extração de princípios não consagrados expressamente na Constituição surge como forma de concretização do cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade⁹⁷, que “orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhe a eficácia, sem alterar o seu conteúdo”⁹⁸.

93Carlos Ari SUNDFELD. **Fundamentos de Direito Público**. P. 37.

94 “Na origem, como é sabido, o Estado de Direito era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram (a) submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) divisão de poderes, que separe de forma independente e harmônica os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos particulares; (c) enunciado e garantia dos direitos individuais. Essas exigências continuam postulados básicos do Estado de Direito, configura uma grande conquista da civilização liberal.” (José Afonso da SILVA. **Curso de direito constitucional positivo**. p. 113)

95 “Diante disto, é claro que o direito de uma comunidade não se restringe à legislação, ou seja, às normas jurídicas explicitadas em textos legislativos escritos, mas envolve outras que existem de modo implícito integrando o sistema jurídico.

No sistema brasileiro, essas normas implícitas são reveladas a partir da aplicação analógica (analogia) de outras normas explícitas, do costume, dos princípios gerais de direito e, em casos excepcionais, da equidade. Dessas, as que se prestam à interpretação de outras normas do ordenamento são os princípios gerais que fundamentam o sistema jurídico. Estes, até quando, muitas vezes, não constando de normas expressas, devem sempre ser considerados integrantes de normas com eles compatíveis. Assim, por exemplo, o princípio da ilicitude do enriquecimento sem causa, segundo o qual a ninguém é dado obter vantagens patrimoniais sem que haja uma causa jurídica lícita que as justifique, é norma que há de ser considerada integrante de todas as demais normas jurídicas do sistema nas quais se estime a possibilidade de ocorrer o enriquecimento injustificado. Igualmente, o princípio da boa-fé no tráfico jurídico.” (Marcos Bernardes de Mello. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. P. 26)

96“(…) a Constituição Federal há sempre de ser interpretada, pois somente por meio da conjugação da letra do texto com as características históricas, políticas, ideológicas do momento, se encontrará o melhor sentido da norma jurídica” Alexandre de MORAES. **Direito constitucional**. P. 44).

97 “Também chamado de princípio da eficiência interpretativa ou da interpretação efetiva, seu objetivo é imprimir eficácia social ou efetividade às normas constitucionais, extraindo-lhes o maior conteúdo possível, principalmente em matéria de direitos humanos fundamentais.

A palavra de ordem é conferir às normas uma interpretação que as leve a uma realização prática, fazendo prevalecerem os fatos e valores nelas consignados.” (Uadi Lammêgo BULOS. **Curso de Direito constitucional**. P. 448)

98Gilmar Ferreira MENDES. **Curso de Direito constitucional**. P. 140.

Por outro lado, não há como olvidar que “a boa-fé é um princípio geral de direito”, tendo “valor normativo histórico e universal, de grande importância já no direito romano”⁹⁹, o que torna justificável a conclusão de que se trata de princípio implícito em toda norma jurídica.

A boa-fé assume duas feições: subjetiva e objetiva. A subjetiva encontra-se positivada na forma do princípio da moralidade (artigo 37, caput da Constituição Federal), que, como explica Celso Antônio Bandeira de Mello, impõe à Administração que atue de maneira ética, isto é, que não objetive suprimir direitos dos administrados, nem aja com malícia¹⁰⁰.

O aspecto objetivo, por sua vez, integra apenas de maneira implícita o corpo constitucional, e “significa a consideração, pelo agente, dos interesses alheios, ou a imposição de consideração pelos interesses legítimos da contraparte, o que é próprio de um comportamento leal, probo, honesto, que traduza um dever de lisura, correção e lealdade”¹⁰¹.

Ora, em razão da força normativa dos princípios implícitos, é cabível sustentar que o postulado da boa-fé objetiva torna-se cogente, impondo ao Estado o dever de proteção à confiança dos administrados, a qual é balizada pela assertiva de que quanto maior for a dependência do indivíduo em relação à Administração Pública, mais esta deve agir de modo a possibilitar a a previsibilidade de suas atuações¹⁰².

A construção envolve o núcleo da segurança jurídica, que segundo Alberto Xavier¹⁰³, se traduz “na susceptibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das

⁹⁹ Francisco AMARAL. **Direito Civil: introdução**. P. 420

¹⁰⁰ “proceder com sinceridade e lhaneza. Sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direito por parte dos cidadãos”

¹⁰¹ Francisco AMARAL. **Direito Civil: introdução**. P. 420

¹⁰² (...) “quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento dos indivíduos, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão” (BACHOF *apud* Misabel Derzi. In. Aliomar BALEEIRO. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de Misabel Derzi. P. 307).

¹⁰³ “Sem embargo de se notarem neste campo algumas precisões terminológicas, pode dizer-se que a doutrina dominante – especialmente a alemã – tende a ver a essência da segurança jurídica na susceptibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas (Vorhersehbarkeit e Vorausberechenbarkeit), de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisados seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Daqui resulta que a ideia geral do de segurança jurídica se analise – como o observem Löhlein e Jaenke – num conteúdo formal, que é a estabilidade do Direito e num conteúdo material, que consiste na chamada “proteção da confiança” (Vertrauensschutz).

Precisamente o conceito de “proteção da confiança” assume no Direito Tributário uma larga projeção. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional proclamou mesmo ser um imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito aquilo a que chamou o “princípio da confiança na lei fiscal” (Vertrauensgrundsatz bei Steuergesetzen; Verlässlichkeit des Gesetzes) e segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargos fiscais. Como bem observa Bachmayr, o princípio confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei. (Alberto Xavier. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. P. 45/46)

suas situações jurídicas (*Vorhersehbarkeit* e *Vorausberechenbarkeit*), de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisados seus direitos e deveres”¹⁰⁴.

Em outros termos, quer-se dizer que o princípio da segurança jurídica é desdobramento do Estado de Direito¹⁰⁵ - nas palavras de Gustavo Binenbojm, um de seus postulados elementares¹⁰⁶ -, conforme explica o Professor Francisco Amaral:

A segurança jurídica, significando a estabilidade nas relações e a garantia de sua permanência, justifica o formalismo no direito e encontra no positivismo o seu principal fundamento teórico. Apresenta-se tanto como uma segurança de orientação, que se refere ao conhecimento que os destinatários têm das respectivas normas de direito, como também uma segurança de realização, ou confiança na ordem, que a certeza de do exercício dos direitos e do cumprimento dos deveres. Significa, portanto, a possibilidade de cada um compreender o que é e o que não é lícito, podendo, conseqüentemente, regular seus atos e seu comportamento. Constitui-se, por isso, no mais antigo valor, na premissa de todas as civilizações. (Francisco AMARAL. **Direito Civil: introdução**. P. 19)

Nessa seara, da ideia de “susceptibilidade de previsão objetiva”, de que trata Xavier (endossada pelo Professor Roque Antônio Carrazza¹⁰⁷), tem-se que a segurança jurídica, no âmbito do direito público, tem os seguintes contornos: (i) não modificação das

¹⁰⁴Alberto XAVIER. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. P. 45.

¹⁰⁵Segundo Uadi Lammêgo Bulos:

“O direito adquirido funciona como elemento estabilizador para proteger prerrogativas incorporadas e sedimentadas no patrimônio de seus titulares, almejando o ideário da segurança jurídica.

No Brasil, ainda que de modo implícito, o princípio da segurança jurídica possui assento constitucional, como um desdobramento do pórtico do Estado Democrático de Direito (art. 1º, caput).” (Uadi Lammêgo BULOS. **Curso de Direito constitucional**. P. 611)

¹⁰⁶“A segurança jurídica representa, como se sabe, uma das idéias mais caras ao Estado de direito. Isto porque, para que as pessoas possam viver com paz e liberdade, é fundamental assegurar alguma estabilidade às relações jurídicas de que participam, o que impõe a articulação de mecanismos que confiram previsibilidade à aplicação do direito e limitem o arbítrio do Estado, visando à proteção da confiança e das legítimas expectativas nutridas pelos cidadãos e agentes econômicos e sociais em relação às leis e atos da Administração Pública.

(...)

O certo é que o princípio da proteção à segurança jurídica encontra respaldo em diversos enunciados normativos inscritos na Constituição brasileira. Ele está implícito na cláusula do Estado Democrático de Direito (art. 1º), figura no elenco dos direitos fundamentais individuais (art. 5º, caput) e sociais (art. 6º), e pode ser extraído do princípio da legalidade (art. 5º, II), da proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º, XXXVI), e das garantias da irretroatividade e da anterioridade fiscal (art. 150, III, alíneas ‘a’ e ‘b’).” (Gustavo BINENBOJM. **O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro**. P. 189/191. In. ARAGÃO, Alexandre dos Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coordenadores). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**).

¹⁰⁷“Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é “conferir certeza à incerteza das relações sociais” (Becker), subtraindo do campo da atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a “imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos.

Isto dá a todos a tranquilidade para planejarem o porvir, já que se conhece o modus pelo qual as regras de condutas serão aplicadas. Por outro lado, a certeza de que serão respeitados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito confere às pessoas a chamada “garantia do passado” - o que leva à irretroatividade do próprio Direito, fenômeno que já estudamos (cap. VI, item 9).

Como se vê, a segurança jurídica acaba por desembocar na confiança que as pessoas devem ter no Direito.

Esta peculiaridade não escapou à argúcia de Gomes Canotilho, verbis: “O homem necessita de confiança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam o princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios- segurança jurídica e proteção da confiança- andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica- garantia de estabilidade, segurança de orientação e realização do direito-, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos atos.”

Portanto, o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa.” (Roque Antônio CARRAZZA. **Curso de Direito constitucional tributário**. P. 449/450).

situações que já foram consolidadas em favor do administrado e (ii) garantia de que eventual “perda de direitos” ou imposição de novos deveres possa ser prevista pelos administrados.

Quanto ao primeiro aspecto, trata-se, à toda evidência, da vedação à retroatividade da lei, que se dá “quando a lei volta ao passado para disciplinar atos que a seu tempo não eram regulados pelo direito ou para regulá-los diversamente”¹⁰⁸. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas se voltam para frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de ter oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor”¹⁰⁹.

Daí porque Misabel Derzi conclui que no Estado de Direito é desnecessária a consagração expressa do princípio da irretroatividade das leis na Constituição¹¹⁰, posição que é compartilhada por José Afonso da Silva¹¹¹ e por Paulo Nader¹¹². A propósito, os alemães, à falta de preceitos constitucionais expressos, extraem o princípio da irretroatividade da lei do princípio do Estado de Direito¹¹³.

Em matéria tributária, Pontes de Miranda deriva a irretroatividade do princípio da legalidade¹¹⁴. É que, conforme explica Binenbojm “a segurança jurídica confunde-se com a legalidade (ou é por esta realizada), uma vez que é com o conhecimento e o respeito às prescrições legais que os particulares tornam-se aptos a prever as conseqüências das suas condutas”¹¹⁵.

Por fim, cabe indicar, ainda, o argumento de Misabel Derzi, de que a irretroatividade deriva da própria lógica das coisas, pois a atividade legislativa se direciona para frente, para o futuro¹¹⁶.

Verifica-se, portanto, que a tendência de conferir máxima efetividade aos princípios constitucionais permitiu à doutrina extrair uma concepção de “irretroatividade qualifica das leis”, de conteúdo semelhante ao proposto por Affolter, o que se deu a partir das

¹⁰⁸ Celso Ribeiro BASTOS. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2*. P. 192

¹⁰⁹ Paulo de Barros CARVALHO. *Curso de direito tributário*. P. 94

¹¹⁰ Aliomar BALEEIRO. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. P. 254

¹¹¹ José Afonso da SILVA. *Curso de direito constitucional positivo*. P. 122

¹¹² Segundo o Professor Paulo Nader, “(...) se fosse admitida a retroatividade como princípio absoluto, não haveria Estado de Direito, mas império da desordem Paulo NADER. *Introdução ao Estudo do Direito*. P. 302.

¹¹³ Sacha Calmon Navarro COELHO. *Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário*. 2006, p. 284

¹¹⁴ “(...) com êle, livra-se o povo das tributações sem lei que as preveja. Tal princípio, onde não há democracia, apenas ampara o povo quanto aos tributos não-previstos para serem pagos depois da entrada da lei em vigor ‘a incidir desde o dia tal’” Francisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à constituição de 1967*. P. 583

¹¹⁵ (Gustavo BINENBOJM. *O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro*. P. 192. In. ARAGÃO, Alexandre dos Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coordenadores). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*.)

¹¹⁶ “(...) o legislador, não obstante, trabalha na periferia do sistema, no presente, voltado prevalentemente para o futuro.” Aliomar BALEEIRO. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. P. 255

concepções (i) de Estado de Direito; (ii) legalidade; (iii) segurança jurídica; e (iv) da tripartição dos poderes.

O conteúdo parece ter conotação prevalentemente subjetiva, no sentido de que a proteção envolve a segurança do administrado, não apenas em suas relações pessoais, mas também nas relações com o Estado.

2.3 A ARTICULAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE, IRRETROATIVIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

À medida em que o mencionado conceito de segurança jurídica foi incorporado pela exegese constitucional, passou-se a não aceitar mais as conclusões a que a simples aplicação da lógica levaria, o que, em parte, foi incorporado pelo constituinte de 1988 e pelos constituintes derivados.

Especialmente no campo tributário, a proteção à segurança jurídica¹¹⁷ foi ampliada, o que se verifica a partir do art. 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, que consagrou expressamente o princípio da irretroatividade tributária, segundo o qual é vedado aos entes federados cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Na doutrina do Professor Luciano Amaro¹¹⁸, o propósito do dispositivo seria o de fazer com que o parâmetro para a irretroatividade não fosse mais a ocorrência do último elemento necessário, exigindo que a lei aplicável fosse aquela anterior à realização do núcleo da incidência.

Desse posicionamento não destoa Ives Gandra Martins, que reconhece que a modificação no texto constitucional se deu justamente para sanar a deficiência da redação anterior, “revogando” a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal¹¹⁹: “a matéria, a meu ver,

117 “Essa segurança realiza-se nas garantias consubstanciadas no art. 150: (a) de que nenhum tributo será exigido ou aumentado senão em virtude de lei (inc. I); princípio da legalidade tributária, que já estudamos; (b) de que não se instituirá tratamento desigual entre contribuintes (inc. II) ; (c) de quem nenhum tributo será cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado nem no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (inc. III); (d) de que não haverá tributo com efeito confiscatório (inc. IV).” (José Afonso da SILVA. **Curso de direito constitucional positivo**. P. 441).

118 “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou o tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo” (Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 118)

119 “quando, nos impostos de período, de que é exemplo o imposto sobre a renda, advém lei nova, majoradora, mesmo antes do encerramento do ano-base, a conjugação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade obstaculiza totalmente a aplicação da lei recente no mesmo ano de sua publicação. Nessas circunstâncias, é inútil a discussão relativa a fatos geradores pendentes, ou irretroatividade imprópria, na ordem jurídica nacional.

foi definitivamente solucionada com o advento da constituição Federal de 1988. A introdução expressa do princípio da irretroatividade no art. 150, III, “a”, afastou a característica de complexidade que se outorgava ao fato gerador do imposto de renda”¹²⁰.

Igualmente, o Professor Inocêncio Coelho esclarece que a inserção do artigo se justifica em razão da aplicação prática dos estudos científicos acerca da irretroatividade no direito¹²¹, que teria gerado efeitos tributários indesejáveis.

Outrossim, , na conformidade da doutrina ora referida, sequer seria possível interpretar a expressão “fatos geradores” a partir da assertiva de que o fato gerador é apenas aquele que se completou nos termos da lei, reduzindo a proteção constitucional.

É que, nesse caso, estar-se-ia interpretando a Constituição Federal – que fala em fatos geradores, no plural –, a partir do conceito de fato gerador do Código Tributário Nacional, o que equivale a moldar seu conteúdo na conformidade deste, mitigando-se o princípio da Supremacia da Constituição.

Por outro lado, o princípio da anterioridade, inserido na Carta de 1969 (art. 153, § 29, atual art. 150, III, “b”), em substituição ao da anualidade (art. 150, § 29 da CF/67¹²²), foi reforçado - a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003 - pela ideia da espera nonagesimal, tudo como forma de fazer prevalecer o seu significado de não-surpresa do contribuinte, em relação às alterações na legislação tributária.

Explica Luciano Amaro que a Constituição de 1946 (art. 141, § 34¹²³) introduziu no ordenamento o princípio da anualidade, “que exigia prévia autorização orçamentária para que os tributos pudessem ser cobrados em cada exercício. A cada ano, portanto, os tributos deviam ser autorizados, daí falar-se em ‘anualidade’ dos tributos”¹²⁴, tendo em vista que o Congresso definiria as receitas em montante que fizesse justo contraponto à previsão de despesas.

Parece-nos, portanto, inteiramente superada a Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal que reza: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício em que deve ser apresentada a declaração”. O plenário da Corte Constitucional, à unanimidade, depois da Constituição de 1988, passou a rechaçar a aplicação retroativa da lei, que entrasse em vigor após o encerramento do balanço, exatamente o conteúdo da referida Súmula.” (Aliomar BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P. 278/279)

120 Em seu ver o dispositivo se justifica no “fato histórico de que, apesar daquela garantia de ordem geral, não foram poucas as tentativas das entidades tributantes, em especial a União, de fazer incidir tributos sobre fatos passados” (Ives Gandra da Silva MARTINS. **Curso de Direito Tributário**. 2001, p. 71)

121 Inocêncio Mártires COELHO. **Curso de Direito constitucional**. P. 1398.

122 § 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.

123 Art. 141, § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

124 Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 121.

Segundo Pontes de Miranda, o objetivo da restrição seria o de “estabelecer a previsibilidade do que se há de pagar em cada ano. O orçamento não recebe algo do vazio que se possa encher durante o ano da cobrança”¹²⁵.

Nesse contexto, a lei a ser aplicada deveria ser anterior ao orçamento, pois, nas palavras de Aliomar Baleeiro, aquele funcionaria como um ato-condição, isto é, “sem a autorização nele contida, a lei tributária continua em vigor, mas não pode ser executada no exercício financeiro ao qual se refere aquele orçamento”¹²⁶.

A tese, contudo, não logrou êxito no Supremo Tribunal Federal, a teor de suas Súmulas 66¹²⁷ e 67¹²⁸ (ambas editadas à luz da Constituição de 1946), orientadas no sentido da possibilidade de aumento de tributos após a aprovação do orçamento, desde que anteriormente ao exercício financeiro.

O referido conteúdo veio a ser incorporado à Constituição de 1946, por força da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que, suprimiu o princípio da anualidade, exigindo apenas a anterioridade em relação ao exercício financeiro.

Após, a Constituição de 1967¹²⁹ retomou a anualidade, que perdurou até a Constituição de 1969¹³⁰, a qual restabeleceu a regra transposta para a atual Constituição, segundo a qual “basta que a lei do tributo seja anterior ao exercício – vale dizer, anterior a 1º de janeiro”¹³¹.

Examinando a referida evolução, Luciano Amaro identificou que o princípio da anterioridade traduziu uma mudança de paradigma: as preocupações não mais referem ao confronto de despesas e receitas no orçamento. O foco é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício.

A partir dessa ideia, afirmou que a anterioridade não poderia se referir ao momento de cobrança do tributo, mas à ocorrência dos fatos a serem tributados. O objetivo do dispositivo constitucional seria a “proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações

125 Francisco PONTES DE MIRANDA. *Comentários à constituição de 1967*. P. 579

126 Aliomar BALEEIRO. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Flávio Bauer Novelli. P. 75.

127 “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”

128 “É inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”

129 Art. 150, § 2º - 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.

130 Art. 153, § 2º. 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

131 Aliomar BALEEIRO. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Flávio Bauer Novelli. P. 79.

tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades. À vista do princípio da anterioridade, sabe-se, ao início de cada exercício, quais são as regras que irão vigorar ao longo do período”¹³².

Dessa forma, o princípio da não surpresa¹³³ reforçaria a finalidade da irretroatividade tributária, pois a anterioridade, “por si só, impede em qualquer circunstância a adoção da tese que permite a retrospectiva ou retrospectividade imprópria do imposto”¹³⁴. Como relata o autor, a tese adquiriu adesão da doutrina majoritária¹³⁵, a partir do meio da década de 1980.

A ampla aplicação do princípio chegou a ser acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, a partir da Constituição de 1988 (RE 183.284¹³⁶ e outros), o que levou Misabel Derzi, a afirmar que, estaria assentado na jurisprudência nacional que “o princípio da anterioridade do art. 150, III, b, da Constituição tem o condão de adiar a vigência da lei, que cria tributo novo ou majora um já existente, sendo inoperante antes do exercício financeiro seguinte ao de sua publicação”¹³⁷.

A conclusão, contudo, não parece tão evidente, tendo em vista pontuais manifestações do Supremo Tribunal Federal¹³⁸, no sentido da manutenção de sua polêmica Súmula 584, que demonstram não estar tão consolidado o posicionamento consolidado acerca da ampla aceção da segurança jurídica.

¹³² Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 123

¹³³ Nas palavras do Professor Inocêncio “no geral, esse princípio encerra uma das garantias fundamentais do contribuinte, associada ao princípio da segurança jurídica, na medida em que o protege contra desembolsos surpreendentes, tanto mais perversos quando impingidos a quem, de regra, não dispõe de recursos ‘vadios’ para ocorrer a despesas eventuais” (Inocêncio Mártires COELHO. **Curso de Direito constitucional**. P. 1398).

¹³⁴ Misabel DERZI in. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P 283

¹³⁵ Luciano AMARO. **Direito Tributário Brasileiro**. P. 131/132.

¹³⁶ No voto condutor do acórdão, proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, tem-se:

“Em trabalho que escrevi a respeito da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária – ‘a irretroatividade da Lei Tributária – Irretroatividade e Anterioridade – Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório’, Ver. De Dir. Trib., 45/81 – pretendi fazer a distinção entre os dois princípios, a dizer que o princípio da irretroatividade ‘estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, valendo observar a lição de Garcia Maynes, no sentido de que ‘Uma ley es retroactivamente aplicada cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de n hecho ocurrido bajo el império de La anterior’ (Garcia Maynes, Introducción AL Estudio Del Derecho, Ed. Porrúa S.A., México, 1972, pág. 399); o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para cobrança do tributo. Na lição de Luciano da Silva Amaro, ‘o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora o tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao fato jurígeno, exigindo-se essa antecedência da lei em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato’ (Luciano da Silva Amaro, ‘O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade’. RDTributário 25-6/140, esp. PP. 151 e 152).’

Duas correntes se formam: a primeira, é dos que entendem que, devido ao princípio da anterioridade, dá-se, da edição da lei e até ao exercício seguinte, um prazo de vacatio legis, como nesse exemplo: uma lei institui um certo tributo, no dia 10 de julho de 1992. Pelo princípio da irretroatividade, os fatos ocorridos anteriormente a 10 de julho de 1992 não serão atingidos pela lei, apenas os posteriores à lei, vale dizer, posteriores a 10 de julho de 1992 a 31 de dezembro de 1992, a lei não tem eficácia, então somente os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1993 é que constituiriam fatos geradores do tributo. É nesse sentido o entendimento de ROQUE CARRAZZA, ao dissertar sobre o princípio da anterioridade inscrito no art. 150, III, ‘b’, da Constituição”.

¹³⁷ Misabel DERZI in. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P. 278

¹³⁸ Nesse sentido, são o RE 194612, AI 180776, RE 321778 e outros.

2.4 DO CARÁTER POLÍTICO DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Não obstante sejam respeitáveis e consistentes as conclusões referidas pela doutrina mencionada acerca da compreensão ampliativa da segurança jurídica, não há como olvidar que se está no campo da interpretação de normas.

Como consequência, faz-se presente o problema da inexistência de um método autêntico de interpretação constitucional, mas diversas técnicas desenvolvidas, com base em critérios diversos, utilizáveis ao critério do intérprete¹³⁹. Trata-se de juízo que se torna político e arbitrário.

No mesmo sentido, é esclarecedora a constatação de Eros Grau, de que os métodos de interpretação das normas não refletem aplicação rigorosa de critérios científicos, mas artifícios para justificar uma escolha:

“Examinada a questão desde perspectiva mais ampla, lembro que a moderna reflexão hermenêutica repudia a metodologia tradicional da interpretação e coloca sob acesas críticas a sistemática escolástica dos métodos, incapaz de responder à questão de se saber porque um determinado método deve ser, em determinado caso, escolhido.

A existência de diversos cânones de interpretação, agravada pela inexistência de regras que ordenem, hierarquicamente, o seu uso (ALEXY 1.938/25 e 237), importa em que esse uso, em verdade, resulte arbitrária. Esses cânones funcionam como justificativas a legitimar resultados que o intérprete se predeterminara a alcançar, cujo alcance não é porém mediante o seu uso determinado. Funcionam como reserva de recursos de argumentação em poder dos intérpretes –e, ademais, estão sujeiras, também, a interpretação (ZAGREBELSKY 1.990/71). Como nada fazem senão prescrever um determinado procedimento de interpretação, eles não vinculam o intérprete (HASSEMER 1.985/74).

Em Suma, a insubsistência dos métodos de interpretação decorre da inexistência de uma meta-regra ordenadora da aplicação, em cada caso, de um deles.” (Eros Roberto GRAU. *A interpretação do Direito e a interpretação do direito tributário*, p. 209)

De fato, “a ciência adere à lógica da consequência e não à lógica da preferência. Ou seja, o campo científico trata de questões sujeitas à verificação, à falseamento¹⁴⁰, à

¹³⁹ Gilmar Ferreira MENDES. *Curso de Direito constitucional*. P. 120/121

¹⁴⁰ “A teoria falsificacionista afirma que, dentro da ótica evolutiva da ciência, a teoria sempre precede a observação, orientando esta. Segundo o falsificacionismo, uma hipótese só pode ser considerada científica se ela for falsificável. Por falsificável entende-se uma hipótese que possua uma ou mais proposições de observação lógica, que se forem verdadeiras falsificam a hipótese. Segundo Popper: ‘Eu posso, portanto, admitir alegremente que falsificacionistas como eu preferem uma tentativa de resolver um problema interessante por uma conjectura audaciosa, mesmo e especialmente se ela logo se revela falsa, a alguma récita da seqüência de truísmos irrelevantes. Preferimos isto porque acreditamos que esta é a maneira pela qual podemos aprender com nossos erros; e porque ao descobrirmos que nossa conjectura era falsa podemos ter aprendido muito sobre a verdade, e teremos chegado mais perto dela’ (Popper apud Chalmers, 1993: 70.)” (Daniel Corrêa SZELBRACIKOWSKI. *Repercussão geral: natureza da decisão que aprecia a relevância da questão Constitucional*. P. 40).

demonstração, ao passo que a interpretação do Direito cinge-se não ao verdadeiro, mas ao justificável.”¹⁴¹

Nesse sentido, observa-se que a coerência da doutrina exposta nos últimos subcapítulos, apenas justifica a eleição de critério diverso do que até então tinha (ou tem) prevalecido jurisprudencialmente. É dizer, do ponto de vista estritamente científico, os seus argumentos não levam a consequências inquestionáveis, mas justificáveis, vale dizer, adequadas.

Nas palavras de Pontes de Miranda, “uma coisa é a noção de lei, uma coisa, portanto, são seus elementos necessários, e outra, os seus elementos dinâmico, evolucionais, que precisam ser extraídos com exatidão, ao longo da evolução do Estado como técnica social.”¹⁴²

Por essas razões, parece que, sob o aspecto estritamente científico, não há como se afirmar categoricamente que a antiga doutrina está ultrapassada, eis que, como afirmado por Hugo de Britto Machado, “a tese segundo a qual a lei somente será retroativa se atingir fato gerador de tributo já consumado é irreparável se adotarmos uma visão formalista do Direito. O fato gerador de tributo que ainda não se completou, ou fato gerador pendente, ensejaria apenas uma expectativa de direito”¹⁴³.

Sob os aspectos até então examinados, não se identifica um vício inquestionável e insanável na referida teoria. Esta apenas não agrada, por não efetivar expectativas que se pretende sejam protegidas pela Constituição.

Trata-se, portanto, de juízo eminentemente político, decorrente da integração do conteúdo imediato da constituição, com vistas à otimização do propósito de proteção ao contribuinte.

¹⁴¹ (Daniel Corrêa SZELBRACIKOWSKI. **Repercussão geral: natureza da decisão que aprecia a relevância da questão Constitucional**. P. 40).

¹⁴² (Francisco PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967**. P. 7).

¹⁴³ A tese segundo a qual a lei somente será retroativa se atingir fato gerador de tributo já consumado é irreparável se adotarmos uma visão formalista do Direito. O fato gerador de tributo que ainda não se completou, ou fato gerador pendente, ensejaria apenas uma expectativa de direito para o contribuinte. Não ainda um direito deste de ter aquela situação tratada segundo a lei tributária então vigente. E expectativa de direito não mereceria o amparo contra aplicação de lei que viesse a surgir antes de consumado o direito.

Em certos casos, porém, os fatos que são elementos do fato gerador do tributo são de tal relevância que a desconsideração destes, no trato da questão da retroatividade, ao argumento de que o fato gerador do tributo ainda não está consumado, torna praticamente inútil o princípio da lei tributária. Em outras palavras, a garantia efetiva de segurança jurídica exige que sejam considerados, no trato da questão intertemporal, todos os fatos relevantes na composição do fato gerador do tributo.

Por paradoxal que possa parecer, embora o formalismo jurídico seja instrumento de proteção da segurança, a visão estritamente formal na compreensão do princípio da irretroatividade das leis, se sorte a excluir-se de sua proteção as expectativas de direito, em certos casos implica o aniquilamento dessa mesma segurança que o formalismo quer proteger.

Aliás, como já afirmamos, essas considerações são aplicáveis ao Direito em geral.” (Hugo de Britto MACHADO. **Comentários ao código tributário nacional, volume II**. P. 156 a 158)

Portanto, a solução científica da questão há de ser outra, como se demonstrará no próximo capítulo.

CAPÍTULO 3 – A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 O ARTIGO 105 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS FATOS GERADORES PENDENTES

Nos termos do artigo 105 do Código Tributário Nacional, “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. Este, por sua vez, esclarece que o fato gerador ocorre no momento em que estiverem completos os requisitos exigidos por lei¹⁴⁴.

Da conjugação dos dispositivos resulta, primeiramente, que o fato gerador ocorre quando realizada a hipótese de incidência da norma tributária, isto é, “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”¹⁴⁵.

Nessa esteira, o fato gerador pendente é, simplesmente, o que não realizou a hipótese de incidência, “aquele que ainda não se completou. Composto de vários fatos, alguns deles já aconteceram, mas ainda estão por ocorrer alguns que entram na composição do fato gerador do tributo”¹⁴⁶.

Portanto, o propósito da construção legal é definir o marco temporal para estabilização da relação jurídica tributária, mediante o acolhimento da teoria da aplicação imediata da lei¹⁴⁷, e, a contrário *sensu*, o acolhimento da teoria dos direitos adquiridos, protegendo os efeitos da incidência tributária contra as futuras modificações legislativas¹⁴⁸.

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

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

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

¹⁴⁵ Geraldo ATALIBA. *Hipótese de incidência tributária*. P. 76.

¹⁴⁶ Hugo de Britto MACHADO. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. P. 158

¹⁴⁷ Pode ocorrer, e ocorre, como vimos, que a situação prevista pela lei seja de fato gerador ocorrendo em data posterior ao término do período de aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas de renda ou proventos. Nestes casos, a situação pendente se prolonga até o momento instituído pela lei como de ocorrência do fato gerador, o que tem fulcro nos arts. 116, por sua ressalva inicial, e 144, § 2º, já estudados no capítulo III.

Verifique-se a referência do art. 105 a situações pendentes não invalida a conclusão da recente doutrina sobre a indivisibilidade do fato gerador chamado tradicionalmente de complexo, e sobre a ocorrência em um só momento do fato gerador chamado costumeiramente de complexo. Pelo contrário, reforça aquela conclusão, porque dele se depreende a imaterialidade e irrelevância jurídica das situações que se prolongam no tempo, as quais só produzem efeitos jurídicos-tributários ao se completarem e nos momentos expressos na lei.

(...)

Tem-se, então, que os dispositivos ora tratados representam a positivação da teoria dos fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos, e das conclusões a que a doutrina majoritária havia chegado, como leciona Paulo de Barros Carvalho:

fato gerador pendente é o que, a despeito de não ter-se completado, iniciou seu ciclo, estando em curso de formação. Vindo a concretizar-se, será alcançado pela legislação tributária, da mesma maneira que os futuros.

Não é difícil descobrir o que teve em mente o legislador do Código ao construir esses conceitos. Levou em conta a surrada distinção entre fatos geradores de formação instantânea, continuada e complexiva, procurando atingir os dois últimos, sempre que se puder identificar o fluxo de sua marcha integrativa.

(...).

Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância espertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros. Se a contingência de haver-se iniciado uma situação de fato ou uma situação jurídica pudesse emprestar-lhe alguma dimensão significativa, na ordem do direito, seria o caso de cogitarmos de outra designação, terminologia diversa, evitando-se, por via de consequência, a ilogicidade que a presente construção engendra” (Paulo de Barros CARVALHO. **Curso de direito tributário**. P. 92/93)

Em resumo, a lei tributária aplicável será a do último fato necessário, o que quer dizer que todos os fatos necessários anteriores (i) serão irrelevantes para definição do momento da incidência da lei tributária e, caso não tenham realizado incidência anterior de norma, integrarão o suporte fático da nova incidência.

Por outro lado, da conjugação dos dispositivos deriva também que o marco temporal é um dos elementos necessários da obrigação tributária, isto quer dizer que a lei só incidirá quando atendido o pressuposto temporal. Na lição de Geraldo Ataliba:

“São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como o seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos materiais da hipótese de incidência por a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial” (Geraldo ATALIBA. **Hipótese de incidência tributária**. P. 78)

Através do art. 105, pois, o Código Tributário Nacional garante em matéria tributária o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e os direitos adquiridos anteriormente à entrada em vigor da nova lei, dando a conotação própria que essa garantia constitucional tem quant à vigência da lei tributária” (Ricardo Mariz de OLIVEIRA. **Fundamentos do imposto de renda**. P. 99/100)

148A Constituição brasileira silenciou em relação aos fatos pendentes, ou seja, fatos que ainda não ocorreram, mas que, sendo de formação lenta no tempo, apenas se iniciaram. Segundo a regra da aplicação imediata da lei nova, para PONTES DE MIRANDA, a lei se aplica no presente, logo não será o caso de se cogitar retroação. Não faltam juristas, que separam (quando possível), o que teria decorrido sob a vigência da lei antiga, que continuaria por ela regido, daquilo que se desenvolveu sob o domínio da lei nova. Não nos referimos, nesse ponto, aos direitos expectados ou aos direitos de adquirir direitos, ponto intermédio entre os direitos adquiridos e as meras expectativas de direito. Referimo-nos a fatos inteiramente ocorridos sob a vigência da lei nova, em relação aos quais já se formaram direitos adquiridos. Os efeitos de tais fatos é que, embora desencadeados, ainda não se concretizaram ou se executaram antes do advento da lei nova. (Misabel DERZI in. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. P. 268 e 269)

Isto significa dizer que (ii) o atendimento do aspecto temporal é um fato necessário. Em sendo o último fato necessário, marcará a incidência da lei tributária.

Com essas premissas, passa-se à dedução lógica.

Ora, se (i) a lei tributária incide sobre o suporte fático presente, podendo buscar em qualquer momento do passado os elementos que entender pertinentes – à exceção daqueles sobre os quais já incidiu o mesmo tributo - e (ii) atribuir momento específico futuro para a realização de hipótese que ela mesma define, logo (iii) a referida lei é capaz de produzir, num único instante, um efeito obrigacional com dimensão ilimitada (arbitrária, imprevisível).

Exemplificativamente, não há óbices a que a União Federal crie imposto residual sobre o faturamento (ou fato econômico semelhante), definindo-o como complexo e estabelecendo que a respectiva apuração se dará a cada 150 anos. Não há, também, limitação a que se estabeleça como termo para incidência da norma qualquer período próximo.

A possibilidade se torna absolutamente presente, caso se atribua aos princípios da irretroatividade e não-surpresa - art. 150, III, da Constituição Federal - o sentido estabelecido pela Súmula 584/STF, o qual - não há dúvidas - insere-se no campo exegético do dispositivo constitucional.

Portanto, o sentido inequívoco dos artigos 105 e 116 do Código Tributário Nacional é o de proporcionar à lei tributária um poder de tributação indefinida no tempo, possibilitando ao fisco, inclusive, solver, de uma única vez, o patrimônio de qualquer sujeito de direito, haja vista a sua faculdade de produzir autonomamente título executivo.

O exemplo mencionado causa perplexidade por colocar em evidência um dos defeitos já mencionados da teoria dos direitos adquiridos: sua insuficiência para tutelar as relações do particular com o Poder Público.

Isso porque a referida teoria não distingue as hipóteses em que são concedidos direitos – em que há mera expectativa de incorporação de benefício ao patrimônio, por exemplo – das hipóteses em que o Estado gera, unilateralmente, obrigações para o administrado, de modo a produzir subtração indireta de seu patrimônio.

Tornando à construção legal, como a gravidade do exemplo já antecipa, a conjugação dos artigos do Código Tributário Nacional, ao abrir ao infinito o aspecto temporal, fulmina o conteúdo mínimo do princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, §

1º, da CF/88¹⁴⁹), tendo em vista que a abertura no tempo permite distanciamento entre a realidade e o fato econômico que expressou a capacidade, que estes tornaram-se independentes.

Nesse sentido, o fato econômico tributável tornou-se simples instrumento para produção de fatos geradores de obrigações tributárias. É dizer, o tributo (i) perdeu o vínculo com a exteriorização da capacidade contributiva e (ii) tomou dimensão ilimitada, assumindo a feição de confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal¹⁵⁰.

Com essas considerações, é cabível sustentar que a conjugação do artigo 105 do Código Tributário Nacional com o artigo 116 do mesmo código contraria conteúdo mínimo de dispositivos constitucionais.

Isso porque, a abertura temporal do fato gerador simplesmente desfigura a capacidade contributiva, que deixa de ser um critério, ao passo que a multiplicidade de fatos tributáveis faz com que o poder de tributar, sobretudo em relação à dimensão quantitativa da obrigação dependa exclusivamente do Estado.

3.2 DA INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO, DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE COM REDUÇÃO PARCIAL DE TEXTO

Como leciona Paulo Gustavo Gonet Branco, “o conflito de leis com a Constituição encontrará solução na prevalência desta, justamente por ser a Carta Magna produto do poder constituinte originário, ela própria elevando-se à condição de obra suprema, que inicia o ordenamento jurídico”.¹⁵¹

Trata-se do princípio da Supremacia da Constituição, que “*requer que todas as situações jurídicas se conformem com os princípios e preceitos da Constituição*”¹⁵². Isso

149 Art. 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁵¹ Paulo Gustavo Gonet BRANCO. Curso de direito constitucional. P. 237

¹⁵² José Afonso da SILVA. Direito constitucional Positivo. P. 46.

porque, se Carta Federal origina e legitima o ordenamento jurídico, a validade das demais normas dependerá da conformidade com aquela¹⁵³.

Ocorre que, diante da diversidade de possibilidades hermenêuticas, há ocasiões em que os textos normativos permitem a abstração de mais de um significado. Nessa hipótese, a prudência política e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos exigem que se dê preferência à interpretação que se adéque à Constituição¹⁵⁴.

Dessa forma, “consoante postulado do Direito americano incorporado à doutrina constitucional brasileira, deve o juiz, na dúvida, reconhecer a constitucionalidade da lei. Também no caso de duas interpretações possíveis de uma lei, há de se preferir aquela que se revele compatível com a Constituição”¹⁵⁵.

No mesmo sentido é o magistério do Professor Inocêncio Mártires Coelho:

“Instrumento situado no âmbito do controle de constitucionalidade e não apenas uma simples regra de interpretação – como o STF enfatizou em decisão exemplar –, o princípio da interpretação conforme a Constituição, consubstancia essencialmente uma diretriz de prudência política ou, se quisermos, de política constitucional, além de reforçar outros cânones interpretativos, como o princípio da unidade da Constituição e o da correção funcional.

Com efeito, ao recomendar – nisso se resume este princípio –, que os aplicadores da Constituição, em face de normas infraconstitucionais de múltiplos significados, escolham o sentido que as torne constitucionais e não aquele que resulte na sua declaração de inconstitucionalidade, esse cânone interpretativo ao mesmo tempo que valoriza o trabalho legislativo, aproveitando ou conservando as leis, previne o surgimento de conflitos, que se tornariam crescentemente perigosos caso os juízes, sem o devido cuidado, se pusessem a validar os atos de legislatura.” (Inocêncio Mártires Coelho. **Curso de Direito constitucional**, p. 141).

A técnica, portanto, representa juízo de prudência, tendente à harmonização e continuidade do ordenamento jurídico. Tal prudência, contudo, não pode levar o intérprete a desconstituir o propósito da lei, contrariando seu sentido inequívoco¹⁵⁶.

É que, nesta hipótese, o poder judiciário estaria agindo como legislador positivo, em violação ao princípio constitucional da tripartição dos poderes, insculpida no

¹⁵³ “(...) a derivação das normas de uma ordem jurídica a partir da norma fundamental dessa ordem é executada demonstrando-se que as normas particulares foram criadas em conformidade com a norma fundamental” (Hans KELSEN. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. P. 168).

¹⁵⁴ “(...) a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição Federal.” (Alexandre de MORAES. **Direito constitucional**. P. 45/46).

¹⁵⁵ Gilmar Ferreira MENDES. **Curso de Direito constitucional**. P.47/48.

¹⁵⁶ “Essa prudência, por outro lado, não pode ser excessiva, a ponto de induzir o intérprete a salvar a lei à custa da Constituição, nem tampouco a contrariar o seu sentido inequívoco, para constitucionalizá-la de qualquer maneira” (Gilmar Ferreira MENDES. **Curso de Direito Constitucional**. P. 140).

artigo 2º da Carta Política. A interpretação conforme, pois, não pode contrariar o texto expresso de lei, eis que isso equivaleria a criar um novo texto legal¹⁵⁷.

A conclusão também se aplica à declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto - esta é técnica de decisão judicial, enquanto a interpretação conforme a constituição é mero método interpretativo¹⁵⁸ -, consoante esclarecimento de Uadi Lammêgo Bulos, no sentido de que “a interpretação conforme, seja como critério de exegese constitucional, seja como técnica de controle de normas, não pode ser utilizada para distorcer o sentido originário das leis ou atos normativos, os quais não devem se sujeitar a exegeses absurdas ou deturpadas”¹⁵⁹.

Como consequência, a diferenciação torna-se irrelevante para fins de prosseguimento do presente estudo, para o que basta a conclusão de que (i) haverá inconstitucionalidade sempre que uma norma não se adéqua à Constituição Federal, (ii) não sendo possível adulterar o seu conteúdo inequívoco, no intuito de constitucionalizá-la.

Daí porque o presente estudo diverge da proposta do Professor Sacha Calmon, que, ao condenar o efeito objetivado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, assenta a constitucionalidade do termo “fato gerador pendente”, por meio da restrição de seu conteúdo à hipótese do art. 117 do CTN, que trata dos fatos geradores sob condição suspensiva¹⁶⁰.

157 “Extremamente importante ressaltar que a interpretação conforme a constituição somente será possível quando a norma apresentar vários significados, uns compatíveis com as normas constitucionais e outros não, ou, no dizer de Canotilho, ‘a interpretação conforme a constituição só é legítima quando existe um espaço de decisão (= espaço de interpretação) aberto a várias propostas interpretativas, umas em conformidade com a constituição e que devem ser preferidas, e outras em desconformidade com ela. Portanto, não terá cabimento a interpretação conforme a constituição quando contrariar texto expresso de lei, que não permita qualquer interpretação em conformidade com a constituição, pois o Poder Judiciário não poderá, substituindo-se ao Poder Legislativo (leis) ou Executivo (medidas provisórias) atuar como legislador positivo, de forma a criar um novo texto legal. Nessas hipóteses, o judiciário deverá declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo incompatível com a constituição.” (Alexandre de MORAES. *Direito constitucional*, p. 45-46)

158 “Apesar da doutrina apontar as diferenças entre a interpretação conforme a Constituição – que consiste em técnica interpretativa – e a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto – que configura técnica de decisão judicial – entendemos que ambas as hipóteses se completam, de forma que diversas vezes para se atingir uma interpretação conforme a Constituição, o intérprete deverá declarar a inconstitucionalidade de algumas interpretações possíveis do texto legal, sem contudo alterá-lo gramaticalmente.

Bryde, citado por Gilmar Ferreira Mendes, aponta a diferença teórica entre as duas espécies, sem porém recusar suas semelhanças quanto aos efeitos, bem como o fato do Tribunal Constitucional alemão utilizar-se da declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, como instrumento para atingir-se uma interpretação conforme a Constituição. Assim, afirma Bryde que ‘Seria admissível que o Tribunal censurasse determinada interpretação por considerá-la inconstitucional. Isto resultaria, porém, da proximidade entre a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto e a interpretação conforme a Constituição. A semelhança de efeitos dos dois instrumentos não altera a fundamental diferença existente entre eles. Eles somente poderiam ser identificados se se considerasse a interpretação conforme a Constituição não como regra normal de hermenêutica, mas como expediente destinado a preservar leis inconstitucionais. Não se tem dúvida, outrossim, de que a Corte Constitucional utiliza muitas vezes, a interpretação conforme a Constituição com esse desiderato. É certo, também, que, nesses casos, mais adequada seria a pronúncia da declaração de nulidade parcial sem redução de texto. Se utilizada corretamente, a interpretação conforme a Constituição nada mais é do que interpretação da lei (Gesetzesauslegung), uma vez que qualquer intérprete está obrigado a interpretar a lei segundo as decisões fundamentais da Constituição” (Alexandre de MORAES. *Direito constitucional*. P. 47/48).

¹⁵⁹ Uadi Lammêgo BULOS. *Curso de Direito constitucional*. P. 460.

¹⁶⁰ “Assim sendo, o fato gerador pendente é uma modalidade, quando muito, do fato gerador futuro. Ao exemplo: alguém promete vender dentro de dez meses um loja, desde que o comprador lhe entregue um indivíduo macho, filho de um touro de contrato, sujeito a uma condição suspensiva, que é um evento futuro e incerto, a entrega do tourinho, sem o qual o negócio não se perfaz.” (Sacha Calmon Navarro COELHO. *Curso de direito tributário brasileiro*. P. 597)

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se, primeiramente, que a irretroatividade ocorre quando a lei afeta as situações consolidadas no passado, e não, os efeitos pendentes de fatos já ocorridos, haja vista que o suporte fático passado integra o presente e o futuro.

De acordo com a referida concepção, seria possível sustentar que a incidência da lei tributária sobre os fatos “pendentes” não viola as cláusulas constitucionais de irretroatividade, pois a referida lei modifica apenas os efeitos futuros de fatos passados.

Nesse sentido, do ponto de vista científico, é adequada a constatação da doutrina que foi majoritária durante o século XX, no sentido de que a aplicação imediata da lei tributária não viola a irretroatividade.

Daí porque a modificação gradativa do entendimento doutrinário, decorrente da otimização do princípio da segurança jurídica, se vincula a fator político. As construções respectivas não são necessárias, mas pertinentes, vale dizer, a irretroatividade tal qual pretendida é apenas justificável.

Por fim, conclui-se que a conjugação do artigo 105 do Código Tributário Nacional com o artigo 116 do mesmo Código permite ao Estado delimitar o último elemento necessário à incidência da lei, dilatando, ainda, o período de apuração do tributo indefinidamente para o passado, por meio da incorporação, em um único fato gerador, de vários fatos econômicos sucessivos.

A perda do elemento presente dissolve o princípio da capacidade contributiva, por distanciar do contribuinte o fato tributável, que se torna mera permissão para tributação. Nessa esteira, surge como violado o princípio do não-confisco, seja em razão da capacidade de se tributar montantes suficientes para solver o patrimônio do contribuinte, seja por caracterizar-se uma ferramenta para enriquecimento incondicional da Administração Pública.

Diante do poder confiscatório concedido ao Estado, em razão da inexistência de óbice temporal, perde-se o próprio significado de limitação ao poder de tributar. Isso porque, se a Constituição estabelece uma barreira que pode ser transposta, não se trata de barreira, mas mero incômodo, procedimento que a lei deve seguir, mas que, de fato, não limita a atividade

legislativa. Se esta não é limitada, a inexistência de lei que tribute inúmeros períodos tem se dado apenas por mera complacência do legislador.

Haveria, ainda, duas formas de frear a referida possibilidade de tributação ilimitada: (i) engessar a questão temporal referente aos fatos geradores, por meio da exclusão dos fatos geradores complexivos e (ii) eliminar a eficácia nociva, por meio da introdução de princípios que retardassem a aplicação da lei tributária.

Tendo em vista que há fatos geradores complexivos com previsão constitucional, a única solução possível há de ser a concretização do princípio da não surpresa e a conseqüente declaração de inconstitucionalidade do artigo 105 do Código Tributário Nacional, haja vista que o dispositivo, ao permitir a aplicação imediata da lei tributária aos fatos geradores ainda não concretizados, subtrai a eficácia dos princípios de salvaguarda do contribuinte.

Sequer seria possível a interpretação conforme a Constituição, haja vista que o seu propósito é justamente propiciar à lei futura a possibilidade de influir em situações não consolidadas definitivamente, permitindo ao poder público suprimir a previsibilidade.

Trata-se de efetiva inconstitucionalidade.

Referencial Bibliográfico

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 6ª Edição revisada, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. 10ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ª edição revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro; Ives Gandra Martins. **Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, volume 2**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

BINENBOJM, Gustavo. **O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro**. In. ARAGÃO, Alexandre dos Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coordenadores). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum Ltda., 2008.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª Edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1998: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10^a Edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição brasileira de 1988, volume 1**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. Tese de Concurso à Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAZ JR. TÉRCIO SAMPAIO. **Anterioridade e Irretroatividade no campo Tributário**. In. Revista Dialética de Direito Tributário, n . 65, Fevereiro de 2001, Dialética, São Paulo: 2001, pp. 123-131.

FREITAS, Vladimir Passos de - coordenador. **Código tributário nacional comentado**. 1^a edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário**. In. CARVALHO, Maria Augusta Machado de. Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhôa Canto. 1^a Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4^a Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução Luís Carlos Borges. 3^a Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Britto. **Comentários ao código tributário nacional, volume II**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Comentários ao código tributário nacional, volume 2: arts. 96 a 218**. 4^a Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**. 8^a edição. São Paulo: Saraiva, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à constituição brasileira de 1891**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005. – Ed. Fac-similar – XIV + 930 p. – (Coleção história constitucional brasileira; 7)

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22^a edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 8ª edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 4ª Edição. Forense: Rio de Janeiro, 1987.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 21. Ed. Revisão Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. I.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. **Comentários à constituição de 1967**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Repercussão geral: natureza da decisão que aprecia a relevância da questão constitucional**. Orientador: Professor Gilmar Ferreira Mendes. UnB, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Conflitos de Fontes e de Normas no direito tributário – O princípio da segurança jurídica na formação da obrigação tributária**. In. TÔRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária. 1ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. 1ª Edição. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.