

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA
CARLA MEDEIROS MARTINS GONÇALVES

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA MAJORAÇÃO
DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA DENTRO DO MESMO ANO-
BASE.**

CARATINGA

2017

CARLA MEDEIROS MARTINS GONÇALVES

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA MAJORAÇÃO
DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA DENTRO DO MESMO ANO-
BASE.**

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Direito das Faculdades Doctum de Caratinga, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional

Orientador: Prof. Msc. Rodolfo de Assis Ferreira

CARATINGA

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

TERMO DE APROVAÇÃO

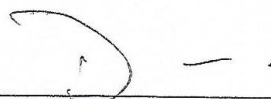
O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:
A (IN) constitucionalidade da incidência da majoração da alíquota do imposto de renda dentro do mesmo ano base elaborado pelo aluno **Carla Medeiros Martins Gonçalves** foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO.

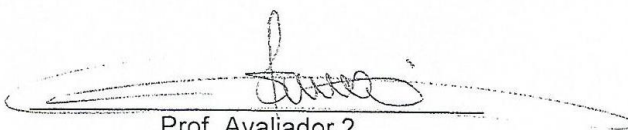
Caratinga 30 de 02 2014



Prof. Orientador



Prof. Avaliador 1



Prof. Avaliador 2

Dedico esta monografia àqueles que me ajudaram durante esses cinco anos de faculdade em especial aos meus queridos pais, João Martins de Calais e Silma Inácio de Medeiros Martins pelo apoio incondicional, aos meus Irmãos Walisson e Welielton pelo incentivo, ao meu esposo por estar presente em todos os momentos, ao meu amigo Walter Rodrigues por ser meu maior encorajador nessa empreitada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus por ter guiado o meu caminhar e me sustentado até aqui, sem ele eu nada seria.

Aos meus pais João e Silma por todas as orações e por estarem presentes em todos os momentos me incentivando.

Ao meu esposo Paulo que tornou essa caminhada mais leve com o seu amor e companheirismo.

À Luana Carvalho dos Anjos que sempre esteve pronta a me ajudar, compartilhando o seu conhecimento no decorrer desses cinco anos e ao longo da elaboração desse trabalho.

Ao Professor Rodolfo de Assis Ferreira pela paciência, dedicação e compromisso com sua orientação, além de compartilhar seu enorme conhecimento.

Ao Professor Juliano Sepe pela compreensão e por caminhar lado a lado conosco.

Aos meus amigos Eloane Duarte, Davi Marques e Nilson Gonçalves pela parceria e amizade ao longo desses cinco anos. Sem vocês, não teria sido tão agradável.

“Um ordenamento jurídico privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado jurídico”

Humberto Ávila

RESUMO

A incidência da lei que majora a alíquota do imposto de renda é inconstitucional por violar os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Tal violação ocorre com respaldo na Súmula 584 do STF que determina que ao imposto de renda calculado no ano-base, aplica-se a lei vigente no momento da declaração. Apresenta-se ao logo desse estudo o entendimento que levou o STF a editar a súmula 584 em 1976, bem como, o seu posicionamento após a Constituição de 1988 e os efeitos da aplicação da súmula. Para contrapor o entendimento do STF, aborda-se o texto da Constituição de 1988, o posicionamento da doutrina majoritária e do STJ que em conjunto levaram a solução trivial dessa problemática.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Princípio da Irretroatividade. Princípio da Anterioridade. Princípio da Segurança Jurídica. Súmula 584 do STF.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ART - Artigo

ARTS - Artigos

CF - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda Constitucional

ECE - Empréstimos Compulsórios Emergenciais

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IR - Imposto de Renda

LINDB - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

RE - Recurso Extraordinário

Resp - Recurso Extraordinário Especial

STF - Supremo Tribunal Federal.

STJ - Superior Tribunal de Justiça.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS	11
CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	15
1.1 - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	15
1.2 -PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	18
1.3 - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	22
1.3.1- Anterioridade do Exercício	22
1.3.2 - Anterioridade Nonagesimal	25
1.3.3 - Exceções ao Princípio da Anterioridade do Exercício e Nonagesimal	26
1.3.4 - O Princípio da Anterioridade como Direito Fundamental do Contribuinte	27
CAPÍTULO II - DO IMPOSTO DE RENDA E DA LEI COMPLEMENTAR	29
2.1 - IMPOSTO DE RENDA	29
2.2 - VIGÊNCIA E EFICÁCIA	33
2.3 - A LEI COMPLEMENTAR E O SEU PAPEL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	35
CAPÍTULO III - DA POSIÇÃO DO STF E CRÍTICA	38
3.1 - SÚMULA 584 DO STF	38
3.2 - A FUNÇÃO DA SÚMULA.....	41
3.3 - DA CONTRARIEDADE DA SÚMULA 584 DO STF À CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	43
3.4 - REVISÃO DE SÚMULA	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

A presente monografia sob o tema “A (in) constitucionalidade da incidência da majoração da alíquota do imposto de renda dentro do mesmo ano base,” visa identificar os conflitos que ocorrem no ordenamento jurídico em virtude da incidência da majoração do imposto de renda dentro do mesmo ano-base, bem como demonstrar os prejuízos causados ao contribuinte, que em virtude dessa prática não consegue se programar financeiramente para receber o aumento da carga tributária.

Assim, levanta-se como problema, se é inconstitucional a incidência da majoração da alíquota do Imposto de Renda dentro do mesmo ano-base.

A esse respeito, tem-se como metodologia a pesquisa teórico dogmática tendo em vista a necessidade de explicação de caráter bibliográfico, assim como uma análise da jurisprudência e da legislação vigente.

Nesse contexto, a pesquisa se revela interdisciplinar, uma vez que aborda discussões envolvendo o Direito Tributário e o Direito Constitucional.

Como marco teórico da presente monografia tem-se as ideias de Roque Antonio Carrazza¹, quando diz que:

...é absolutamente inaceitável, não só porque ofende o princípio da anterioridade, mas porque desconsidera o princípio da segurança jurídica, com seu consectário, que é o princípio da irretroatividade das leis. A lei em questão só poderia incidir sobre fatos que vierem a ocorrer no próximo exercício financeiro.²

Para melhor compreensão dessa questão, a presente pesquisa será desenvolvida em três capítulos distintos. No primeiro denominado “Dos princípios constitucionais”, pretende-se demonstrar a aplicabilidade dos princípios da segurança jurídica, irretroatividade e anterioridade do nosso ordenamento jurídico e suas respectivas funções quanto à limitação do poder de tributar.

Já o segundo capítulo intitulado “Do imposto de renda e da lei complementar” versa sobre o imposto de renda, trazendo seu conceito; a diferença entre renda e

¹ Livre docente e professor titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 226.

proventos de qualquer natureza; base de calculo e fato gerador. Além disso, discute-se também a vigência e a eficácia das leis, bem como a lei complementar e o seu papel em matéria tributária.

Por fim, o terceiro capítulo, a saber, “Da posição do STF e crítica” trata a visão do STF sobre o assunto através da Súmula 584 e o caso que a gerou; a súmula e o seu papel dentro do ordenamento jurídico; da contrariedade da Súmula 584 do STF à Constituição Federal e a revisão de súmula, a fim de confirmar a hipótese desta pesquisa.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

A Constituição Federal de 1988 determina em seu artigo 153, III que é da União à competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Código Tributário Nacional dispõem em seu art.16, o conceito de imposto como *“tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”*³

Para Hugo Machado de Brito:

Imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O Fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.⁴

Assim Eduardo Sabbag conceitua imposto:

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio.⁵

De acordo com o art. 43, do Código Tributário Nacional, renda é *“o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.”*⁶ Já proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos entre aqueles derivados do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Quanto à definição de renda e provento de qualquer natureza Eduardo Sabbag ensina:

Acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza.⁷

Ao analisar as disposições legais e o entendimento doutrinário, verifica-se que o imposto de renda tem como incidência o acréscimo patrimonial em razão do capital, do trabalho e dos proventos de qualquer natureza.

³ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172compilado.htm. Acesso em: 22 de abril de 2017.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 315.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 442.

⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 22 de abril de 2017.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1296.

Objetivando a segurança jurídica, a Constituição Federal 1988 inseriu limites ao poder de tributar, dentre eles o princípio da irretroatividade. O princípio da irretroatividade consagrado no artigo 150, III, “a” da Constituição Federal dispõe que é vedado aos entes federativos *“cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado.”*⁸

A respeito disso, pondera Roque Antonio Carraza: *“a lei que aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos em época anterior à sua entrada em vigor.”*⁹

Segundo Hugo Machado de Brito *“é vedado a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”*¹⁰

Nesse sentido, Eduardo Sabbag assevera:

A irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao aspecto da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.¹¹

Assim, verifica-se que a lei que aumenta ou majora tributos não pode retroagir para atingir fatos passados.

O princípio anterioridade expresso no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal veda que os entes federativos cobrem tributos *“no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”*¹²

Segundo Roque Antonio Carraza *“o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (...), sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor.”*¹³

Para Andrei Pitten Velloso *“leis que instituem ou majoram tributos somente podem incidir num determinado ano se tiverem sido publicadas no ano antecedente.”*¹⁴

⁸BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 401.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 295-296.

¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 200.

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 221.

¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 248.

No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho “a lei que institui ou majora tributos num ano, digamos 1989, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo ou sua majoração no exercício seguinte, ou seja, no ano de 1990.”¹⁵

Assim, observa-se que os princípios da irretroatividade e da anterioridade foram inseridos no ordenamento jurídico como o objetivo de proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade social, sendo estes princípios basilares da segurança jurídica.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag ensina:

Assim a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos de início, do conteúdo da lei.¹⁶

O princípio fundamental da segurança jurídica é visto como uma das vigas mestras do ordenamento jurídico e busca promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a correta aplicação das leis.

Para Humberto Ávila segurança jurídica é:

Uma norma-princípio que exige dos poderes legislativo, executivo e judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência em benefício dos cidadãos na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade judiciária, com base sua em cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.¹⁷

Conceituadas as palavras-chaves, o presente trabalho tem por objeto a proposição de um estudo a respeito da inconstitucionalidade da incidência da majoração do Imposto de Renda dentro do mesmo ano-base.

O objeto de estudo é de grande relevância, uma vez que a lei que majora o imposto de renda publicada no fim de cada exercício financeiro incide dentro do mesmo ano-base com respaldo na súmula 584 do STF. A solução adequada para

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p 214.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p 200.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p 286.

essa problemática considerará o caso concreto, com fundamento nos princípios da irretroatividade, anterioridade, segurança jurídica, na doutrina e jurisprudência.

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

No capítulo inicial deste trabalho, aborda-se os princípios constitucionais da segurança jurídica, irretroatividade e anterioridade que norteiam o tema que ora se discute. No tocante do direito constitucional e tributário, o estudo desses princípios assume relevante papel quando o assunto crucial é demonstrar a inconstitucionalidade presente na incidência da majoração do imposto de renda dentro mesmo ano-base.

1.1 - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica é um dos pilares do nosso ordenamento jurídico, conectando-se a própria ideia de direito. Apesar de não ter previsão normativa expressa, a segurança jurídica esta inserida de forma implícita ao longo do texto da Constituição Federal, a começar pelo seu preâmbulo, no patamar dos valores supremos da nossa sociedade. *“Mas, mais que um valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser da nossa Constituição Federal.”*¹⁸

Para Heleno Taveira Torres:

O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição ('Preâmbulo', Caput dos arts. 5º e 6º e art. 103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como 'segurança' ou 'insegurança'. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de 'direito fundamental à ordem jurídica segura' quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade.¹⁹

A segurança é um fundamento essencial no relacionamento entre o contribuinte e o Estado, pois, é natural do homem o desejo de estabilidade, previsibilidade, segurança e certeza.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 482.

¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: RT, 2011, p. 188.

A segurança jurídica se faz necessária no momento em que uma lei é criada e incorpora ao ordenamento jurídico, o contribuinte por sua vez, necessita de previsibilidade, certeza e segurança para organizar sua vida.

Assim, diante da vulnerabilidade do contribuinte mediante o poder estatal, a segurança jurídica é um princípio protetor dos direitos e interesses do contribuinte impondo a correta aplicação das leis e limitando o poder de tributar do Estado.

A segurança jurídica é um ideal normativo de primeira grandeza que norteia todo ordenamento pátrio, não se podendo assim dizer, que exista um princípio da segurança jurídica geral e um tributário, mas, apenas uma aplicação setorial.

No âmbito do Direito Tributário, a segurança jurídica se mostra ainda maior, servindo como instrumento garantidor da determinabilidade da hipótese de incidência, da confiabilidade do direito pela estabilidade no tempo, da proibição da retroatividade do ordenamento jurídico e da calculabilidade do direito através da anterioridade.²⁰

Assim, Humberto Ávila conceitua a segurança jurídico-tributária:

Uma norma-princípio que exige dos poderes legislativo, executivo e judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência em benefício dos cidadãos na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade judiciária, com base sua em cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.²¹

Verifica-se que a segurança jurídica exige que o poder público aja de forma a trazer ao contribuinte cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.

Cognoscibilidade é a capacidade do contribuinte de conhecer e compreender com clareza o teor da lei seus procedimentos e a forma como será executada, pois não se pode confiar naquilo que desconhece.

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 688.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 286.

A confiabilidade, por sua vez, é a certeza de que atos praticados no passado se tornem seguros no presente, graças à estabilidade e a irretroatividade do nosso ordenamento jurídico.

Por fim, a calculabilidade diz respeito à oportunidade do contribuinte de se antecipar e planejar sua vida econômica por meio da anterioridade.

Nesse diapasão, nota-se a existência de um vínculo de reciprocidade entre a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, onde uma se entrelaça na outra ao ponto de não funcionarem separadamente.

A esse respeito, Roque Antonio Carrazza realça que *“o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões.”*²²

Para Humberto Ávila, a segurança jurídica:

Exige a realização de um estado de coisas, entre outros fatores, em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão intelectual de estruturas argumentativas reconstrutivas dos conteúdos normativos possíveis de uma norma e a capacidade de antecipar e de medir o espectro de consequências atribuíveis a atos ou fatos.²³

No momento em que se cria um tributo, é necessário haver uma observação no tempo em que uma lei é criada e o momento em que ela começa a gerar seus efeitos, sendo imprescindível uma análise temporal de forma equilibrada entre o passado, presente e futuro: não só o futuro sem passado ou passado sem presente, mas passado, presente e futuro como uma unidade.

Além de ter cautelosa observação quanto ao tempo de criação e eficácia da lei instituidora de tributos, é indispensável que tal lei deva *“descrever pormenorizadamente todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com o critério que a informam”*²⁴, para que assim possa produzir seu efeitos.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 483.

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 353, 354.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 485.

Contudo, pode-se afirmar que a segurança jurídica só é alcançada quando o contribuinte conhece com clareza o conteúdo da lei instituidora de um tributo; tem a chance de se antecipar e planejar o seu futuro economicamente e a certeza da irretroatividade do ordenamento jurídico.

1.2 - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

O princípio a irretroatividade está presente em nossa ordem constitucional desde a primeira Constituição de 1937, sendo omitido pela Constituição de 1937 e novamente integrado a Constituição de 1946 onde permanece até hoje no texto na nossa Carta Maior.²⁵

Dada à importância da irretroatividade, a CF/88 a trouxe em seu texto de forma genérica no art. 5º, XXXVI e de forma específica no art. 150, III, “a”. Vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

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

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;²⁶

Observa-se que a retroatividade está genericamente afastada pelo disposto no art. 5º, XXXVI em favor do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa, implicitamente exige que a lei não retroaja. Por outro lado no art. 150, III, “a”, de forma específica, impede que a lei que cria ou aumenta um tributo, atinja fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência.

²⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 233 e 234.

²⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p 7, p. 111.

O objetivo da Constituição é proteger o contribuinte das surpresas advindas de uma lei tributária mais gravosa, dando a ele tempo para conhecer e se adequar para receber a nova carga tributária, sendo atingido apenas pela lei da época da ocorrência do fato imponiblel.

Nesse sentido, posiciona-se Luciano Amaro:

O que a constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época da ocorrência.²⁷

Apesar de o legislador usar no art. 150, III, a expressão “cobrar tributos”, o princípio da irretroatividade nada tem a ver com a cobrança do tributo, mas sim, com a vigência da lei tributária.²⁸ O que determina a irretroatividade é que, o fato imponiblel seja apenas alcançado após o início da vigência da lei mais gravosa.

Exemplo: em 31 de dezembro de 2016, publica-se uma lei instituidora de determinado tributo que entrará em vigor no dia seguinte 1º de janeiro de 2017. Conforme determina a irretroatividade, tal tributo não alcançará os fatos imponibleis que ocorreram até o dia 31 de dezembro devendo apenas ser tributados pela nova lei, os fatos que ocorrem do dia 1º de janeiro de 2017 em diante.

Segundo Andrei Pitten Veloso *“se a lei determinar expressamente sua aplicação a fatos ocorridos antes do início da sua vigência haverá evidente violação à proibição de retroatividade, mesmo que eles sejam posteriores a sua publicação.”*²⁹

A lei que cria ou majora um tributo devem sempre dispor para o futuro, não podendo abranger o passado, pois se há fatos anteriores a ela, *“estes devem ser regidos pela lei do tempo em que foram realizados, a luz do aforismo tempus regit actum, ou seja, o tempo rege o ato.”*³⁰

Nesse passo, Roque Antonio Carrazza assevera:

²⁷ AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 141.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 198.

²⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 234.

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 199.

Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria.³¹

No momento em que o Poder Legislativo cria uma lei retroativa, *“alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no poder público.”*³²

A esse respeito Hans Kelsen assevera:

As leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque fere o nosso sentimento de justiça infligir sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão as quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção.³³

A irretroatividade também conhecida como não surpresa, tem o objetivo de preservar a segurança jurídica evitando que o contribuinte seja apanhado de surpresa pela nova tributação e esta venha a atingir fatos imponíveis ocorridos no passado.

Segundo os ensinamentos de Eduardo Sabbag *“a irretroatividade conecta-se à própria ideia de Direito, trazendo o timbre da segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária (...)”*³⁴

Assim, é possível verificar que a segurança jurídica está presente no momento em que o contribuinte tem conhecimento prévio da lei que está em vigor e qual ato praticado por ele a lei regulamenta no âmbito da irretroatividade; conhece antecipadamente a eficácia da nova lei no bojo da anterioridade; conhece com clareza o conteúdo da nova lei para poder se programar diante da nova tributação.

A irretroatividade deve ser aplicada em conjunto com a anterioridade (exercício e nonagesimal). O princípio da anterioridade que adiante será melhor explicado, determina que lei que cria ou majora tributos só pode gerar seus efeitos no exercício seguinte a sua publicação e noventa depois em que foi publicada, a

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Vigência e Aplicação das Leis Tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 133.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 395.

³³ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do Estado**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 61.

³⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 199

irretroatividade por sua vez, veda que lei que aumenta ou majora tributos atinja fatos ocorridos antes da sua entrada em vigor.

Exemplificando: se em julho de 2016 o imposto sobre grandes fortunas fosse criado e determinada pessoa obtivesse grande patrimônio no mês de junho de 2016, tal fato não seria atingido pela nova lei, pois a lei criada não pode atingir fatos anteriores a sua vigência e por sua vez, a anterioridade paralisaria a eficácia da lei que só poderá incidir a fatos impositivos que ocorrem a partir do 1º de janeiro de 2017.

Importante ressaltar que as exceções ao princípio da anterioridade do exercício e a anterioridade nonagesimal não excluem a aplicação do princípio da irretroatividade.

O princípio da irretroatividade não é absoluto, havendo leis tributárias produtoras de efeitos que apresentam exceções à irretroatividade conforme expresso no art. 106, I, II, do CTN.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.³⁵

Dessa forma, o artigo supracitado estabelece que as leis expressamente interpretativas ou as leis que beneficiem o contribuinte podem atingir fatos ocorridos antes da vigência da lei.

Vale salientar que a lei explicativa não pode inovar, caso contrário ela deixará de ser explicativa e passa a ser submetida ao princípio da irretroatividade.

³⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 10 de setembro de 2017.

Por fim, pode-se concluir que somente as leis tributárias interpretativas ou que beneficie o contribuinte podem retroagir. Ademais, as leis que criam ou majoram tributos não podem atingir fatos imponíveis ocorridos antes do início da vigência da nova lei.

1.3 - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

1.3.1 - Anterioridade do Exercício

O princípio da anterioridade é tipicamente tributário uma vez que, se direciona apenas para a seara tributária. Com expressa previsão normativa no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal determina que:

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.³⁶

Como se vê, o princípio da anterioridade exige que a lei que cria ou majora tributos, incida somente a fatos que ocorrerem no exercício seguinte a sua entrada em vigor, podendo gerar seus efeitos apenas no próximo exercício.

Nesse sentido, assevera Roque Antonio Carrazza que:

Ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando - aí, sim – incidirá, ou seja, passará a produzir todos os seus efeitos na ordem jurídica.³⁷

No Brasil o exercício financeiro inicia no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, respeitando a anterioridade do exercício, por exemplo, uma lei que criou ou majorou determinado tributo for publicada no mês de novembro de 2014 poderá gerar seus efeitos apenas no dia 1º de janeiro de 2015.

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 220.

Além de exigir que a lei que cria ou majora um tributo não possa gerar seus efeitos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor, também é necessário considerar a ocorrência do fato imponible que ocorrer apenas no exercício seguinte a entrada em vigor da lei.³⁸ Exemplificando, se uma lei criada para cobrar imposto de proprietários de bicicleta entrasse em vigor em junho de 2015, o fato de uma pessoa ter uma bicicleta naquele exercício seria irrelevante, pois, só seria considerado o fato imponible que ocorresse no 1º de Janeiro de 2016.

Outro ponto a ser considerado é que a anterioridade não esta ligada a ideia de vigência ou validade da lei, e sim, da sua eficácia. Exemplo: Uma lei que cria um tributo é publicada no dia 20 de julho de 2016 e começar a vigor no mesmo dia de sua publicação, tal fato não tem importância alguma para a anterioridade, uma vez que, a anterioridade não proíbe a vigência da lei, apenas posterga sua eficácia até o exercício seguinte.

Importante ressaltar que a anterioridade não se confunde com a anualidade. O princípio da anualidade foi inserido na Constituição de 1946, reafirmado na Constituição de 1967 e extinto pela EC nº 01/1969. A anualidade determinava que para que houvesse a cobrança de um determinado tributo, deveria ter autorização orçamentária ano a ano, ou seja, a lei era publicada e aguardava a autorização orçamentária, caso não fosse autorizado, tal tributo deveria aguardar o próximo exercício para ter ou não a autorização orçamentária.³⁹ Diferente da anterioridade que exige que uma lei que cria ou aumenta tributo só pode gerar seus efeitos no exercício seguinte a sua publicação.

Mauro Luís Rocha Lopes relata que ao longo do tempo o princípio da anualidade foi sendo *desobedecido* “*pelas casas legislativas da Federação, com o consentimento do STF por obra de sua Súmula nº 66*”⁴⁰ que permitia a exigência de tributos mesmo sem previa autorização orçamentária. Tal violação ao princípio da anualidade deu ensejo ao nascimento do princípio da anterioridade.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 224.

³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 97.

⁴⁰ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 67.

Retornando a anterioridade, vale salientar que a anterioridade não proíbe a criação ou a majoração de tributos, apenas delimita quando a sua criação ou majoração poderá gerar seus efeitos no mundo jurídico.

O Princípio da anterioridade também conhecido como o princípio da não surpresa, também é um dos princípios que limita o poder de tributar do Estado para que o contribuinte não fique a mercê de seus arbítrios.

O grande propósito do princípio da anterioridade é proteger o contribuinte, para que esse possa conhecer os tributos pelo qual será atingido e com isso, ter tempo de se preparar financeiramente para suportar a nova carga tributária.

No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico, é valor nascido da inspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.⁴¹

Para Eduardo Sabbag, *“a anterioridade objetiva ratificar o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária”*⁴².

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza o princípio da anterioridade *“é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para o contribuinte, coma instituição ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro”*⁴³.

Por fim, podemos verificar que o princípio da anterioridade está totalmente ligado à noção de segurança jurídica do contribuinte. Sendo respeitada a anterioridade o contribuinte será protegido de eventuais surpresas, tendo assim, tempo para se adequar financeiramente para receber os efeitos da nova tributação.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 214.

⁴² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 94.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.224.

1.3.2 - Anterioridade Nonagesimal

A anterioridade nonagesimal sempre esteve presente no texto constitucional elencada no artigo 195, § 6º. Ao contrário da anterioridade de exercício que atingia todos os tributos, a anterioridade nonagesimal só atingia as contribuições sociais.

A anterioridade do exercício exige que uma lei que cria ou majora tributos não pode gerar seus efeitos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada, porém uma lei poderia ser publicada no dia 31 de dezembro e começar a vigorar no dia 1º de janeiro (no dia seguinte) e então estaria dado como obedecido o princípio da anterioridade do exercício.

Visto que a proteção da incidência das contribuições sociais através da anterioridade nonagesimal era mais eficaz que a anterioridade do exercício, foi inserido no texto constitucional através da EC nº 42/2003 a anterioridade nonagesimal abrangendo os demais tributos. A anterioridade nonagesimal determina que:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;⁴⁴

Para Eduardo Sabbag a inclusão da anterioridade nonagesimal no texto Constitucional:

Robusteceu-se a anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir, a partir de 2004, obediência a anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em que nítida aplicação cumulativa, garantindo-se ainda mais o contribuinte contra uma tributação inopinada.⁴⁵

Assim, observa-se que a anterioridade nonagesimal, exige que a lei que cria ou majora tributos só pode gerar seus efeitos depois de noventa dias da data da sua publicação.

No entanto, necessário se faz ressaltar, que a obediência à anterioridade nonagesimal não exclui a incidência da anterioridade do exercício, devendo ser

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 105.

aplicadas conjuntamente.⁴⁶ Exemplo: Determinado imposto é criado no dia 01 de setembro de 2017, conforme determinação da anterioridade nonagesimal esse imposto pode ser exigido no dia 30 de novembro, porém, mesmo tendo obedecido a anterioridade nonagesimal, tal imposto só poderá ter incidência no exercício seguinte a data da sua publicação, ou seja, dia 01 de janeiro de 2018.

Por fim, pode se concluir que salvo disposição em contrário, lei que cria ou majora tributo só pode gerar seus efeitos no exercício seguinte e noventa dias após a sua publicação.

1.3.3 - Exceções ao Princípio da Anterioridade do Exercício e Nonagesimal

O princípio da anterioridade não é absoluto, havendo algumas exceções que estão elencadas no artigo 150 § 1º da CF/88. Vejamos:

Art. 150(...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.⁴⁷

Nota-se que o art 150, § 1º atribui a alguns impostos, exceção quanto à obediência da anterioridade do exercício e a anterioridade nonagesimal.

Para melhor compreensão dessas exceções, observe o quando a seguir:

Quadro 1 - Exceções a anterioridade do exercício e nonagesimal

TRIBUTOS	ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO	ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
Tributos em geral	Aplicável	Aplicável
Imposto de Renda	Aplicável	Inaplicável
Base de cálculo do IPTU	Aplicável	Inaplicável
Base de cálculo do IPVA	Aplicável	Inaplicável
IPI	Inaplicável	Aplicável
Contribuições Securitárias	Inaplicável	Aplicável

⁴⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 106.

⁴⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 111.

Imposto de Importação	Inaplicável	Inaplicável
Imposto de Exportação	Inaplicável	Inaplicável
IOF	Inaplicável	Inaplicável
Impostos Extraordinários	Inaplicável	Inaplicável
E C E	Inaplicável	Inaplicável

Fonte: Andrei Pitten Velloso.⁴⁸

Ao analisar o quadro acima, podemos extrair os seguintes resultados:

Regra geral todos os tributos devem obedecer cumulativamente à anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal.

Ao imposto de renda, a base de cálculo do IPTU, a base de cálculo do IPVA não se aplica a anterioridade nonagesimal. Tais impostos deverão obedecer apenas à anterioridade do exercício.

Quanto ao IPI e as Contribuições securitárias não se aplica a anterioridade do exercício, devendo apenas observar a anterioridade nonagesimal.

Os Impostos de importação, exportação, IOF, impostos extraordinários e empréstimos compulsórios não se aplicam o princípio da anterioridade do exercício e nem o da anterioridade nonagesimal, podendo gerar seus efeitos no momento da publicação da lei que os instituiu ou majorou.

1.3.4 - O Princípio da Anterioridade Como Direito Fundamental do Contribuinte

Os direitos fundamentais garantidos pela nossa Carta Maior são compreendidos como limitações do poder do Estado, que se restringem nas relações entre particulares e Estado.⁴⁹

Esses direitos que são inerentes ao homem, *“tem por finalidade básica o respeito a sua dignidade, por meio de sua proteção contra os arbítrios do poder*

⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p.251.

⁴⁹ NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Método, 2014, p. 388.

*estatal e o estabelecimento de condições mínimas de sua vida e desenvolvimento (...).*⁵⁰

O princípio da anterioridade é considerado como uma das principais garantias individuais do contribuinte.

Segundo Mauro Luís Rocha Lopes “*a exigência da anterioridade da lei tributária é uma das mais importantes garantias individuais do cidadão a protegê-lo do arbítrio fiscal inconsequente do Estado*”.⁵¹

Eduardo Sabbag realça que “*o princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade*”.⁵²

O Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 939-7 declarou inconstitucional o art. 2º, § 3º da EC nº 3/1993 ao qual afastava a anterioridade do exercício do IPMF, entendendo que tal medida violava a garantia individual do contribuinte.⁵³

O Ministro Celso de Mello ao proferir o seu voto na ADI nº 939-7 se manifestou:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de construir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Constituição da República ao universo do contribuinte.⁵⁴

Percebe-se, então, que o STF reconhece o princípio da anterioridade como um dos direitos fundamentais mais importantes do contribuinte.

Sendo assim, o princípio da anterioridade por ser considerado uma garantia individual do contribuinte constituiu cláusula pétrea. Por força do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal de 1988, o princípio da anterioridade não poderá ser objeto de emenda constitucional tendente a restringir ou aboli-lo.

⁵⁰ MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 162.

⁵¹ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niteroi-RJ: Impetus, 2013, p. 69

⁵² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 95.

⁵³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 95.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939**. Relator. Min. Sydney Sanches. Voto Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 03 de setembro de 2017.

CAPÍTULO II - DO IMPOSTO DE RENDA E DA LEI COMPLEMENTAR

Neste segundo capítulo, aborda-se o imposto de renda, apontando sua competência, previsão legal, características e sua aplicabilidade para seu reconhecimento prático. Trata-se aqui também, a vigência e eficácia da lei diferenciando sua ocorrência entre as leis de outro ramo do direito das leis tributárias. Por fim, o papel da lei complementar em matéria tributária e suas atribuições conferidas pela Constituição de 1988.

2.1 - IMPOSTO DE RENDA

A Constituição Federal de 1988 outorgou a União à competência para instituir o imposto de renda, sendo ele, sua principal fonte de receita tributária e possuindo nítida função fiscal.

O imposto de renda tem previsão legal disciplinada no artigo 153, III da CF/88, no artigo 43 do CTN e entre as diversas leis específicas que tratam o IR, destacam-se as Leis nº 7.713/1988 e 9.250/1995 que dispõem sobre o imposto de renda pessoa física, as Leis nº 8.981/1995 e 9.430/1996 que versam sobre o imposto de renda pessoa jurídica e o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 onde esta concentrado toda a regulamentação do imposto.⁵⁵

O Sistema Tributário Nacional está sujeito a vários princípios que garantem a segurança jurídica do contribuinte. A constituição estabelece que o IR será informado pelos critérios da generalidade (todos que auferirem renda estarão sujeitos a tributação), da universalidade (toda renda ou provento será tributado, salvo disposição em contrário) e da progressividade (quanto maior a renda maior a alíquota aplicada), na forma da lei.⁵⁶

⁵⁵ Lopes, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 498.

⁵⁶ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda- Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 420.

Tem-se como sujeito ativo do aludido imposto a União e como sujeito passivo toda pessoa física ou jurídica que auferir renda ou provendo de qualquer natureza, salvo disposição em contrário.

O período de apuração do imposto de renda pessoa física ocorre entre os dias 1º de janeiro a 31 de dezembro, devendo ser declarado no final do mês de abril do ano seguinte. A apuração do imposto de renda pessoa jurídica poderá ser trimestral nos casos em que o lucro for presumido ou anual nos casos de lucro real isso ocorrerá conforme opção escolhida.

Aplica-se o imposto de renda aos fatos geradores ocorridos dentro e fora do território nacional. Essa aplicabilidade extraterritorial ocorre com base no critério da universalidade ao qual dispõe a CF/88 em seu art. 153, § 2º e atinge a pessoa física e a pessoa jurídica.

Conforme dispõe o CTN em seu artigo 43, configura-se como fato gerador do imposto de renda o acréscimo patrimonial em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou de ambos e proventos de qualquer natureza.

Para Ricardo Alexandre *“renda compreende o produto do capital (como rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro).”*⁵⁷

Eduardo Sabbag por sua vez, define proventos de qualquer natureza como *“acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis.”*⁵⁸

O fato gerador do imposto de renda tem aspecto temporal, iniciando-se no 1º dia do exercício financeiro (ano-base) e consumando no último dia, caracterizando-se como complexo. O fator gerador complexo *“se configura pela conjunção de*

⁵⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 656.

⁵⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1297.

*diversos acontecimentos ou fatos*⁵⁹, ou seja, durante o período base podem ocorrer diversos fatos geradores do imposto de renda.

Existem três tipos de fatos geradores e estes são classificados em complexo, continuados e instantâneos.

O complexo é aquele que se caracteriza pela ocorrência de diversos acontecimentos e fato como ocorre no IR onde a cada aquisição de renda ocorre um fato gerador.

O fato gerador continuado é aquele em que ocorrem situações duradouras que persiste no tempo, a exemplo disso tem-se o IPTU onde é necessário apenas que o contribuinte seja proprietário do imóvel no primeiro dia do exercício financeiro para nascer à obrigação tributária.

Já o instantâneo é aquele que ocorre com esgotamento de um fato em determinado momento, como é o caso do ICMS, basta apenas que a mercadoria saia do estabelecimento para que o ICMS seja devido.

O Decreto nº 3.000 que regulamenta o imposto de renda reconhece o fato gerador do imposto de renda como complexo, ao determinarem seu art. 2º, § 2º e 218º, que o imposto de renda será devido à pessoa física e a pessoa jurídica à medida que os rendimentos forem sendo percebidos sem prejuízo de ajuste que venha a ocorrer posteriormente.⁶⁰

No entendimento do Supremo Tribunal Federal o fato gerador do imposto de renda ocorre de forma instantânea no último dia de apuração. Como base nesse entendimento o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 584 ao qual dispõe 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”*.⁶¹

Esse entendimento rendeu diversas críticas por parte da doutrina, o que não impediu o STF de afirmar que o fato gerador do imposto de renda não é complexo

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 96.

⁶⁰ BRASIL. **Decreto nº 3.000** de 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 584**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

e sim é instantâneo ocorrendo no último dia de apuração do imposto. O entendimento do STF e sua súmula, não serão aqui tratados a fundo, sendo eles abordados em momento oportuno.

A base de cálculo do imposto de renda “é o *montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos.*”⁶²

No lucro real o contribuinte calcula a renda que obteve abatendo as despesas legalmente previstas como saúde, educação entre outros. No lucro presumido o contribuinte aplica uma porcentagem legal sobre a receita bruta e presume-se que o resultado desse cálculo seja o seu lucro. O lucro arbitrado é utilizado quando não é possível obter um cálculo preciso do lucro real e o contribuinte não preenche os requisitos para efetuar o cálculo com base no lucro presumido.⁶³

Apura-se o imposto de renda pessoa física com base no lucro real. Já o imposto de renda pessoa jurídica apura-se com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

A alíquota do imposto de renda pessoa física e pessoa jurídica ocorre de formar progressiva, ou seja, quanto mais renda o contribuinte obtiver mais será a alíquota aplicada.

No imposto de renda pessoa física, o contribuinte que auferir renda mensal de até R\$ 1.903,98 fica isento de pagamento do imposto. O contribuinte que obtiver renda mensal de 1.903,99 até 2.826,65 aplica-se a alíquota de 7,5%, de 2.826,66 até 3.751,05 a alíquota aplicada é de 15%, de 3.751,06 até 4.664,68 aplica-se a alíquota de 22,5% e a renda adquirida acima de 4.664,68 será aplicada a alíquota de 27,5%.⁶⁴

A alíquota aplicada ao imposto de renda pessoa jurídica seja com base no lucro real, arbitrado ou presumido é de 15%, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder a R\$ 20.000,00 por mês e 6% sobre o lucro inflacionário

⁶² BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

⁶³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 662.

⁶⁴ BRASIL. Receita Federal. **Imposto de renda Pessoa Física**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

acumulado até 31 de dezembro de 1987 de empresas como de transporte coletivo, concessionária de energia elétrica entre outras.⁶⁵

Por fim, o lucro adquirido ao longo do ano-base, será declarado pelo contribuinte que terá a alíquota aplicada de forma progressiva conforme o valor da renda adquirida no decorrer do exercício financeiro. Feito esse cálculo tem-se o valor da obrigação tributária.

2.2 - VIGÊNCIA E EFICÁCIA

A Constituição Federal consagrou em seu artigo 150, I, o princípio da legalidade tributária, ao qual veda que os entes federativos criem ou aumentem um tributo sem lei que o estabeleça.

Para que haja a criação de uma lei, seja ela em matéria tributária ou em qualquer seara do direito, necessário se faz passar por um processo até que ela possa entrar no ordenamento jurídico e gerar seus efeitos.

O processo para criação de uma lei tem início por meio da apresentação de um projeto de lei criado por um dos órgãos legitimados. Após a fase de iniciativa, o projeto é submetido à casa legislativa para discussão e votação dos parlamentares. Aprovado o projeto, esse será remetido ao chefe do executivo para sanção ou veto. Sancionada a lei, o chefe do executivo irá promulgá-la e determinará sua publicação.

Publicada a lei, sua vigência será indicada de forma expressa pelo legislador, de modo que inicie em prazo razoável para que seus destinatários possam conhecer o seu teor⁶⁶. O início da vigência pode ocorrer no momento em que a lei for publicada, vinte dias após sua publicação, trinta dias após sua publicação e assim por diante. Esse período compreendido entre a publicação da lei e a sua entrada em vigor é denominado de *vacatio legis*.

⁶⁵ BRASIL. Receita Federal. **Imposto de renda Pessoa Jurídica**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

⁶⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p.284.

Quando uma lei não determina a data da sua entrada em vigor, aplicam-se as regras previstas no art. 1º, caput e § 1º do Decreto-lei nº 4.657/42 – LINDB, ao qual determina que a lei com aplicabilidade no país, entrará em vigor 45 dias após sua publicação e tendo aplicabilidade no exterior sua vigência inicia três meses após ter sido publicada.⁶⁷

Importante se faz mencionar, que em nada se difere a forma como inicia a vigência de uma lei tributária da vigência das leis em geral. Entretanto a eficácia de uma lei de outros ramos do direito e de uma lei tributária inicia em momentos diferentes.

A eficácia de uma lei pertencente a outro ramo do direito inicia no momento em que termina o período da *vacatio legis* e inicia sua vigência, ou seja, publicada a lei, respeita-se o período indicado pelo legislador para que a lei possa entrar em vigor e ser eficaz. Quando o legislador não indicar o início da vigência a lei irá gerar seus efeitos 45 dias após sua publicação no caso de aplicabilidade no país e três meses depois para as leis aplicáveis no exterior.

Para que uma lei tributária possa gerar seus efeitos é necessário a aplicabilidade do princípio da anterioridade disposto pela Constituição Federal no art. 150, III, “b” e “c”, que salvo disposição em contrario, determina que lei que aumenta ou majora tributos não pode ser exigida no mesmo exercício financeiro em que foi publicada, ou seja, a lei instituidora ou majoradora de tributos só irá gerar seus efeitos no dia 1º de janeiro do exercício seguinte da data de sua publicação.

Ricardo Alexandre assevera que *“a regra não proíbe a vigência da lei que institui ou majora tributo no mesmo exercício de sua publicação, mas tão somente adia para o exercício subsequente a produção de seus efeitos dessa norma, ou seja, adia sua eficácia.”*⁶⁸

Deste modo, conclui-se que uma lei que cria ou majora um tributo entra em vigor em um exercício financeiro, mas sua eficácia será paralisada até o exercício seguinte, quando só assim poderá gerar seus efeitos.

⁶⁷ BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 04 de outubro de 2017.

⁶⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: jusPodivm, 2017, p. 284.

2.3 - A LEI COMPLEMENTAR E O SEU PAPEL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Constituição em seu art. 24, I atribuiu a União, os Estados e ao Distrito Federal competência concorrente para legislar sobre o Direito Tributário. No âmbito da competência concorrente, cabe a União legislar sobre normas gerais que serão aplicadas em todo território nacional.

As normas gerais tributária deverão ser instituídas sob reserva de lei complementar. Essa reserva, só existe nos casos expressamente assinalados na Constituição Federal, portanto, não há que se falar em reserva implícita de lei complementar.

Através de seu art. 146 I, II, III e 146 A, a Constituição de 1988 atribuiu à lei complementar o seguinte seu papel: dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária; regular as limitações ao poder de tributar, estabelecer normas gerais em matéria tributária e estabelecer critérios especiais de tributação.

Para melhor compreensão do papel da lei complementar em matéria tributária, necessário se faz esclarecer alguns pontos relevantes. Quais são:

A atribuição dada à lei complementar de dispor sobre os conflitos de competência não compreende dirimir os conflitos entre os entes federativos, mas, tão somente, evitar possíveis conflitos *“aclarando o campo tributário de atuação de cada pessoa política delimitado pela Constituição.”*⁶⁹

Para Andrei Pitten Velloso *“não cabe à lei complementar inovar em matéria de competências tributárias. Cabe-lhe dispor sobre os limites das competências dos entes políticos, declarando-os e especificando-os, sem jamais modificá-los.”*⁷⁰

A lei complementar não cria limitações ao poder de tributar, pois disto se ocupou a Constituição, tão pouco aumenta ou diminui o seu alcance, cabendo a ela apenas regular essas limitações traçadas pela Constituição com o objetivo de impossibilitar conflitos entre os entes tributantes.

⁶⁹ Lopes, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 142.

⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 102.

A esse respeito Roque Antonio Carrazza realça que:

O que ela pode fazer é regular as limitações constitucionais “ao poder de tributar”, para a salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes e para prevenir a ocorrência de conflitos de competência entre as pessoas credenciadas a legislar a cerca da matéria.⁷¹

Em regra, ao estabelecer normas gerais em matéria tributária, a lei complementar não institui tributos, apenas estabelece definição das espécies tributária. Aos impostos cabe à lei complementar precisar os seus aspectos elementares.

Nesse sentido Luciano Amaro ensina que:

A constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar e etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão (...).

Excepcionalmente a Constituição atribuiu à lei complementar a função de instituir certos tributos, porém, esse não é o seu papel. Tal função foi dada a lei complementar para que esse processo tivesse mais representação do que o da lei comum, uma vez que, para a criação de lei complementar é exigido à maioria absoluta dos votos. Entretanto, um tributo criado através de lei complementar terá o nome de lei complementar, mas não sua natureza.

Além das funções de definir as espécies tributárias e estabelecer seus aspectos elementares, cabe à lei complementar versar sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência tributária e definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Também foi atribuído à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação. Esses critérios têm o objetivo de evitar o desequilíbrio da concorrência causado pela tributação cumulativa, onerando as empresas que abusem do poder econômico e favorecer as empresas que tem dificuldade de crescimento em razão da formação de cartéis.⁷²

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 1123.

⁷² Lopes, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 145.

Contudo, conclui-se que a constituição delineou de forma clara o papel da lei complementar, não admitindo reservas implícitas, caso contrario estaria inutilizando vários dispositivos constitucionais, além de violar diversos direitos do contribuinte. Portanto, cabe a lei complementar tão somente harmonizar, uniformizar e complementar os dispositivos da Constituição.

CAPÍTULO III - DA POSIÇÃO DO STF E CRÍTICA

O último capítulo versa sobre a súmula 584 do STF, trazendo os casos e entendimento do STF que levaram a sua edição, o entendimento do STF sobre a referida súmula após a constituição de 1988, bem como as críticas dos doutrinadores e tribunais a cerca da sua aplicação. Por fim, apresenta-se como solução da problemática a revisão de súmula, apontando os legitimados para sua propositura e o procedimento a ser seguindo para a conclusão do feito.

3.1 - SÚMULA 584 DO STF

A Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal foi editada no dia 15 de dezembro de 1976 determinando 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.”*⁷³

A súmula surgiu após julgamento dos Recursos Extraordinários 74.594, 80.250 e 80.620, nos quais discutiam a possibilidade de o Decreto-lei nº 62 publicado em novembro de 1966, gerasse seus efeitos no mesmo ano de sua publicação.

À época, o Decreto-lei nº 62/66 majorou a alíquota do imposto e revogou o artigo 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64. Esta lei dispunha sobre *“o imposto de renda dos direitos de autor, remuneração de professores e jornalistas e dos vencimentos dos magistrados”*.⁷⁴

No RE nº 74.594, os recorrentes pretendiam que os rendimentos percebidos no ano de 1966 fossem apurados com base na Lei nº 4.480/64. Por decisão unânime, o recurso foi julgado improcedente. Em seu voto o Ministro relator Xavier de Albuquerque entendeu que *“assim, a nova lei deve ser atendida no lançamento*

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 584**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

⁷⁴ BRASIL. **Lei nº 4.480** de 14 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4480-14-novembro-1964-376882-normaatualizada-pl.html>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

*imediatamente do imposto, que corresponde ao ano da apresentação da declaração. O ano-base representa, apenas, o critério para calcular-se o tributo.*⁷⁵

O RE nº 80.250, tinha como recorrente a União que objetivava cassar o mandado de segurança conferido ao recorrido. O mandado de segurança atribuía ao recorrido o direito de pagar o imposto de renda em 1967, sob os rendimentos que foram percebidos no ano de 1966 com base no artigo 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64, embora tal artigo tivesse sido revogado pelo art. 15 do Decreto-lei nº 62/66.

Por unanimidade o recurso foi provido e em seu voto, o Ministro relator Xavier de Albuquerque seguiu a mesma linha de entendimento do RE nº 74.594 dizendo que *“embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos a tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir.”*⁷⁶

O RE 80.620 foi similar ao RE 80.250, onde a União recorreu para cassar o mandado de segurança conferido a magistrados que os permitiam pagar o imposto de renda em 1967, sob os rendimentos percebidos em 1966 conforme art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64.

A Procuradoria Geral da República opinou pelo conhecimento do recurso e invocou o RE nº 74.594. O STF novamente foi unânime ao reconhecer o recurso e o Ministro relator Xavier de Albuquerque fundamentou sua decisão usando os meus critérios do RE nº 80.250, *“embora percebidos no ano base, os rendimentos estão sujeitos a tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir.”*⁷⁷

Como se nota, os julgados são semelhantes, versando sobre o mesmo sentido, onde magistrados pessoas físicas pretendiam pagar o imposto de renda em 1967 tendo como base nos rendimentos de 1966(ano-base) nos moldes do art. 2º e

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 74.594**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=170274>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 80.250**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175589>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 80.620**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175938>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

seu parágrafo único da Lei 4.480/64 que fora revogado pelo art. 15 do Decreto-lei nº 62/66.

Embora o fato gerador do imposto de renda seja complexo (ocorrência de vários acontecimentos e fatos), o STF entendia que o fato gerador do imposto de renda era pendente e sua ocorrência se dava no dia 31 de dezembro. Esse entendimento permitiu que o Decreto-lei nº 62/66 gerasse seus efeitos no mesmo ano em que foi publicado e atingisse a fatos que ocorreram no decorrer do ano de 1966, contrariando o disposto pelos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Em resumo sobre os julgados que ensejaram a edição da Súmula, o STF assevera que:

Esta Corte considera violar a regra da irretroatividade e da anterioridade a introdução de mudanças na sistemática de apuração do tributo capazes de majorá-lo, se o período de apuração já tiver se encerrado. As regras da irretroatividade e da anterioridade tributárias buscam evitar que as expectativas legítimas dos contribuintes sejam frustradas por alterações contemporâneas que se estendem sobre fatos já exauridos e sujeitos à perspectiva vigente à época.⁷⁸

Usando o mesmo entendimento que ensejaram a edição da referida súmula, o STF continuou ao logo dos anos decidindo no mesmo sentido, conforme julgados reproduzidos a seguir:

IMPOSTO DE RENDA. EMBORA RECEBIDOS NO ANO-BASE, OS RENDIMENTOS ESTAO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A LEI VIGENTE NO EXERCÍCIO FINANCEIRO A QUE ELA SE REFERIR - JURISPRUDÊNCIA CONSUBSTANCIADA NA SÚMULA 584. RE NÃO CONHECIDO.(STF - RE: 104259 RJ, Relator: CORDEIRO GUERRA, Data de Julgamento: 20/09/1985, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 18-10-1985 PP-18457 EMENT VOL-01396-03 PP-00560 RTJ VOL-00115-03 PP-01336)⁷⁹

DIREITO CONSTITUCIONAL,TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. (...) 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 104259**. Relator. Min. Cordeiro Guerra. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/726988/recurso-extraordinario-re-104259-rj>. Acesso em: 23 de outubro de 2017.

completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege". (Grifo nosso).⁸⁰

Após 35 anos do nascimento da súmula 584, verifica-se que o STF vem se mantendo fiel ao que ela dispõe e continua permitindo que a lei que majora o imposto de renda publicada no fim do mês de dezembro, gere seus efeitos no mesmo ano em que foi publicada e atinja a fatos ocorridos anteriores a sua publicação, violando de forma clara e inaceitável os princípios da anterioridade, irretroatividade, além de colocar em risco a segurança jurídica do nosso ordenamento pátrio.

3.2 – A FUNÇÃO DA SÚMULA.

Ao fim do julgamento de cada demanda, os tribunais proferem uma decisão conforme seu entendimento sobre determinada matéria. “*O conjunto de decisões judiciais no mesmo sentido sobre a mesma matéria proferida pelos tribunais*”⁸¹ é denominado jurisprudência.

Após diversas decisões no mesmo sentido sobre a mesma matéria e o tribunal reconhecer como sendo aquele o seu entendimento majoritário, consolidará esse entendimento através de uma súmula.

Neste diapasão, Daniel Amorim Assumpção Neves conceitua súmula como:

A súmula é uma consolidação objetiva da jurisprudência, ou seja, é a materialização objetiva da jurisprudência. O tribunal, reconhecendo já ter formado um entendimento majoritário a respeito de uma determinada questão jurídica tem o dever de formalizar esse entendimento por meio de

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 197790**. Relator. Min. Sydney Sanches. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698998/recurso-extraordinario-re-194612-sc>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

⁸¹ NEVES, Rodrigo Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8 ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 1298.

um enunciado, dando notícia de forma objetiva de qual é a jurisprudência presente naquele tribunal a respeito da matéria.⁸²

A súmula pode ser simples ou vinculante. A súmula simples é aquela que pode ser editada por qualquer tribunal, tendo como objetivo uniformizar o entendimento do tribunal que a editou sobre determinada matéria, resguardando a segurança jurídica e tornando mais célere o andamento do processo.

A súmula simples não tem força de lei e é utilizada para orientar os juízes a decidirem sobre uma determinada matéria. Entretanto, não há uma obrigatoriedade de vincular a súmula a uma decisão, podendo os juízes de instâncias inferiores preferir a decisão conforme seu entendimento.

Por sua vez, as súmulas vinculantes versam apenas sobre matérias constitucionais e só podem ser editadas pelo STF conforme dispõe o art. 103-A da Constituição Federal.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.⁸³

As súmulas vinculantes têm força lei, e ao se deparar com matéria que exista súmula vinculante, os órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal ficam obrigados a decidir conforme o disposto pela súmula.

Grandes são as diferenças entre a súmula simples e a vinculante. A súmula simples pode ser editada por qualquer tribunal e pode versar sobre qualquer matéria. Por não ter força de lei os juízes não ficam obrigados a decidirem conforme o disposto pela súmula. A súmula vinculante só pode ser editada pelo STF e somente dispor sobre matéria constitucional. Por ter força normativa, os órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta de todas as esferas, ficam obrigados a seguirem o que foi determinado pela súmula.

⁸² NEVES, Rodrigo Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8 ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 1298.

⁸³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

Ao editar uma súmula seja ela simples ou vinculantes, os tribunais devem inserir no seu enunciado as jurisprudências que deram origem a sua edição. *“Isto se dá para garantir que a utilização posterior do enunciado de súmula como elemento argumentativo se dê em casos nos quais as mesmas questões sejam debatidas.”*⁸⁴

Nesse sentido, Fredie Didier Jr ensina que:

O enunciado da súmula é, por assim dizer, o texto que cristaliza a norma geral extraída, à luz de casos concretos, de outro texto (o texto legal, em sentido amplo). A súmula, como texto, terá de ser reinterpretada, daí a necessidade de ela ser escrita com termos precisos, tanto quanto isso seja possível. Mais do que isso, a redação do enunciado da súmula exige o retorno ao caso que lhe deu origem. Trata-se de exigência do art. 926, §2º, CPC: "Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação".⁸⁵

É necessário conter na súmula as razões de decidir e estas razões não podem ter sentido vago, sua formulação deve ocorrer de forma precisa para que não haja dúvidas no momento de sua aplicação.⁸⁶

Nota-se que para que haja a edição de uma súmula é necessário que o tribunal seja cauteloso, para que no momento de sua aplicação não haja dúvidas vindo a causar controvérsia entre os órgãos do Poder Judiciário e à administração pública.

Contudo, pode-se concluir que a súmula tem como função uniformizar o entendimento majoritário de um tribunal, de modo a acelerar o andamento do processo e evitando possíveis decisões divergentes acerca de uma mesma matéria.

3.3 - DA CONTRARIEDADE DA SÚMULA 584 DO STF À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A lei que majora a alíquota do imposto de renda no Brasil é publicada no fim de dezembro de cada ano-base. Esta lei começa a gerar seus efeitos no mesmo

⁸⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 371.

⁸⁵ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v.2 p. 501.

⁸⁶ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v.2 p.503.

exercício financeiro em que foi publicada e retroage atingindo a fatos ocorridos antes da sua vigência.

Essa prática ocorre com respaldo na súmula 584 do STF que determina 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”*.⁸⁷

O STF editou a referida súmula, entendendo que o fato gerador do imposto de renda ocorria de forma instantânea no dia 31 de dezembro de cada ano-base, ou seja, o fato gerador do imposto de renda ficava pendente durante todo o exercício financeiro e se completava apenas no dia 31 de dezembro.

Mesmo havendo diversas aquisições de renda pelo contribuinte durante todo ano-base, a consumação do fato gerador só ocorria com o esgotamento do ciclo de sua formação.⁸⁸

Em que pese, a súmula 584 foi editada sob égide da Constituição de 1967, ao qual não trazia consigo considerável carga valorativa de proteção aos direitos individuais, tão pouco valorizava a segurança jurídica. Importante se faz mencionar, que os princípios da anterioridade e da irretroatividade já estavam presentes no texto da Constituição de 1967, porém, isso não foi suficiente para evitar que a referida súmula fosse editada.⁸⁹

A Constituição de 1988 reafirmou em seu texto os princípios da anterioridade e da irretroatividade tributária, trazendo consigo grande proteção aos direitos do contribuinte, assim como grande relevância a segurança jurídica do nosso ordenamento jurídico.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 584**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 02 de novembro de 2017.

⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 223.

⁸⁹ ELÓI, P. S. P. C. **Da Inaplicabilidade da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. Uma Análise Princípiosológica a Partir do Estado Democrático de Direito**. In: CONPEDI. (Org.). XXI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI/UFU. 1ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. , p. 6,7 e 8. Disponível em: <http://www.PublicaDireito.com.br/artigos/?cod=71f6278d140af599>. Acesso em: 03 de novembro de 2017.

Os princípios da anterioridade e da irretroatividade funcionam como mecanismos de limitação ao poder de tributar do Estado, para que assim, o contribuinte não fique a mercê dos desmandos do Estado.

O princípio da irretroatividade consagrado no artigo 150, III, “a” da Constituição Federal proíbe aos entes federativos, “cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência que houver instituído ou aumentado”, ou seja, lei que majora ou cria tributos não pode retroagir para atingir a fatos passados.

A cada aquisição de renda ocorre um fato gerador, tal ocorrência deve ser tributada pela lei vigente no momento em que se concluiu a aquisição e não por lei posterior.

A esse respeito Ives Gandra da Silva Martins assevera que *“a cada aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica ocorre um fato gerador, à evidência, não há como pretender que lei posterior retroaja a situações pretéritas sem violar comando constitucional.”*⁹⁰

Em obediência ao princípio da irretroatividade, é necessário que exista uma lei anterior ao início do período de ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido Luciano Amaro ressalta que:

Deixamos registrado também que, no caso de tributos cujo fato gerador seja integrado por uma série de fatos alinhados ao longo de certo período de tempo (como ocorre com o imposto de renda), o respeito ao princípio da irretroatividade exige lei anterior ao início do período de ocorrência dos fatos geradores (...).

O contribuinte precisa ter certeza de que uma lei criada para majorar ou instituir um tributo não vai retroagir e alcançar fatos praticados no passado. É necessário que o ordenamento jurídico seja estável e confiável para que os atos praticados pelo contribuinte no passado possam estar seguros no presente.

Ives Gandra da Silva Martins usando a tese de Luciano Amaro compara a retroatividade de uma lei com uma mudança nas regras de uma partida de futebol. Imagine uma partida de futebol entre o time X e o time Y. O time X fez um gol de

⁹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fato Gerador do Imposto de Renda e os Princípios da irretroatividade, Anterioridade e Noventena. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 384.

dentro área e o time Y fez um gol de fora da área. Ao final do jogo, o presidente da federação resolve mudar as regras e estabelece que o gol de fora da área equivale a dois gols.⁹¹

Dessa mesma forma como foi descrito na comparação acima, ocorre com o contribuinte quando a regra do imposto de renda é alterada no fim do ano, atingindo a fatos pretéritos já consolidados, gerando ao contribuinte danos irreversíveis.

No momento em que a alíquota do imposto de renda é majorada no fim de dezembro e essa majoração atinge a fatos pretéritos já consolidados, a ordem constitucional é brutalmente violada ao mesmo tempo em que a segurança jurídica do nosso ordenamento é posta em risco.

O grande propósito do princípio da irretroatividade é dar ao contribuinte a certeza de que os atos praticados por ele no passado não serão atingidos por lei posterior, salvo se essa lei for para beneficiá-lo.

Ao criar uma lei que institui ou majora um tributo é necessário que o legislador o faça, respeitando o princípio da irretroatividade, mas esse não é o único comando constitucional a ser obedecido, devendo o legislador simultaneamente a irretroatividade obediência ao princípio da anterioridade.

O princípio anterioridade expresso no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal veda que os entes federativos cobrem tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

A anterioridade determina que lei que institui ou majora um tributo só poderá gerar seus efeito no exercício seguinte ao da sua publicação, ou seja, a lei mais gravosa só incidirá a fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte a sua entrada.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que:

Para satisfazer o princípio da anterioridade, é necessário que a lei em regência do imposto de renda seja vigente em 31 de dezembro do ano anterior ao ano-base, pois teriam os contribuintes a previa informação do

⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva .O fato Gerador do Imposto de Renda e os Princípios da irretroatividade, Anterioridade e Noventena. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 383.

quadro legal que regularia as suas atividades tributárias, antes de ocorrerem.⁹²

Vale salientar, que a anterioridade não proíbe a entrada em vigor da lei mais gravosa e sim posterga sua eficácia fazendo com que seus efeitos incidam apenas no exercício seguinte ao da sua publicação.

O objetivo da anterioridade é oferecer ao contribuinte a chance que conhecer com antecedência e clareza o tributo pelo qual será atingido e assim, poder se preparar para receber a nova carga tributária.

Ressalta-se ainda, que os princípios da irretroatividade e da anterioridade devem ser aplicados simultaneamente, ou seja, uma lei que cria ou majora um tributo não pode retroagir para e atingir a fatos passados, assim como tal lei, só poderá gerar seus efeitos atingindo a fatos que ocorrem no exercício seguinte a sua publicação.

Para que seja dada como obedecida à anterioridade e a irretroatividade não basta que o tributo seja cobrado no exercício seguinte como é o caso do imposto de renda, é imprescindível que a lei mais gravosa só incida a fatos ocorridos no exercício seguinte.

Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho ressalta que:

A aquisição da disponibilidade de renda resulta de fatos (voluntários ou não) que se produzem ao logo do período, e que são fatos jurídicos, relevantes para efeito da lei tributária. Por isso e em face dos princípios da anterioridade e da irretroatividade e da segurança do direito (a não surpresa, a evitação do arbítrio), bem como as demais implicações do Estado de Direito, é vedada a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto, após iniciado o período.⁹³

A obediência aos princípios da anterioridade e da irretroatividade é o resultado da segurança jurídica. A segurança jurídica só é alcançada no momento em que o contribuinte tem conhecimento claro e prévio da lei gravosa para que assim, possa se antecipar e planejar a sua vida econômica, além de ter a certeza de os fatos passados não irá retroagir sendo atingidos pela nova tributação.

⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 222.

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 223.

De fato, todas as determinações constitucionais elencadas acima, não são obedecidas no que diz respeito à incidência da majoração do imposto renda. A lei que majora o imposto de renda incide no mesmo ano em que ela foi publicada violando o princípio da anterioridade e retroage atingindo a fato ocorrido antes da publicação dessa lei (no ano-base) contrariando o princípio da irretroatividade, e isso ocorre com respaldo na súmula 584 do STF.

Para que a majoração do imposto de renda esteja em consonância com as disposições constitucionais, é necessário que haja obediência à anterioridade e a irretroatividade. E para isso, a lei que majora o imposto de renda publicada no fim do mês de dezembro, só poderá gerar seus efeitos no exercício seguinte a sua publicação, considerando para fim daquela majoração apenas os fatos imponíveis ocorridos no ano-base seguinte.

Contudo, pode-se afirmar que a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal está em desacordo com a Constituição Federal de 1988, uma vez que permite que a lei que majora o imposto de renda gere seus efeitos no mesmo exercício em que foi publicada e retroaja e atingindo a fatos ocorridos antes da sua publicação, violando os princípios da anterioridade e da irretroatividade tributária e colocando em risco a segurança jurídica do nosso ordenamento.

Pelo exposto, conclui-se que a Súmula 584 do STF permite uma prática inconstitucional que é a incidência da majoração do imposto de renda dentro do mesmo ano-base, portanto, a Súmula 584 deve ser revisada pelo Supremo Tribunal Federal.

3.4 - REVISÃO DE SÚMULA

A Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal provoca ínsita violação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade ao determinar que ao imposto de renda calculado no ano-base, aplica-se a lei vigente no momento da declaração, permitindo assim, que a lei que majora o imposto de renda no fim de cada exercício

financeiro retroaja atingindo a fatos passados e gerando seus efeitos no mesmo exercício em que foi publicada.

O entendimento do STF ao editar a súmula 584 era que o fato gerador do imposto de renda iniciava no dia 1º de janeiro e só se completava no dia 31 de dezembro podendo assim, incidir sobre os fatos ocorridos antes da publicação da lei, uma vez que o fato gerador estava pendente não contrariando a anterioridade e a irretroatividade.

Apesar de a Súmula ter sido editada na vigência da Constituição de 1967, o STF manteve firme o mesmo entendimento após a CF/88 conforme demonstra o Ministro Ilmar Galvão ao proferir seu voto no RE183.119.

O fato gerador da obrigação tributária relativa ao Imposto de Renda e, pela mesma razão à contribuição social sobre o lucro, surge no último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base.⁹⁴

De fato, não se pode contestar a validade da súmula, porém, a doutrina brasileira em sua grande maioria, não reconhece que o entendimento do STF conspiciado na Súmula 584 seja pautado nas claras determinações impostas pela Constituição e rechaçam esse entendimento.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

É realmente inacreditável que se continue insistindo em que a renda que não foi ganha até dia 31 de dezembro (ou 1º de janeiro) considera-se ganha nessa época, e que, portanto, a lei que seria retroativa considera-se não retroativa e, em decorrência, o que a Constituição exigia considera-se não mais exigido (...).⁹⁵

Ricardo Alexandre ressalta que *“não obstante o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a Súmula 584 parece simplesmente desprezar tato a anterioridade quanto a irretroatividade (...).”*⁹⁶

Eduardo Sabbag assevera que:

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 183119**. Voto Relator. Min. Ilma Galvão. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227133>. Acesso em: 06 de novembro de 2017.

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P.223.

⁹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p.158.

A bem da verdade, a súmula n. 584 se consagrou em ambiente de empedernida inconstitucionalidade, e, a despeito de estranha postura de inércia dos doutrinadores, irradiou-se negativamente sobre as mentes dos operadores do Direito, alçando-se ao chancelado formato de enunciado. Entendemos que o fato gerador do IR deve ser regido pela lei vigente por ocasião de sua ocorrência, haja vista que o tempo rege o ato (*tempus regit actum*).⁹⁷

Como se vê, a doutrina brasileira repele a súmula 584, mas esse posicionamento também é visto no Superior Tribunal de Justiça que demonstrou repulsa a referida súmula conforme julgados abaixo.

TRIBUTÁRIO - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICAÇÃO RETROATIVA-IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes e não aos pretéritos. O Decreto-lei nº 2.065/83 não pode ser aplicado retroativamente, regulando períodos de janeiro a dezembro de 1982 e janeiro a dezembro de 1983, não sendo para beneficiar o contribuinte. Recurso improvido.⁹⁸

Tributário. Imposto de Renda. Ciclo de Formação do Fato Gerador. Momento da Disponibilidade Econômica ou Jurídica do Rendimento. CTN, arts. 104, 106, 116 - Decreto-lei 1.967/82. Súmula 584/STF. 1. O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). Inaplicabilidade da Súmula 584/STF, construída à luz de legislação anterior ao CTN. 2. A tributação do Imposto de Renda decorre de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda. 3. A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso não provido.⁹⁹

Nota-se que o STJ nos julgados acima expostos, não decidiu conforme determinações impostas pela Súmula 584, preferindo reverenciar os princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Ao proferir o seu voto no Resp 377.099, a Ministra Eliana Calmon manifestou-se contrária a súmula 584, afirmando que seu verbete está superado frente à CF/88 e afirmou que:

A Súmula 584 do STF está superada nos moldes colocados no seu verbete entendendo-se que na atual redação da CF/88 aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no ano antecedente, de modo a já estar ela com plena eficácia no início do ano-base. Assim sendo, a Lei 9.430/96 teve vigência

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 232.

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 184213**. Rel. Ministro Garcia Vieira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19717050/recurso-especial-resp-184213-rs-1998-0056736-4>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 179966**. Rel. Ministro Milton Luiz Pereira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/296783/recurso-especial-resp-179966-rs-1998-004-7-631-8>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

em 1996 e, em 1º-01-1997, ou seja, no ano seguinte, plena eficácia, de modo a já incidir sobre os fatos geradores iniciados em janeiro de 1997.¹⁰⁰

Cumpra mencionar que o STF em sua maioria considera vigente a Súmula 584 e se mantém fiel ao entendimento que a deu origem. Entretanto uma minoria prefere dar devoção à anterioridade e a irretroatividade como é caso do Ministro Carlos Velloso ao proferir seu voto no RE 138.284.

Estão sujeitas, também, todas elas, ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, "a", ex vi do disposto no art. 149). Vale dizer, o legislador não pode instituir contribuição em relação a fatos ocorridos antes da lei. O art.150, III, "a", repete a norma inscrita no artigo 5º, XXXVI, da mesma Constituição. (...) O princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. Caso contrário, a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, "b", da Constituição.¹⁰¹

Nessa toada, verifica-se que o entendimento do STF consolidado na Súmula 584, não tem abrigo na Constituição, na jurisprudência de outros tribunais, na doutrina majoritária e até mesmo dentro do próprio STF.

Destarte, essa problemática deve ser solucionada sob pena de perpetuar grave violação a ordem constitucional, assim como, lesão a direitos fundamentais do contribuinte, devendo a súmula 584 ser revista pelo STF.

Conforme determina o art. 103-A § 2º, da Constituição, a revisão de súmula vinculante poderá ser provocada por aqueles que podem propor Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade.

No que tange a súmula simples, sua revisão poderá ser proposta por qualquer Ministro do STF Conforme dispõe o art. 103 do regimento interno do STF, não sendo necessário submeter às Turmas ou ao Plenário a aplicação dos novos feitos.¹⁰²

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 377099**. Voto Rel. Ministra Eliana Calmom. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7331873/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-377099-rs-2001-0148335-1-stj/relatorio-e-voto-13020268>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138284**. Voto Relator. Min. Carlos Velloso Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 06 de novembro de 2017.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 09 de novembro de 2017.

Nota-se, que o roll para a propositura da revisão da súmula simples e vinculante é taxativo. Entretanto, como o problema aqui exposto versa sobre uma inconstitucionalidade, vê-se a possibilidade de extensão da legitimidade da provocação de súmula simples aos legitimados a provocarem a revisão de súmula vinculante.

Tendo em vista que a Súmula 584 permite que a lei que majora a alíquota do imposto de renda tenha dentro do mesmo ano-base há 35 anos, o efeito de sua revisão será *ex nunc*, não atingindo as decisões pretéritas a cerca dessa matéria.

Outra hipótese de solução para o problema em questão é o cancelamento da referida súmula, entretanto, essa não seria a solução mais adequada, uma vez, que algum ministro ou magistrado poderiam ainda decidir conforme disposto na Súmula 584 o que causaria divergência de decisões colocando em risco a segurança jurídica.

Neste caso, necessário se faz que a Súmula 584 seja revista, sendo consolidado em seu texto, comando que não gere controvérsia nas decisões, assim como, esse comando seja pautado de obediência aos princípios da anterioridade e da irretroatividade conforme determina a Constituição Federal de 1988.

Pelo exposto, conclui-se que considerando os ditames da Constituição Federal de 1988 e o ordenamento jurídico como um todo, tem-se que a revisão da Súmula 584 do STF é medida que se impõe.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para manter sua estrutura e alcançar os objetivos fundamentais inseridos no artigo 3º da Constituição Federal, o Estado necessita captar recursos materiais. Essa captação ocorre através da cobrança de tributos, que se apresenta como a principal fonte de receitas públicas.

Embora a tributação seja de suma importância para a manutenção do Estado, a Constituição limitou o poder de tributar do Estado, trançando competência, forma, intensidade e o alcance da tributação impedindo que o Estado o faça de forma abusiva.

O imposto de renda possui grande importância no âmbito do sistema tributário brasileiro, constituindo a maior de fonte de receita da União. Sua incidência ocorre a cada disponibilidade de renda do contribuinte, tendo ao fim do ano-base a ocorrência de diversos fatos consolidados.

Ao determinar em seu texto que lei que cria ou aumenta um tributo não pode atingir a fatos passos e gerar seus efeitos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada, a Constituição protege o passado do contribuinte através da irretroatividade e o seu futuro através da anterioridade.

Entretanto, a lei que majora a alíquota do imposto de renda atinge a fatos ocorridos anteriores a nova lei e incide no mesmo exercício em que a lei foi publicada. Essa prática encontra abrigo na súmula 584 do STF que determina que ao imposto de renda aplica-se a lei vigente do exercício financeiro que deve ser apresentada a declaração.

A aplicação da súmula 584 do STF gera ínsita violação dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e põe em risco a segurança jurídica conforme se demonstra a seguir:

Viola a irretroatividade ao permitir que lei mais gravosa retroaja atingindo a fatos consolidados ocorridos anteriores a lei, gerando incertezas ao contribuinte. A lei que majora um tributo deve ser anterior ao fato que será tributado por ela.

Viola a anterioridade do exercício, pois, permite que a lei que majora o imposto de renda gere seus efeitos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada, não permitindo que o contribuinte conheça com clareza a nova lei para se preparar para receber a nova carga tributária. A lei mais gravosa, só pode gerar seus efeitos no exercício seguinte a sua publicação.

Põe em risco a segurança jurídica uma vez, que desconsidera os princípios que resultam na sua efetivação. A segurança jurídica é um dos pilares do nosso ordenamento e a desobediência a princípios que gere proteção do indivíduo torna o ordenamento jurídico instável, trazendo incerteza ao contribuinte.

Por todo exposto, conclui-se que incidência da majoração do imposto de renda dentro do mesmo ano-base é inconstitucional, devendo a Súmula 584 que permite esta incidência ser revisada pelo Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. 50 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. **Decreto nº 3.000** de 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 04 de outubro de 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.480** de 14 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4480-14-novembro-1964-376882-normaatualizada-pl.html>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 22 de abril de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Imposto de renda Pessoa Física**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Imposto de renda Pessoa Jurídica**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRPJ>. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 377099**. Voto Rel. Ministra Eliana Calmom. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7331873/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-377099-rs-2001-0148335-1-stj/relatorio-e-voto-13020268>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 179966**. Rel. Ministro Milton Luiz Pereira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/296783/recurso-especial-resp-179966-rs-1998-0047631-8>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 184213**. Rel. Ministro Garcia Vieira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19717050/recurso-especial-resp-184213-rs-1998-0056736-4>. Acesso em: 05 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939**. Relator. Min. Sydney Sanches. Voto Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 03 de setembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 104259**. Relator. Min. Cordeiro Guerra. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/726988/recurso-extraordinario-re-104259-rjx>. Acesso em: 23 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 183119**. Voto Relator. Min. Ilma Galvão. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227133>. Acesso em: 06 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 197790**. Relator. Min. Sydney Sanches. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14698998/recurso-extraordinario-re-194612-sc>. Acesso em: 12 de Novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 74.594**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=170274>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 80.250**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175589>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 80.620**. Relator. Min. Xavier de Albuquerque. Voto Min. Xavier de Albuquerque. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175938>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138284**. Voto Relator. Min. Carlos Velloso Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 06 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legisla%C3%A7%C3%A3oRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 09 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 584**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>. Acesso em: 16 de novembro de 2017.

CAMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Vigência e Aplicação das Leis Tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v.2

ELÓI, P. S. P. C. **Da Inaplicabilidade da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. Uma Análise Princípiológica a Partir do Estado Democrático de Direito**. In: CONPEDI. (Org.). XXI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI/UFU. 1ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v., p. 6,7 e 8. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=71f6278d140af599>. Acesso em: 03 de novembro de 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do Estado**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O fato Gerador do Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade, Anterioridade e Noventena**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NEVES, Rodrigo Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8 ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Método, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: RT, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributaria Interpretada**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.