

Análise da aplicação da nova lei tributária à luz dos fatos geradores pendentes[1]

Carolina Rodrigues Silva Farias[2]

Lara Cavalcante Farias[3]

Antônio de Moraes Gaspar[4]

Sumário: Introdução; 1 Vigência e aplicação das normas jurídicas; 1.1 Aplicação imediata da norma tributária; 1.2 Aplicação retroativa - 2 Estudo do fato gerador; 2.1 Situação jurídica e situação de fato; 2.2 Fato gerador pendente – 3 Embate de princípios constitucionais e a aplicação imediata da lei tributária; 3.1 Princípio da anterioridade; 3.2 Análise da súmula 584 e a incompatibilidade com o Princípio da Irretroatividade - Considerações finais – Referências.

RESUMO

Para desenvolvimento do tema sobre a aplicação da nova lei tributária à luz de fatos geradores pendentes deve-se se ater à análise dos artigos 105 do Código Tributário Nacional, e os que se relacionam diretamente a este no mesmo código, e art. 150, III, “a” da Constituição Federal. Do confronto destes nasce a problemática do presente trabalho, vez que há quem se levante pela inconstitucionalidade da aplicação imediata da nova lei aos fatos geradores que se encontram pendentes à época do início da sua aplicação, tal inconstitucionalidade se daria por conta do princípio da irretroatividade da lei tributária emanado da Constituição Federal, esta que hierarquicamente é superior ao CTN. Entretanto, há de se ressaltar que para construção deste embate se faz preciosa análise do que se tem como “fato gerador pendente” e aqui há posicionamentos doutrinários diversos, uns que dão lastro à inconstitucionalidade, bem com outros que demonstram a existência do fato pendente, sendo necessária ainda a diferenciação entre situação de fato e situação jurídica, trazida pelo art. 116, CTN. Diante disto, o presente trabalho desenvolverá a cerca da aplicação imediata da lei tributária, da conceituação de forma divergente do fato gerador pendente, bem como discorrerá sobre o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Palavras-chave: Aplicação imediata da lei tributária; Fato gerador pendente; Fato gerador futuro; Irretroatividade; Constitucionalidade.

INTRODUÇÃO

A norma jurídica tributária consiste em interpretar o texto normativo, norma geral e abstrata, adequando-o ao caso concreto, e, portanto, encontrando uma norma individual e concreta. Nesse sentido, o art. 105 do Código Tributário Nacional disciplina que a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Entretanto, busca-se demonstrar a técnica da expressão *fato gerador pendente*, de modo a verificar que a legislação tributária se aplica, portanto, aos fatos geradores *futuros*.

Além disso, analisam-se os limites da retroatividade da lei dita expressamente interpretativa, que consiste em uma das exceções ao princípio constitucional da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988. Isto porque, a referida lei deve retroagir apenas para elucidar os dispositivos interpretados, pois prescinde de caráter normativo.

O princípio da irretroatividade está previsto na Constituição Federal no art. 150, III, “a”. Fica expresso que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Dessa forma fica expressa na CF/88 a impossibilidade de cobrança de tributos em relação aos fatos geradores, que são instituídos ficticiamente no dia 31 de dezembro, anteriores a criação da norma.

Ocorre, porém que a Súmula 584 do STF se choca diretamente com o artigo 150 da Constituição, uma vez que a súmula expõe 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. Assim sendo, essa determinação se mostra totalmente incompatível com o princípio da irretroatividade do poder de tributar.

Para chegar nesse ponto é necessário analisar o princípio da irretroatividade e consequentemente da anterioridade. Também é de suma importância aplicar os mesmos conceitos ao imposto de renda, de forma a analisar o motivo pelo qual há essa incompatibilidade entre a súmula e o que está expresso na Constituição.

Portanto, objetiva-se apontar aspectos controversos pontuais acerca da aplicação da legislação tributária. Dito isto, no primeiro capítulo, far-se-á necessário entendermos sobre a vigência e aplicação das normas jurídicas, no que tange a sua forma de aplicação imediata e aplicação retroativa. Seguindo o estudo, no segundo capítulo, falaremos sobre o Fato gerador, sua situação jurídica e sua situação de fato, correlato ao fato gerador pendente.

Por fim, mas não menos importante, trataremos sobre o embate de princípios constitucionais e a aplicação imediata da Lei Tributária, tendo por parâmetro o Princípio da anterioridade e o Princípio Constitucional da Irretroatividade da Lei Tributária. Assim como se faz se suma importância o estudo da súmula 584.

1 VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS

Vigência e aplicação, apesar de guardarem certa semelhança, não se confundem. A primeira corresponde à validade formal da lei, é o “tempo de vida de uma norma jurídica, cuja extensão, por sua vez, é ditada pela aceitabilidade social, na proporção da submissão da sociedade à determinada lei que a todos obriga” (SABBAG, 2012, p.656), ou seja, lei em vigor é aquela que pode ser aplicada. Por sua vez a aplicação é a concretização da vontade do legislador, é a incidência sobre um fato, no contexto jurídico-social da norma ao contexto que ela prevê.

1.1 Aplicação imediata da norma tributária

Regulada pelos artigos 105 e 106 do CTN, a aplicação da lei tributária é trazida de tal modo, artigos *in verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116. 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. (BRASIL, 1966).

Como o legislador prevê no *caput* do art. 105, a legislação tributária, uma vez vigente, deve incidir de forma imediata aos fatos geradores futuros e pendentes. O fato gerador vem a ser o fato sobre o qual a norma vem a incidir, é a ocasião deste fato que dá razão à aplicação da lei tributária, sendo assim imediata para fatos que virão a se concretizar.

A lei nova também será aplicada de forma imediata aos fatos geradores futuros. Esta possibilidade se faz lógica, vez que estes terão início e conclusão na égide da nova lei, ou seja, quando a nova lei entra em vigência, os fatos futuros ainda não foram verificados e quando isto ocorrer terão sobre eles recaídos os efeitos da nova lei.

Ainda que se faça menção a fatos geradores futuros e pendentes, a doutrina e a jurisprudência levantam grande divergência no tocante a fatos geradores pendentes, por discutir a sua real existência, vez que se entende que o fato gerador ou ocorreu ou ocorrerá, não existindo este estado de pendência, alguns explicando tal situação como uma possibilidade apenas de vir a ocorrer tal fato, de todo modo, o que é vetado é a aplicação aos fatos geradores já consumados.

Sobre os fatos geradores já ocorridos, o CTN resguarda artigo específico, a saber, art, 116, para defini-los e os traz, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (BRASIL, 1966).

Desta feita, definido o fato concluído, tem-se que o fato gerador pendente deve ser aquele que ainda que tenha tido início da égide de uma lei anterior, porém nesta não se completou, ele continua a realizar seu ciclo e, uma vez chegando à consumação na égide da nova lei, esta se aplicará ao mesmo. É esta continuidade do ciclo que possibilita à nova lei a imediata aplicação sobre aquele (CARVALHO, 2012).

1.2 Aplicação retroativa

Ainda que a priori pareça incoerente afirmar a possibilidade da retroatividade da aplicação da lei tributária, vez que, em regra, a lei regulamenta, incide sobre fatos ocorridos a partir da sua vigência. Entretanto, ressalta-se a previsão do artigo 106 do CTN, que excepcionalmente traz a norma tributaria atingindo fatos ocorridos anteriormente a ela. São duas exceções à regra geral do ordenamento pátrio, que é a irretroatividade da lei tributarias. Exceções essas vinculadas a duas ocasiões específicas, a possibilidade de retroagir a lei interpretativa e a lei mais benéfica.

A lei interpretativas, nas palavras de Eduardo Sabbag:

[...] a lei interpretativa, conquanto inábil a inovar, deve tender a retirar pontos obscuros e imprecisos da matéria pretérita, elidindo duvidas a seu respeito. A compatibilidade dessa norma com o postulado ora estudado desponta, a nosso ver, quando se restringe a tarefa da lei interpretativa ao ato, genuíno e verdadeiramente, interpretativo. (SABBAG, 2012, p. 671).

No mesmo sentido:

O inc. I alude às chamadas leis interpretativas que, em qualquer caso, assumindo expressamente este caráter, podem ser aplicadas a atos ou fatos pretéritos, mas excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelo termo da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com formulas elucidativas sua mensagem antes obscura. (CARVALHO, 2005, p. 94).

Depreende-se, pois, a necessidade de o conteúdo da norma que se pretende retroagir ser verdadeiramente interpretativo, que vá garantir segurança jurídica como consequência da

eliminação de obscuridades de uma lei anterior. É importante frisar ainda que, a norma interpretativa deve ser integrada a norma a qual esta dá interpretação, não podendo ser aplicada de forma isolada, já que esta não pode e inovar no mundo jurídico e apenas reproduz direitos já garantidos por norma anterior.

Por fim, é relevante a crítica que renomado tributarista, Eduardo Sabbag, faz sobre a existência de norma interpretativa, vez que, segundo o autor, no nosso ordenamento jurídico, cabe ao Poder Judiciário a função de dar a melhor interpretação, a função interpretativa conclusiva, às leis vigentes, não existindo, pois, uma lei exclusivamente interpretativa. Entretanto, o mesmo autor destaca que o dispositivo que assim a prevê não é considerado atualmente inconstitucional, o que tem como consequência sua plena aceitação (SABBAG, 2012, p. 671).

Em se tratando da segunda possibilidade que faz previsão o artigo 106 do CTN, a lei tributaria retroagirá quando mais benéfica em relação à lei vigente à época de ocorrência do fato, situação esta que foi detalhada pelo legislador trazendo: 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.

Nesta esteira, é válido o destaque feito para a necessidade de o fato jurídico não esteja definitivamente julgado, pois só e somente assim será possível a retroatividade prevista no inc. II do art. 106, CTN, sendo válida a comparação com o Direito Penal, onde, se a pena já houver sido cumprida, não há de se falar em retroação da lei mais benéfica, assim como no Direito Tributário, se a contribuição já houver sido recolhida, não há como a lei mais benéfica retroagir atingindo esta.

Além dos casos trazidos pelo art. 106 que trata sobre a aplicação da lei tributária, é precioso ressaltar o conteúdo do artigo 144, CTN, que trata sobre a irretroatividade da lei e traz em seus parágrafos texto que se tem como exceção daquela, como se vê:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. (BRASIL, 1966).

Os parágrafos do artigo em comento afastam a irretroatividade da lei tributária nova, a primeira situação, § 1º, por se tratar de aspectos meramente formais e procedimentais que referem-se ao lançamento, não são tão influentes a ponto de afastar a lei vigente à época do lançamento – posterior ao fato gerador –, e na segunda situação, § 2º, é trazido o fato gerador periódico, onde não existe um marco único a definir o fato gerador, não

podendo se falar em uma lei vigente naquele momento para a aplicação sobre todo o fato; sendo assim, por ficção jurídica, pode a lei determinar um momento específico no qual se determine o fato gerador, incidindo, pois, a lei vigente neste momento (SABBAG, 2012).

2 ESTUDO DO FATO GERADOR

Preliminarmente, importa ressaltar que o Código Tributário Nacional adotou a denominação de fato gerador, para caracterizar a situação de fato ou a situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência de determinado tributo. Luiz Emygdio F. da Rosa Junior, citando Amílcar de Araújo Falcão, conceitua: “O fato gerador constitui o dado essencial para a distinção dos tributos in genere (imposto, taxa e contribuição de melhoria) e in specie (cada espécie de imposto), pois, sendo aquela circunstância de fato em decorrência da qual nasce um tributo, constitui o aspecto objetivo da relação jurídico tributária” (ROSA JUNIOR, pág. 210). Já para Nogueira, “Fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos” (1999, p. 142).

2.1 Situação Jurídica e Situação de Fato

O fato gerador ou fato imponible, nas palavras de Geraldo Ataliba, “é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de realização da hipótese, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede” (2004, p.355). Caracteriza-se pela concretização da hipótese que, na prática, traduz-se no conceito de “fato”. Dessa forma, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno (ATALIBA, 2004).

É importante enaltecer que, da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal, tem-se o fenômeno da subsunção. A partir da subsunção tributária, nasce o liame jurídico obrigacional, que lastreará a relação intersubjetiva tributária. Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na “Linha do Tempo”, uma vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria), consoante a dicção do art. 4º I, do CTN.

Como se notou, “hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A fim de facilitar a verificação da incidência, ou não, dos tributos, isto é, verificar se no caso examinado o fato está subsumido na lei, a hipótese de incidência e o fato gerador podem ser decompostos em aspectos, a saber: Pessoal: Sujeitos ativo e passivo; Temporal: momento da ocorrência do fato gerador; Espacial: Lugar da ocorrência do fato gerador; Material: Descrição do núcleo da hipótese de incidência; Quantificativo: Base de cálculo e alíquota. De acordo com o art. 118 do CTN, são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos. Assim, podem ser tributados os atos

nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o princípio da interpretação objetiva do fato gerador (cláusula non olet) (ATALIBA, 2004, p.355).

Quanto ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato gerador, em se tratando da situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que são delas decorrentes (ATALIBA, 2004). Já ao que tange a situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Em se tratando de negócios jurídicos condicionais, considera-se ocorrido o fato gerador, sendo a condição suspensiva (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz depender os efeitos do ato), no momento de seu implemento, vale dizer, no momento em que se realiza a condição (ATALIBA, 2004).

Sendo a condição resolutória (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz decorrer o desfazimento do ato), desde que o ato ou negócio jurídico foi celebrado, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição. Por exemplo: casamento desfazendo a doação, a qual foi feita sob a condição de o donatário não se casar (ATALIBA, 2004).

2.2 Fato Gerador Pendente

Ainda que existindo previsão legal da aplicação imediata da nova lei tributária aos fatos geradores pendentes, criou-se na doutrina grande impasse em relação a este. É discutido sobre a pendencia do fato gerador em si ou se se trata da pendencia do negócio jurídico, ou este fato pendente melhor seria entendido, como fato complexivos, tendo como maior exemplo o Imposto de Renda (IR). Entretanto, também há impasse em relação a este no tocante a aplicabilidade da lei em vigência antes do início do período-base respectivo (MACHADO, 2009).

Na égide da pendencia do negocio jurídico, destaca-se o eminente doutrinador Sacha Calmon, segundo o qual “fato gerador pendente” não existe, haja vista o que se encontra pendente não é ele próprio, mas sim o negocio jurídico ou situação fática na qual se traduz o fato gerador, onde se conclui pela não pendencia do fato gerador em si, vez que ou este existirá, consumado, ou não se poderá falar em fato gerador, ainda mais pendente (COELHO, 1999).

O Código Tributário Nacional disciplina, no seu art. 105, que a legislação tributária se aplica aos fatos geradores futuros e pendentes, ressaltando que os fatos geradores pendentes são aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116. (BRASIL, 1966).

Segundo a dicção do artigo supracitado, a legislação nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, isto é, fatos que se iniciam na vigência de uma legislação e se completam na vigência de outra legislação.

Confira que a regra do art. 105 ecoa preceito constitucional (art. 150, III, a, da CF), que impede tenha a lei tributária efeito retroativo, ou seja, proíbe que se volte no tempo para apanhar atos ou fatos já praticados. É o princípio da irretroatividade tributária. Como observa o eminente jurista Paulo de Barros Carvalho:

Entrando a lei em vigor, deve ser aplicada, imediatamente, a todos os fatos geradores que vierem a acontecer no campo territorial sobre que incida, bem como àqueles cuja ocorrência teve início, mas não se completou na forma prevista pelo art. 116. E ficam delineados, para o legislador do Código Tributário Nacional, os perfis de duas figuras que ele distingue: a de fato gerador futuro e a de fato gerador pendente”. (2012, p. 69).

Os fatos geradores pendentes são aqueles cuja conclusão pressupõe uma sequência de atos, sequência essa que já se iniciou, mas ainda não se completou, quando a lei entrou em vigor: uma primeira parte foi praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte ocorrerá já sob a égide da lei nova. Tal ocorre, com impostos de fato gerador periódico, como o IPVA, cujo fato gerador se completa de ano em ano: durante o ano de sua ocorrência, o fato gerador desse imposto é pendente; havendo alguma modificação na legislação, aplica-se a norma mais recente (CARVALHO, 2012).

O perspicaz jurista Celso Ribeiro Bastos, entretanto, discorda desse entendimento e adverte que “a Constituição, no art. 150, III, a, proíbe a cobrança de tributos, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (2002, p. 181).

E prossegue:

No nosso modo de ver, o chamado ‘fato pendente’ é um fato que já teve início de ocorrência antes da vigência da lei. É, portanto, parcialmente ocorrido anteriormente à existência dessa. A Constituição não discrimina entre fatos parcial ou totalmente ocorridos. Se não diferencia é porque engloba a ambos. (2002, p. 181).

Assim, a lei nova não mais alcança os fatos geradores pendentes, em face da incompatibilidade da parte final do art. 105 do CTN com a redação do princípio da irretroatividade tributária, veiculado no inc. III, a, do art. 150 da CF. Frise-se, todavia, que tal entendimento da revogação tácita da regra do art. 105, quanto à aplicação a fatos geradores pendentes, é posição controvertida na doutrina. Ademais, “pendente” não é o fato gerador; todavia, o que, de fato, pode ocorrer é fato gerador consistente em negócio jurídico sujeito à condição suspensiva (art. 117, I, do CTN). Com efeito, pendente está o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorre ou não. E, portanto, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois o famigerado “fato gerador pendente” nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Se a condição jamais ocorrer, inexistirá o fato gerador (CARVALHO, 2012).

Vejamos os arts. 116 e 117 do CTN, *in verbis*:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; “II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Art. 117 do CTN: Para os efeitos do inc. II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. (BRASIL, 1966).

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 564/565), em verdade não existe o "*fato gerador pendente*". Pendente será o negócio jurídico ou a situação fática e não o *fato gerador*. O fato gerador ocorre ou não ocorre. Por exemplo: alguém promete vender uma loja dentro de 10 meses, se o comprador lhe entregar um touro reprodutor afamado que ainda está por nascer. Trata-se de um negócio jurídico sob condição suspensiva. Estaremos diante de um fato gerador "pendente" do imposto sobre a transmissão de bem imóvel. Se o negócio tornar-se perfeito e acabado pela realização da condição suspensiva, incidirá a norma do imposto, cuja aplicação será daquela vigente no momento anterior ao implemento da condição suspensiva do negócio eleito como gerador do imposto.

A lei nova que tenha reduzido a alíquota de certo tributo, só se aplica para o futuro, sendo vedada aplicá-la ao passado, exceto se houver expressa previsão legal no corpo da mesma. Já nos casos de sanções tributárias o CTN em seu art. 106, II, "c", manda aplicar retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato, prevalece assim, a *lei mais branda* ou *lex mitior* na dicção de Luciano Amaro (2011, p. 198), é a chamada retroatividade benigna em matéria de infrações.

Portanto, conclui-se que, independente do entendimento adotado, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros, dotada de atecnia a expressão fato gerador pendente.

3 EMBATE DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI TRIBUTÁRIA

Seguindo a perspectiva trazida pelos princípios constitucionais da irretroatividade da lei tributária e da anterioridade, nota-se que é presado pelo constituinte a segurança jurídica do contribuinte diante a cobrança de tributos, vez que este tem a necessidade de saber qual lei recairá sobre os atos por ele praticados. Sendo assim, a retroatividade da lei, no sentido de aplicação imediata da nova lei tributaria a fatos geradores pendentes, pode a vir ferir o princípio da não surpresa, haja vista, ainda no seu período de pendencia,

desenvolvimento, a norma que incide sobre tal fato pode ser modificada e esta alteração já atinge o fato em desenvolvimento.

3.1 Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, muito tratado como da anualidade, com este não se confunde. Este último, não mais recepcionado pela Constituição Federal de 1988 previa que a cobrança de tributos só seria possível se esta fosse prevista e autorizada pelo Legislativo anualmente.

Diferente dessa autorização previa, o princípio da anterioridade exige uma existência previa, exigindo que “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua aplicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito” (CARVALHO, 2009, p. 159). Destaca-se que o princípio da anterioridade trata sobre criação ou aumento de tributo, o que vai onerar mais o contribuinte, não atingindo a redução ou extinção, vez que em se tratando de benefício ao mesmo, é possível até mesmo a retroatividade da lei, como já visto anteriormente.

Assim, nos termos do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. É notório que tal regra tem lastro no princípio geral da segurança jurídica, assim como será explanado em tópico seguinte sobre o princípio da irretroatividade tributária. Faz-se referencia ainda ao princípio da não surpresa, observado por esta norma, vez que esta objetiva evitar que uma lei posterior e de não conhecimento pelo contribuinte atinja atos já praticados por estes. É a necessidade da segurança jurídica.

É válida a explicação:

O princípio da anterioridade do exercício financeiro diz respeito à produção de efeitos da lei, à sua aplicação, à sua eficácia. Impede ele que a lei que institua ou aumente tributo alcance fatos geradores ocorridos no ano de sua publicação. Não interfere na vigência da lei. Dessa forma, a lei que crie ou aumente um tributo pode ser publicada, ter vigência imediata, mas permanecer com seus efeitos suspensos até o ano seguinte, em consequência do postulado da anterioridade do exercício financeiro – supondo que o hipotético tributo esteja sujeito à observância desse princípio. Será ela, no período entre a publicação e o início da produção de efeitos, uma lei vigente, porém ineficaz, sem efeitos, não aplicável. (PAULO, ALEXANDRINO, 2013, p. 984).

Sobre o tema, merece destaque alguns posicionamentos da Suprema Corte, como o tratado na Súmula 669, STF, segundo a qual, uma vez alterado por norma legal, prazo que antecipe o recolhimento de tributo não se equipara a se compara a sua majoração e, por tanto, não se sujeita a o princípio da anterioridade, o que é facilmente compreendido de observado que este princípio visa assegurar a não surpresa do contribuinte, o que não é ocasionada pela simples alteração do prazo de recolhimento.

Também merece destaque o entendimento da mesma corte, no julgamento da ADIMC 4.016/PR, que trata sobre desconto previsto para o pagamento de tributo, no sentido de que a redução ou extinção deste desconto pode ser aplicada de forma imediata, não configurando ofensa ao princípio da anterioridade (BRASIL, 2009).

Outro entendimento pacificado pela STF é de que, para atender o princípio da anterioridade, basta a lei que institua ou aumente tributo ser publicada até 31 de Dezembro, podendo, assim, produzir efeitos no exercício financeiro subsequente. Entretanto, a partir desse entendimento, transformou-se o princípio da anterioridade em mera formalidade, não cumprindo este o seu objetivo. Diante de tal fato, o constituinte, através da EC 42/2003, reforçando a garantia de não surpresa do contribuinte, estabeleceu para tributos em geral a exigência para o cumprimento do princípio da anterioridade não mais apenas a produção de efeitos para o exercício financeiro seguinte, como também a observância de no mínimo 90 dias entre a publicação e a eficácia da lei que crie ou aumente tributo. É o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto a partir de então no art. 150, III, “c” da Constituição Federal.

3.2 Análise da súmula 584 e a incompatibilidade com o Princípio da Irretroatividade

Conforme já foi elencado, a Constituição Federal aborda como limitação ao poder de tributar do Estado a vedação da retroatividade da lei que crie ou aumente tributo.

Levando em consideração tais informações, é de se indagar se a aplicação do entendimento extraído do verbete da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal não viola o princípio da irretroatividade tributária?

Preliminarmente, deve-se destacar o disposto na Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal: “Súmula nº 584 - Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração” (grifou-se).

Assim, levando em consideração o entendimento firmado pela Súmula do STF, se uma lei que aumenta a alíquota do imposto sobre a renda é publicada no final de um determinado ano, todos os fatos jurídicos tributários que aconteceram no decorrer do referido período-base, mesmo antes de sua efetiva publicação, estão sujeitos ao aumento.

Nesse ínterim, a interpretação adotada pelo STF através da Súmula 584, cuja edição é de 1976, considera que a hipótese tributária do imposto sobre a renda ocorre no 1º momento do ano da declaração, ou seja, no 1º momento do ano em que ocorre a cobrança do tributo, abstraindo o período em que os eventos importantes para a tributação ocorreram.

Neste sentido, Ribeiro esclarece:

De acordo com o entendimento consagrado na Súmula, a lei que introduzisse aumento na carga tributária do imposto sobre a renda entraria em vigor no ano da sua publicação e regeria o fato gerador do tributo em questão na sua integralidade, ficando para o exercício seguinte apenas a sua cobrança. Assim, a interpretação correta que se fazia do

art. 153, § 29, da Constituição de 1967 era de que a lei haveria de preceder ao exercício financeiro da cobrança do imposto, mas não da ocorrência do fato impositivo tributário. (2009, p. 102).

Ademais, a aplicação do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal é defendida a partir da leitura do artigo 105 do Código Tributário Nacional. Como a concretude da hipótese tributária do imposto sobre a renda só ocorrerá ao término do período-base fixado, entende-se que trata de “fato gerador pendente”.

Segundo Sabbag (2012, p.173), o “fato gerador pendente [...] é aquele que indica o fato cuja conclusão ou consumação pressupõe uma sequência concatenada de atos, continuação essa que já se iniciou, mas ainda não se completou, no momento em que uma dada lei aparece, entrando em vigor”.

Nessa perspectiva, defende-se que como a hipótese tributária do imposto sobre a renda se consuma com o término do período-base, e considera todos os eventos praticados durante este período, neste período a hipótese tributária encontra-se pendente de conclusão, logo uma vez publicada uma lei modificadora no decorrer do período-base, a ele seria aplicada (SABBAG, 2012, p.218).

Registra-se que para os tributos de “fato gerador complexo”, o marco para aplicação de uma lei nova é a conclusão da hipótese tributária. Assim, não concluída a hipótese tributária, os eventos a serem praticados durante o período fixado em lei estão sujeitos a alterações da lei.

Assim, verifica-se que foi determinada a aplicação da alíquota majorada no final do ano-base aos atos ocorridos durante este período, ao argumento de que o fato gerador só se completa e se caracteriza ao final do período, ou seja, no dia 31 de dezembro do exercício financeiro.

Difini (2006, p. 165) ressalta que, na verdade, não seria pseudo-retroatividade, mas retroatividade mesmo, hoje vedada por norma constitucional expressa (art. 150, III, a), que proíbe a exigência de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Logo, a lei tributária já não pode criar qualquer exigência com base em fatos que já ocorreram. O fato econômico tributável tem de ser posterior à lei: o mais, é aplicação retroativa da lei, constitucionalmente vedada. A Súmula 584, anterior à Constituição, já não prevalece, por incompatível com seu art. 150, III, a.

Assim, a hermenêutica adotada pelo Supremo Tribunal Federal parece ignorar o núcleo do princípio da irretroatividade tributária, que é proporcionar segurança jurídica ao contribuinte. Independente da conclusão da hipótese de incidência, não pode ser olvidado que inúmeros atos foram praticados durante o período-base, e que serão considerados para a apuração do imposto sobre renda. Logo, só haverá segurança jurídica para o contribuinte se ele conhecer e lhe for garantida a aplicação da lei em vigor desde o início do período-base até o seu final.

Ademais, verifica-se que o artigo 105 do Código Tributário Nacional indica a forma de aplicação da lei aos “fatos geradores pendentes e futuros”. Todavia, o dispositivo em análise, remete a regra ao disposto no artigo 116 que por consequência deve ser interpretado ao lado do art. 117. Desde modo, deve-se aplicar a lei de maneira imediata apenas para os atos ou negócios jurídicos sujeitos a condição, cuja hipótese tributária só será verificada com o seu implemento.

Deve-se ressaltar o entendimento de Coelho sobre o assunto:

A expressão fato gerador pendente leva a falsa ideia de um fato gerador “complexivo” dependente das determinações de “outros direitos”. Não é nada disso, porém. O fato gerador pendente, na dicção do CTN, é uma subespécie do fato gerador futuro, se e quando dito fato gerador se caracterizar como uma situação jurídica que, por sua vez, caracterizar um ato jurídico bilateral (negócio jurídico) sujeito a condição que seja suspensiva. (2008, p. 340).

Ademais, o autor supracitado ainda expõe que:

As palavras do CTN, dessarte, são incorretas, porque fato gerador pendente não é o que teve início e ainda não teve fim, e, sim, o que sequer teve começo (pois o fato gerador ocorre ou não ocorrer). O que, certamente, teve início, foi o negócio jurídico condicional. Do contrário, o inadimplemento da condição no negócio tornaria o fato gerador pendente um fato gerador que teve início e jamais teria fim (COELHO, 2008, p.340).

No mesmo norte é o entendimento do professor Eduardo Sabbag:

Do exposto, será possível verificar que pendente estará o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorrerá ou não. Essa é a razão pela qual, a nosso ver, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois o debatido “fato gerador pendente” nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Se a condição jamais ocorrer, sua inexistência será inexorável. (2012, p. 175).

Assim, verifica-se que “pendente” é o negócio jurídico e não a hipótese tributária, não havendo que se falar em aplicação imediata aos eventos praticados no transcorrer do período-base, sob o argumento de que o artigo 105 do Código Tributário Nacional assim prevê. Além disso, cumpre ressaltar que muito embora a matéria demonstre ser controvertido, o tema hoje está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, com o reconhecimento de repercussão geral da matéria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O dispositivo coaduna com o princípio constitucional da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988. De acordo com esse princípio, a lei tributária não retroage de modo a atingir os fatos geradores anteriores a sua vigência. Pela leitura do dispositivo, observa-se que o legislador infraconstitucional se refere a fato gerador pendente como sendo aquele que teve início, mas ainda não se concretizou. Logo, conforme se extrai do texto legal, o fato gerador pendente poderá, ou

não, vir a se concretizar. Nesse sentido, há críticas no que tange à ausência de técnica da nomenclatura pendente trazida pelo Código Tributário Nacional (CTN). Assim, alguns doutrinadores entendem que não há possibilidade de fato gerador pendente no ordenamento jurídico, como dispõe expressamente o CTN, já que o fato gerador irá, ou não, ocorrer.

Nas palavras do doutrinador Paulo de Barros (CARVALHO, 2011, p.124) fato gerador futuro é aquele que ainda não se verificou, mas, quando acontecer, sob a égide da legislação tributária vigente, receberá seu impacto, ficando a ela submetido quanto à disciplina de seus efeitos jurídicos.

É importante salientar que alguns doutrinadores entendem, ainda, que fato gerador pendente seria aquele que não completou seu ciclo de formação, o denominado fato gerador complexo, ou periódico, e, por isso, estaria pendente. Nesse caso, o exemplo clássico seria o imposto de renda (IR), que tem ciclo de formação entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, logo, até 31 de dezembro, o fato gerador estaria pendente, já que não completou o ciclo de formação. Conforme esse entendimento, uma lei que viesse a ter vigência em 31 de dezembro seria aplicável a todo ciclo, desde 1º de Janeiro - é a denominada retroatividade imprópria (ALEXANDRE, 2011).

Porém, conforme essa corrente, mesmo para aqueles que obedeçam determinado ciclo de formação a lei estabelece um momento de completude do ciclo, e seria este momento o da ocorrência do fato gerador. Logo, por esse entendimento, também não haveria fato gerador pendente; o fato gerador que ainda não completou o ciclo seria, desta forma, fato gerador futuro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo Malheiros. Hipótese de Incidência Tributária, a Informação de Que é. 6ª Edição- 12ª Tiragem. Ed. Malheiros, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário- 9ª Edição 2002.

BRASIL, (STF - ADI: 4016 PR , Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 01/08/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 EMENT VOL-02357-01 PP-00047 RDDT n. 165, 2009, p. 187-193). Disponível

em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=589291>>.
Acesso em:20 de outubro de 2015.

BRASIL, **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 20 de outubro de 2015.

CARRAZA, Antônio Roque. Curso de direito constitucional tributário. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 4º ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Marcelo Guerra. Considerações em torno do aspecto temporal do imposto sobre a renda. Revista CEJ, Brasília, n. 28, p. 84-89, jan./mar. 2005.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. Direito Constitucional Descomplicado. – 10. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2013

RIBEIRO, Rodrigo Araújo. O princípio constitucional da irretroatividade e a correta aplicação da lei de vigência do fato gerador do imposto de renda em face da jurisprudência oscilante do Supremo Tribunal Federal. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, v. 21, n. 1, p. 93-106, jan. 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 210.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

[1] *Paper* apresentado à disciplina Direito Tributário I, do curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB;

[2] Aluna do 7º período do curso de Direito da UNDB;

[3] Aluna do 7º período do curso de Direito da UNDB;

[4] Professor, Me, orientador.