

# **AS GARANTIAS ASSEGURADAS PELOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS.**

The guarantees provided by the Principles of anteriority and non-retroactivity in the taxation  
of wealth increases

**Milena Zampieri Sellmann<sup>1</sup>**

## **Resumo**

A Constituição Federal impõe, dentre as limitações ao exercício da competência tributária, a necessidade da observância dos Princípios da Anterioridade e da Irretroatividade Tributária. O imposto sobre a renda, tributo federal, incide sobre o a atividade de auferir renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, sobre acréscimos patrimoniais. Trata-se de imposto com características e peculiaridades quanto à incidência, especialmente em relação ao momento do fato gerador. As garantias que deverão ser asseguradas aos contribuintes diante da aplicação daqueles princípios na tributação dos acréscimos patrimoniais é o que se demonstrará no trabalho.

## **Palavras-chaves**

Anterioridade e Irretroatividade Tributária. Tributação da Renda. Garantias.

## **Abstract**

The Federal Constitution requires, among the limitations on the exercise of the taxing power, the need for observance of the tax principles of anteriority and non-retroactivity. The income tax, federal tax, levied on the activity of earning income and earnings of any nature, that is, on balance increases. It is tax with characteristics and peculiarities as to its incidence, especially in relation to the time of the triggering event. The guarantees to be assured to the taxpayers on the application of those principles related to wealth increases taxation is what will be shown at this work.

## **Keywords**

Principles of anteriority and non-retroactivity in the taxation. Taxation of Income. Guarantees.

## **Introdução**

A Constituição Federal de 1988 consagra, dentre as limitações ao exercício da competência tributária, os princípios da irretroatividade tributária, da anterioridade tributária anual (exercício financeiro) e nonagesimal (noventena ou anterioridade especial), os quais são garantias asseguradas aos contribuintes face à tributação.

---

<sup>1</sup> Doutora, Mestre e Especialista em Direito pela PUC-SP. Professora nos cursos de graduação e pós-graduação (especialização e mestrado) do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – U.E. de Lorena. Professora do Damásio Educacional e da Faculdade de Direito Damásio de Jesus. Advogada – milenasesellmann@hotmail.com

Previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, referidos princípios estabelecem, respectivamente, ser vedado aos entes federados cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou majorou; ser defeso a exigência de tributo no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei majoradora ou instituidora e a proibição de cobrança da exação antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e nos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional, é um imposto federal que incide sobre a circunstância de se auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, ou seja, ter acréscimos patrimoniais, saldo positivo ao final de um dado lapso temporal. Trata-se de tributo com características e peculiaridades próprias quanto à incidência, especialmente quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.

Desta feita, o presente trabalho tem por objetivo mostrar as garantias asseguradas aos sujeitos passivos do Imposto sobre Renda diante da aplicação dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributária a exação, demonstrando, inclusive, como esses limites constitucionais são verificados no imposto.

Para tanto, por primeiro, explicar-se-á os princípios da anterioridade e irretroatividade tributária. Posteriormente, serão vislumbrados o fato gerador do Imposto sobre a Renda e suas características, inclusive, em relação ao momento em que se considerará consumado ou ocorrido o fato gerador do imposto. Por fim, analisar-se-ão as garantias asseguradas pelos citados princípios na tributação dos acréscimos patrimoniais.

## **1 Os princípios da anterioridade e irretroatividade tributária.**

A Constituição Federal de 1988 consagra, dentre as limitações ao exercício da competência tributária (poder de criar por lei tributos), os princípios da irretroatividade, da anterioridade anual (exercício financeiro) e nonagesimal (noventena ou anterioridade especial).

As normas constitucionais definidoras destes princípios decorrem da segurança jurídica, corolário consagrado no Estado Democrático de Direito, como também da garantia da não-surpresa do contribuinte, consistente no direito de conhecer, prévia e antecipadamente, as regras tributárias as quais se subsumirá.

Explica Américo Lourenço Masset Lacombe:

O princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição; mas, além de ser decorrência lógica da isonomia, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança jurídica, ele vem implementado pelo princípio da legalidade, pela garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis. Vem ainda implementado pelo princípio da separação dos Poderes e pela possibilidade de recurso à Justiça, exercida por Magistratura independente (2000, p. 77).

O princípio da irretroatividade vem consagrado na Carta Magna de forma ampla e de forma específica. A irretroatividade ampla está prevista dentre os direitos e garantias fundamentais, especificamente no artigo 5º, XXXVI, *in verbis*:

Art. 5º [ ]  
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [ ]

Já a forma específica consubstancia-se como direito fundamental do cidadão-contribuinte e refere-se à irretroatividade da lei tributária. Decorre da dicção do artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal vigente, que prevê:

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; [ ]

O princípio da irretroatividade tributária comina ser vedado aos entes da federação cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

Luciano Amaro, com razão, critica a norma delimitadora do princípio, ao fazer uso do termo fatos “geradores”. Explana o autor:

O texto não é feliz ao falar em fatos *geradores*. O fato *anterior* à vigência da lei que *institui* tributo não é *gerador*. Só se pode falar em fato gerador *anterior* à lei quando esta *umente* (e não quando *institua*) tributo. 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 de sua ocorrência. (2008, p 118).

Fato é que, estabelece o princípio em comento que a lei tributária não pode ter aplicação para trás (aplicação retroativa). A norma tributária que criar ou aumentar tributo deve ter sempre ultratividade, ou seja, deve alcançar apenas situações futuras, nunca pretéritas.

Numa linguagem não tão técnica, a norma constitucional ordena que, se hoje entrar em vigor uma regra criando ou aumentando uma exação tributária, esse tributo novo ou majorado

não poderá ser cobrado sobre situações ou fatos ocorridos no passado, isto é, antes do início da vigência da norma.

O comando emergente da irretroatividade tributária tem como destinatário não só o aplicador da lei, que não pode fazer com que a nova norma incida sobre fatos passados, como também o legislador, o qual está impedido de expedir normas para tributar fatos pretéritos ou para majorar tributos cujos fatos imponíveis foram praticados na vigência de outra norma.

Geilson Salomão Leite e Fábio Andrade Medeiros esclarecem:

Ao configurar-se como uma das manifestações de segurança jurídica, a irretroatividade exige **que o legislador, ao exercer as funções que lhe foram deferidas pela Constituição, edite leis que se projetem para o futuro.** [ ] Além de as condutas entre o Fisco e o contribuinte serem preestabelecidas pela lei, seus **efeitos somente poderão atingir os fatos ocorridos após o termo inicial de vigência.** (destaque nosso). (2003, p. 392).

Consagra ainda, a Carta Política de 1988, o princípio da anterioridade tributária anual e da anterioridade tributária nonagesimal. Prescreve o art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, seu parágrafo 1º, *in verbis*:

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;

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; [ ]

§ 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.

O princípio da anterioridade anual determina ser proibido às pessoas jurídicas de direito público interno cobrar tributos no mesmo exercício financeiro<sup>2</sup> ao da publicação da lei que os houver instituído ou majorado. Já o princípio da anterioridade nonagesimal impõe que os tributos criados ou aumentados só sejam cobrados decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei.

Melhor explicando. Havendo a publicação de uma lei instituidora ou majorativa de um tributo em um dado exercício financeiro, para observar a anterioridade tributária anual, o gravame somente poderá ser cobrado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte.

---

<sup>2</sup> Exercício financeiro é o período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de um ano.

Já para a observância da anterioridade tributária nonagesimal ou noventena, é preciso que se aguarde 90 (noventa) dias da publicação da lei criadora ou majoradora da exação tributária, a fim de poder exigí-la.

Dessa forma, para que um tributo seja reclamado já no primeiro dia do exercício seguinte, a lei deve ter sido publicada até o dia dois de outubro do exercício financeiro. Do contrário, sendo a lei publicada depois da data referida, o tributo não poderá ser cobrado no primeiro dia do exercício financeiro subsequente, devendo aguardar o transcurso do prazo de 90 dias.

Roque Antonio Carrazza, ao tratar da anterioridade tributária, enfrenta a questão da eficácia da lei instituidora ou criadora de tributo publicada no período compreendido entre 3 de outubro e 31 de dezembro de um exercício financeiro, mencionando existir três interpretações possíveis para o problema. Disserta o doutrinador:

De acordo com a *primeira* (...) está lei será eficaz (e, portanto, incidirá) já no próximo exercício financeiro, bastando aguarde a fluência do prazo de 90 dias, a que alude o artigo 150, III, “c” da CF. Conforme uma *segunda* interpretação (que conta com prestigioso abono de Eduardo Bottallo), a lei instituidora ou majoradora do tributo sempre será eficaz a partir de 1º de abril do ano seguinte ao de sua publicação (ou seja, 90 dias após o início do exercício financeiro), ainda que estiver em vigor antes de 2 de outubro do ano anterior. E há uma terceira *interpretação* – que *data vênia*, nos parece melhor atender à segurança jurídica da tributação: a lei que criar ou aumentar um tributo somente incidirá a partir do dia 1º de janeiro seguinte ao exercício financeiro em que se completou a noventena. Assim, por exemplo, se uma lei criar um tributo no dia 10 de dezembro de 2006, esta lei somente incidirá sobre os fatos ocorridos a partir do dia 1º de janeiro de 2008. (2006, p. 144-145).

Em que pese entender o autor ser a terceira interpretação a melhor, adota-se, no presente trabalho, a primeira interpretação, qual seja, a lei será eficaz no próximo exercício financeiro ao que foi publicada a lei instituidora ou majorativa do tributo, bastando apenas a fluência do prazo de 90 (noventa) dias da sua publicação.

Salvas as exceções previstas no próprio Texto Constitucional, as regras derivadas dos princípios constitucionais em comento são cumulativas, significando que a cobrança de um gravame somente poderá ocorrer no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou majorou e depois de expirados 90 (noventa) da publicação.

Fazendo um paralelo entre os três princípios abordados neste item, é possível dizer estar o princípio da irretroatividade relacionado com a vigência da lei, ao passo que o princípio da anterioridade anual e nonagesimal vinculam-se à sua eficácia.

Enquanto a irretroatividade tributária obsta o alcance da norma tributária a situações ocorridas antes do início da sua vigência, o princípio da anterioridade tributária anual e da

anterioridade nonagesimal tem o condão de impedir que a norma produza sua eficácia. Neste caso, a lei criadora ou majoradora de um tributo, ao entrar em vigor, fica com a sua eficácia suspensa até que sejam cumpridos os ditames principiológicos, quais sejam, o primeiro dia do exercício financeiro subsequente e a fluência do prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação.

Isto posto, antes da análise das garantias decorrentes da aplicação dos referidos princípios constitucionais ao imposto objeto do estudo, o imposto sobre a Renda, faz-se necessário tratar das características e peculiaridades do referido tributo federal, especialmente ao que diz respeito ao momento da ocorrência do seu fato gerador.

## **2 Imposto sobre renda.**

Dentre os impostos de competência tributária da União está o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal. Como se pode depreender da nomenclatura do próprio imposto, o Diploma Maior elegeu um fato de conteúdo econômico, qual seja a existência de “renda e proventos de qualquer natureza”, para que o mesmo seja legitimamente criado.

O conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” não está expresso no Texto Constitucional, mas está nele pressuposto. Houve a fixação pela Magna Carta dos conteúdos semânticos mínimos para expressão, os quais deverão ser observados pelo legislador infraconstitucional na expedição da norma instituidora do imposto.

Constitui o conteúdo semântico mínimo da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período.

Esclarece José Artur Lima Gonçalves:

A idéia de saldo positivo traduz a noção de *plus*, de extra, de algo a mais, de acréscimo. [ ] Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um *plus*, tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele ou não, representado por instrumentos monetários, diretos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa”. (2002, p. 180).

E completa:

Para que haja renda, deve haver acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito. (2002, p. 180)

Da interpretação das normas constitucionais deduz-se que a Magna Carta estabeleceu período para apuração do saldo positivo correspondente a um exercício financeiro, lapso compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de um determinado ano.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172/66, diploma que encerra normas gerais de direito tributário, dispôs sobre o imposto em comento em três artigos, quais sejam:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Prevê o artigo 43 da Lei n. 5.172/66 que o imposto federal tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

No imposto sobre a Renda a palavra “aquisição” tem o sentido de receber, adquirir, ser proprietário ou estar de posse, independentemente de condição, poder usufruir, tirar proveito ou destinar, enquanto que “disponibilidade” refere-se aos bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer despesa. Mary Elbe Queiroz define disponibilidade como:

[ ] liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando a disponibilidade apenas potencial (2004, p.72).

A disponibilidade, consoante dicção do Código Tributário Nacional, pode ser econômica ou jurídica. A disponibilidade econômica ocorre quando a renda auferida (produzida) tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular. Já a disponibilidade jurídica

ocorre no momento em que a renda for auferida (produzida), mas não percebida, ou seja, independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro.

Luciano Amaro (2008, p. 371) refere-se à disponibilidade jurídica como o fruto pendente, já produzido, mas ainda não colhido e à disponibilidade econômica como o fruto não apenas produzido, mas também já colhido.

O art. 43, I, do Código Tributário Nacional, define “renda” como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já o artigo 43, inciso II, define “proventos de qualquer natureza” como os acréscimos patrimoniais não previstos no inciso I, ou seja, que não decorram do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Ora, se proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais que não se enquadram no conceito de renda, deduz-se que o conceito de renda impõe a existência de acréscimo patrimonial. Em outras palavras, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais decorrentes de outras fontes.

Fixadas as principais características do Imposto sobre a Renda, imprescindível analisar o momento da ocorrência do seu fato gerador.

## **2.1 O momento da ocorrência do fato gerador.**

Para que seja possível verificar os acréscimos patrimoniais passíveis de tributação via imposto é preciso um lapso temporal para se aferir o montante do aumento, o qual ficou estabelecido pela própria sistemática da exação ser de um ano.

Ao mencionar que o período para verificação do acréscimo patrimonial é anual e, assim, correspondente a um exercício financeiro, delimitou-se, com base na Constituição Federal, o momento da ocorrência do fato gerador do imposto federal.

O exercício financeiro em que ocorrem os acréscimos patrimoniais susceptíveis de tributação é chamado de ano-base, período-base ou período de apuração.

Quanto ao momento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos, a doutrina costuma distingui-los e classificá-los em instantâneos, periódicos e continuados.

Consiste o fato gerador instantâneo naquele que se dá a um só momento do tempo. Periódico, também chamado de complexo, designa fato jurídico tributário que se prolonga no tempo, dizendo respeito a conhecimentos isolados cuja somatória aperfeiçoa o fato jurídico

tributário. Por último, o fato gerador é continuado quando representado por uma situação que se mantém no tempo e é mensurada em cortes temporais.

Muito embora a classificação apresentada seja relevante para alguns, não é a mesma adota no presente estudo, pois entende-se que todo fato gerador é instantâneo, ou seja, ocorre num dado momento específico de tempo.

Quando ocorre o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza?

Para alguns ocorre no primeiro dia de janeiro do exercício subsequente àquele em que a renda e os proventos foram adquiridos, ou melhor, no primeiro dia do exercício financeiro subsequente ao ano-base. São adeptos da posição autores renomeados como Luis Bulhões Pedreira, Antonio Roberto Dória, Nilton Latorraza e Noé Winkler (MENDES, 2006, p. 156).

Este era o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando da edição da superada Súmula n. 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”.

Todavia, esta não é a posição adotada no presente trabalho.<sup>3</sup> O marco temporal do nascimento da obrigação e o momento para a apuração da base de cálculo da exação tributária federal será o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro.

A conduta de auferir “renda e proventos de qualquer natureza” somente pode ser aferida à vista de determinado lapso temporal. A verificação de riqueza nova passível de tributação somente ocorrerá ao término do período aquisitivo ou ano-base, em 31 de dezembro.

Só é possível verificar o acréscimo patrimonial sofrido pelo contribuinte e, desta forma, a base de cálculo do imposto, dá comparação da riqueza entre dois momentos temporais e o período necessário para a verificação do saldo positivo corresponde a um exercício financeiro, ou seja, ao período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Apenas no último segundo do exercício financeiro será possível aferir a base de cálculo do imposto, formada pelo confronto entre certas entradas e certas saídas, o que ocorrerá no dia 31 de dezembro de cada ano.

---

<sup>3</sup> Coaduna-se dos argumentos expostos por Roque Antonio Carrazza que, em nota de rodapé de n. 9, critica a tese: “A idéia de que o *fato imponible* do IR ocorre no primeiro instante do exercício seguinte àquele em que os rendimentos foram auferidos briga com os princípios da *anterioridade* e da *irretroatividade*, já que possibilita a aplicação de lei majoradora do tributo, editada após o início do período em que começaram ser obtidas as *riquezas novas* a serem levadas à tributação” (2006, p. 125).

Desta forma, o fato gerador do Imposto sobre a Renda somente se consumará no preciso instante em que for possível verificar e medir o acréscimo de riqueza nova, o montante da “renda e dos proventos de qualquer natureza” disponíveis para o beneficiário. Somente ao término do exercício financeiro nascerá a obrigação tributária e o dever do pagamento do tributo, isto, obviamente, apenas se do cotejo entre as receitas e despesas houver disponibilidade de riqueza nova.

Em relação ao momento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, coaduna-se do posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Com o imposto sobre a renda anual, as coisas se passam diferentemente, não por ele ser “complexivo” ou “pendente”, e sim periódico. Nele, não só é a incidência que é periódica, mas também o seu *fato jurígeno* (durante o ano). De saída, verifica-se que a expressão “fato gerador periódico” apresenta conotações diferentes no caso do IPTU e no IR. Neste, é *apuração do imposto* que é feita levando-se em conta período certo de tempo. (...) O IR é periódico *por ano*. Isto posto, tanto o ICMS quanto o IR são de *apuração de resultados periódicos*. Neles existem *dies a quo e dies ad quem*. Dentro desses lapsos de tempo ocorrem fatos jurígenos regidos, sempre, pela lei em vigor em 31 de dezembro do ano anterior (princípio da anterioridade). (2007, p. 345).

Em remate, o fato imponible do Imposto sobre a Renda é instantâneo, ocorrendo no dia 31 de dezembro de um dado exercício financeiro, chamado ano-base, período-base.<sup>4</sup> É a quantidade de riqueza nova verificada neste instante e, portanto, no momento da consumação do fato imponible, que deverá ser considerada para a apuração da base de cálculo do gravame, qual seja o montante da riqueza nova do contribuinte.

### **3 As garantias asseguradas pelos princípios da anterioridade e irretroatividade tributária no imposto sobre a renda.**

Com o intuito de fazer uma interpretação correta da aplicação das limitações impostas pelos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade ao Imposto sobre a Renda, é preciso analisar conjuntamente os ditames deles decorrentes.

Antes, entretanto, mister mencionar que o princípio da anterioridade nonagesimal não tem aplicação ao imposto em análise.

Comina o art. 150, III, alínea “c”, da Constituição Federal, ser vedado aos entes federados cobrar tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que os houver instituído ou majorado. Ocorre que a parte final, do parágrafo 1º, do art. 150,

---

<sup>4</sup> O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza comporta ano-base e ano de declaração.

estabelece a não aplicação desta regra a algumas espécies de tributos, dentre as quais se encontra o Imposto sobre a Renda.

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 (...)

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; (...)

§ 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. (destaque nosso)

Diante de uma lei majoradora ou instituidora do Imposto sobre a Renda, não há necessidade de se aguardar a fluência do prazo previsto no artigo referido para que a exação possa ser cobrada. Sua cobrança é permitida antes de decorridos os 90 (noventa) dias.

Embora a Carta Magna não tenha assegurado ao contribuinte a proteção advinda do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, asseverou as garantias advindas da irretroatividade e da anterioridade anual, previstas no artigo 150, III, “a” e “b”.

O princípio da irretroatividade tributária determina ser vedado aos entes da federação cobrar tributos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

Por força deste princípio constitucional, a lei criadora ou majoradora do tributo somente poderá alcançar situações ocorridas após a entrada em vigor da norma, não podendo incidir sobre fatos ocorridos no passado.

Aplicando-se tudo o que foi dito quanto ao Imposto sobre a Renda, conclui-se que lei instituidora ou majoradora do imposto não terá aplicação retroativa, não alcançando acréscimos patrimoniais pretéritos.

A observância do princípio requer que a modificação ou introdução de novas regras tributárias tenham aplicação aos fatos imponíveis ocorridos após o início da vigência da lei. Normas tributárias que tratem da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota do referido imposto, e que impliquem aumento da carga tributária, devem estar em vigor antes da ocorrência dos fatos por elas regulados.

Para o correto cumprimento do princípio da irretroatividade tributária há de ser feita interpretação ampla do termo *majoração*, contido em seu enunciado. Mary Elbe de Queiroz demonstra com propriedade seu alcance:

É importante ressaltar que os conceitos de alteração e majoração previstos na lei não se restringem, apenas, à alteração de alíquotas, mas a toda e qualquer mudança ou

alteração na forma de apuração do imposto ou da respectiva base de cálculo, que resulte em um *quantum* de tributo devido maior do que aquele que seria apurado com base nas regras da lei anterior. Modificação na forma de se apurar a base de cálculo do imposto, alteração de interpretação ou orientações normativas, novas técnicas de procedimentos do Fisco para verificação da ocorrência do fato gerador ou qualquer outro procedimento, previsão legal ou ato normativo da Administração Tributária, que implique aumento do imposto, quando comparado com o *quantum* que seria apurado como devido anteriormente, obrigatoriamente, só poderá se aplicado aos fatos geradores que ocorrerão no futuro, após o início da vigência e no ato subsequente ao da publicação da nova lei. (2004, p. 24)

Ao princípio da irretroatividade deve ser conjugado o princípio da anterioridade tributária anual, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Estabelece o princípio ser vedado às pessoas políticas de direito público interno cobrar tributos no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei que os houver instituído ou majorado.

A aplicação do princípio ao Imposto sobre a Renda impõe a proibição à União da cobrança do imposto no mesmo ano ao da publicação da lei que o houver instituído ou modificado, de modo a torná-lo mais oneroso.

A lei criadora ou majoradora somente produzirá efeitos e, assim, regulará as situações por ela abarcadas, a partir do 1º dia de janeiro do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, ou seja, é preciso que a lei modificativa tenha sido publicada e esteja em vigor antes do ano-calendário em que ela produzirá efeitos. Assim, a lei nova não terá eficácia sobre os fatos presuntivos de riqueza verificados desde o dia 1º de janeiro ao dia 31 de dezembro do ano de sua publicação, mas apenas nos ocorridos no período-base seguinte.

É de salientar que, se a lei majoradora ou instituidora do IR for publicada em qualquer data durante um determinado ano-base, mesmo dispondo que o início de sua vigência se dará na data de sua publicação, por força do princípio da anterioridade e da irretroatividade, somente produzirá efeitos a partir do 1º dia do ano-calendário subsequente.

Dito de outro modo. Por força do princípio da anterioridade e da irretroatividade tributária, a lei majoradora do IR deve preceder a todos os fatos presuntivos de riqueza que poderão compor a riqueza nova passível de tributação, quais sejam os ocorridos do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro. A lei tributária deve estar em vigor e eficaz desde o início do fato gerador, o que ocorrerá em 1º de janeiro do exercício posterior.

Desta feita, a lei tributária deve ter vigência e ser plenamente eficaz a partir do início da ocorrência dos fatos presuntivos de riqueza passíveis de gerar o acréscimo patrimonial, o qual somente será aferido no dia 31 de dezembro do ano-base.

Interessante é o posicionamento defendido por Misabel Abreu Machado Derzi para a qual, diante da previsão constitucional do princípio da anterioridade anual, não haveria necessidade da previsão expressa da irretroatividade tributária:

Ora, a anterioridade, que leva ao **adiantamento da eficácia da norma tributária modificadora do imposto sobre a renda, para o exercício financeiro subsequente, por si só, impede em qualquer circunstância a adoção da tese que permite a retrospectiva ou retroatividade imprópria ao legislador. Não há possibilidade de uma lei nova, majoradora do tributo, sendo publicada no curso do período, desencadear efeitos no mesmo ano, graças ao citado princípio da anterioridade.** Pode-se afirmar que, do ponto de vista da irretroatividade, **se se aceitasse como correta a majoração do imposto sobre a renda, por lei publicada no final do ano-base, mesmo assim, a lei não haveria de ser aplicada, pois, estando seus efeitos necessariamente procrastinados para o exercício financeiro seguinte,** somente a lei velha e anterior estaria a reger os fatos ao encerramento do período. É assim, assim, equivocado por supor que o Código Tributário Nacional, ao se referir a fatos geradores ‘pendentes’, estaria autorizando a aplicação de lei nova que entrasse em vigor antes do encerramento do período. (2006, p.193).

De acordo com o defendido no trabalho, se uma lei majorativa do IR é publicada em junho de 2016, em atendimento à anterioridade anual e à irretroatividade tributária somente poderá alcançar fatos geradores ocorridos em 2017, cuja declaração de ajuste se realizará em 2018.

Qual lei deverá ser aplicada na Declaração Anual de Rendimentos para o cálculo do tributo?

A que estava em vigor e eficaz antes do início do período de apuração (ano-base) a ser considerado, ou seja, a que vigorava e era vigente no dia 31 de dezembro do exercício anterior, ao contrário do que estabelecia a superada Súmula n. 584 do Supremo Tribunal Federal.

Esta é a resposta que se coaduna com o momento da consumação do fato impositivo e dos ditames do princípio da irretroatividade e da anterioridade tributária.

## **Conclusão**

Dentre os impostos de competência da União está o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal e nos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional, os quais elegeram como fato gerador a atividade de auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, ou seja, ter acréscimos patrimoniais.

O conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” não está expresso no Texto Constitucional, mas está nele pressuposto. Constitui o conteúdo semântico mínimo da citada expressão o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período.

Da interpretação das normas constitucionais deduz-se que a Magna Carta estabeleceu período para apuração do saldo positivo correspondente a um exercício financeiro, lapso compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de um determinado ano.

Os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da noventena, previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, estabelecem, respectivamente, ser vedado aos entes federados cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou majorou; ser defeso a exigência de tributo no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei majoradora ou instituidora e a proibição de cobrança da exação antes de decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda é instantâneo e ocorre no final do dia 31 de dezembro de dado exercício financeiro, ano-base ou período-base. É a quantidade de riqueza nova verificada neste instante e, portanto, no momento da consumação do fato gerador, que deverá ser verificada a base de cálculo do gravame.

Enquanto o princípio da irretroatividade e da anterioridade tem aplicação ao Imposto sobre a Renda, o mesmo não ocorre com o princípio da anterioridade nonagesimal, especial ou noventena, cuja aplicação foi excluída nos termos do artigo 150, parágrafo 1º, parte final, da Constituição Federal.

Por força do princípio da anterioridade e da irretroatividade tributária, a lei majoradora do Imposto sobre a Renda somente produzirá efeitos e, assim, regulará as situações por ela abarcadas, a partir do 1º dia de janeiro do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, ou seja, é preciso que a lei modificativa do imposto tenha sido publicada e esteja em vigor antes do ano-calendário em que ela produzirá efeitos.

Assim, a lei nova não terá eficácia sobre os fatos presuntivos de riqueza verificados desde o dia 1º de janeiro ao dia 31 de dezembro do ano de sua publicação, mas apenas nos ocorridos no período-base seguinte.

Desta feita, a lei tributária deve estar em vigor e plenamente eficaz a partir do início da ocorrência dos fatos presuntivos de riqueza passíveis de gerar o acréscimo patrimonial, o qual somente será aferido no dia 31 de dezembro do ano-base.

A lei a ser aplicada na Declaração Anual de Ajuste é a que estava em vigor e eficaz antes do início do período de apuração (ano-base) a ser considerado, ou seja, a que vigorava e era vigente no dia 31 de dezembro do exercício anterior

Estas são as garantias que deverão ser asseguradas aos contribuintes diante da aplicação dos princípios da anterioridade anual e irretroatividade tributária ao Imposto sobre a Renda.

### **Referências**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEITE, Geilson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do estado. In: LEITE, George Salomão (org.). *Dos princípios constitucionais – considerações em torno das normas principiológicas da constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 366 – 400.

MENDES, Frana Elizabeth. *Imposto sobre a renda: súmula 586 atual. com a EC n. 42 e EC n. 45*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

NABIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 9 ed. Lisboa: Almedina Atrium Saldanha, 2016.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Rio de Janeiro: Manole, 2004.