

## A LEI Nº 7.988/89 E A SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL<sup>1</sup>

Paulo Vital Olivo<sup>2</sup>

Especialista em Direito Tributário - PUC-SP;

Mestrando em Direito Tributário - PUC-SP;

Advogado

**RESUMO:** O presente artigo aborda aspectos relativos ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.130-8, atualmente em trâmite no Supremo Tribunal Federal (STF). Neste processo em curso, discute-se a inconstitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei nº 7.988/1989 - que majorou a alíquota do imposto de renda (IR) sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas, apurado no período-base de 1989. A discussão sobre inconstitucionalidade apoia-se no argumento de violação dos princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária, previstos no artigo 150, III, "a" e "b", da Constituição Federal. A Súmula nº 584, do STF, 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." Sendo assim, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.130-8 envolve necessariamente a análise da validade da Súmula nº 584 perante os referidos dispositivos constitucionais, o que não ocorreu em outro processo anterior sobre a mesma matéria, julgado pelo Supremo. Este trabalho reflete a respeito do sentido e do alcance dos princípios de irretroatividade e anterioridade, com foco especial na irretroatividade para o imposto de renda, dada sua relação com o artigo 104, I, do Código Tributário Nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Exportações. Imposto de renda. Súmula nº 584.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Sobre a origem da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal 3 Sobre a insubsistência da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, perante a Constituição Federal de 1988 4 Sobre a majoração da alíquota do imposto sobre a renda decorrente do lucro das exportações incentivadas, apurado no período-base de 1989 e o precedente da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 194.612-1 5 Conclusão

### 1 Introdução

Está em trâmite, no Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário (RE) nº 183.130-8, em que se discute a inconstitucionalidade da aplicação da alíquota majorada do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas, apurado no encerramento do período-base de 1989. O argumento central invoca violação dos princípios da anterioridade e irretroatividade tributária previstos no artigo 150, III, "a" e "b", da Constituição Federal de 1988. De fato, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.413/88 determinava que o lucro decorrente das exportações incentivadas

<sup>1</sup> Enviado em 15/4, aprovado em 26/5 e aceito em 14/6/2010

<sup>2</sup> E-mail: paulo.vital@lpadv.com.br .

seria tributado pelo Imposto de Renda à alíquota de 3% no exercício financeiro de 1989 e à alíquota de 6% a partir do exercício financeiro de 1990.<sup>3</sup>

Ocorre que, em 29/12/1989, foi publicada a Lei nº 7.988, cujo artigo 1º I determinou que o lucro decorrente das exportações incentivadas (previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.413/88) passaria a ser tributado à alíquota de 18%, já em relação ao período-base de 1989. O artigo 8º da referida lei determinava a entrada em vigor na data de sua publicação.<sup>4</sup>

Sendo assim, no RE acima mencionado, o plenário do STF deverá decidir se o artigo 1º da Lei nº 7.988/89 viola ou não o artigo 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal.

No presente trabalho, o objetivo é contextualizar juridicamente esse tema, principalmente em relação à validade e à aplicabilidade da Súmula nº 584 em relação à exigência em questão, assim como refletir sobre o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto. Com efeito, tendo em vista a sua afetação ao plenário, o julgamento do RE nº 183.130-8 representa a primeira oportunidade concreta de o Supremo, através da totalidade de seus ministros, manifestar-se a respeito da validade da Súmula nº 584, perante o artigo 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal de 1988 - validade essa que vem sendo contestada não só pela quase totalidade da doutrina, como também pela jurisprudência do STJ.

A questão relativa à validade da Súmula nº 584 perante o novo ordenamento jurídico, inaugurado em 1988, é relevante, uma vez que foi aplicada pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, em 24/3/1998, durante o julgamento do RE nº 194.612, em que se discutia, precisamente, a inconstitucionalidade da majoração da alíquota do IRPJ para o lucro decorrente das exportações incentivadas no período-base de 1989. É preciso lembrar que, naquele julgamento, nenhuma análise referente à subsistência dessa súmula foi realizada, seja em relação à Constituição Federal de 1988, seja em relação ao artigo 104, I, do Código Tributário Nacional.

## 2 Sobre a origem da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal

A Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, 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.”

Os julgados que deram origem a essa súmula são os Recursos Extraordinários nº 74.594, 80.250 e nº 80.620, sendo que a recorrente, em ambos, foi a Fazenda Nacional. Nos referidos REs, analisou-se a possibilidade de exigir o imposto de renda no ano de 1967, sobre os rendimentos auferidos por magistrados no ano de 1966, conforme previsto

<sup>3</sup> “Art. 1º O lucro decorrente de exportações incentivadas será tributado, pelo Imposto de Renda, à alíquota de 3% (três por cento) no exercício financeiro de 1989 e à alíquota de 6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1990.”

<sup>4</sup> “Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989: I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988”; “Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.”

no artigo 15 do Decreto-Lei nº 62/1966,<sup>5</sup> que revogou o artigo 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.480/64 – segundo o qual o imposto de renda devido pelos magistrados não deveria ser superior a dois meses de seus vencimentos.<sup>6</sup>

O primeiro acórdão, consubstanciado no RE nº 74.594 e no qual se basearam os demais, partiu da distinção entre ano-base e exercício financeiro, que havia sido fixada em outro julgado (RE nº 65.612), no qual a 1ª Turma concluiu pela legitimidade da exigência imposta aos proprietários de imóveis efetuar o recolhimento do imposto sobre a renda sobre os aluguéis recebidos durante o ano de 1964, sob a forma de subscrição de letras de emissão do Banco Nacional de Habitação (“letras hipotecárias”). Nesse RE nº 65.612, também fez-se referência a um outro precedente, o Recurso em Mandado de Segurança (RMS) nº 18.112, em que, de fato, foi feita a primeira e efetiva *distinção entre ano-base e exercício financeiro*, visando a contestar a alegação de violação ao princípio da legalidade e de existência de prévia autorização orçamentária para a exigência de cobrança de tributo em cada exercício – artigo 141, § 34, da Constituição Federal de 1946.

A obrigatoriedade de tais subscrições havia sido instituída pelos artigos 31 e 32 da Lei nº 4.494/64, que, por ter entrado em vigor na data de sua publicação (30/11/1964), atingia os aluguéis já recebidos pelos proprietários no período anterior à sua publicação.<sup>7</sup> Naquele julgado (RMS nº 18.112), prevaleceu o entendimento de que não haveria retroatividade da Lei nº 4.494/64, uma vez que ela havia estabelecido 1964 como *ano-base* para apuração do valor devido pelos proprietários de imóveis e 1965 como ano em que a *cobrança* deveria ser feita. A análise dos julgados que deram origem à Súmula nº 584 justifica-se, pois, ao dar relevo ao ordenamento jurídico vigente na época dos respectivos fatos geradores do imposto de renda, pode-se confrontá-lo com o ordenamento superveniente e a relação deste com a Súmula nº 584. Como indicado acima, os precedentes que deram origem à Súmula nº 584 basearam-se na distinção entre ano-base e exercício financeiro,<sup>8</sup> diferença que havia sido estabelecida no RMS nº 18.112, quando se analisou a validade da exigência de subscrição de letras hipotecárias sobre os aluguéis recebidos pelos proprietários de imóveis no mesmo ano em que havia sido publicada a lei que instituía tal exigência (Lei nº 4.494/64).

<sup>5</sup> “Art 15. Ficam revogados, a partir de 1º de Janeiro de 1967, o art. 2º e seu parágrafo único da Lei número 4.480, de 14 de novembro de 1964 o art. 38 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 4.621, de 30 de abril de 1965, o parágrafo 2º instituído no art. 21 da Lei nº 4.869, de 1º de setembro de 1965, e o art. 8º do Decreto-lei nº 2, de 14 de janeiro de 1966.”

<sup>6</sup> “Art. 2º O Imposto de Renda, a que estão sujeitos os magistrados, na forma da legislação vigente, não será superior a 2 (dois) meses de seus vencimentos. Parágrafo único. “O pagamento do imposto na importância prevista neste artigo mediante requerimento, poderá ser feito em duodécimo fazendo-se o desconto em folha.”

<sup>7</sup> “Art. 31. Os rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas, proveniente de aluguéis de habitações cuja construção houver sido concluída na data da Lei, caracterizando-se a conclusão pela concessão do ‘habite-se’ pela autoridade municipal ou pela ocupação efetiva do imóvel, ficarão sujeitos a um recolhimento equivalente a quatro por cento do valor dos ditos aluguéis auferidos no ano anterior, sob a forma de subscrição de letras de emissão do Banco Nacional de Habitação adquiridas até o dia 31 de março de cada ano. Parágrafo único. Ao apresentar sua declaração para pagamento do Imposto de Renda, ficarão os contribuintes obrigados a provar o recolhimento previsto neste artigo.” “Art. 32. Os aluguéis recebidos por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, pela locação de imóveis residenciais, de área útil superior a cento e oitenta metros quadrados, ficarão sujeitos ao recolhimento de seis por cento da importância total dos aluguéis auferidos no ano anterior, sob a forma de letras de emissão do Banco Nacional de Habitação adquiridas até o dia 31 de março de cada ano, sujeitos os contribuintes à comprovação prevista no parágrafo único do artigo anterior”.

<sup>8</sup> Essa distinção já existia na legislação tributária desde 1943, quando o artigo 22 do Decreto-Lei nº 5.844/43 estabeleceu que a base do imposto de renda seria constituída pelos rendimentos obtidos, deduções e abatimentos ocorridos no ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto fosse devido.

Cabe acrescentar que a discussão a respeito da violação do princípio da legalidade em matéria tributária, bem como da existência de prévia autorização orçamentária, surgiu porque os proprietários de imóveis alegaram que a obrigatoriedade de tal subscrição representava a instituição de um tributo e que, portanto, seria necessário observar a disciplina constitucional para lançamento e arrecadação - como a regra que veda a exigência de tributo sem prévia dotação orçamentária, prevista no artigo 141, § 34, da Constituição Federal de 1946.<sup>9</sup> O ministro Amaral Santos, relator no RMS nº 18.112, não enfrentou diretamente essa questão e adotou, como razão de seu voto, apenas a distinção sustentada pela autoridade impetrada entre ano-base e exercício financeiro para fins de apuração e cálculo do imposto de renda. Convém notar, ainda, que, pelo teor do relatório, o juiz de 1ª instância havia julgado a ação improcedente por considerar a exigência de subscrição de letras hipotecárias como um empréstimo compulsório, que, pela Súmula nº 418, do STF, não é considerado tributo.

Assim, no RMS nº 18.112 - precedente utilizado nos acórdãos que originaram a Súmula nº 584 -, não houve efetiva análise ou aplicação de qualquer norma ou princípio de Direito Tributário. Sequer foi definida a natureza jurídica daquela exigência, isto é, se era um tributo ou um empréstimo compulsório, em que pese ser este um dos argumentos sustentados pelo Banco Nacional de Habitação para afastar a aplicação do artigo 141, § 34, da Constituição Federal de 1946. Não foi diferente o que ocorreu nos acórdãos que originaram a Súmula nº 584 (REs nº 74.594, 80.250 e 80.620). Embora o ordenamento jurídico vigente à época já vedasse a cobrança de tributo sem a prévia autorização orçamentária, não se encontra, em nenhum desses julgados, qualquer referência à mencionada vedação ou a qualquer outro princípio de direito tributário.

Esse aspecto ganha maior importância quando analisado no conjunto e à luz do ordenamento jurídico superveniente ao ano-base de 1966 - quando foram auferidos os rendimentos sujeitos ao imposto de renda de que tratava o artigo 15 do Decreto-lei nº 62/1966 - que foi profundamente modificado, principalmente por normas e princípios que introduziram outras limitações ao poder de tributar.

### 3 Sobre a insubsistência da Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, perante a Constituição Federal de 1988

Posteriormente ao ano-base de 1966, em que foi publicado o Decreto-Lei nº 62 - objeto dos julgados que originaram a Súmula nº 584 -, *houve profunda modificação no ordenamento jurídico tributário*, a começar pela entrada em vigor do Código Tributário Nacional (CTN), em 1º/1/1967. Com efeito, embora publicado em 27/10/1966, os dispositivos do CTN somente entraram em vigor no 1º dia de 1967, conforme previsto no

<sup>9</sup> “§ 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.” “O empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”.

artigo 218.<sup>10</sup> Seus artigos, portanto, não poderiam ser aplicados aos fatos geradores nem a eventuais parcelas dos fatos geradores ocorridos em 1966.

Com a entrada em vigor do CTN, a disciplina relativa à vigência das normas relativas ao imposto de renda foi modificada por meio do artigo 104, I, segundo o qual os dispositivos de lei que viessem a majorar o IR ou que definissem novas hipóteses de incidência desse imposto somente entrariam em vigor no 1º dia do exercício seguinte àquele de sua publicação, *in verbis*:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

- I - que instituem ou majoram tais impostos;
- II - que definem novas hipóteses de incidência.

Conforme se observa, o artigo 104, *caput*, é norma que condiciona, no tempo, a entrada em vigor de outras normas que tenham instituído ou majorado o IR ou, ainda, que lhes tenha definido novas hipóteses de incidência. Conforme esclarece Maria Helena Diniz (1996, p. 47), “vigência temporal é uma qualidade da norma atinente ao tempo de sua atuação, podendo ser invocada para produzir, concretamente, efeitos (eficácia)”.

Por outro lado, o princípio da irretroatividade da lei tributária<sup>11</sup> está previsto no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal e constitui-se numa verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, ao proibir que lei que institua ou aumente tributos colha, em sua hipótese de incidência, fatos ocorridos antes da entrada em vigor.<sup>12</sup> Ainda, no que tange às limitações constitucionais ao poder de tributar, importa observar que o artigo 146, II, da Constituição Federal outorga competência à lei complementar para regular tais limitações.<sup>13</sup> Assim, ao estabelecer que os dispositivos de lei, que majoram ou instituem o imposto de renda somente entram em vigor no 1º dia do exercício seguinte àquele em que tenha sido publicada, o artigo 104 do CTN pode ser visto como um desdobramento do artigo 150, III, “a”. Dessa forma, acabou sendo recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como a lei complementar a que se refere o artigo 146, II, justamente por regular, no âmbito do IR e impostos sobre o patrimônio, a limitação prevista no artigo 150, III, “a”.

Por se tratar o CTN de lei complementar, esse dispositivo prevalece sobre as demais leis ordinárias que veiculem normas relativas ao imposto de renda, especificamente sobre as que, porventura, venham a entrar em vigor no mesmo ano (exercício) em que foi publicada – desde que tais dispositivos tenham majorado ou definido novas hipóteses de incidência. Contudo, o artigo 104, I, do CTN não foi capaz, por si só,

<sup>10</sup> “Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949.”

<sup>11</sup> Sem entrar aqui na distinção entre princípios, regras, conceitos, tipos, etc.

<sup>12</sup> Com efeito, as limitações constitucionais ao poder de tributar estão previstas na Seção II, do Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, que trata “Da Tributação e do Orçamento”, nos quais se insere o artigo 150, III, “a”, segundo o qual é vedado à União cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

<sup>13</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

de tornar superada a Súmula nº 584. Em primeiro lugar, porque a referida súmula foi publicada em 3/1/1977 - portanto, após a data em que os dispositivos do CTN entraram em vigor. Em segundo lugar, porque, mesmo no caso de uma lei que majore o imposto sobre a renda entrar em vigor no exercício subsequente ao ano em que tivesse sido publicada, ainda assim o imposto poderia ser exigido com base nessa lei: afinal, é precisamente o que afirmava a Súmula nº 584.<sup>14</sup>

Todavia, com o advento da Constituição Federal de 1988, a Súmula nº 584 deixou de vigorar por força do disposto em seu artigo 150, III, "a" e "b", que consagrou os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias nos seguintes termos:

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;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]

De fato, ao estatuir 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." a Súmula nº 584 colidiu frontalmente com o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal, na medida em que permite que uma lei vigente no exercício subsequente ao do ano-base (ainda que publicada nesse mesmo ano), seja aplicada sobre a renda auferida no ano anterior ao de vigência da lei - independentemente de o fato gerador ter ocorrido paulatinamente no curso do ano-base de apuração ou em 31 de dezembro desse mesmo ano. A questão é que, quando a lei estiver vigente no exercício subsequente, o fato gerador do imposto sobre a renda já terá ocorrido, e essa retroatividade é vedada expressamente pelo artigo 150, III, "a".

Além disso, o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", proíbe que a lei majoradora ou instituidora do tributo, publicada em determinado exercício financeiro, atinja fatos ocorridos dentro desse mesmo exercício. Com efeito, apesar de o legislador constituinte ter empregado o vocábulo "cobrar tributos no mesmo exercício financeiro", o sentido adequado dessa expressão deve ser retirado de seu objetivo e do bem jurídico maior tutelado pela norma - que não é outro senão o princípio da segurança jurídica.

Com efeito, tanto o princípio da irretroatividade como da anterioridade tributária foram inseridos na Constituição Federal para garantir que os contribuintes não fossem surpreendidos ao fim do exercício financeiro - que coincide com o fim do ano civil, conforme interpretação sistemática da Constituição Federal<sup>15</sup> - com aumentos ou com instituição de tributos até então imprevisos ou inexistentes. Vale sublinhar que uma

<sup>14</sup> "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."

<sup>15</sup> Vide arts. 62, § 2º; 165, §§ 2º e 9º, I; 167, §§ 1º e 2º, assim como os arts. 77, *caput*, e 84, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

parte da doutrina qualifica a anterioridade como o princípio da “não surpresa tributária” e afasta a interpretação literal do vocábulo “cobrar” no art. 150, III, da Constituição Federal, na medida em que esvazia, por completo, a verdadeira razão de ser desse princípio. Com efeito, apoiada em Roque Antonio Carraza, afirma a professora Misabel Abreu Machado Derzi que:

As consequências dessa tese são notáveis e sua aceitação configura a extinção dos princípios que asseguram a não surpresa tributária. Com total propriedade, Roque Carraza traça, em breves palavras, o seguinte quadro: “[...] a Administração Fazendária, por meio do ardid de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, “b” da Constituição. Assim, v.g., tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil costeá-lo. Com verdade, a palavra cobrar, inserida no artigo em foco, está, como tantos outros do texto constitucional, empregada em um sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina” (cf. Roque Carraza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, RT. 2. ed., 1991, p. 112). Acrescente-se apenas que a expressão “cobrar”, utilizada no art. 150, III, tanto para servir ao princípio da irretroatividade, quanto ao princípio da anterioridade, assegura-nos de que o sentido é único, de modo que os marcos temporais apostos pelas letras a e b do mesmo inciso somente se podem referir à eficácia, ou seja, à aptidão das normas para desencadear efeitos jurídicos, instalar a obrigação tributária ou modificá-la. Em hipótese contrária, reduzindo-se o “cobrar” a mero prazo de pagamento, tanto a irretroatividade como a anterioridade, princípios basilares do sistema, estariam anulados por uma interpretação. (DERZI, 1999, p. 659)

Assim, apoiados nessa interpretação da expressão “cobrar no mesmo exercício financeiro...” como “cobrar *em relação ao* mesmo exercício financeiro...”, pode-se concluir que a Súmula nº 584, do Supremo Tribunal Federal, também não subsiste perante o que dispõe o artigo 150, III, “b” da Constituição Federal, pois permite que uma lei que institua ou majore o imposto de renda seja aplicada a fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação. Não obstante o acima exposto, o fato é que, antes mesmo do advento da Constituição Federal de 1988, o extinto Tribunal Federal de Recursos já havia chegado à conclusão de que a Súmula nº 584 não subsistiria perante o CTN durante o julgamento da Apelação Cível nº 82.686/PR<sup>16</sup> (DJ 3/5/1984) e, também, da Apelação em Mandado de Segurança nº 107.919/MG<sup>17</sup> (DJ 19/3/1987).

<sup>16</sup> “Tributário - Imposto de Renda - DL 1.704/79 (art. 1º) Ciclo do Fato Gerador- Período Base. O artigo 1º do DL 1.704/79 teve em mira o período base em curso. Pendente in fieri à data da publicação respectiva, como acontece no caso concreto cujo aperfeiçoamento ocorre em 31 de janeiro anterior. A partir do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio a afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas ‘padrão de estimativa’ da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se hoje tal aquisição no período-base como o próprio fato gerador. Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN posterior” (DJU de 3/5/84, p. 6.599).

<sup>17</sup> “1. Tributário: Imposto de Renda. Fato Gerador. Lucro Imobiliário. Princípio da Irretroatividade da Lei, CF, art. 153, § 30, e CTN, art. 104, § 29. Decreto-Lei 1.790/80. STF Súmula 584. 2. O art. 104 do CTN haverá de interpretar-se tendo em consideração o que dispõe o art. 153, § 29 da Constituição, não se podendo admitir que a aplicação simultânea dos dois dispositivos, em sua literalidade, conduza ao resultado de que um imposto criado ou aumentado em um ano só possa ser cobrado dois anos após. O entendimento correto é o de que a lei haverá de preceder ao exercício financeiro da cobrança do imposto. 3. Imposto de Renda. Fato Gerador. Característica. Questões de direito intertemporal. Súmula 584 do STF. Impossibilidade de a lei atingir situações

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça acompanhou o mesmo entendimento em 21/6/2001, quando foi julgado o Recurso Especial n 179.966/RS, em que era recorrente a Fazenda Nacional. No julgamento, foram mencionados os princípios da anterioridade e irretroatividade tributárias.<sup>18</sup>

Em 3/10/2002, a 1ª Turma afastou expressamente a Súmula nº 584, do STF, por entendê-la superada pelos princípios da anterioridade e retroatividade tributária, consagrados pela Constituição Federal de 1988.<sup>19</sup> Esse entendimento foi mantido em julgados posteriores do mesmo tribunal - Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.683, Recursos Especiais nº 222.338 e nº 652.177. Conclui-se assim, que a Súmula nº 584, do STF, *não mais subsiste por ter sido superada pelo ordenamento jurídico superveniente* àquele aplicável aos julgados que lhe deram origem.

#### 4 Sobre a majoração da alíquota do imposto sobre a renda decorrente do lucro das exportações incentivadas, apurado no período-base de 1989 e o precedente da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado no Recurso Extraordinário nº 194.612-1

Conforme indicado acima, em 29/12/1989, foi publicada a Lei nº 7.988, cujo artigo 1º, I, determinou que o lucro decorrente das exportações incentivadas previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.413/88 passaria, já no período-base de 1989, a ser tributado à alíquota de 18%, tendo o artigo 8º da referida lei determinado que ela entraria em vigor na data de sua publicação.<sup>20</sup> O artigo 1º é expresso ao fazer referência ao lucro apurado no período-base de 1989. Como a lei pretensamente teria entrado em vigor antes do encerramento do período-base, isto é, 29 de dezembro, em tese não haveria violação ao artigo 150, III, "a", da Constituição Federal, pois aquilo que o referido dispositivo veda é a cobrança de tributos referentes aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou alterou. A tese defendida pela Fazenda Pública, é que, uma vez o fato gerador do imposto de renda somente ter ocorrido em 31 de dezembro; e a Lei nº 7.988, publicada e entrado em vigor em 29/12/1989, essa lei poderia perfeitamente atingir o lucro decorrente das exportações incentivadas, apurado em 31 de dezembro do mesmo ano, sem que houvesse violação do artigo 150, III, "a" da Constituição.

pretéritas, modificando as consequências jurídicas de atos ou fatos que já se verificaram, pena de verificar-se autêntica retroatividade e não apenas pseudo-retroatividade - Necessidade de, aplicando-se o entendimento sumulado, não se violar esse princípio. Casos em que é possível sectionar o fato gerador de Imposto de Renda, respeitando-se as consequências jurídicas de fatos já verificados. Dec. Lei 17.901/80 - Alienação de bem ocorrida após sua entrada em vigor" (DJ 19/3/1987).

<sup>18</sup> "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."

<sup>19</sup> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 584, DO STF. INAPLICABILIDADE. 1. Os Decretos-Lei n.º 1.967/82 e 2.065/83 não podem regular o Imposto de Renda apurado em demonstrações financeiras cujos exercícios sociais se encerraram antes de sua vigência. 2. Inaplicável o verbete sumular nº 584, do STF, erigido à luz da legislação anterior à atual Carta Magna, vigendo, desde então, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. 3. Agravo regimental provido. Agravo de instrumento desprovido." (AgRg no Ag nº 420.635-SP)

<sup>20</sup> "Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989: I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;" "Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação."



Foi precisamente com base nesse entendimento e também apoiado na Súmula nº 584 que, em 24/3/1998, a 1ª Turma do STF julgou o Recurso Extraordinário nº 194.612-1/SC, interposto pela União, e aplicou expressamente a orientação consubstanciada na Súmula nº 584 para reconhecer a constitucionalidade da exigência do imposto de renda à alíquota de 18% sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas apurado no período-base de 1989 - isto é, no mesmo ano em que foi publicada a Lei nº 7.988, que majorou a alíquota de 6% para 18%.

Confiram-se abaixo os oito itens da ementa do referido acórdão:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDO 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.

1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea "b" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

2. Pela letra "a", porém, é de ser conhecido e provido.

3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28/12/1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, "a", da Constituição Federal de 1988.

4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula nº 584, que diz: "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."

Reiterou-se essa orientação no julgamento do RE nº 104.259-RJ (RTJ 115/1.336).

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 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.

6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997.

7. RE conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança.

8. Custas *ex lege*.

Da ementa desse julgado, consideramos oportuno destacar os seguintes aspectos:

- a) a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal entendeu que o fato gerador do imposto de renda ocorrera em 31 de dezembro;
- b) tendo em vista que a Lei nº 7.988 já estava em vigor em 31 de dezembro, não teria ocorrido violação ao artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988,<sup>21</sup> que proíbe a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou majorou;
- c) note-se, ainda, que a ementa desse acórdão faz referência expressa a dois outros julgados, quais sejam: os REs nº 105.259/RJ e nº 197.790-6/MG.

Se, no RE nº 105.259/RJ - relatado pelo ministro Cordeiro Guerra e julgado em setembro de 1985 (antes, portanto, da Constituição Federal de 1988) -, o STF limitou-se a aplicar a Súmula nº 584, sem qualquer análise a respeito de sua validade ou subsistência perante o CTN, no RE nº 197.790-6-MG, discutiu a possibilidade de se exigir a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) sobre o resultado apurado em 31/12/1989, mediante a aplicação da alíquota de 10%, que havia sido majorada pela Medida Provisória nº 86/1989. Vale assinalar que o regime jurídico tributário das contribuições sociais é distinto, pois elas estão sujeitas ao regime da anterioridade nonagesimal e, portanto, diferente daquele do imposto de renda que, em 1989, estava sujeito, apenas, ao princípio da anterioridade previsto no artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal.

Resta ainda ressaltar que no RE nº 194.612-1, a 1ª Turma não chegou a apreciar a validade da Súmula nº 584 frente ao artigo 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, tampouco a aplicabilidade do artigo 104, I do CTN, de maneira a definir quando entrou efetivamente em vigor o artigo 1º da Lei nº 7.988/89. Pelo contrário, partiu-se, na ocasião, do pressuposto de que a Súmula nº 584 permanecia válida e que a Lei nº 7.988/89 estava vigente quando ocorreu o fato gerador do imposto de renda, em 31 de dezembro.

No entanto, analisar a validade da Súmula nº 584 perante o artigo 150, III, “a” da Constituição Federal, assim como a vigência do artigo 1º, I, da Lei nº 7.988/89, teria sido fundamental para o adequado equacionamento da questão, posto que o artigo 104, I, do CTN é taxativo ao estabelecer que os dispositivos de lei que majoram o IR entrem em vigor somente no 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação. Com efeito, o critério balizador, utilizado pelo legislador constituinte para definir o âmbito de aplicação do princípio da irretroatividade tributária (art., 150, III, “a”), não foi outro senão o da *vigência prévia* da lei, que eleva o tributo em relação ao seu fato gerador. Assim, por ser um desdobramento deste princípio, o artigo 104 do CTN, como já afirmado aqui, tem a natureza da lei complementar a que se refere o artigo 146, II da Constituição Federal, prevalecendo, assim, sobre toda lei ordinária que institua ou majore o imposto de renda.

<sup>21</sup> A ementa do julgado faz referência ao artigo 150, I, “a” mas na realidade se refere ao artigo 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

Logo, se o artigo 1º, I, da Lei nº 7.988/89 entrou em vigor somente em 1º/1/1990 (conforme determina o artigo 104, I, do CTN), ele não poderia retroagir, conforme determinado pelo seu próprio *caput*, e incidir sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas apurado em 31/12/1989 – data em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda. Convém acrescentar que, em caso análogo, o STJ afastou a aplicação, no mesmo ano de 1994, de dispositivos da Medida Provisória nº 492/94, que, ao dar nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, haviam majorado o imposto de renda sobre a omissão de receitas das pessoas jurídicas, justamente em função do disposto no artigo 104, I, do CTN.<sup>22</sup>

Da mesma forma, a análise da validade da Súmula nº 584 perante o art. 150, III, “b” da Constituição Federal – princípio da anterioridade tributária –, assim como do verdadeiro sentido e alcance dessa norma seriam fundamentais, na medida em que o art. 1º, I, da Lei nº 7.988/89 majorou tributo em relação ao mesmo exercício financeiro em que foi publicada.

Desse modo, ao julgar o RE nº 183.130-8, em que se discute a majoração da alíquota do IR sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas apurado no encerramento do período-base de 1989, o STF terá a derradeira oportunidade de se manifestar a respeito da validade da Súmula nº 584 frente ao artigo 150, III, “a” e “b”, da CF88, assim como da relação entre o disposto na alínea “a” (princípio da irretroatividade) e o artigo 104, I, do CTN.

## 5 Conclusão

Em face dessas pontuações e dos comentários apresentados, conclui-se que:

- a) os julgados que deram origem à Súmula nº 584, do STF, são os Recursos Extraordinários nº 74.594, 80.250 e 80.620. Nos referidos REs, analisou-se a possibilidade de exigir o imposto sobre a renda no ano de 1967 sobre os rendimentos auferidos por magistrados no ano de 1966, nos termos do artigo 15 do Decreto-Lei nº 62/1966;
- b) esses julgados, por sua vez, basearam-se na distinção entre *ano-base* e *exercício financeiro*, que havia sido estabelecida no Recurso em Mandado de Segurança nº 18.112, em que se analisou a validade da exigência de *subscrição de letras hipotecárias* sobre os aluguéis recebidos pelos proprietários de imóveis *no mesmo ano em que havia sido publicada a lei que instituía tal exigência* (Lei nº 4.494/64);
- c) no RMS nº 18.112, precedente utilizado nos acórdãos que originaram a Súmula nº 584, não houve análise ou aplicação de qualquer norma ou princípio de Direito Tributário,

<sup>22</sup> “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA. LUCRO PRESUMIDO. LEI Nº 8.541/92. ARTS. 43 E 44, ALTERADOS PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 492/94. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. I - A Medida Provisória nº 492/94 alterou os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e possibilitou a aplicação destes às empresas tributadas com base no lucro presumido. Só pode surtir efeitos para estas, portanto, no exercício financeiro seguinte à sua edição, sob pena de afronta ao princípio da anterioridade tributária, positivado no art. 104, I do Código Tributário Nacional. II - Recurso especial improvido” (*Recurso Especial nº 652.177-PR*, julgado em 4/10/2005).

mas unicamente da distinção entre ano-base e exercício financeiro para fins de apuração e cálculo do imposto de renda das pessoas físicas;

d) o mesmo ocorreu nos acórdãos que originaram a Súmula nº 584: REs nº 74.594, 80.250 e 80.620. Embora o ordenamento jurídico vigente à época já contemplasse a vedação à cobrança de tributo sem a prévia autorização orçamentária, não se encontra, em nenhum desses julgados, qualquer referência a essa vedação ou a qualquer outro princípio de Direito Tributário;

e) ao estabelecer que os dispositivos de lei que majoram ou instituem o IR somente entram em vigor no *1º dia do exercício* seguinte àquele em que foi publicada a respectiva lei, o artigo 104 do Código Tributário Nacional acabou sendo recepcionado pela CF88 como a lei complementar que regula a limitação prevista no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal (princípio da irretroatividade), conforme competência outorgada pelo artigo 146, II, do mesmo diploma;

f) Com o advento da Constituição Federal de 1988, a Súmula nº 584 deixou de subsistir por força do disposto em seu artigo 150, III, “a” e “b”, que consagrou os *princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias*;

g) O critério balizador utilizado pelo legislador constituinte para definir o âmbito de abrangência do princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”) foi o da *vigência prévia da lei* que eleva o tributo em relação ao seu fato gerador. Assim, por se constituir num desdobramento desse princípio, o artigo 104 do CTN, como já afirmado, tem a natureza da lei complementar a qual se refere o artigo 146, II da Constituição Federal, *prevalecendo sobre toda lei ordinária que institua ou majore o Imposto de Renda*;

h) tendo em vista que o artigo 1º, I, da Lei nº 7.988/89 - que majorou a alíquota do Imposto de Renda sobre o lucro decorrente das exportações incentivadas - somente entrou em vigor em 1º/1/1990 (por força do disposto no artigo 104, I do Código Tributário Nacional) -, ele *não poderia retroagir para incidir sobre esse mesmo lucro apurado em 31/12/1989*;

i) assim, a expressão “correspondente ao período-base de 1989” - constante do *caput* do artigo 1º da Lei nº 7.988/89 - é inconstitucional, pois *viola o artigo 150, III, “a”*, da Constituição Federal;

j) da mesma forma, essa expressão viola o artigo 150, III, “b”, pois implica aumento de tributo em relação ao mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o aumentou;

k) o julgamento do RE nº 183.130-8 representa a derradeira oportunidade para o STF manifestar-se a respeito da validade da Súmula nº 584 frente ao artigo 150, III, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988, assim como da relação entre o disposto na letra “a” (princípio da irretroatividade) e o artigo 104, I, do Código Tributário Nacional.

## LAW 7.988/89 AND THE ABRIDGMENT 584 OF THE BRAZILIAN SUPREME COURT

**ABSTRACT:** This article presents some aspects regarding the trial of Appeal 183.130-8 currently in course before the Supreme Court. Such suit regards the unconstitutionality of Federal Law 7,988/89 which increased the income tax rate levied on the profits from exports operations in the 1989 base period, however, infringing article 150, III, "a" and "b" of the Federal Constitution. The Abridgment 584 of the Supreme Court states that "The Income Tax on income calculated on the base period, applies the law in force in the financial year in which the income tax return should be presented." Thus, the trial of the Appeal 183.130-8 involves the necessary analysis regarding the validity of the Abridgment 584 before those constitutional provisions, which did not occur in another previous trial from the Supreme Court regarding the same matter. This analysis should be done by investigating the meaning and scope of such constitutional provisions, particularly the non retroactive principle regarding the income tax and its relationship with article 104, I, of the National Tax Code.

**KEYWORDS:** Exportations. 1989. Income tax. Abridgment 584.

### Referências bibliográficas

DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 1996.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.