



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Recurso nº : 140.522  
Matéria : IRPJ - Ex.: 1990  
Recorrente : KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA., SOCIEDADE  
INCORPORADORA DA HOLSTEIN KAPPERT COMERCIAL  
EXPORTADORA LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2005  
Acórdão nº : 107-07.903

IRPJ - LUCRO DAS EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS - ALÍQUOTA -  
A alíquota do IRPJ aplicável ao lucro das exportações incentivadas no  
exercício de 1.990, ano base de 1.989, é de 18% (dezoito por cento),  
por força do art. 1º, inciso I, da Lei n.º 7.988/89.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto  
por KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA., SOCIEDADE INCORPORADORA DA  
HOLSTEIN KAPPERT COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros  
Natanael Martins, Hugo Correia Sotero, Gileno Gurjão Barreto (Suplente Convocado) e  
Octávio Campos Fischer, que fará declaração de voto.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 4 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NEICYR DE ALMEIDA e  
ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22

Acórdão nº : 107-07.903

Recurso nº : 140.522

Recorrente : KHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA., SOCIEDADE  
INCORPORADORA DA HOLSTEIN KAPPERT COMERCIAL  
EXPORTADORA LTDA.

## RELATÓRIO

Foi lavrado Auto de Infração de fls. 16/17, contra KHS Indústria de Máquinas Ltda, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica do exercício de 1990, ano-base 1989, por insuficiência de recolhimento do imposto com base no lucro real da exportação incentivada.

O fisco exige o imposto resultante da diferença entre a alíquota de 18%, prevista no art. 1º da Lei nº 7.988/89 e a alíquota de 6% que só vigorou, no entender da autoridade fiscal, até o ano-base 1988.

A autuada apresentou impugnação as fls. 19/25, levantando as seguintes razões, em resumo:

Preliminarmente, alegou ser nulo o lançamento por conter multa de ofício sem que o autuante fosse competente para lançá-la. Citou o art. 142 do CTN que, para a autuada, estabelecia a competência da autoridade fiscal apenas propor à administração superior a aplicação da referida multa.

Segundo a autuada estão sendo claramente violados, tanto o princípio da legalidade quanto o princípio da anterioridade, constantes, respectivamente, do art. 150, III, "a" e "b", de nossa Carta Magna.

Ao decidir, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, optou por julgar procedente o lançamento, mantendo a multa de ofício



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

aplicada pelo fisco, e confirmando, que a nova alíquota de 18%, inserida a época pela Lei nº 7.988/89, deveria ter sido aplicada pela autuada na apuração do seu Lucro Real ano-base 1989, pois, segundo a turma julgadora, essa lei foi editada ainda no ano de 1989 e tratou expressamente dessa nova alíquota aplicável no exercício de 1990, ano-base 1989.

Quanto à violação dos princípios constitucionais levantados pela autuada, decidiram os julgadores que a matéria não era de competência do processo administrativo, cabendo ao Poder Judiciário sua apreciação.

Excluíram a TRD como juros de mora no período de 04.02.91 a 29.07.91, nos termos da IN SRF nº 32/97.

O Acórdão foi assim ementado:

*NULIDADE. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO - Tendo em vista a legislação que regula o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, a multa de ofício constitui parte integrante do auto de infração lavrado pelo auditor fiscal.*

*EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. LUCRO REAL. ALÍQUOTA - O lucro real decorrente de exportações incentivadas, apurado com base no lucro da exploração, sujeitou-se, no exercício de 1990, período-base 1989, à tributação com base na alíquota de 18% e não de 6%.*

*JUROS COM BASE NA TRD - Em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 32, de 1997, é de se excluir a exigência de juros com base na TRD no período de 04/02/1991 a 29/07/1991.*

*Lançamento Procedente*

A autuada tomou ciência da Decisão de 1ª Instância em 25/12/2003, protocolando seu recurso voluntário a esse Colegiado em 23/12/2003.

O arrolamento de bens foi providenciado no Processo nº 10.880.001759/2004-37.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Suas razões de apelação são a seguir sintetizadas.

Sustentado em doutrina e jurisprudência faz longo arrazoado sobre a ocorrência do fato jurídico tributário do Imposto sobre a Renda, para concluir que sua formação se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Aduz que, sob pena de ferimento dos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade da lei, a Lei nº 7.988, publicada em 29 de dezembro de 1989, não poderia alcançar fatos geradores ocorridos no próprio ano de 1989.

Ilustrou que o Plenário do Supremo proclamou a inconstitucionalidade do art. 8º da lei nº 7.689/88, editada em 15 de dezembro de 1988, que previra sua aplicação para o fato gerador que iria encerrar-se em 31 de dezembro de 1988. A lei não cuidava do imposto de renda, mas de tributo que possui apuração similar, qual seja, a contribuição social sobre o lucro líquido também sujeita à irretroatividade e à anterioridade (RE 146.733-SP).

Concluiu seu recurso asseverando que a Lei nº 7.988, publicada em 29 de dezembro de 1989, só poderiam entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 1990, em obediência à irretroatividade e a anterioridade tributária, sendo inadmissível sua aplicação em relação a qualquer fato que tenha ocorrido ainda no ano-base de 1989, na forma do pretendido.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e atendendo aos demais pressupostos. Dele conheço.

A Lei nº 7.988, de 28.12.89, publicada no DOU da mesma data, dispunha:

*Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:*

*I - passará a ser de 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 1º de fevereiro de 1988;*

*(...)*

Não há como negar vigência a dispositivo de Lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, ainda mais à vista do Enunciado da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, em pleno vigor:

“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.”

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.

  
LUIZ MARTINS VALERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER

*I – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES*

A questão nuclear do presente processo diz com o princípio da anterioridade e sua aplicação no que se refere ao imposto de renda. Trata-se de espinhosa problemática, há muito tempo debatida, mas em relação a qual tanto doutrina como jurisprudência ainda não alcançaram um consenso. Se, de um lado, temos os princípios da irretroatividade e da anterioridade como impeditivos da incidência de um tributo sobre fatos ocorridos até o ano da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, de outro, porém, temos a incômoda presença do art. 105 do CTN e da Súmula 584 do STF, que muito dificultam o desenvolvimento de uma solução adequada.

*II – O ART. 105 DO CTN E O ART. 150, III, “B” DA CF/88*

O art. 105 do CTN dispõe que:

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.

Se corretamente analisado, este texto de lei não é de ser considerado equivocado. É verdade que uma leitura simplista pode levar ao entendimento de que toda e qualquer norma, incluída no conceito de “legislação tributária”, deve incidir sobre fatos geradores “pendentes”, isto é, aqueles cuja realização já se iniciou, mas ainda não se completou.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Todavia, bem assevera o Ministro Eros Roberto Grau que o *direito não pode ser interpretado em tiras*. Trata-se de um objeto de conhecimento que deve ser considerado em sua integralidade. Não se pode, assim, interpretar uma norma de forma isolada. Se, por "legislação tributária", o art. 96 do CTN abrange "as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes", isto não significa que toda e qualquer "legislação tributária" possa ser aplicada, imediatamente, aos "fatos pendentes".

Uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico exige não só que todas as normas jurídicas devem ser consideradas para a obtenção da interpretação mais adequada, como, também, que se deve respeitar a hierarquia normativa existente. Ora, uma lei infraconstitucional não pode condicionar o âmbito de aplicação de uma norma constitucional (se esta assim não possibilitar). Ao contrário, toda e qualquer lei infraconstitucional é que deve ter sua interpretação pautada pelas normas constitucionais. Trata-se de imperativo decorrente do *Postulado da Supremacia da Constituição*, cuja aceitação na teoria é inquestionável, mas que, na *práxis jurídica*, é muitas vezes esquecido, quando não rejeitado. Assim, penso que não adianta espalharmos pelos "quatro cantos" que uma Constituição é Lei Fundamental de um ordenamento se na prática não a aplicamos desta forma. Supremacia Constitucional exige comprometimento social, exige um "sentimento constitucional", na expressão de Pablo Lucas Verdú (*Sentimento constitucional*. Trad. Agassiz Almeida Filho, Rio de Janeiro: Forense, 2004), ou uma "vontade constitucional", na lição de Konrad Hesse (*La fuerza normativa de la Constitución*. In: \_\_\_\_\_. Escritos de derecho constitucional. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992).

Desta forma, só haverá supremacia constitucional se a interpretação jurídica tomar como ponto de partida e de chegada o contido na Constituição. Sob esta perspectiva, a compreensão do direito tem o seu vetor partindo sempre da Constituição



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

para o restante do ordenamento jurídico e não o inverso. Assim, a adequada inteligência do art. 105 do CTN deve considerar as demais normas do ordenamento e, em especial, as normas constitucionais que se relacionam com a matéria.

Neste artigo 105 tem-se a determinação de aplicação imediata da “legislação tributária” a fatos pendentes. Trata-se de dispositivo relacionado com a incidência das normas tributárias. Impõe ele a incidência imediata da lei. Porém, não é o único texto de lei que rege tal matéria em nosso ordenamento jurídico. Afinal, no art. 150, III, “b” da CF/88, encontramos a regra da anterioridade, determinando que uma lei que aumente ou crie um tributo somente poderá incidir no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação. Assim, temos duas normas tratando do mesmo assunto: incidência das normas tributárias. Mais, são duas normas que, a princípio, apresentariam conteúdo/determinação conflitantes, pois, enquanto a norma do CTN impõe a aplicação imediata, a norma constitucional estabelece um termo para que a incidência possa ocorrer (o início do exercício financeiro/ano-base seguinte).

Esclareça-se que aqui não consideramos a norma da anterioridade como um princípio, mas, sim, como uma regra. Pode até ser visto como um princípio, na doutrina tradicional, ou multifacetário (princípio e regra), na lição de Humberto Ávila (*Teoria dos princípios*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2004). Todavia, a partir das lições de Dworkin e Alexy, entendemos que a sua natureza é de regra. Nesta perspectiva, um princípio, quando em conflito com outra norma, deve ser objeto de um processo de ponderação; já uma regra, quando em conflito com outra regra, submete-se à lógica do *tudo ou nada* (Dworkin).

Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos explicam assim que as regras são “...relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto delimitado de situações. Ocorrendo a hipótese prevista no seu relato, a regra deve incidir, pelo mecanismo tradicional da subsunção: enquadram-se os fatos na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

previsão abstrata e produz-se uma conclusão. A aplicação de uma regra se opera na modalidade tudo ou nada; ou ela regula a matéria em sua inteireza ou é descumprida. Na hipótese do conflito, só uma será válida e irá prevalecer” (O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 338).

Já os princípios, continuam os mesmos autores, são normas que “...contém relatos com maior grau de abstração, não especificam a conduta a ser seguida e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações. Em uma ordem democrática, os princípios freqüentemente entram em tensão dialética, apontando direções diversas. Por essa razão, sua aplicação deverá se dar mediante ponderação: à vista do caso concreto, o intérprete irá aferir o peso que cada princípio deverá desempenhar na hipótese, mediante concessões recíprocas, e preservando o máximo de cada um, na medida do possível. Sua aplicação, portanto, não será no esquema tudo ou nada, mas graduada à vista das circunstâncias representadas por outras normas ou por situações de fato” (*Idem, ibidem*, p. 339).

Portanto, o que se tem, no presente caso, é um conflito entre regras: uma regra do Código Tributário Nacional e uma regra da Constituição. Mas, não se trata de um conflito absoluto, no sentido de que a sua solução levaria à exclusão total de uma norma em favor de outra. Em verdade, trata-se de uma espécie de *antinomia total-parcial*, na classificação de Alf Ross explicada por Norberto Bobbio. Este filósofo italiano leciona que uma antinomia pode ser (a) total-total, (b) parcial-parcial e (c) total-parcial:

1) Se as duas normas incompatíveis têm *igual* âmbito de validade, a antinomia pode-se chamar...*total-total*: em nenhum caso uma das normas pode ser aplicada sem entrar em conflito com a outra.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

*Exemplo:* 'É proibido, aos adultos, fumar das cinco às sete na sala de cinema' e 'É permitido, aos adultos, fumar das cinco às sete na sala de cinema'. (...).

2) Se as duas normas incompatíveis têm âmbito de validade *em parte igual e em parte diferente*, a antinomia subsiste somente para a parte comum, e pode chamar-se *parcial-parcial*: cada uma das normas tem um campo de aplicação em conflito com a outra, e um campo de aplicação no qual o conflito não existe.

*Exemplo:* 'É proibido, aos adultos, fumar cachimbo e charuto das cinco às sete na sala de cinema', e "É permitido, aos adultos, fumar charuto e cigarro das cinco às sete na sala de cinema".

3) Se, de duas normas incompatíveis, uma tem um âmbito de validade igual ao da outra, porém, mais restrito, ou, em outras palavras, se o seu âmbito de validade é, na íntegra, igual a uma parte do da outra, a antinomia é total por parte da primeira norma com respeito à segunda, e somente parcial por parte da segunda com respeito à primeira, e pode-se chamar *total-parcial*.

*Exemplo:* 'É proibido, aos adultos, fumar das cinco às sete na sala de cinema' e 'É permitido, aos adultos, fumar, das cinco às sete, na sala de cinema, somente cigarros'" (*Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Leite dos Santos. São Paulo: Editora Polis; Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1990, p. 88-89).

A antinomia entre o art. 105 do CTN e o art. 150, III, "b" da CF/88, é *total-parcial*, porque todo o conteúdo deste dispositivo constitucional não se harmoniza com parte do conteúdo daquele dispositivo infraconstitucional, que possibilitaria que toda a "legislação tributária" tivesse aplicação imediata e no mesmo exercício financeiro, ainda que se tratasse de legislação instituidora ou majoradora de tributo.

Porém, a partir do momento que encontramos uma antinomia, devemos buscar métodos para superá-la, pois, ainda nas lições de Norberto Bobbio, "A tese de que o ordenamento jurídico constitua um sistema...pode-se exprimir também dizendo que o *Direito não tolera antinomias*" (*Idem, ibidem*, p. 81), no sentido de que não podemos aceitar que, em um sistema, convivam regras que disponham em sentido contrário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Neste caso concreto, para superar o conflito em questão – isto é, um conflito de regras – podemos apelar para quaisquer dos conhecidos critérios de solução de antinomias (o critério cronológico ou o critério hierárquico ou critério da especialidade) que o resultado será sempre o mesmo (ainda que, metodologicamente, o mais adequado fosse optar pela solução advinda do critério hierárquico): a prevalência do art. 150, III, “b” da CF/88 nas situações em que se tiver uma norma tributária que institua ou aumente um tributo. Isto porque (a) a Constituição de 1988 é cronologicamente posterior ao art. 105 do CTN, (b) é hierarquicamente superior a este dispositivo e, por fim, (c) o referido art. 150, III, “b” pode ser visto como *lex specialis* em relação ao art. 105 (enquanto este trata de todas as normas que compõem o conceito de “legislação tributária”, aquele trata apenas das normas que instituem ou aumentam os tributos).

Assim, temos que o art. 1º da Lei nº 7.988/89, porque aumentou de 6% para 18% a alíquota do IRPJ em um específico caso, não pode ter sua incidência regulada pelo art. 105 do CTN, mas sim pelo art. 150, III, “b” da CF/88: sua aplicação somente pode ser aceita para fatos ocorridos no exercício financeiro (ano-base) seguinte aquele em que se deu a sua publicação; portanto, em 1990.

### III – A SÚMULA 584 DO STF E A REGRA DA ANTERIORIDADE

Por outro lado, a relação entre a regra da anterioridade e o imposto de renda passou a ser tornar bastante complexa com a tentativa de consolidação, em 1976, de entendimento jurisprudencial do STF através da Súmula 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Relatam Marciano Seabra de Godoi, Daniela Silva de Guimarães Souto e Luciana Abreu Pereira Barcelos que duas matérias – relativamente ao imposto de renda de pessoa física - contribuíram para o STF emitir esta Súmula:

A primeira foi a exigência de uma subscrição compulsória, por parte de pessoas físicas e jurídicas que recebiam alugueres relativos a determinados imóveis, de letras imobiliárias do Banco Nacional da Habitação. A exigência foi veiculada por lei de novembro de 1964, a qual determinava que o ano-base para o cálculo de valor de tal subscrição compulsória seria o de 1964, portanto englobando alugueres já vencidos e recebidos desde janeiro de 1964. Vários magistrados e tribunais consideraram retroativa a exigência da exação sobre alugueres recebidos antes da entrada em vigor da lei que a instituirá, mas o STF considerou que tal exigência não era retroativa pois a subscrição compulsória somente seria devida em 1965 (exercício financeiro), sendo os aluguéis recebidos em 1964 simplesmente a base de cálculo da exação. No RE 65.612 (1ª turma. DJ 10.02.69), afirmou em seu voto o Ministro Amaral Santos, cujo voto majoritário não foi acompanhado pelos Ministros Raphael de Barros Monteiro e Aliomar Baleeiro:

“não há aplicação retroativa da Lei 4.494, de 1964. Ao contrario, ali apenas se estabeleceu que o ano-base para cálculo do valor das letras imobiliárias era o de 1964, mas a sua cobrança se faria em 1965. O exercício era o de 1965; o ano base o de 1964.”

A Segunda questão, que pareceu realmente haver determinado o entendimento sumulado, foi a revogação da isenção parcial do imposto de renda que vigorava para os magistrados, prevista no art. 2º da Lei nº 4.480, de 1964. O decreto-lei nº 62, de novembro de 1966, revogou em seu art. 15 tal isenção parcial, e o imposto de renda do exercício de 1967 já foi exigido pela Fazenda com base nos rendimentos integrais do ano-base de 1966, sem o benefício da isenção revogada em novembro de 1966. No RE 74.594 (2ª Turma, DJ 21.03.73), no RE 80.250 (2ª Turma, DJ 14.02.75) e no RE 80.620 (2ª turma, DJ 28.05.75), todos tendo como Relator o Ministro Xavier Albuquerque, o STF entendeu que a revogação em novembro de 1966 já poderia operar sobre os rendimentos auferidos pelos magistrados desde janeiro de 1966, pois estes conformariam apenas o ano-base (que seria mero critério de cálculo), sendo que o imposto somente seria



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

efetivamente exigido no exercício de 1967. (*Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 227-228).

No que se refere ao imposto de renda de pessoa jurídica, continuam referidos autores, a Súmula 584 foi utilizada no julgamento do RE 104.259, em 1985:

Posteriormente, a Sumula 584 foi aplicada ao imposto de renda das pessoas jurídicas, sendo clássico neste sentido o RE 104.259 (2ª Turma, DJ 18.10.85). O Relator, Ministro Cordeiro Guerra, acusou em seu voto o recebimento de Pareceres de Jaime Pinto e Geraldo Ataliba, o segundo deles sustentado que "o Decreto-lei 1.967, de 1982, deve ser considerado eficaz para incidir apenas sobre lucros produzidos em exercícios sociais, ou anos-base, iniciados a partir de janeiro de 1983, nunca podendo instituir a tributação de resultados relativos a períodos sociais já encerrados, ou em curso, antes dessa data" (destaques no origina). Todavia, o Ministro Cordeiro Guerra sustentou a prevalência da Sumula 584 frente a tais posições doutrinárias. Em seu voto, filiou-se à posição de Amílcar Araújo Falcão e Ricardo Mariz de Oliveira segundo a qual o fato gerador do imposto de renda é "complexivo" e o regime que se aplica em determinado ano-base é aquele legalmente previsto na data em que se completa o ciclo de formação do fato gerador. (*Idem, ibidem*, p. 228)

Entretanto, mesmo no seio do Supremo Tribunal Federal, a aplicação desta Súmula sempre foi alvo de críticas e divergências. Assim ocorreu, por exemplo, no RE 103.553 (1985) e no RE 115.167 (1988), como lembram os mesmos autores supracitados, dentre outros julgados.

Interessante notar que a forma como foi redigida esta Súmula proporciona ao menos duas leituras que se chocam com a regra da anterioridade. De um lado, a interpretação que vamos tratar mais a frente, no sentido de que a lei que aumenta o imposto de renda pode ser aplicada aos fatos ocorridos durante o ano de sua publicação, pois o que deve ser considerado é o exercício financeiro e não o ano-base. De outro lado, uma interpretação bastante difícil de ser aceita e que redundaria na completa inocuidade do art. 150, III, "b" da CF/88, na medida em que tal Súmula



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

considera válida a aplicação da lei vigente "no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração", mas não exige que a lei esteja em vigor no exercício financeiro anterior ao exercício financeiro da apresentação da declaração. Assim, poderíamos ter a absurda situação de exigir a aplicação imediata de uma lei majoradora do imposto de renda e que foi publicada um dia antes da data determinada para a apresentação da declaração do imposto, simplesmente porque o que a Súmula 584 impõe como única condição de aplicação válida da lei sobre os rendimentos obtidos no ano-base é que ela esteja em vigor "no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Já se vê, portanto, que, não só o conteúdo historicamente extraído da Súmula 584, como, também, sua redação não se mostram adequados.

Neste ponto, é importante fazermos uma brevíssima consideração a respeito do instituto das Súmulas Judiciais. Com o recente advento da Emenda Constitucional nº 45/2004, criou-se o tão almejado quanto criticado instituto da Súmula Vinculante. O novo art. 103-A da CF/88 dispõe que:

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

Esta regra vale somente para as Súmulas que venham a ser criadas. As Súmulas do STF já existentes, porém, não podem ser consideradas vinculantes, a menos que, de acordo com o art. 8º da EC 45/04, venham a ser confirmadas por dois terços dos integrantes do STF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

A Súmula 584 ainda não sofreu esta confirmação, de modo que os demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública (incluindo-se o Conselho de Contribuintes) não estão obrigados a obedecê-la. Seguem-na se entenderem que o seu conteúdo condiz com o disposto na Constituição de 1988, caso contrário podem desconsiderá-la, sem qualquer problema.

A doutrina, desde a sua edição, vem divergindo, aqui e acolá, do conteúdo desta Súmula. Porém, foi com a contribuição de Luciano Amaro que as críticas tornaram-se mais evidentes e robustas. Este renomado jurista desenvolveu brilhante tese, aplaudida pela quase totalidade da doutrina, que possibilitou o desmoronamento completo – ao menos do ponto de vista teórico – da Súmula 584.

Parte referido jurista da configuração de que o *fato gerador (fato jurídico tributário)* do imposto de renda é um fato que se realiza ao longo de um período de tempo (do que não discordam doutrina e jurisprudência – v. LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo : Dialética, 1998, p. 76 e ss.) , para concluir que:

“...o princípio da anterioridade reclama lei anterior ao exercício financeiro em que tenha início esse período.

Se o início do período de formação do fato gerado coincide com o início do exercício financeiro (1º de janeiro do ano X), o princípio da irretroatividade leva, praticamente, ao mesmo resultado que o da anterioridade: o primeiro reclama lei em vigor no dia 1º de janeiro do ano X; o segundo exigiria lei editada até 31 de dezembro do ano X – 1. Se, porém, o início do período de formação do fato gerador for outra data (p. ex., 1º de fevereiro do ano X), a diferença aparece nítida: a irretroatividade contar-se-ia com lei em vigor no dia 1º de fevereiro do ano X, mas a anterioridade impõe a necessidade de lei editada até 31 de dezembro do ano X – 1.

Só a apressada leitura da Constituição, que vedava a “cobrança” de tributo no mesmo exercício de sua criação ou aumento, poderia aceitar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

que bastaria, para respeitar o princípio, que o momento da arrecadação pagamento do tributo criado ou aumentado fosse deslocado para o exercício seguinte, podendo ser atingidos os fatos ocorridos no próprio exercício de edição da lei.

A conjugação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade leva, todavia, em relação aos tributos com fatos geradores periódicos, à inaplicabilidade da lei ditada no curso de certo exercício financeiro em todas as seguintes situações: a) fato gerador aperfeiçoado antes da lei; b) fato gerador em curso no momento da edição da lei; c) fato gerador cujo período seja posterior à lei, mas que se inicie no mesmo exercício de edição da lei (Hipótese em que a lei não seria retroativa, mas atentaria contra o princípio da anterioridade). Essa é a prática legislativa que registramos linhas acima (*Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 9ª ed., 2003, pp. 126, 127, 129, 132 e 133).

Na mesma linha de orientação, dentre vários outros doutrinadores,

Mary Elbe Queiroz tem preciosos ensinamentos:

Em relação ao imposto sobre a renda, muito já se discutiu sobre a interpretação e aplicabilidade a serem dadas ao princípio da anterioridade especialmente quando enexistiam regras constitucionais específicas que regulassem e exigissem a adoção desse princípio. Até o ano de 1985, em que foi editada a lei n. 7.450/1985, nem sempre a periodicidade da tributação para o imposto sobre a Renda coincidia com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), haja vista que o fato gerador do imposto era considerado como complexivo e prevalecia o entendimento de que o respectivo valor somente era conhecido no ano seguinte ao da percepção dos rendimentos, no momento da apresentação da sua declaração.

Naquela época, o entendimento majoritário era no sentido de ser a lei aplicável aquela que estivesse em vigora data da entregada declaração, acolhendo-se a retroatividade da lei nova para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua edição. Até então, admitia-se, pacificamente, que uma lei que entrasse em vigor em um ano-calendario (exercício financeiro) já produziria efeitos de imediato e poderia ser aplicada nesse mesmo ano, pois acolhia-se a hipótese da existência de fatos geradores pendentes. A interpretação adotada era de que a lei aplicável ao Imposto sobre a Renda seria aquela vigente na data da entrega da declaração de rendimentos, cuja data era o mês de abril do ano seguinte ao da percepção dos rendimentos a serem declarados. Nesse sentido, foi o teor da Súmula n. 584, do Supremo Tribunal Federal. Ressalte-se que, até a Constituição de 1988,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

vigorava o princípio da anualidade (esse guarda correlação com questões de orçamento fiscal) e não era exigido o respeito à anterioridade.

Com a Constituição de 1988, foi consagrado o princípio da anterioridade para as leis tributárias, como corolário da segurança jurídica, tendo deixado de existir a anualidade como princípio tributário, pois este era relativo à inclusão da arrecadação do tributo em previsão de lei orçamentária anterior à exigência do respectivo tributo. Apesar de essa previsão continuar a existir no texto Constitucional, ex vi do artigo 165 §§ 2º, 5º e 8º, ela não se encontra mais expressa no Capítulo do Sistema Tributário Nacional que trata das Limitações do Poder de Tributar, consoante o artigo 150 da Constituição Federal.

A partir de 1988, a doutrina e a jurisprudência judicial passaram a entender que o respeito à anterioridade significava que a lei que majorasse o Imposto sobre a Renda estivesse publicada, e em vigor, antes do início do ano-calendário em que se desejasse que ela passasse a produzir seus efeitos.

A interpretação mais adequada e que se ajusta aos preceitos constitucionais, por conseguinte, é no sentido da precedência, primazia, anteposição, publicação da lei antes do início do ano-calendário em que ocorrerão os fatos geradores de tributos. A lei que induzir alterações, no tocante ao Imposto sobre a Renda, já deverá estar publicada, e em plena vigência, antes do dia primeiro do mês de janeiro do ano-calendário em que ocorrerão os respectivos fatos do mundo real que a ela deverão subsumir-se, para que eles possam transmutar-se em fatos geradores de obrigação tributária.

Saliente-se que, se a lei for publicada em qualquer data do curso de um determinado ano-calendário, mesmo que ela traga disposição que determine a sua vigência a partir da respectiva publicação, ainda assim, com relação a quaisquer dispositivos que impliquem em alterações de direitos já garantidos anteriormente e, em especial, que resultem em majoração do quantum do imposto (seja quanto à apuração da base de cálculo seja relativamente à alíquota), eles somente passarão a produzir seus efeitos (ou vigência para quem adota essa concepção) a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente (*Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p. 21-23).

A crítica desferida contra a Súmula 584 apóia-se na idéia de que, por se tratar o *fato jurídico tributário* do imposto de renda de um *fato gerador complexo*, que se realiza ao longo de um período, isto é, ao longo do chamado *ano-base*,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

iniciando-se em 01 de janeiro e terminando em 31 de dezembro do mesmo ano (ou, mesmo que seja, em 01 de janeiro do ano seguinte), a lei que aumentar tal tributo somente poderá atingir tais fatos se for publicada até o último dia do ano imediatamente anterior àquele em se inicia a formação do *fato gerador complexo* (veja-se, porém, a maior restrição temporal imposta pela nova alínea “c” do inc. III do art. 150 da CF/88, em relação aos outros tributos). Por conseqüência, entende-se que o fato jurídico “entrega da declaração” não é o *fato gerador* do imposto de renda, como, também, não é *fato gerador* de outro imposto a entrega de uma guia qualquer.

Não há como discordarmos de tal doutrina. Aliás, sob esta perspectiva, qualquer discussão a respeito de quando se dá por ocorrido o fato jurídico tributário do IR – se 31 de dezembro ou 1º de janeiro – deveria ser considerada um *academicismo irritante*, como bem asseverou Sacha Calmon Navarro Coelho:

Academicismo irritante, pois o importante é e sempre será o contribuinte *saber, antes de realizar as suas atividades*, o quadro jurídico de regência dessas mesmas atividades, o que leva à tese de que só o dia 31 de dezembro seria, *ética e juridicamente, o dia apropriado*. Caso contrário, falar em princípio da anterioridade traduziria toleima, a crer-se na seriedade e nas funções do princípio. Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar sem saber das regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode *valorar a posteriori* o vencedor e os vencidos (*Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 232).

Destas lições do Professor Sacha Calmon, podemos chegar ao ponto central da polêmica a respeito da regra da anterioridade. A exigência de que a lei que aumente um tributo esteja em vigor no exercício anterior àquele em são realizados os fatos que se constituem como relevantes para a formação da obrigação tributária não é uma exigência isolada e caprichosa do ordenamento tributário. Muito pelo contrário, é exigência para a consolidação do princípio da segurança jurídica (ver;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997, p. 129). Afinal, uma das funções da segurança jurídica no direito tributário é dar maior estabilidade à relação Fisco x Contribuinte, no sentido de conferir a este o direito de não ser tributado de surpresa, da “noite para o dia” e, assim, conseguir organizar suas atividades com uma previsão segura a respeito da carga tributária que incidirá sobre elas (FISCHER, Octavio Campos. A regra da anterioridade e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [org]. *Reforma tributária*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004, p. 342 e ss).

No presente caso, discute-se a incidência da Lei nº 7988 de 28.12.89, que aumentou a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, ao próprio ano de 1989, justo porque assim está previsto no art. 1º desta norma:

*Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:*

*l - passará a ser de 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 1º de fevereiro de 1988;*

O que se tem da leitura de tal dispositivo é que o lucro decorrente de exportações incentivadas e obtidos durante todo o ano de 1989 passou, em 28 de dezembro deste mesmo ano, a sofrer uma alíquota de 18%; o que antes era de apenas 6%. Diante disto, indaga-se: foi respeitado o princípio da segurança jurídica? A resposta é simples: não. Não, porque até 28 de dezembro de 1989, aquele que realizava exportação incentivada estava seguro de que, para tal ano, as regras não poderiam modificadas; de que “não seria pego de surpresa” no “apagar das luzes” do ano-base em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Querer aplicar aqui a Súmula 584 do STF demonstra, então, uma tentativa de subverter não apenas a regra da anterioridade, mas, acima de tudo, o princípio da segurança jurídica. Afinal, como bem leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, "A anterioridade, como a irretroatividade, é expressão do direito à segurança. Esta, além de direito fundamental, é um dos valores básicos do Estado Democrático de Direito, como se vê na CF, em seu Preâmbulo" (Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: *Revista dialética de direito tributário*, nº 65, São Paulo: Dialética, p. 124, 2001).

Mais. Não nos preocupamos apenas em demonstrar a óbvia e clara ligação entre anterioridade e segurança jurídica, pois entendemos que a tentativa do Poder Público de querer aplicar uma lei majoradora de um tributo sobre fatos ocorridos no mesmo ano da sua publicação revela não só ofensa à segurança jurídica, mas, principalmente e o que é mais grave, ao princípio da moralidade pública.

Em estudo realizado a respeito do assunto, asseveramos que:

"...se o Poder Público tem o dever (jurídico) moral de tratar os contribuintes de forma ética, não basta que a anterioridade seja respeitada sob uma perspectiva formal, em que se autoriza a inovação normativa onerosa até o último dia de um exercício financeiro. A anterioridade material, que revela um forte conteúdo moral, está a exigir do Poder Público que informe com clareza, honestidade e antecipação os seus propósitos legislativos" (FISCHER, Octavio Campos. A regra da anterioridade e a Emenda Constitucional nº 42/03. *Op. Cit.*, p. 346-347).

Portanto, temos que uma lei editada no final de um ano para atingir situações desenvolvidas ao longo deste ano, tomando o contribuinte de surpresa, é, inquestionavelmente, uma lei que não encontra amparo em qualquer idéia de moralidade que se possa ter em um Estado Democrático de Direito. E um Estado que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

se diz Estado Democrático de Direito, tal qual estampado no art. 3º da CF/88, não precisa de atitudes legislativas como a que estamos a analisar.

*IV – DA JURISPRUDÊNCIA DO STF*

Todavia, no âmbito jurisprudencial, até o presente momento, esta específica questão ainda não foi analisada de forma definitiva pelo STF. Há precedente em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, que é favorável ao contribuinte, mas, também, precedente sobre o próprio IRPJ que é favorável ao Fisco:

Em relação à CSL:

- 1) RE 189493 ED / PR - PARANÁ  
Relator(a): Min. GILMAR MENDES  
Julgamento: 09/11/2004 Órgão Julgador: Segunda Turma  
Publicação: DJ DATA-03-12-2004  
EMENTA: Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Contribuição social sobre o lucro decorrente de exportações incentivadas. Lei nº 7.856, de 1989. Não observância do princípio da anterioridade mitigada. Precedentes. 3. Embargos de declaração acolhidos para negar seguimento ao recurso extraordinário.
  
- 2) RE 183119 / SC - SANTA CATARINA Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO  
Julgamento: 20/11/1996 Órgão Julgador: Primeira Turma  
Publicação: DJ DATA-14-02-1997 PP-01988  
EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS. EXPRESSÃO: "CORRESPONDENTE AO PERÍODO-BASE DE 1989", CONTIDA NO CAPUT DO ART. 1º DA LEI Nº 7.988, DE 28 DE DEZEMBRO DE 1989, ENQUANTO REFERIDA AO INC. II DO MESMO DISPOSITIVO. Inconstitucionalidade que se declara, sem redução de texto, por manifesta incompatibilidade com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal (princípio da anterioridade mitigada). Recurso não conhecido.
  
- 3) RE 141602 / PE - PERNAMBUCO  
Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE  
Julgamento: 28/08/1992 - Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Publicação: DJ DATA-18-09-92 PP-15412

Ementa

1. RE, B: CONFIRMAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR FUNDAMENTO DIVERSO. CONHECENDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELA LETRA B, PODE O TRIBUNAL, AINDA QUE AFIRMANDO A VALIDADE DA LEI CUJA INCONSTITUCIONALIDADE FORA DECLARADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, MANTER, POR FUNDAMENTO DIVERSO, A CONCLUSÃO DELE. 2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: ANTERIORIDADE (CF, ART. 195, PAR. 6.). O ART. 195, PAR. 6., NÃO SE LIMITA A IMPOR O INTERVALO DE 90 DIAS ENTRE A LEI E O LANÇAMENTO OU A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO CRIADA OU ALTERADA: O QUE SE IMPEDE, ATÉ O TERMO FINAL DAQUELE PRAZO DE ANTERIORIDADE, E A PROPRIA INCIDENCIA DA NORMA LEGAL. LOGO, A CONTRIBUIÇÃO CRIADA PELA L. 7.689/88 NÃO PODE INCIDIR SOBRE A PARCELA DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, DO LUCRO APURADO EM 31.12.89, DADO QUE A L. 7.856/89, QUE REVOGOU A EXCLUSÃO DO SEU MONTANTE DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, SÓ FOI PUBLICADA EM 25 DE OUTUBRO DO MESMO ANO.

Em relação ao Imposto de Renda:

RE 194612 / SC - SANTA CATARINA

Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES

Julgamento: 24/03/1998

Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ DATA-08-05-1998 PP-00015

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

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 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 R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336). 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 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege".

Entretanto, no RE 183.130, a 2ª Turma ainda não terminou de analisar a questão, sendo que o Min. Carlos Velloso já exarou voto pela impossibilidade de aplicação do supracitado aumento de alíquota para o ano-base de 1989. Atualmente, porém, o julgamento da matéria está pendente em razão de pedido de vista do Min. Nelson Jobim.

Nota-se, portanto, que há um certo incômodo provocado pela presença desta Súmula 584 à luz da Constituição de 1988, o que tem contribuído para a sua paulatina revisão. O fato é que já não se tem mais espaço para sustentar uma interpretação literal do art. 150, III, "b" da CF/88, quando diz que é vedado "cobrar" tributo no mesmo ano em que foi publicado a lei que o aumentou e daí se retirar, como ocorreu com voto do Min. Ilmar Galvão, que a regra da anterioridade nada mais seria do que uma postergação do prazo de cobrança do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

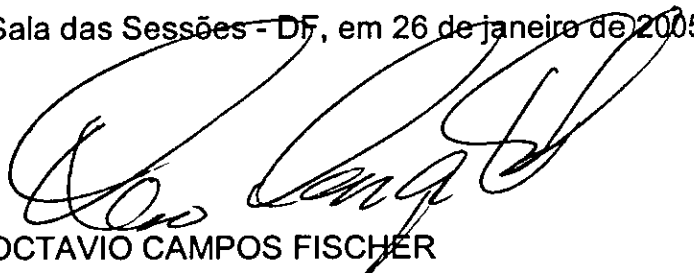
Processo nº : 10880.027941/92-22  
Acórdão nº : 107-07.903

Mais do que isto, verifica-se que a formação de mais precedentes em relação à Contribuição Social sobre o Lucro a favor dos contribuintes deve levar a uma decisão no que se refere ao IRPJ calcada na lógica jurídica. Afinal, se a Contribuição Social sobre o Lucro é regida por uma anterioridade "mitigada", isto é, que se considera como uma exceção à anterioridade geral (do exercício financeiro), o STF deve guiar sua orientação para evitar que a tributação do IRPJ recaia sobre os fatos ocorridos em 1989, sob pena de consolidar situação em que a exceção (anterioridade mitigada) tenha mais força do que a regra geral (anterioridade do exercício financeiro).

De qualquer forma, importante deixar bem claro que o que o art. 150, III, "b" da CF/88, veda não é a cobrança do tributo no mesmo ano da publicação da lei que o aumentou ou instituiu, mas a própria incidência desta lei. Caso contrário, não só a anterioridade restará destruída, como, também, os princípios da segurança jurídica e da moralidade pública.

Por tudo o que, brevemente, consegui sintetizar a respeito do assunto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário para o fim de determinar que a incidência da Lei nº 7988 de 28.12.89, no que se refere ao aumento da alíquota na tributação do lucro decorrente das exportações incentivadas, somente seja possível a partir do ano-base de 1990.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.



OCTAVIO CAMPOS FISCHER