

O Imposto de Renda frente aos princípios da irretroatividade e anterioridade tributária: uma análise acerca da súmula 584 do STF

The income tax against the principles of irretroactivity and tax previousness: an analysis about summary 584 of the STF

El impuesto a la renta frente a los principios de irretroactividad y anticipación tributaria: un análisis sobre el sumario 584 del STF

Recebido: 20/04/2022 | Revisado: 28/04/2022 | Aceito: 28/04/2022 | Publicado: 01/05/2022

Adive Cardoso Ferreira Júnior

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0565-7066>

Universidade Estadual de Santa Cruz, Brasil

E-mail: acferreira1@uesc.br

Luisa Rocha Guimarães

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2613-1298>

Universidade Estadual de Santa Cruz, Brasil

E-mail: lrguimaraes@uesc.br

Resumo

O presente artigo analisou o imposto de Renda frente à súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, que regula que em tal imposto aplica-se a legislação em vigor no exercício em que a declaração será apresentada. A mencionada Súmula foi editada em um momento anterior ao da vigência da atual Carta Magna. Ao manter a eficácia da súmula, o Supremo confronta os princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade tributária, uma vez que dá margem a uma retroatividade imprópria no IR. O presente artigo apresenta uma discussão acerca da simetria da aplicação da súmula 584 do STF perante e sua visão contemporânea nos tribunais superiores, tomando como base para tanto, os princípios constitucionais tributários da irretroatividade e da anterioridade. Para tanto, a metodologia utilizada foi de revisão de literatura, com buscas por meio da técnica denominada de *snowballing*. O estudo concluiu que a súmula não deveria ter sido recepcionada pela Constituição Federal.

Palavras-chave: Jurisprudência; Constitucionalidade; Imposto de renda; Anterioridade tributária; Irretroatividade tributária.

Abstract

This article analyzed the income tax against the precedent nº 584 of the Federal Supreme Court, which regulates that in such tax the legislation in force in the year in which the declaration will be presented applies. The aforementioned Precedent was edited at a time prior to the validity of the current Magna Carta. By maintaining the effectiveness of the precedent, the Supreme Court confronts the constitutional principles of non-retroactivity and tax anteriority, since it gives rise to improper retroactivity in the IR. This article presents a discussion about the symmetry of the application of precedent 584 of the STF before and its contemporary view in the superior courts, taking as a basis for that, the constitutional principles tributary of non-retroactivity and anteriority. Therefore, the methodology used was a literature review, with searches using the technique called *snowballing*. The study concluded that the precedent should not have been approved by the Federal Constitution.

Keywords: Jurisprudence; Constitutionality; Income tax; Tax precedence; Tax irretroactivity.

Resumen

Este artículo analizó el impuesto a la renta frente al precedente nº 584 del Supremo Tribunal Federal, que reglamenta que en dicho impuesto se aplica la legislación vigente en el año en que se presentará la declaración. El referido Precedente fue editado en un momento anterior a la vigencia de la actual Carta Magna. Al mantener la vigencia del precedente, la Corte Suprema confronta los principios constitucionales de irretroactividad y anterioridad tributaria, pues da lugar a una retroactividad indebida en el IR. Este artículo presenta una discusión sobre la simetría de la aplicación del precedente 584 del STF ante y su visión contemporánea en los tribunales superiores, tomando como base para ello, los principios constitucionales tributarios de irretroactividad y anterioridad. Por lo tanto, la metodología utilizada fue una revisión bibliográfica, con búsquedas mediante la técnica denominada *snowballing*. El estudio concluyó que el precedente no debería haber sido aprobado por la Constitución Federal.

Palabras clave: Jurisprudencia; Constitucionalidad; Impuesto de renta; Precedencia fiscal; Irretroactividad fiscal.

1. Introdução

O Imposto sobre a renda de pessoa física – IR é um tributo que se sujeita aos princípios constitucionais da anterioridade do exercício e irretroatividade tributária. Portanto, qualquer lei que o torne mais oneroso ao contribuinte só pode ter efeito a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que foi publicada.

O fato gerador do Imposto de Renda considera-se ocorrido no período-base, ou seja, aquele em que o contribuinte auferiu lucro. A data do período-base escolhida pelo legislador é o dia 31 de dezembro de cada ano. Isso posto, em tal data é que se considera perfeito o fato a ser tributado, devendo, portanto, ser aplicada a lei vigente em tal época.

Todavia, em 1976, o STF editou a súmula 584, a qual traz em sua redação uma regra em que se calcula o Imposto de Renda pela lei vigente à época da declaração e não à época do fato gerador, podendo causar com isso uma retroatividade imprópria, caso seja editada uma lei antes do dia 31 de dezembro que majore tal tributo.

Assim, a pesquisa tem como problema: a súmula 584 do Supremo Tribunal Federal é compatível com o sistema constitucional brasileiro?

O presente artigo tem como objetivo geral analisar a aplicação da súmula 584 do STF frente aos princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade tributária, buscando atualizações jurisprudenciais quanto a inaplicabilidade da súmula pelos tribunais superiores. Especificamente, pretende-se abordar os princípios da irretroatividade e anterioridade tributária; contextualizar a súmula nº 584; discorrer sobre a aplicação atual da súmula nos Tribunais Superiores.

2. Metodologia

O artigo consiste em uma revisão de literatura, com objetivo exploratório. A metodologia justifica-se em virtude de a súmula ter surgido, no Brasil, em 1976, mas a legislação tributária ter sofrido alterações, ao longo do tempo, sobretudo em virtude da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Com isso, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o artigo limitou-se a analisar os princípios constitucionais da irretroatividade e anterioridade tributária, uma vez que são os questionados perante à súmula nº 584 do STF.

Para tanto, utilizou-se de análise da legislação, bem como de doutrina e jurisprudência dos últimos vinte anos, tendo feito varredura por meio das seguintes palavras-chave: “jurisprudência; constitucionalidade; imposto de renda; anterioridade tributária; irretroatividade tributária” a partir da base de dados científica da Scielo e documentos do tipo artigo, publicados até o ano de 2021.

Visando alcançar os resultados, utilizou-se do método de pesquisa *snowballing*, em que se realizou a busca de referências das referências. Tal método foi proposto por Greenhalgh e Peacock (2005), com o intuito da identificação de fontes de qualidade.

Por fim, a pesquisa fez uma análise dos artigos, teses, dissertações e demais obras a partir de fontes encontradas no Portal de Periódicos Capes e no Google Acadêmico.

3. Resultados e Discussão

A Constituição Federal – CF aborda as principais limitações ao poder de tributar em um rol não exaustivo. Entre tais limitações, estão as imunidades e os princípios tributários. Alexandre (2014, p.81) assevera que “boa parte das limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais”.

O mesmo autor afirma em sua obra que, por serem garantias individuais, algumas limitações ao poder de tributar possuem status de cláusulas pétreas:

Relembre-se, todavia, que a norma constitucional que define as “cláusulas pétreas” (CF, art. 60, §4º.) não proíbe quaisquer Emendas sobre aquelas matérias, vedando apenas as mudanças tendentes a abolir o que ali está enumerado. Nessa linha, é correto afirmar que é possível a realização de emendas que ampliem ou melhorem a proteção que a Constituição Federal atribuiu ao contribuinte; o que não é possível é a supressão ou diminuição das garantias. (Alexandre, 2014, p. 81).

O estudo de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar são de tamanho valor para a compreensão do IR, todavia, o presente artigo se limitará a tratar alguns dos mais relevantes princípios para o estudo do tema.

O art. 5º, II, da Carta Magna regula que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei (Brasil, 1988). O Código Tributário Nacional - CTN estabelece que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, criando uma obrigação ao contribuinte, este só poderia ser cobrado quando instituído por lei (Brasil, 1966).

No mesmo sentido, o art. 150, I, da CF estabelece que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Com base em tais dispositivos legais, surge o princípio da legalidade tributária (Brasil, 1988).

O princípio da legalidade consiste em um dos mais importantes princípios tributários, motivo pelo qual, deve ter o consentimento, ainda que indireto, do contribuinte: “[...] é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há de ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.” (Minardi, 2015, p. 76).

Quando se aborda o consentimento indireto do contribuinte, há de falar que o contribuinte, ao menos em tese, só paga aquele tributo que escolheu pagar, pois são aqueles que foram escolhidos pelo povo que têm o poder de instituir ou majorar os tributos através de lei.

No mesmo sentido, Minardi (2015, p. 76) esclarece que “em atenção ao Princípio da Legalidade a tributação não é decidida pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para legislar”.

Todavia, tal regra possui exceção, uma vez que o §1º do art. 153 da Carta Magna estabelece que é facultado ao poder executivo alterar as alíquotas dos Impostos de Importação – II; de Exportação – IE; sobre operações financeiras – IOF e sobre produtos industrializados – IPI (Brasil, 1988).

Ademais, desde a edição da Emenda Constitucional 33/2001, mais duas atenuações ao princípio da legalidade foram adicionadas ao rol já existente. A primeira diz respeito à redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE – combustíveis, prevista no art. 177, §4º, I, b, da Carta Magna, e a segunda diz respeito à redução e restabelecimento das alíquotas do ICMS – combustíveis, prevista no art. 155, §4º, IV, c da CF (Brasil, 1988).

O princípio da anterioridade é um dos desdobramentos da segurança jurídica, tal princípio é uma garantia ao contribuinte de que não será surpreendido com a cobrança de um novo tributo, ou majoração de um já existente, sem que antes haja um lapso entre a instituição ou majoração e a cobrança de tal. Nas palavras de Alexandre: “Em matéria tributária, o princípio ganha colorido especial, pois, para o contribuinte, não basta a segurança com relação aos fatos passados (irretroatividade da lei), também se faz necessário um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo.” (Alexandre, 2014, p. 103).

Nesse mesmo sentido, Minardi afirma: “Também denominado de princípio da Não Surpresa do contribuinte é considerado de suma importância no ordenamento jurídico, pois possibilita o exame da imposição legal com antecedência de algo que era imprevisível, contudo, uma vez publicado será obrigatória sua imposição” (Minardi, 2015, p. 148).

Alexandre (2014, p. 113) assevera que “Em suma, a ideia fundamental do princípio é proteger o contribuinte contra a imediata aplicação de normas que aumentem a carga tributária a que ele já está sujeito”.

O princípio da anterioridade é dividido em dois: anterioridade do exercício (art. 150, III, b, CF) e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, CF) (Brasil, 1988).

Nos termos do art. 150, III, b, CF é vedado aos entes federativos cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que seja publicada lei que os instituiu ou majorou. Preliminarmente, é necessário atentar-se que a CF se baseia na publicação da lei e não na vigência dela.

O princípio da anterioridade do exercício busca impedir a aplicabilidade de leis que instituem ou majorem tributos até o exercício subsequente ao que a lei seja publicada.

Embora a lei criadora (ou que aumente) entre em vigor na data de sua publicação (como, em regra, vêm consignado nessas normas), o certo é que essas leis só poderão produzir eficácia no exercício subsequente àquele em que forem editadas. E que pese vigentes, tais leis têm sua eficácia protraída para o ano seguinte ao da sua publicação. (Minardi, 2015, p. 148-149).

Além disso, nos termos do art. 150, III, c, CF, é vedado aos entes federativos cobrarem tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que houver os instituído ou majorado (Brasil, 1988).

Tal princípio visa completar a segurança jurídica dada pela anterioridade do exercício, pois, em caso de inexistência da noventena tributária, seria possível que um tributo fosse instituído no dia 31 de dezembro e já cobrado no dia 01 de janeiro, uma vez que estaria respeitando a anterioridade do exercício.

Portanto, para garantir que o contribuinte não seja surpreendido, há a anterioridade nonagesimal, que foi incluída na Carta Magna com o advento da EC 42/2003 (Brasil, 1988).

Corroborando com tal entendimento, afirma Silva:

A eficácia jurídica a norma designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações, à aplicabilidade, exigibilidade ou executoriedade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica. Possibilidade e não efetividade. (Silva, 1968, p.58).

Nesse sentido, Minardi cita:

Além de ser respeitado o próximo exercício financeiro, deve-se examinar se transcorreram 90 dias da data da publicação da lei, posto que, repita-se o Princípio da Anterioridade busca evitar a surpresa do contribuinte. Assim, se for respeitado apenas o próximo exercício, como antigamente ocorria (antes da EC n. 42/2003), o contribuinte se via surpreendido na situação de um tributo ser majorado ou instituído no dia 31 de dezembro e já ser cobrado no dia 1º de janeiro, sob a alegação que era o próximo exercício financeiro. (Minardi, 2015, p. 150).

Em que pese a previsão constitucional do princípio da anterioridade do exercício financeiro, a própria CF prevê as mitigações a tal princípio em seu art. 150, §1º (Brasil, 1988). Assim, alguns tributos não estão submetidos ao princípio da anterioridade como um todo, outros não se submetem apenas à anterioridade do exercício e outros apenas à anterioridade nonagesimal.

No caso do Imposto de Renda, não se aplica a anterioridade nonagesimal, aplicando-se, apenas, a regra da anterioridade do exercício. Em outras palavras, se alguma lei institua ou majore tais tributos no dia 31 de dezembro, já poderá ser cobrado sob as novas regras no dia 01 de janeiro do ano subsequente.

Em relação ao princípio da irretroatividade, nos termos do art. 150, III, a, da CF, é vedado aos entes federativos cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Brasil, 1988).

O princípio da irretroatividade é também um dos desdobramentos da segurança jurídica, buscando-a de forma contrária ao princípio da anterioridade, sendo que este busca salvaguardar os fatos futuros, enquanto a irretroatividade busca dar segurança aos fatos pretéritos. Assim aborda Minardi:

O legislador constituinte ao estabelecer o Princípio da Irretroatividade, nos termos do artigo 150, III, “a”, da CF, invocou uma garantia maior ao contribuinte, que ultrapassa a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, posto que proíbe a tributação sobre fatos geradores não introduzidos anteriormente em lei, o que permite ao contribuinte a faculdade de evitá-la, se assim desejar, pela privação, na prática, do ato ensejador da tributação. (Minardi, 2015, p. 129).

E completa:

O Princípio da Irretroatividade revela-se como instrumento de otimização da segurança jurídica, pelo fato de conferir ao contribuinte uma maior certeza do que efetivamente será tributado. Tudo isso em virtude de previamente estabelecer em lei as situações relevantes na relação jurídico-tributária em que ensejarão a tributação, assegurando-se, assim, a impossibilidade de o sujeito passivo se deparar com exações que considerem atos, fatos ou situações do passado. (Minardi, 2015, p. 129-130).

Nessa mesma percepção, o art. 105 do CTN regula que “a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes” (Brasil, 1966).

Alexandre explica tal dispositivo legal na sua obra:

Apesar de ser difícil entender como algo pode ser aplicado “imediatamente” a fatos futuros, os objetivos do legislador são bastante claros, quais sejam: a) impedir a tributação de fatos que, no momento da sua ocorrência, não estavam sujeitos à incidência tributária; e b) garantir que a tributação já verificada é definitiva, não podendo ser objeto de majoração por legislação posterior. (Alexandre, 2014, p. 106).

Em que pese a Constituição Federal não prever nenhuma mitigação ao princípio da irretroatividade tributária, o Código Tributário Nacional elenca três exceções a tal princípio. A primeira atenuação ao princípio da irretroatividade, encontrada no art. 106, I, do CTN, diz respeito a lei interpretativa. Nos termos de tal dispositivo legal, quando uma lei for expressamente interpretativa, poderá retroagir, desde que não comine penalidade (Brasil, 1966).

Minardi explica tal dispositivo: “Registre-se que uma lei interpretativa apenas esclarece o sentido de outra anterior, elidindo dúvidas a seu respeito, sem, contudo, inovar a ordem jurídica. Havendo qualquer agravação na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao Princípio da Irretroatividade das leis.” (Minardi, 2015, p. 130).

A segunda atenuação, prevista no art. 106, II, do CTN, regula que a lei poderá retroagir se discorrer de ato não definitivamente julgado em três hipóteses: a) quando deixar de defini-lo como infração; b) quando não o abordar como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; c) caso lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (Brasil, 1966).

Por fim, a terceira mitigação está prevista no art. 144, §1º do CTN, qual seja: quando se referir a lançamento tributário, uma lei instituir novos critérios de apuração ou fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (Brasil, 1966).

O Imposto de Renda é um tributo que, conforme mencionado anteriormente, se submete ao princípio da anterioridade do exercício, portanto, leis que o tornem mais oneroso ao contribuinte só poderiam gerar efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal – STF editou a súmula 584, em 1976, ou seja, anterior a atual Carta Magna, em que é enunciado 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” (Brasil, 1976).

O fato gerador do imposto de renda é dado como perfeito no dia 31 de dezembro de cada ano, devendo, portanto, ser aplicada a legislação vigente nessa data para que o princípio da irretroatividade não seja ferido.

Na doutrina moderna, existem diversas críticas quanto à vigência da súmula 584 do STF.

Ocorre que muitos doutrinadores criticam o teor dessa Súmula, isso porque o fato gerador do imposto de renda ocorre no período-base – no dia 31 de dezembro – e, ao aplicar a lei vigente no exercício da entrega da declaração (que é o ano seguinte), estar-se-ia violando os dois princípios do nosso ordenamento jurídico: o da irretroatividade e da anterioridade do exercício, que o imposto de renda deve respeitar. (Minardi, 2015, p. 142).

Tal ponto será melhor discutido quando da análise das jurisprudências contemporâneas.

Desde o ano de 1921, com o advento da Lei n. 4.440, a renda das pessoas começou a ser tributada. Todavia, em tal época ainda não se levava em consideração a capacidade contributiva do Sujeito Passivo. Apenas a partir da Lei 4.625, publicada em dezembro de 1922, é que foi instituído o Imposto de Renda da maneira como se conhece atualmente no Brasil.

O Imposto de Renda, de competência federal, é nitidamente um tributo com finalidade fiscal, sendo este o maior arrecadador entre os impostos federais.

Como a tributação de tal imposto é de maneira progressiva, é alcançado com isso a redistribuição de renda entre as regiões do país e entre as pessoas, uma vez que aqueles que contribuem menos (ou nada) serão, em tese, aqueles que mais utilizarão dos serviços públicos.

Machado explica:

Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o intérprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no §7º do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. Por outro lado, graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto da competência dos Estados ou Municípios. (Machado, 2011, p. 317).

E completa:

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônica/SUDAM e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE, entre outros organismos.

Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente fiscal, tem também função *extrafiscal* altamente relevante. (Machado, 2011, p. 317).

Compreende-se, portanto, que, apesar de o Imposto de Renda ser o maior responsável pela arrecadação federal, sua função vai além da fiscal, uma vez que este tributo permite que haja uma distribuição de renda, ainda que longe da forma ideal.

Conforme depreende-se do estudo do art. 43 do CTN, o critério material do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos patrimoniais que não compreendidos no conceito de renda (Brasil, 1966). Sabbag explica: “O imposto tem como hipótese de sua incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza.” (Sabbag, 2016, p. 1296).

Portanto, para que haja incidência do IR, é necessário que haja um acréscimo patrimonial e não o mero recebimento de alguma pecúnia.

Em relação ao critério temporal do IR, o fato gerador considera-se computado perfeito no dia 31 de dezembro do ano-base, ou seja, o ano em que o contribuinte auferiu renda.

No caso do Imposto de Renda sobre Pessoa Física, o critério temporal ocorrerá no dia 31 de dezembro de cada ano, entretanto, apenas no exercício financeiro seguinte é que deverá ser entregue a declaração anual de imposto de renda.

Já no caso do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica, o critério temporal também será o dia 31 de dezembro de cada ano caso o contribuinte opte pelo regime de tributação que anui o recolhimento anual com antecipações mensais.

Em se tratando do critério espacial, por ser um tributo de competência federal, o critério espacial no Imposto de Renda é todo o território nacional, alcançando também fatos geradores ocorridos fora do Brasil, conforme o art. 43, §2º, do CTN: “Art. 43. [...] §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”. (Brasil, 1966).

No mesmo sentido, o art. 3º, §4º, da Lei 7.713/88 regula que:

Art. 3º [...] §4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Brasil, 1988).

O critério pessoal é tratado nos termos do art. 45 do CTN: “Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis” (Brasil, 1966).

Em breve síntese, contribuinte do Imposto de Renda pode ser pessoa física domiciliada, ou não, no Brasil, mas que recebam renda ou proventos de qualquer natureza no Brasil, no caso de não ser domiciliada no país, ou pessoas jurídicas com sede no Brasil.

Machado conceitua o contribuinte do Imposto de Renda:

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. É pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.

Para evitar polêmicas a respeito da configuração das firmas individuais, assim também para abranger pela tributação das pessoas jurídicas aquelas que exercem atividades empresariais sem a forma de pessoa jurídica, a legislação fez a equiparação legal. Disse que se equiparam às pessoas jurídicas as empresas individuais, as firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços. (Machado, 2011, p.329).

Além disso, o lançamento do Imposto de Renda ainda gera muitas dúvidas, uma vez que a mais popular declaração tributária no sistema pátrio é a declaração do imposto de renda, motivo pelo qual, muitos ainda acreditam que o tributo seja lançado por declaração.

Todavia, tal entendimento já é superado pela doutrina, sendo pacífico o entendimento de que o lançamento do Imposto de Renda é feito por homologação.

Alexandre explica tal entendimento na sua obra:

Na sistemática de lançamento do IR, entretanto, a formulação de declaração pelo sujeito passivo é mera obrigação acessória que auxilia no cálculo, pelo próprio sujeito passivo, do tributo porventura devido. Caso haja imposto a pagar, o próprio declarante deve antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, tudo em perfeita subsunção com a regra contida no art. 150 do Código Tributário Nacional, sede da definição do lançamento por homologação. (Alexandre, 2014, p. 563).

Tal entendimento é encontrado também na obra de Minardi: “Além disso, o IR está sujeito ao lançamento por homologação. Desse modo, conforme estudado em Capítulo anterior, o Sujeito Passivo deve antecipar-se, de modo a efetuar a declaração e o recolhimento, para que, no prazo de 5 anos, a União efetue a homologação expressa ou tácita.” (Minardi, 2015, p. 672).

Nesse mesmo sentido, Machado afirma: “[...] atualmente, porém, a declaração de rendimentos é entregue e o contribuinte recebe, desde logo, a intimação para o pagamento do tributo nos termos de sua declaração, de sorte que o lançamento, a rigor, já não se faz por declaração, mas por homologação.” (Machado, 2011, p. 331).

Portanto, em que pese haver a necessidade da realização da declaração do IR, superado fica o entendimento de que tal tributo é feito por declaração, uma vez que, conforme demonstrado, a doutrina pátria já é pacífica no entendimento de que tal tributo é feito por homologação, visto que o lançamento é feito pelo próprio contribuinte, que de imediato já realiza o pagamento do tributo, devendo apenas a União homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento realizado pelo contribuinte.

Em 1976, o Supremo Tribunal Federal – STF editou a súmula 584 com a seguinte redação: “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” (Brasil, 1976). Em tal época havia a compreensão de que o fato gerador do Imposto de Renda ocorria no 1º dia da declaração e não com base na renda auferida no exercício financeiro anterior.

Todavia, com o advento da atual Carta Magna e com a compreensão de que o fato gerador do Imposto de Renda ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano, a mencionada súmula deveria, ao menos em tese, ser superada.

Grande parcela da literatura critica vigência dessa súmula, pois o fato gerador do Imposto de Renda ocorre no período-base, ou seja, 31 de dezembro, e ao ser aplicada a lei da data da declaração do imposto, poderiam estar sendo violados princípios constitucionais tributários.

Como é cediço, o Imposto de Renda é um tributo que se submete aos princípios da anterioridade do exercício e da irretroatividade, portanto, qualquer lei que o torne mais oneroso para o contribuinte só poderia gerar seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação e para fatos geradores que ocorressem a partir de então.

Nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, aplicando-se excepcionalmente, conforme já mencionado, a casos pretéritos (Brasil, 1966). Nesse mesmo sentido, o art. 150, III, a, CF, o qual impede que a lei tributária tenha efeitos retroativos (Brasil, 1988).

Em breve síntese, o princípio da irretroatividade tributária busca dar uma segurança jurídica ao contribuinte no sentido de que este saberá qual a lei que regerá a relação jurídica no exato momento em que praticar o fato gerador, gerando com isso insegurança, eis que aplicou, por tempo, algo sem levar em consideração que foi editado em momento distinto (Schoueri & Barbosa, 2021).

Entretanto, o STF, ao aplicar a sua súmula 584, quebra tal segurança dada constitucionalmente e pela legislação infraconstitucional ao contribuinte, uma vez que, este estará auferindo renda durante todo o ano base, praticará o fato gerador no dia 31 de dezembro, e poderá ter sua renda tributada por uma lei que só terá eficácia em momento posterior.

Na lição de Sabbag:

Conquanto a questão se nos apresente com relativa simplicidade, o STF tem sacramentado um entendimento diverso, ao considerar que a lei que majora o IR, ainda que publicada nos últimos dias de dezembro, pode irradiar efeitos sobre

todo o ano que se encerra, uma vez que o fato gerador do imposto, cujo início se dera em 1º de janeiro, ainda estaria por encerrar, ou seja, mostrar-se-ia ainda “pendente”, o que torna plenamente aplicável o art. 105 do CTN. (Sabbag, 2016, p. 231).

Seguindo a linha de entendimento do professor, a lei nova irá atingir toda uma série de atos praticados pelo contribuinte durante o ano-base e este teria praticado tais atos tomando por base a lei vigente à época.

Em crítica à súmula, o autor continua:

Em outras palavras, a Súmula n. 584 deseja que se adote, às avessas, os postulados da anterioridade e irretroatividade tributárias. Veja por que, em linguagem simples: a lei “de hoje” atingirá fatos geradores “de ontem”, ferindo de morte a irretroatividade tributária, enquanto, na mesma trilha do exotismo, o “amanhã” deverá se preparar para o “hoje”, e não o contrário – o que seria razoável e normal, na perspectiva da segurança jurídica -, em inequívoca mácula à anterioridade tributária. (Sabbag, 2016, p. 231).

Torna-se pacífico, então, o entendimento de que a súmula 584 deveria ser superada, uma vez que viola o princípio da irretroatividade tributária. Para tanto, demonstra-se a visão da literatura acerca da temática:

Entendemos que o fato gerador do IR deve ser regido pela lei vigente por ocasião de sua ocorrência, haja vista que o tempo rege o ato (*tempus regit actum*). O pensamento defendido no STF é, *concessa vênia*, de duvidosa sustentabilidade, pois a lei majoradora do IR deve ser sempre pretérita em relação aos fatos presuntivos de riqueza, cujo conjunto comporá o fato gerador do imposto. Tal conjunto fático, assim composto, no âmbito do aspecto material do fato gerador do IR, rimará com os postulados da irretroatividade, da anterioridade, da confiança, da não surpresa, e, sobretudo, com o inafastável princípio da segurança jurídica. (Sabbag, 2016, p. 232).

Nesse mesmo sentido, assevera a doutrina de Alexandre:

Não obstante tal entendimento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a Súmula 584 parece simplesmente desprezar tanto a anterioridade quanto a irretroatividade [...].

Não obstante as impiedosas críticas da doutrina, existem diversos precedentes em que o STF reafirma a plena vigência da Súmula, sem, contudo, enfrentar os irrefutáveis argumentos favoráveis à superação do enunciado. (Alexandre, 2014, p. 108-109).

Por fim, corroborando com o entendimento, cita-se a obra de Minardi:

Ocorre que muitos doutrinadores criticaram o teor dessa Súmula, isso porque o fato gerador do imposto de renda ocorre no período-base – no dia 31 de dezembro – e, ao aplicar a lei vigente no exercício da entrega da declaração (que é o ano seguinte), estar-se-ia violando os dois princípios do nosso ordenamento jurídico: o da irretroatividade e da anterioridade do exercício, que o imposto de renda deve respeitar. (Minardi, 2015, p.142).

Portanto, percebe-se que é pacífico na doutrina o entendimento de que a Súmula 584 do STF resta superada quando analisada frente ao princípio da irretroatividade.

Uma vez superada a explanação da inaplicabilidade da súmula 584 do STF frente ao princípio da irretroatividade, passa-se à explicação da inaplicabilidade do mencionado dispositivo frente ao princípio da anterioridade.

Como é cediço, o Imposto de Renda é um tributo sujeito ao princípio da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, b, CF), portanto, uma lei que o torne mais oneroso para o contribuinte só terá sua eficácia no exercício financeiro seguinte aquele em que foi publicada (Brasil, 1988).

Para ilustrar tal entendimento, imagina-se que uma lei publicada em 04 de dezembro de 2020 tenha majorado a alíquota do Imposto de Renda. Tal lei entrará em vigor e terá plena eficácia no dia 01 de janeiro de 2021. Contudo, no

momento da declaração do tributo no ano de 2021 (tomando como base o ano de 2020), será válida a nova lei, utilizando como base a alíquota já majorada, sendo uma verdadeira afronta ao princípio da anterioridade, pois a lei seria aplicada já no dia 31 de dezembro de 2020 (data do fato gerador do Imposto de Renda).

Em crítica à súmula Sabbag afirma:

Em suma, a crítica da quase unanimidade da doutrina brasileira é no sentido de que, uma vez publicada a lei durante um dado exercício financeiro, ela somente entrará em vigor no exercício financeiro subsecutivo, sendo-lhe vedada a aplicação imediata naquele exercício dentro do qual teria sido editada (Sabbag, 2016, p. 232).

Portanto, quando da análise da Súmula 584 do STF frente ao princípio da anterioridade do exercício, tal qual quando da análise frente ao princípio da irretroatividade, resta o entendimento de que a mencionada Súmula deve ser superada e não mais aplicada no ordenamento pátrio.

Diferentemente do STF, o Superior Tribunal de Justiça – STJ entendeu, em diversos momentos, pela superação e inaplicabilidade da Súmula 584 do STF, sob o argumento de que a mencionada Súmula foi construída com base em legislação anterior ao CTN. A corte, de maneira acertada, buscou salvaguardar os princípios constitucionais a seguir de forma literal o entendimento sumulado do STF.

Diversos foram os momentos em que o STJ exteriorizou tal entendimento na sua jurisprudência:

TRIBUTÁRIO – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – APLICAÇÃO RETROATIVA – IMPOSSIBILIDADE SÚMULA Nº 584, DO STF. INAPLICABILIDADE. 1. Os Decretos-lei nº 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. Inaplicável o verbete sumular nº 584, do E. STF, posto erigido à luz da legislação anterior à atual Carta Magna. Vigê no presente, os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. 3. Recurso improvido (REsp 419814/RS 1ª T., rel. Min. Luís Fux, em 24-09-02).

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – CICLO DE FORMAÇÃO DO FATO GERADOR – MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO – CTN, ART. 116 – DECRETOS-LEIS 1.704/79 E 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 provido. (REsp 133306/RS 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, em 19-10-1999).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - IMPOSTO DE RENDA. 1. A lei que altera o imposto de renda deve estar em vigor em um ano, para poder incidir no ano seguinte. A incidência se faz pela eficácia da norma. 2. Publicada a Lei 9.430/96, em 1º de janeiro do ano seguinte já estava com eficácia completa e passível de aplicação, para reflexo no pagamento do exercício de 1998. 3. Embargos de declaração acolhidos, mas sem efeitos modificativos. (EDcl no REsp 377.099/RS, 2º T, rel. Min. Eliana Calmon, em 02-03-2004).

Ademais, a Ministra Eliana Calmon, ao proferir o seu voto, criticou a Súmula 584, mencionando que esta já está superada:

A Súmula 584 do STF está superada nos moldes colocados no seu verbete, entendendo-se que na atual redação da CF/88 aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no ano antecedente, de modo a já estar ela com plena eficácia no início do ano-base. Assim, sendo, a Lei 9.430/96 teve vigência em 1996 e, em 1º-01-1997, ou seja, no ano seguinte, plena eficácia, de modo a já incidir sobre os fatos geradores iniciados em janeiro de 1997 (Brasil, 2004).

Portanto, é perceptível que o entendimento de que a Súmula 584 do STF está superada não é apenas da doutrina, mas já atinge a jurisprudência, sobretudo a do STJ.

O Supremo Tribunal Federal, ao longo do tempo, prolatou alguns entendimentos, ainda que isolados, quanto à inaplicabilidade da mencionada Súmula:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA JURÍDICA. IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE. DISTINÇÃO ENTRE EXERCÍCIO FINANCEIRO E ANO BASE. DECRETOS-LEI 1.704/1979, 1.967/1983 E 2.065/1983. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 584/STF. 1. O alcance da Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal é definido de acordo com os precedentes que lhe deram origem. 2. A Súmula 584/STF tomou por base precedentes relativos (i) ao imposto de renda devido por pessoas físicas (magistrados) e (ii) à subscrição compulsória de letras imobiliárias do Banco Nacional de Habitação, em valor calculado com base na renda auferida da cobrança de aluguéis, tudo com base nas regras de tributação e apuração vigentes nas respectivas quadras temporais. 3. Não há nas razões de agravo regimental indicação de que os modelos de tributação e de apuração permaneceram inalterados, de modo a justificar a aplicação do enunciado sumular. Em sentido semelhante, não há indicação sequer da proximidade dos regimes de tributação e de apuração relativos às pessoas físicas e às pessoas jurídicas que justificasse o mesmo tratamento. 4. Encerrado o período de formação do fato jurídico tributário, tal como definido pelo regime de regência, modificações posteriores da legislação não podem retroagir para aumentar a carga tributária. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 244003/SC, 2º T. rel. Min. Joaquim Barbosa, em 20-04-2010).

Todavia, o julgamento que trouxe maior repercussão para o caso foi o do RE 183.130, visto que discutiu por quase duas décadas quanto a retroatividade da lei do imposto de renda, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES INCENTIVADAS. LEI 7.988/89, ART. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido. (RE 183.130/PR, rel. Min. Carlos Velloso, em 25-09-2014).

Em que pese ter afastado tão somente a aplicação da Súmula nos casos da arrecadação com função extrafiscal, tal julgado trouxe uma evolução quanto à aplicação da Súmula pelo STF.

Em 2020, o STF analisou o tema, no julgamento do Recurso Extraordinário 159.180, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Esse recurso extraordinário foi interposto pela Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários de Minas Gerais. Nele, o STF compreendeu que o entendimento da Súmula está superado (Brasil, 2020).

Assim, por meio do informativo 987, o STF deixou claro que o entendimento da súmula nº 584 está superado, motivo pelo qual, a Corte decretou o cancelamento do verbete.

Portanto, hoje, já é consolidado o entendimento de que, para a declaração do IR, se aplica a legislação vigente em 31 de dezembro do ano anterior à declaração, que é a data de prática do fato gerador, respeitando, assim, a anterioridade anual (Silva, 2021).

4. Considerações Finais

Ao final do presente trabalho, é possível concluir que a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal foi editada em um momento diverso da legislação brasileira e com base em leis e Constituição que não mais vigoram no sistema legislativo pátrio, o que impediria a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual, deve ser analisado se a referida súmula foi ou não recepcionada pela atual Carta Magna.

Pelos resultados da elaboração da pesquisa, não restam dúvidas quanto à necessidade do vencimento da Súmula pelo próprio STF, uma vez que o dispositivo viola, de forma explícita, os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade do exercício.

Enquanto a estudada Súmula permanecesse com validade, não haveria concordância entre ela e a forma adotada quanto ao fato gerador do IR, além do desrespeito aos mencionados princípios. Nesse sentido, é impossível haver uma tentativa de defender a mencionada súmula, uma vez que essa aparece como não recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Todavia, é imperioso ressaltar que a jurisprudência contemporânea do próprio STF já demonstra ter consolidado quanto à superação do entendimento da súmula nº 584, por meio do informativo 987. Assim, visando evitar uma insegurança jurídica no ordenamento fiscal nacional, o Supremo decretou o cancelamento da súmula.

Para futuras pesquisas acerca da temática, sugere-se a análise do contexto histórico do ordenamento jurídico pátrio acerca do momento em que a súmula foi editada a fim de examinar se a sua criação se deu em consonância com a legislação da época.

Referências

- Alexandre, R. (2014). *Direito tributário esquematizado* – (8ª ed.) rev., atual. e ampl. : Método.
- Amaro, L. (2010). *Direito Tributário brasileiro*. (16ª ed.): Saraiva.
- Brasil. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- Brasil. (1966) *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato complementar n. 36, de 13.3.1967. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.
- Brasil. (1921). *Lei n. 4440, de 31 de dezembro de 1921*. Institui salário educação e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14440.htm#:~:text=LEI%20n%204.440%2C%20DE%2027%20DE%20OUTUBRO%20DE%201964.&text=Institui%20o%20Sal%C3%A1rio%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=3%C2%BA%20O%20sal%C3%A1rio%20Deduca%C3%A7%C3%A3o%20ser%C3%A1,Pens%C3%B5es%20a%20que%20estiverem%20vinculados.
- Brasil. (1988). *Lei n. 7713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm.
- Brasil. (2002) Superior Tribunal de Justiça. *Agravo regimental no Agravo de instrumento 420.635/SP*, Brasília, DF, out. 2002. www.stj.gov.br.
- Brasil. (2004). Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de declaração em Recurso Especial 377.099/RS*, Relatora: Min. Eliana Calmon, Brasília, DF, mar. 2004. www.stj.gov.br
- Brasil (1999). Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 133.306/RS*, Relator: Min. Milton Luiz Pereira, Brasília, DF, out. 1999. www.stj.gov.br.
- Brasil. (2002). Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 419.814/RS*, Relator: Min. Luis Fux, Brasília, DF, set. 2002. www.stj.gov.br
- Brasil. (1976). Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 584*. Ao imposto sobre a renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. www.stf.gov.br.
- Brasil. (2014). Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 183.130/PR*, Relator: Min. Carlos Velloso, Brasília, DF, set. 2014. www.stf.gov.br.
- Brasil (2010). Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 244.003/SC*, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, DF, abr. 2010. www.stf.gov.br.
- Brasil (2020). Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 159.180/MG*, Relator: Min. Marco Aurélio. 2020. <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753483769>.
- Carraza, R. A. (2009). *Curso de direito constitucional tributário*. (25ª ed.): Malheiros.
- Carvalho, P. B. (2008). *Curso de direito tributário*. (19ª ed.): Saraiva.
- Coêlho, S. C. N. (2006). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. (9ª ed.): Forense.
- Da Silva, J. A. (1968) *Aplicabilidade das normas constitucionais*. Ed. Revista dos Tribunais.
- Dizer o Direito. (2020). Informativo 987. <https://www.dizerodireito.com.br/2020/10/informativo-comentado-987-stf.html>.

Furlan, V. (2015). *Imposto sobre a renda pessoa física em face do princípio da irretroatividade*. <https://jus.com.br/artigos/43082/impuesto-sobre-a-renda-pessoa-fisica-em-face-do-principio-da-irretroatividade>.

Greenhalgh, T., & Peacock, R. (2005). Effectiveness and efficiency of search methods in systematic reviews of complex evidence: Audit of primary sources. *British Medical Journal*, 331(7524), p. 1064–1065, 2005. 10.1136/bmj.38636.593461.68.

Machado, H. B. (2011). *Curso de direito tributário*. (32ª.ed.): Malheiros.

Minardi, J. (2015). *Manual de Direito Tributário*. (2ª.ed.): juspodivm.

Morais, M. A.(s.d.). Irretroatividade e anterioridade no IR: análise da súmula 584 do STF. <https://jus.com.br/artigos/29538/irretroatividade-e-anterioridade-no-ir-analise-da-sumula-584>.

Sabbag, E. (2016). *Manual de Direito Tributário*. (8ª.ed.): Saraiva.

Schoueri, L. E. (2012). *Direito tributário*. (2ª.ed.): Saraiva.

Schoueri, L. E., & Barbosa, M. C. (2021). Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal do IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual*, (47), 569-613. <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1182/160>.

Silva, B. A. (2021). *Convenções internacionais em matéria tributária e a influência da legislação interna posterior: análise à luz do caso Volvo*. https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/57949/1/2021_tcc_basilva.pdf.