EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – PRINCÍPIO DA ANUALIDADE – RETROATIVIDADE

Empréstimo compulsório – Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional 1/69).

Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional *do art. 18, § 3º, da Constituição Federal, do empréstimo compulsório* especial, *do art. 21, § 2º, II, da mesma Constituição Federal. Os casos serão sempre os da Lei Complementar (CTN, art. 15) ou outra regularmente votada (art. 50 da Constituição Federal).*

O empréstimo sujeita-se às imposições de legalidade *e* igualdade, *mas, por sua natureza, não à anterioridade, nos termos do art. 153, § 29,* in fine, *da Constituição Federal (demais casos previstos na Constituição).*

O Decreto-Lei 2.047/83, contudo, sofre de vício incurável: a retroação *a ganhos, rendas – ainda que não tributáveis – de exercício anterior, já encerrado. Essa retroatividade é inaceitável (art. 153, § 3º, da Constituição Federal), fundamento diverso daquele em que se apoiou o acórdão recorrido.*

Recurso extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.047, de 20 de julho de 1983.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 111.954
Recorrente: União Federal
Recorrida: Daniel Laynes de Andrade
Relator: Sr. Ministro *Oscar Corrêa*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamanto e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso e declarar a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983.

Brasília, DF, 1º de junho de 1988. *Rafael Mayer*, Presidente. *Oscar Corrêa*, Relator.

RELATÓRIO

O *Sr. Ministro Oscar Corrêa:* 1. O ilustre Ministro Pádua Ribeiro assim relatou a hipótese no Tribunal Federal de Recurso (fl. 125):

"Daniel Laynes de Andrade impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Curituba, insurgindo-se contra a cobrança do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983, ao argumento, em suma, de ofensa aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade da lei.

A sentença, após afastar a preliminar de ilegitimidade passiva *ad causam* da autoridade impetrada, concluiu pela impossibilidade da sua cobrança no mesmo exercício em que foi criado. Daí ter concedido a segurança para livrar o impetrante, em relação ao exercício de 1983, do exigido pagamento de Cr$ 102.006,00 (doc. fl. 10).

Apelou a União Federal (fl. 112-114). Diz que o mandado de segurança foi mal endereçado, pois, à vista do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.047, de 1983, a competência para a expedição dos avisos

de cobrança e, em conseqüência, para a prática do ato contra o qual se insurge o impetrante, é do Secretário da Receita Federal e não do Delegado da Receita Federal; por isso, pede seja provido o seu recurso, a fim de ser reformada a sentença e declarado extinto o processo, sem julgamento do mérito."

2. A Quarta Turma do Tribunal Federal de Recursos confirmou a sentença, recebendo o acórdão esta ementa (fl. 129):

"Tributário. Mandado de segurança. Autoridade coatora. Empréstimo compulsório. Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983, art. 7º Constituição, arts. 18, § 3º, e 21, II. Princípio da anterioridade. Aplicação.

I – O Superintendente da Receita Federal tem legitimidade passiva para figurar em ação de segurança contra a cobrança do empréstimo compulsório, instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 1983.

II – O § 3º do art. 18 da Constituição não criou nenhuma espécie de empréstimo compulsório; cingiu-se em proibir a sua instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Daí que a regra constante do art. 21, § 2º, II, da Constituição, é aplicável a todo empréstimo compulsório que vier a ser instituído. Aplicação do princípio da anterioridade.

III – Apelação desprovida. Sentença confirmada."

3. A União interpêo recurso extraordinário, pelas alíneas *a* e *d*, assim resumido no despacho deferitório do ilustre Ministro Gueiros Leite (fl. 159):

"Trata-se de recurso extraordinário, manifestado pela União Federal com fulcro no art. 119, III, letras *a* e *d*, da CF, de decisão de Turma julgadora desta Corte, que, ao apreciar, em grau de recurso, mandado de segurança onde se discute a constitucionalidade do empréstimo compulsório, criado pelo Decreto-Lei nº 2.047/83, julgou procedente a pretensão do impetrante, sob o fundamento de que 'o § 3º, do art. 18 da Constituição Federal não criara nenhuma espécie de empréstimo compulsório, se cingira em proibir sua instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, motivos por que a regra do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal abrangeria todo empréstimo compulsório que viesse a ser instituído, e o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei 2.047/83, sobre o que gira a controvérsia, violara o princípio constitucional da anterioridade da lei."

Ao argumento de que o aresto em apreço teria violado os arts. 18, § 3º e 153, § 29 da Constituição Federal, além de ter dissentido da orientação fixada pela Corte Suprema, na sua Súmula 418, assevera, em síntese, que a atual CF confere à União Federal o poder de instituir dois empréstimos compulsórios: o chamado Empréstimo Compulsório Excepcional, criado em virtude de situação excepcional (art. 18, § 3º) e não sujeito nem às disposições constitucionais relativas aos tributos nem às normas gerais de direito tributário; e o chamado Empréstimo Compulsório Especial, previsto no art. 21, § 2º, II da CF, e sujeito à observância das disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário. Sustenta que o empréstimo compulsório sob exame, por estar amparado no art. 18, § 3º, da CF não se encontra subordinado aos princípios constitucionais, como entendeu o acórdão impugnado. De igual modo, continua, embora a Súmula 418-STF tenha sido editada na vigência da Constituição Federal de 1946, permanece em vigor para a espécie de empréstimo compulsório excepcional, que não é tributo."

4. Deferido o recurso, vieram os autos à Corte, com as razões da Recorrente (fl. 164/188) e sem as do Recorrido, que não se apresentou (fl. 189).

É o Relatório.

VOTO

O *Sr. Ministro Oscar Corrêa* (Relator): 1. Ao deferir o processamento do extraordinário, assim o apreciou o ilustre Ministro Gueiros Leite, então Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos (fl. 159/162):

"Sobre a questão, o Ministro Armando Rolember, quando da assentada de julgamento da AMS 104.579-MG, perante a Egrégia 4ª Turma desta Corte, declarou:

'O princípio consagrado na Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal, de que a arrecadação do empréstimo compulsório não estava sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária', predominou até a edição da Emenda Constitucional nº 1/69 a qual, no art. 21, § 2º, estabeleceu que a dito empréstimo seriam aplicadas as disposições constitucionais relativas aos tributos entre elas, conseqüentemente, a do art. 153, § 29, de que 'nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre

produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição'.

A Subprocuradoria, em seu parecer, sustentou a inaplicabilidade de tal norma constitucional à hipótese, invocando o disposto no art. 18, § 3º, da Constituição, onde se dispõe que 'somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório' e argumentando que se aí não há referência às normas relativas a tributos se há de entender a inaplicabilidade delas quando se tratar de empréstimo compulsório instituído em casos excepcionais, como ocorria com o previsto no Decreto-Lei nº 2.047/83.

Tal interpretação não é correta, ao que entendo.

A Constituição, no art. 18, incisos I e II, dispondo sobre o Sistema Tributário, estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Município, além dos impostos, poderiam instituir taxas e contribuição de melhoria, e, no § 3º, especificou que 'somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderia instituir empréstimo compulsório'.

O que aí se fez, portanto, não foi a previsão de um empréstimo compulsório de natureza especial, passível de instituição em casos excepcionais, e sim proibição de instituição do empréstimo, medida cabível em casos excepcionais previstos em lei complementar, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com o que a norma do art. 21, § 2º, inciso II, alcança a todo empréstimo compulsório que vier a ser instituído, do que resulta ser aplicável à exigência respectiva o princípio de anterioridade da lei, desatendido na cobrança atacada na impetração." (fl. 113-4).

Por seu lado, o Ministro Miguel Ferrante, quando da assentada de julgamento da REO 103.995-MG, perante a Egrégia 6ª Turma, assinalou:

"Dispõe a Constituição:

Art. 18. (. . .)

(. . .)

§ 3º Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

Art. 21.

(. . .)

§ 2º A União pode instituir:

(. . .)

II – empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário'.

De seu turno, dispõe o Código Tributário Nacional:

'Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária do poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e na condição de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei".

Das normas transcritas extrai-se que os 'casos excepcionais' são acontecimentos anômalos, emergenciais, que põem em risco a soberania nacional, a incolumidade pública ou a ordem econômica. Para atender às permanentes necessidades e conjurar os danos delas emergentes, a ação do Estado há de se fazer pronta e eficazmente.

Já os 'casos especiais' não revestem o caráter de urgência, são situações particulares, típicas, definidas na própria lei complementar, estando sujeitos à observância do regime jurídico tributário. A exemplo do empréstimo compulsório para essa sorte de caso, cita-se a Lei Complementar nº 13, de 11 de setembro de 1972, que o instituiu em favor da Eletrobrás (Centrais Elétricas Brasileiras S. A).

Assim, a literalidade das normas constitucionais leva à diversidade conceitual desses empréstimos.

Não se discute que a hipótese do art. 21, § 2º – II – da Constituição subsume-se à natureza do tributo.

O mesmo, porém, não ocorre quanto ao empréstimo de que cuida o art. 18, § 3º, do diploma político.

Aqui cogita-se de espécie com características próprias definidas, como o componente da restitutibilidade, por exemplo, que lhe retiram a característica do tributo, ainda que com ele guarde semelhança.

A circunstância de situar-se o empréstimo excepcional no capítulo da Lei Fundamental, referente ao sistema tributário, não basta por si para considerá-lo tributo. Se o legislador constituinte entendeu de submeter apenas os empréstimos especiais às normas gerais do direito tributário é porque – parece óbvio – não considerou o empréstimo excepcional modalidade do tributo. A

exclusão deste, daquelas regras pertinentes ao sistema tributário, fala por si.

Têm razão os que sustentam que no sistema constitucional vigente melhor localização não existe para tal empréstimo.

É que semelhante ao tributo, como se disse, não é conceitualmente um tributo, mas em si uma prestação pecuniária compulsória, restituível em certo tempo e exigida em circunstâncias excepcionais que ameaçam a integridade nacional ou a estabilidade social e econômica. É antes uma variante no sistema tributário, uma espécie de exceção ao sistema, e assim, como pondera com propriedade o mencionado José Souto Maior Borges, 'a sede mais apropriada da exceção é ao lado da regra' (trab. cit. p. 86).

Portanto, filio-me à corrente dos que sustentam a insubmissão do questionado empréstimo excepcional (art. 18, item II, § 3º da CF) ao regime tributário.' (fl. 134/136)

Como se vê, a natureza jurídica do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei 2.047/83, a par da divergência doutrinária, não encontra conceituação harmônica, também, nesta Corte."

2. O Decreto-lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983, instituiu o empréstimo compulsório "para atender caso de calamidade pública", "tendo em vista o disposto nos arts. 55, II, e 18, § 3º, da Constituição Federal, e art. 15, II, do Código Tributário Nacional", prevendo sua exigência de pessoa física que tenha obtido no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982, a título de ingressos isentos, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, importância total superior a Cr$ 5.000.000,00.

3. O Tribunal Federal de Recursos, neste caso, considerou invocável, na hipótese, o princípio da anterioridade, em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal, que dispõe aplicam-se aos empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário; recusando a *invocação* do art. 18, § 3º, da Constituição Federal, quanto aos casos excepcionais de instituição de empréstimo compulsório.

O recurso extraordinário intenta, por isso, demonstrar a divergência com a Súmula 418 e a ofensa ao art. 18, § 3º e art. 153, § 29, da Constituição Federal, distinguindo: empréstimo *compulsório excepcional* (art. 18, § 3º, da Constituição Federal) que seria o da hipótese, não sujeito às normas constitucionais relativas aos tributos e normas gerais de direito tributário; e o *empréstimo compulsório especial*, sujeito a essas normas (art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal).

4. A natureza jurídica do empréstimo compulsório é questão que apaixonou os estudiosos, provocando amplos debates, a que não esteve alheio este Plenário, como nos que precederam a formulação da Súmula 418, em especial no Recurso em Mandado de Segurança nº 11.252-PR (vide *Referências da Súmula do STF*, vol. 21 – Súmula 418, p. 180 e seg.).

Esta Súmula, invocada pela Recorrente, teve como referência a Constituição de 1946, profundamente alterada pela legislação posterior culminando nos arts. 18, § 3º e 21, § 2º, II, da Constituição Federal, que lhe dão a atual configuração jurídica, ao que nos parece, insuscetível de dúvidas.

5. Não pretendemos, por isso, voltar ao tema que, em voga, durante muito tempo, nas discussões deste Supremo Tribunal Federal, apaziguou-se com a Súmula 418 e, a partir daí, poucas controvérsias terá suscitado nesta Corte.

Parece-nos, contudo, que a Súmula 418 perdeu validade a partir do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal de 1969 (EC 1/69), que determinou se aplicassem aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

Já o havia entremostrado o eminente Ministro Xavier de Albuquerque, no RE 87.988, quando considerou, naquele caso, aplicável a Súmula 418, porque instituído o empréstimo antes do Código Tributário Nacional.

6. Desta forma, não acolhemos a invocação da Súmula 418 feita pela Recorrente, e impõe-se examinar a outra tese: da existência dos empréstimos compulsórios *excepcionais* do art. 18, § 3º – não sujeitos às normas impostas aos demais tributos – e entre os quais se incluiria o empréstimo compulsório em exame, do Decreto-lei nº 2.047/83; e dos empréstimos compulsórios *especiais*, a elas subordinados.

Não nos parece tal. Resumindo, sem necessidade de invocar doutores que o terão afirmado, ou contestado, parece-nos que o art. 18, § 3º, da Constituição Federal, apenas fixou a regra de que *somente a União* – e nos casos definidos em lei complementar – poderá instituir empréstimo compulsório.

Isto porque, no regime anterior, tal competência estendia-se aos Estados, tanto que a Súmula 418 teve como uma de suas referências a Lei Estadual nº 4.529/62, do Estado do Paraná, e em torno dela se estabeleceu a controvérsia no RMS 11.252 citado.

A essa determinação de competência privativa se restringiu o art. 18, § 3º, deferindo à lei complementar a fixação dos casos em que instituível.

7. E a lei complementar é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que, no art. 15, se refere, nos mesmos termos, à matéria – termos oriundos da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, à Constituição de 1946 – que os reproduziu, e que prevaleceram no art. 19, § 4º, da Constituição de 1967, transplantados para o art. 18, § 3º, da Emenda Constitucional nº 1/69.

A esse novo texto constitucional, porém, acrescentou-se o inciso II, do § 2º, do art. 21, objetivando caracterizar os empréstimos compulsórios como *tributos*, sujeitos ao seu regime.

Para nós – e fugindo de disputas doutrinárias que estenderiam demasiado esse voto – os casos excepcionais do art. 18, § 3º são os mesmos casos *especiais* do art. 21, § 2º, II – e se resumem nos definidos no art. 15 do Código Tributário Nacional, nos incisos:

"I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo."

Nesse sentido, aliás, opinou a própria Procurador-Geral da República, pelo ilustre Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, com aprovação do eminente Procurador-Geral, J. Paulo Sepúlveda Pertence, no MS 20.611-DF (Rel. Ministro Djaci Falcão, julgado em sessão de 28 de outubro de 1987, *verbis:*

"Não nos parece que possa ter acolhimento a tese de que a Constituição Federal contempla duas modalidades distintas de empréstimo compulsório. Em primeiro lugar, não é verdadeiro o axioma jurídico segundo o qual a Constituição não contém redundâncias. No mesmo capítulo pertinente ao sistema tributário, a Constituição, no art. 21, § 1º, repete o art. 18, § 5º, que autoriza a União a criar outros impostos, contanto que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos na Lei Maior. Por outro lado, o art. 21, nº II, não é simplesmente repetitivo do art. 18, § 3º, da Lei Maior, dele diferindo precisamente no ponto em que estende aos empréstimos compulsórios o regime constitucional tributário.

A dicotomia vem afirmada em razão de uma aparente diversidade de significado das expressões 'casos excepcionais' do art. 18, § 3º, e 'casos especiais', do art. 21, § 2º, nº II, ambos da Lei Fundamental. Em outras palavras, a questão estaria reduzida ao aspecto de interpretação gramatical dessas expressões.

Impõe-se, porém, observar que entre os significados possíveis da palavra *especial*, segundo indicam os dicionários, inclui-se o de 'fora do comum', acepção na qual coincidiria com extraordinário ou excepcional.

Mesmo, porém, que não se vislumbrasse essa acepção comum, haveria antinomínia entre a significação literal e os demais métodos de interpretação cabíveis, o que impeliria à rejeição da primeira.

O art. 21, § 2º, nº II, com efeito, somente se harmoniza com a estrutura constitucional do sistema tributário nacional se for interpretado no sentido de que se refere à mesma hipótese do art. 18, § 3º, ou seja, ao empréstimo compulsório em casos excepcionais. O entendimento de que o art. 21, § 2º, nº II instituiu nova modalidade de empréstimo compulsório importa em atribuir à expressão 'casos especiais' o alcance de abranger os acontecimentos *comuns ou ordinários*, de modo que o Poder Público estaria investido do poder de instituir empréstimos compulsórios sem qualquer limitação objetiva. Essa categoria jurídica passaria a constituir um *instrumento subsidiário* para todos os casos em que o produto da arrecadação se mostrasse insuficiente ao atendimento dos gastos públicos.

A esse despropósito não pode levar a interpretação do texto constitucional. Como ensina Francesco Ferrara, se as palavras empregadas são equívocas, se resultam conseqüências contraditórias ou revoltantes, a interpretação literal não pode remediar esta situação (*Interpretação e aplicação das leis*, 3. ed., 1978, Trad. de Domingues de Andrade, p. 140).

Sob o ponto de vista histórico, funcional ou teleológico, o empréstimo compulsório tem sempre *caráter excepcional*. A utilização dessa técnica, desde as origens, salvo desvios esporádicos que mereceram o repúdio geral, está ligada a crises gravíssimas decorrentes de guerra civil e externa ou de outras situações excepcionalíssimas.

Sob o aspecto financeiro, os empréstimos compulsórios apenas adiam as crises, porque, salvo a hipótese em que é destinado à absorção temporária do poder aquisitivo, as despesas de resgate devem ser necessariamente atendidas através das receitas provenientes dos impostos (ver Edmond Welhoff, *L'Emprunt Forcé*, Paris, Ed. Rhea, 1923, p. 320).

No sistema brasileiro, de rígida discriminação tributária, a excepcionalidade desse instrumento

resulta de sua própria estruturação constitucional. Ao contrário dos impostos enumerados, que incidem sobre fatos econômicos rigorosamente definidos e em medida adequada à capacidade contributiva individual, os empréstimos compulsórios podem atingir qualquer área em que se manifeste essa capacidade, em proporções também imprevisíveis, sem nenhum condicionamento.

A discriminação nominalística dos tributos constitui uma *garantia constitucional do contribuinte*, que importa em vedação implícita de criação de outras exações fiscais não enumeradas na Lei Maior. A ressalva única confirma a rigidez e o alcance da garantia: a competência para instituir impostos extraordinários só é admitida na iminência ou no caso de guerra externa (Constituição, art. 22), que constitui situação excepcional.

"O Sistema Tributário Nacional" – nota Ruy Barbosa Nogueira – "é o conjunto dos tributos existentes no Brasil, tendo em vista não só as relações e harmonia entre eles, mas também os *efeitos* que globalmente possam produzir sobre a *vida econômica e social*" (*Curso de Direito Tributário*, 5. ed., 1980, p. 128). A respeito do alcance da garantia constitucional decorrente da discriminação tributária, observou Cláudio Pacheco, em comentário à Constituição de 1946 (*Tratado das Constituições Brasileiras*, 1965, v. 3, p. 380):

"A enumeração dos tributos disponíveis e a distribuição das competências tributárias no próprio texto da Constituição revertem também em garantias constitucionais a favor dos contribuintes. Estes preceitos claramente significam que, normalmente, outros tributos não podem ser decretados, além dos enumerados, e que cada entidade pública está proibida de estabelecer imposições que não sejam da sua competência ou dupliquem imposições que sejam de competência de outra entidade.

Esse entendimento está ainda mais fortalecido pela verificação de que a atual Constituição só admite o ingresso de tributos não enumerados em caráter excepcional, ou ainda por uma modalidade especial, também excepcional, de distribuição percentual dos respectivos proventos."

E logo adiante, completa o autor: "Tudo isto claramente significa que a massa dos contribuintes fica constitucionalmente garantida contra a expansão das competências tributárias, além da enumeração previamente feita no texto da Constituição, especialmente porque esta enumeração é que é a regra e porque aquela expansão só é permitida em caráter excepcional e debaixo das condições que a limitam ou dificultam" (op. cit., p. 381).

O empréstimo compulsório não pode ser exigido, portanto, em instrumento derrogatório das garantias multisseculares ligadas à tributação, que compõem o quadro das limitações ao poder de tributar no sistema constitucional brasileiro. Por sua própria *natureza excepcional e emergencial*, não está submetido ao princípio da anterioridade, mas, pela mesma razão, não pode converter-se em *técnica paralela e concorrente* com as espécies tributárias clássicas, à revelia da Lei Fundamental.

A tese da existência de duas modalidades de empréstimo compulsório conduz a esse resultado: o Poder Público ver-se-ia investido do poder de instituir novas exações, a qualquer momento e com a liberdade de escolha de um dos fatos que compõem o universo das atividades econômicas. Cabe aqui a advertência de Rubens Gomes de Souza: "(. . .) num país de discriminação tributária rígida como o Brasil, o empréstimo compulsório pode facilmente transformar-se no processo técnico ideal de fraude à lei pelo próprio governo: em vez de criar impostos, criem-se empréstimos compulsórios; e o deslocamento do problema, dentro do quadro do direito financeiro, do capítulo da receita tributária para o capítulo do crédito público, eliminará de um golpe todas as limitações constitucionais ao poder de tributar" (*Normas gerais de Direito Financeiro*, op. cit., p. 29).

O tratamento da matéria na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional teve inequivocamente o sentido de estabelecer limitações subjetivas e objetivas à utilização dos empréstimos compulsórios, tendo em vista precisamente as anomalias observadas no regime constitucional anterior. A eliminação desses limites objetivos representa assim a volta a uma situação que o legislador constituinte tratou de corrigir. E a possibilidade de utilização distorsiva desse instrumento é real, e não apenas imaginária, sendo bastante um retrospecto na experiência brasileira, assim resumida por Amílcar de Araújo Falcão: "Em verdade, vimos assistindo a sucessivas criações de empréstimos compulsórios, a princípio por motivos razoáveis e sem lesão a regras consagradas na nossa Constituição, mas ulteriormente como simples manobra para lograr entradas tributárias ao arrepio de proibições constitucionais" (*Natureza jurídica do empréstimo compulsório*, RDP 4, p. 7).

Em síntese, o art. 21, § 2º, nº II, refere-se à mesma hipótese do art. 18, § 3º, da Constituição Federal, senão pela possibilidade real de divisar-se um sentido comum nas expressões 'casos especiais' e 'casos excepcionais', pelo menos em razão da necessária prevalência de outros métodos de interpretação, quando em antinomia com o senti-

do gramatical (cf. Alípio Silveira, *Hermenêutica no Direito Brasileiro*, 1968, v. 1, p. 17; Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9. ed., 1981, p. 119; Francesco Ferrara, op. cit., p. 139).

A Constituição Federal, portanto, contempla *uma única modalidade de empréstimo compulsório*, o relativo aos casos excepcionais definidos no art. 15, III, do Código Tributário Nacional. O art. 21, § 2º, nº II, da Constituição Federal, limitou-se a estender ao empréstimo compulsório as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário."

8. Surge, então, a dificuldade que a Recorrente aponta implicitamente a essa concepção: as hipóteses, os casos definidos nos incisos I, II e III, do art. 15 do Código Tributário Nacional não comportam a submissão às normas relativas aos tributos, e, especialmente, à *anterioridade*, que exige tenha sido incluído em lei que esteja em vigor antes do exercício financeiro.

Isto porque – argumenta com o caso mais grave: "Veja-se a que absurdo levaria a aplicação do princípio da anualidade ao empréstimo compulsório. No mês de fevereiro o Brasil é invadido por Estado estrangeiro e com ele entra em guerra. Há necessidade de recursos financeiros não previstos no orçamento vigente para fazer face às despesas da defesa. Mas pelo princípio da anterioridade, o Governo somente poderia dispor dos recursos financeiros provenientes do empréstimo compulsório no ano seguinte, quando não mais seriam úteis a nada."

É certo que, nesse caso, a União, de preferência ao empréstimo compulsório, poderia optar pelo imposto lançado por motivo de guerra (art. 22 e art. 153, § 29, da Constituição Federal).

9. Em realidade, porém, não seria admissível que, nos três casos excepcionais do art. 15 do Código Tributário Nacional, se aguardasse o ano seguinte para a cobrança do empréstimo compulsório, quando, obviamente, já se teria consumado o mal que se pretendesse evitar ou se desejasse obviar.

A tese da União, contudo, também é insustentável: quais seriam os casos *especiais* do art. 21, § 2º, II?

Esses casos só poderiam (ou poderão) ser os de leis complementares que, com base no texto constitucional, venha a instituí-los; obedecido o art. 50 da Constituição Federal na sua elaboração, e que só assim se legitimarão à cobrança.

Bem como *in casu*, o respeito às disposições do art. 15 do Código Tributário Nacional, possibilitando o controle constitucional de sua aplicação.

Estas questões não foram, contudo, objeto de exame e prequestionamento nos autos.

A solução está, segundo cremos, no mesmo § 29 do art. 153, que é a matriz do problema. Se ele exige a *legalidade* e a *anterioridade* da imposição tributária, também ele fornece a solução na ressalva final que contém: "ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e *outros especialmente indicados em lei complementar*, além do imposto lançado por motivo de guerra e *demais casos previstos nesta Constituição*".

Não esteve o legislador constitucional desatento aos casos *excepcionais* (ou *especiais*) que teria de prever e que se não subordinariam ao princípio da *anterioridade*, devendo, contudo, obediência aos princípios da *legalidade* e da *igualdade* tributária.

10. Nessa parte, quanto à *legalidade*, ainda que se devesse exigir lei formal do Congresso Nacional, este Supremo Tribunal Federal há muito condescendeu com o decreto-lei; e quanto à *igualdade*, a isonomia está assegurada no Decreto-Lei nº 2.047/83, com o que nada haveria que recusar no seu texto:

I – instituído nos termos do art. 15, II, do Código Tributário Nacional, *caso excepcional*, ainda que devesse expressamente declará-lo;

II – obediente ao § 3º do art. 18, porque pela União;

III – obedecidas as normas da *legalidade* (admitindo este Supremo Tribunal Federal o decreto-lei) e *isonomia* (definidas no texto);

IV – dispensada a *anterioridade* pela natureza do tributo (empréstimo compulsório para atender a calamidade pública).

11. Surge, contudo, obstáculo que nos parece intransponível: é a *retroação* da imposição tributária a ganhos, rendas – tributáveis ou não – de exercício anterior, alegada pelo Recorrido.

E essa *retroatividade* é, a nosso entender, impossível em nosso regime jurídico, art. 153, § 3º, da Constituição Federal.

É que o Decreto-Lei nº 2.047/83 expressamente incide sobre rendimentos que, "a título de ingressos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, pela legislação do imposto de renda no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982", tenha auferido o contribuinte, superiores a Cr$ 5.000.000,00 (art. 2º do Decreto-Lei nº 2.047/83).

E isto em 20 de julho de 1983, já no segundo semestre do ano seguinte, entregues as declarações do ano-base de 1982 e, possivelmente, iniciado o pagamento das quotas, ou pago o imposto devido de uma vez.

12. Estamos, pois, com o Professor Roque Antônio Carraza quando, "mesmo feita a concessão" da constitucionalidade da cobrança, suplantados que fossem todos aqueles outros obstáculos (o que S. Exa. não aceita, mas concede, apenas *ad argumentandum tantum*), inaceitável a cobrança "por ofender ao princípio da irretroatividade das leis tributárias". E assinala:

"A regra geral é no sentido de que as leis tributárias – como, de resto, todas as leis – devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre fisco e contribuinte.

A lei tributária, pois, é irretroativa. Tratando-se de lei que cria ou aumenta tributo, esta regra é absoluta, isto é, não admite exceções.

É certo que, por razões ideológicas, que nosso Direito encampou, admite-se que algumas leis tributárias retroajam, desde que elas assim o estipulem. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte (*lex mitior*), como as que lhe concedem uma isenção, uma remissão, um prazo mais alto para o recolhimento do tributo etc." (Palestra, *in Revista de Direito Tributário*, Ano 8 – jan-junho, 1984, nº 27/28, p. 197), sobre *O chamado empréstimo-calamidade* (Decreto-Lei nº 2.047/83).

Esse obstáculo torna, segundo nos parece, insuscetível de cobrança o Decreto-Lei nº 2.047/83 sobre os rendimentos que explicita, referentes ao ano-base de 1982, seu objetivo.

Nem se diga que essa retroatividade se verifica na sistemática do imposto de renda, na qual se aplica ao ano-base, ainda que instituído no último dia deste. Antes de mais, um erro não justificaria outro; esse sistema, usual entre nós, por ser usual não deixa de ser incorreto.

Mas, além disso, o empréstimo compulsório do Decreto-Lei 2.047/83 é muito mais ousado, como vimos, atingindo o ano-base de 1982, embora editado em 20 de julho de 1983, segundo semestre do ano seguinte.

Nestes termos; nos quais resumida e objetivamente procurei situar-me, fugindo à convocação das discussões doutrinárias que inçam o caminho a percorrer e salientando o brilho dos debates nos autos, por outros fundamentos que não os do acórdão recorrido, não conheço do recurso.

Em conseqüência, declaro a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983.

É o voto.

EXTRATO DA ATA

RE nº 111.954-3-PR – Relator: Ministro Oscar Corrêa. Recorrente: União Federal, Recorrido: Daniel Laynes de Andrade (Advogados: Luiz Carlos Bettiol, Rosa Maria Motta Brochado e Geraldo Ataliba).

Decisão: pediu vista o Ministro Célio Borja, depois do voto do Ministro Relator, que não conhecia do recurso. Falaram: pela União Federal o Dr. José Paulo S. Pertence, e pelo Recorrido o Dr. Geraldo Ataliba. Plenário, 25.2.88.

Decisão: pediu vista o Ministro Carlos Madeira, depois dos votos dos Ministros Relator e Célio Borja, não conhecendo do recurso. Plenário, 11.5.88.

Presidência do Senhor Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aldir Passarinho. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.

VOTO (Vista)

O *Sr. Ministro Célio Borja:* Depois de historiar o dissídio instaurado, no Tribunal Federal de Recursos, a respeito da existência de duas modalidades de empréstimo compulsório – uma das quais, sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar – transcrevendo os votos ali proferidos pelos ilustres Ministros Armando Rolemberg e Miguel Ferrante, o Relator, Exmo. Sr. Ministro Oscar Corrêa, emite o seu sempre abalizado juízo, nos seguintes termos:

"O Decreto-Lei 2.047, de 20 de julho de 1983, instituiu o empréstimo compulsório 'para atender caso de calamidade pública, tendo em vista o disposto nos arts. 55, II e 18, § 3º, da Constituição Federal, e art. 15, II, do Código Tributário Nacional', prevendo sua exigência de pessoa física que tenha obtido no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982, a título de ingressos isentos, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, importância total superior a Cr$ 5.000.000,00.

3. O Tribunal Federal de Recursos, neste caso considerou invocável, na hipótexe, o princípio da anterioridade, em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal, que dispõe aplicarem-se aos empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário, recursando a *invocação* do art. 18, § 3º, da Constituição Federal, quanto aos casos excepcionais de instituição de empréstimo compulsório.

O recurso extraordinário intenta, por isso, demonstrar a divergência com a Súmula 418 e a ofensa ao art. 18, § 3º e art. 153, § 29, da Constituição Federal, distinguindo: empréstimo *compulsório excepcional* (art. 18, § 3º, da Constituição Federal) que seria o da hipótese, não sujeito às normas constitucionais relativas aos tributos e normas gerais de direito tributário, o *empréstimo compulsório especial*, sujeito a essas normas (art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal).

4. A natureza jurídica do empréstimo compulsório é questão que apaixonou os estudiosos, provocando amplos debates, a que não esteve alheio este Plenário, como nos que precederam a formulação da Súmula 418, em especial no Recurso em Mandado de Segurança nº 11.252-PR (vide "Referências da Súmula do STF", vol. 21 – Súmula 418, p. 180 e seg.).

Esta Súmula, invocada pela Recorrente, teve como referência a Constituição de 1946, profundamente alterada pela legislação posterior, culminando nos arts. 18, § 3º e 21, § 2º, II, da Constituição Federal, que lhe dão a atual configuração jurídica, ao que nos parece, insuscetível de dúvidas.

5. Não pretendemos, por isso, voltar ao tema que, em voga, durante muito tempo, nas discussões deste Supremo Tribunal Federal, apaziguose com a Súmula 418 e, a partir daí, poucas controvérsias terá suscitado nesta Corte.

Parece-nos, contudo, que a Súmula 418 perdeu validade a partir do ar. 21, § 2º, II, da Constituição Federal de 1969 (EC 1/69), que determinou se aplicassem aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

Já o havia entremostrado o eminente Ministro Xavier de Albuquerque, no RE 87.988, quando considerou, naquele caso, aplicável a Súmula 418, porque instituído o empréstimo antes do Código Tributário Nacional.

6. Desta forma, não acolhemos a invocação da Súmula 418 feita pela Recorrente, e impõe-se examinar a outra tese: da existência dos empréstimos compulsórios *excepcionais* do art. 18, § 3º – não sujeitos às normas impostas aos demais tributos – e entre os quais se incluiria o empréstimo compulsório em exame, do Decreto-Lei nº 2.047/83; e dos empréstimos compulsórios *especiais*, a elas subordinados.

Não nos parece tal. Resumindo, sem necessidade de invocar doutores que o terão afirmado, ou contestado, parece-nos que o art. 18, § 3º, da Constituição Federal, apenas fixou a regra de que *somente a União* – e nos casos definidos em lei complementar – poderá instituir empréstimo compulsório.

Isto porque, no regime anterior, tal competência estendia-se aos Estados, tanto que a Súmula nº 418 teve como uma de suas referências a Lei Estadual nº 4.529/62, do Estado do Paraná, e em torno dela se estabeleceu a controvérsia no RMS 11.252 citado.

A essa determinação de competência privativa se restringiu o art. 18, § 3º, deferindo à lei complementar a fixação dos casos em que instituível.

7. e a lei complementar é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que, no art. 15, se refere, nos mesmos termos, à matéria – termos oriundos da Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, à Constituição de 1946 – que os reproduziu, e que prevaleceram no art. 19, § 4º, da Constituição de 1967, transplantados para o art. 18, § 3º, da Emenda Constitucional nº 1/69.

A esse novo texto constitucional, porém, acrescentou-se o inciso II, do § 2º, do art. 21, objetivando caracterizar os empréstimos compulsórios como *tributos*, sujeitos ao seu regime.

Para nós – e fugindo de disputas doutrinárias que estenderiam demasiado esse voto – os casos excepcionais do art. 18, § 3º são os mesmos casos *especiais* do art. 21, § 2º, II – e se resumem nos definidos no art. 15 do Código Tributário Nacional, nos incisos:

'I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo'.

Nesse sentido, aliás, opinou a própria Procuradoria-Geral da República, pelo ilustre Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, com aprovação do eminente Procurador-Geral, J. Paulo Sepúlveda Pertence, no MS 20.611-DF (Rel. Ministro Djaci Falcão, julgado em sessão de 28 de outubro de 1987, *verbis:*

'Não nos parece que possa ter acolhimento a tese de que a Constituição Federal contempla duas modalidades distintas de empréstimo compulsório. Em primeiro lugar, não é verdadeiro o axioma jurídico segundo o qual a Constituição não contém redundâncias. No mesmo capítulo pertinente ao sistema tributário, a Constituição, no art. 21, § 1º, repete o art. 18, § 5º, que autoriza a União a criar outros impostos, contanto que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos na Lei Maior. Por outro lado, o art. 21, nº II, não é simplesmente repetitivo do art. 18, § 3º, da Lei Maior, dele diferindo precisamente no ponto em que estende aos empréstimos compulsórios o regime constitucional tributário.

A dicotomia vem afirmada em razão de uma aparente diversidade de significado das expressões *casos excepcionais*, do art. 18, § 3º, e *casos especiais*, do art. 21, § 2º, nº II, ambos da Lei Fundamental. Em outras palavras, a questão estaria reduzida ao aspecto de interpretação gramatical dessas expressões.

Impõe-se, porém, observar que entre os significados possíveis da palavra *especial*, segundo indicam os dicionários, inclui-se o de *fora do comum*, acepção na qual coincidiria com extraordinário ou excepcional.

Mesmo, porém, que não se vislumbrasse essa acepção comum, haveria antinomínia entre a significação literal e os demais métodos de interpretação cabíveis, o que impeliria à rejeição da primeira.

O art. 21, § 2º, nº II, com efeito, somente se harmoniza com a estrutura constitucional do sistema tributário nacional se for interpretado no sentido de que se refere à mesma hipótese do art. 18, § 3º, ou seja, ao empréstimo compulsório em casos excepcionais. O entendimento de que o art. 21, § 2º, nº II, instituiu nova modalidade de empréstimo compulsório importa em atribuir à expressão *casos especiais* o alcance de abranger os acontecimentos *comuns ou ordinários*, de modo que o Poder Público estaria investido do poder de instituir empréstimos compulsórios sem qualquer limitação objetiva. Essa categoria jurídica passaria a constituir um *instrumento subsidiário* para todos os casos em que o produto da arrecadação se mostrasse insuficiente ao atendimento dos gastos públicos.

A esse despropósito não pode levar a interpretação do texto constitucional. Como ensina Francesco Ferrara, se as palavras empregadas são equívocas, se resultam conseqüências contraditórias ou revoltantes, a interpretação literal não pode remediar esta situação (*Interpretação e aplicação das leis*, 3. ed., 1978, tradução de Domingues de Andrade, p. 140).

Sob o ponto de vista histórico, funcional ou teleológico, o empréstimo compulsório tem sempre *caráter excepcional*. A utilização dessa técnica, desde as origens, salvo desvios esporádicos que mereceram o repúdio geral, está ligada a crises gravíssimas decorrentes de guerra civil e externa ou de outras situações excepcionalíssimas.

Sob o aspecto financeiro, os empréstimos compulsórios apenas adiam as crises, porque, salvo a hipótese em que são destinados à absorção temporária do poder aquisitivo, as despesas de resgate devem ser necessariamente atendidas através das receitas provenientes dos impostos (ver Edmond Welhoff, *L'Emprunt Forcé*, Paris, Ed. Rhea, 1923, p. 320).

No sistema brasileiro, de rígida discriminação tributária, a excepcionalidade desse instrumento resulta de sua própria estruturação constitucional. Ao contrário dos impostos enumerados, que incidem sobre fatos econômicos rigorosamente definidos, e em medida adequada à capacidade contributiva individual, os empréstimos compulsórios podem atingir qualquer área em que se manifeste essa capacidade, em proporções também imprevisíveis, sem nenhum condicionamento.

A discriminação nominalística dos tributos constitui uma *garantia constitucional do contribuinte*, que importa em vedação implícita de criação de outras exações fiscais não enumeradas na Lei Maior. A ressalva única confirma a rigidez e o alcance da garantia: a competência para instituir impostos extraordinários só é admitida na iminência ou no caso de guerra externa (Constituição, art. 22), que constituem situações excepcionais.

'O Sistema Tributário Nacional' – nota Ruy Barbosa Nogueira – é o conjunto dos tributos existentes no Brasil, tendo em vista não só as relações e a harmonia entre eles, mas também os *efeitos* que globalmente possam produzir sobre a *vida econômica e social*' (*Curso de Direito Tributário*, 5. ed., 1980, p. 128). A respeito do alcance da garantia constitucional decorrente da discriminação tributária, observou Cláudio Pacheco, em comentário à Constituição de 1946 (Tratado das Constituições Brasileiras, 1965, v. 3, p. 380):

'A enumeração dos tributos disponíveis e a distribuição das competências tributárias no próprio texto da Constituição revertem também em garantias constitucionais a favor dos contribuintes. Estes preceitos claramente significam que, normalmente, outros tributos não podem ser

decretados, além dos enumerados, e que cada entidade pública está proibida de estabelecer imposições que não sejam da sua competência, ou dupliquem imposições que sejam de competência de outra entidade. Esse entendimento está ainda mais fortalecido pela verificação de que a atual Constituição só admite o ingresso de tributos não enumerados em caráter excepcional, ou ainda por uma modalidade especial, também excepcional, de distribuição percentual dos respectivos proventos.'

E logo adiante, completa o autor: 'Tudo isto claramente significa que a massa dos contribuintes fica constitucionalmente garantida contra a expansão das competências tributárias, além da enumeração previamente feita no texto da Constituição, especialmente porque esta enumeração é que é a regra e porque aquela expansão só é permitida em caráter excepcional e debaixo das condições que a limitam ou dificultam' (op. cit., p. 381).

O empréstimo compulsório não pode ser erigido, portanto, em instrumento derrogatório das garantias multisseculares ligadas à tributação, que compõem o quadro das limitações ao poder de tributar no sistema constitucional brasileiro. Por sua própria *natureza excepcional* e *emergencial*, não está submetido ao princípio da anterioridade, mas, pela mesma razão, não pode converter-se em *técnica paralela e concorrente* com as espécies tributárias clássicas, à revelia da Lei Fundamental.

A tese da existência de duas modalidades de empréstimo compulsório conduz a esse resultado: o Poder Público ver-se-ia investido do poder de instituir novas exações, a qualquer momento e com a liberdade de escolha de um dos fatos que compõem o universo das atividades econômicas. Cabe aqui a advertência de Rubens Gomes de Souza: '... num país de discriminação tributária rígida como o Brasil, o empréstimo compulsório pode facilmente transformar-se no processo técnico ideal de fraude à lei pelo próprio governo; em vez de criar impostos, criem-se empréstimos compulsórios; e o deslocamento do problema, dentro do quadro do direito financeiro, do capítulo da receita tributária para o capítulo do crédito público, eliminará de um golpe todas as limitações constitucionais ao poder de tributar' (*Normas Gerais de Direito Financeiro*, cit., p. 29).

O tratamento da matéria na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional teve inequivocamente o sentido de estabelecer limitações subjetivas e objetivas à utilização dos empréstimos compulsórios, tendo em vista precisamente as anomalias observadas no regime constitucional anterior. A eliminação desses limites objetivos representa assim a volta a uma situação que o legislador constituinte tratou de corrigir. E a possibilidade de utilização distorsiva desse instrumento é real, e não apenas imaginária, sendo bastante um retrospecto na experiência brasileira, assim resumida por Amílcar de Araújo Falcão: 'Em verdade, vimos assistindo a sucessivas criações de empréstimos compulsórios, a princípio por motivos razoáveis e sem lesão a regras consagradas na nossa Constituição, mas ulteriormente como simples manobra para lograr entradas tributárias ao arrepio de proibições constitucionais" (*Natureza jurídica do empréstimo compulsório*, RDP, 4, p. 7).

Em síntese, o art. 21, § 2º, nº II refere-se à mesma hipótese do art. 18, § 3º, da Constituição Federal, senão pela possibilidade real de divisar-se um sentido comum nas expressões *casos especiais* e *casos excepcionais*, pelo menos em razão da necessária prevalência de outros métodos de interpretação, quando em antimonia com o sentido gramatical (cf. Alípio Silveira, *Hermenêutica no Direito Brasileiro*, 1968, v. 1, p. 17; Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9 ed., 1981, p. 119; Francesco Ferrara, op. cit. p. 139).

A Constituição Federal, portanto, contempla *uma única modalidade de empréstimo compulsório*, o relativo aos casos excepcionais definidos no art. 15, III, do Código Tributário Nacional. O art. 21, § 2º, nº II, da Constituição Federal, limitou-se a estender ao empréstimo compulsório as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.'

8. Surge, então, a dificuldade que a Recorrente aponta implicitamente a essa concepção: as hipóteses, os casos definidos nos incisos I, II e III, do art. 15 do Código Tributário Nacional, não comportam a submissão às normas relativas aos tributos, e, especialmente, à *anterioridade*, que exige tenha sido incluído em lei que esteja em vigor antes do exercício financeiro.

Isto porque – argumenta com o caso mais grave:

'Veja-se a que absurdo levaria a aplicação do princípio da anualidade ao empréstimo compulsório. No mês de fevereiro o Brasil é invadido por Estado estrangeiro e com ele entra em guerra. Há necessidade de recursos financeiros não previstos no orçamento vigente para fazer face às despesas da defesa. Mas pelo princípio da anterioridade, o Governo somente poderia dispor dos recursos financeiros provenientes do empréstimo compulsório no ano seguinte, quando não mais seriam úteis a nada.'

É certo que, nesse caso, a União, de preferência ao empréstimo compulsório, poderia optar pelo imposto lançado por motivo de guerra (art. 22 e art. 153, § 29, da Constituição Federal).

9. Em realidade, porém, não seria admissível que, nos três casos excepcionais do art. 15 do Código Tributário Nacional, se aguardasse o ano seguinte para a cobrança do empréstimo compulsório, quando, obviamente, já se teria consumado o mal que se pretendesse evitar ou se desejasse obviar.

A tese da União, contudo, também é insustentável: quais seriam os casos *especiais* do art. 21, § 2º, II?

Esses casos só poderiam (ou poderão) ser os de leis complementares que, com base no texto constitucional, venham a instituí-los, obedecido o art. 50 da Constituição Federal na sua elaboração e que só assim se legitimarão à cobrança.

Bem como *in casu*, o respeito às disposições do art. 15 do Código Tributário Nacional, possibilitando o controle constitucional de sua aplicação.

Estas questões não foram, contudo, objeto de exame e prequestionamento nos autos.

A solução está, segundo cremos, no mesmo § 29 do art. 153, que é a matriz do problema. Se ele exige a *legalidade* e a *anterioridade* da imposição tributária, também ele fornece a solução na ressalva final que contém: 'ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e *outros especialmente indicados em lei complementar*, além do imposto lançado por motivo de guerra e *demais casos previstos nesta Constituição*.

Não esteve o legislador constitucional desatento aos casos *excepcionais* (ou *especiais*) que teria de prever e que se não subordinariam ao princípio da *anterioridade*, devendo, contudo, obediência aos princípios da *legitimidade* e da *igualdade* tributária.

10. Nessa parte, quanto à *legalidade*, ainda que se devesse exigir lei formal do Congresso Nacional, este Supremo Tribunal Federal há muito condescendeu com o decreto-lei; e quanto à *igualdade*, a isonomia está assegurada no Decreto-Lei nº 2.047/83; com o que nada haveria que recusar no seu texto:

I – instituído nos termos do art. 15, II, do Código Tributário Nacional, *caso excepcional*, ainda que devesse expressamente declará-lo;

II – obediente ao § 3º do art. 18, porque pela União;

III – obedecidas as normas da *legalidade* (admitindo este Supremo Tribunal Federal o decreto-lei) e *isonomia* (definidas no texto);

IV – dispensada a *anterioridade* pela natureza do tributo (empréstimo compulsório para atender a calamidade pública).

11. Surge, contudo, obstáculo que nos parece intransponível: é a *retroação* da imposição tributária a ganhos, rendas – tributáveis ou não – de exercício anterior, alegada pelo Recorrido.

E essa *retroatividade* é, a nosso entender, impossível em nosso regime jurídico, art. 153, § 3º, da Constituição Federal.

É que o Decreto-Lei nº 2.047/83 expressamente incide sobre rendimentos que, 'a título de ingressos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, pela legislação do imposto de renda no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982', tenha auferido o contribuinte, superiores a Cr$ 5.000.000,00 (art. 2º do Decreto-Lei nº 2.047/83).

E isto em 20 de julho de 1983, já no segundo semestre do ano seguinte, entregues as declarações do ano-base de 1982 e, possivelmente, iniciado o pagamento das quotas, ou pago o imposto devido de uma vez.

12. Estamos, pois, com o Professor Roque Antônio Carraza quando, 'mesmo feita a concessão' da constitucionalidade da cobrança, suplantados que fossem todos aqueles outros obstáculos (o que S. Exa. não aceita, mas concede, apenas *ad argumentandum tantu*), inaceitável a cobrança 'por ofender ao princípio da irretroatividade das leis tributárias'. E assinala:

'A regra geral é no sentido de que as leis tributárias – como, de resto, todas as leis – devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre fisco e contribuinte.

A lei tributária, pois, é irretroativa. Tratando-se de lei que cria ou aumenta tributo, esta regra é absoluta, isto é, não admite exceções.

É certo que, por razões ideológicas, que nosso Direito encampou, admite-se que algumas leis tributárias retroajam, desde que elas assim o estipulem. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte (*lex mitior*), como as que lhe concedem uma isenção, uma remissão, um prazo mais lato para o recolhimento do tributo etc.'. (Palestra, *in Revista de Direito Tributário*, Ano 8, jan-junho, 1984, nº 27/28, p. 197), sobre 'O cha-

mado *empréstimo-calamidade* (Decreto-Lei nº 2.047/83).

Esse obstáculo torna, segundo nos parece, insuscetível de cobrança o Decreto-Lei nº 2.047/83 sobre os rendimentos que explicita, referentes ao ano-base de 1982, seu objetivo.

Nem se diga que essa retroatividade se verifica na sistemática do imposto de renda, na qual se aplica ao ano-base, ainda que instituído no último dia deste. Antes de mais, um erro não justifica outro; esse sistema, usual entre nós, por ser usual não deixa de ser incorreto.

Mas, além disso, o empréstimo compulsório do Decreto-Lei nº 2.047/83 é muito mais ousado, como vimos, atingindo o ano-base de 1982 embora editado em 20 de julho de 1983, segundo semestre do ano seguinte.

Nestes termos, nos quais resumida e objetivamente procurei situar-me, fugindo à convocação das discussões doutrinárias que inçam o caminho a percorrer, e salientando o brilho dos debates nos autos, por outros fundamentos que não os do acórdão recorrido, não conheço do recurso.

É o voto.'

Tal como o Sr. Ministro Oscar Corrêa, tenho que é inconstitucional o efeito retroativo da lei – inclusive da lei tributária – porque a norma do art. 153, § 3º, da Constituição Federal, somente é excepcionada nas hipóteses expressamente nela previstas.

Tais exceções não contemplam o empréstimo compulsório, quer se lhe dê natureza tributária, quer se veja, nele, operação de crédito público.

Ao eleger como objeto de sua incidência "ingressos isentos, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, pela legislação do imposto de renda no exercício financeiro de 1983, *ano-base de 1982*", etc. (art. 2º, Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983, grifei), alcançou-se fato pretérito, já exaurido no tempo, para sujeitá-lo a um dever jurídico que inexistia no momento de sua ocorrência.

Tipicamente, cuida-se de norma jurídica que o Direito Penal tem como *ex post facto* ou, como a classifica Roubier, retroativa, porque "sua aplicação remonta ao passado" (P. Roubier, *Le Droit Transitoire*, 2ème. Edition, Paris, Dalloz, 1960, p. 9).

Não há falar, de outra parte, que, na espécie, se cuida de dar efeito imediato à lei, pois os ingressos sobre os quais ela está a incidir foram incorporados ao patrimônio do mutuante no ano anterior e, a esse tempo, eram isentos, não tributáveis ou exclusivamente tributáveis na fonte. Assim, os efeitos aquisitivos e exoneratórios da lei velha já se haviam constituído quando do advento da lei em exame. E uma situação jurídico-subjetiva, sob império da antiga norma, havia-se constituído.

Atento embora à distinção consagrada entre *irretroatividade* (art. 6º, § 1º, LICC) e imunidade do *direito adquirido* à lei nova (art. 153, § 3º, CF; art. 6º, § 2º, LICC), o que se tem, no caso, é a circunstância de o Decreto-Lei nº 2.047/83 colher, nas palavras de Roubier, fatos constituídos sob a antiga lei e, do mesmo modo, exauridos.

Regra, simples e clara, exclui a possibilidade de a imposição em causa resultar de efeito imediato e geral da lei.

"L'effet immédiat de la loi doit être consideré comme la régle ordinaire: la loinouvelle s'applique, dès sa promulgation, à tous les effets qui résulteront dans l'avenir des rapports juridiques nés ou à naitre. Por conséquent, em principe, la loi nou velle doit s'apliquer immédiatement dès le jour fixé pour sa mise en viguer d'après la théorie de la publication des lois (C. Civ. art. 1er, mod. D-L. 5 nov. 1870): c'est à cejour que s'établie la séparation des domaines des deux lois" (P. Roubier, op. cit. p. 11).

À sua vez, as situações já *nascidas* sob a lei velha somente são atingidas pela lei nova nos seus efeitos (*"les situations juridiques nées au temps où celleci (a lei velha) était en viguer, du moment fu'il s'agit d'effets juridiques produits par ces situations après sa promulgation"* (ibd).

Por essas razões, acompanhando o eminente Relator, Ministro Oscar Corrêa, não conheço do recurso e declaro a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983.

EXTRATO DA ATA

RE nº 111.954-3-PR – Relator: Ministro Oscar Corrêa. Recorrente.: União Federal. Recorrido: Daniel Laynes de Andrade (Advogados: Luiz Carlos Bettiol, Rosa Maria Motta Brochado e Geraldo Ataliba).

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Célio Borja, depois do voto do Ministro Relator, que não conhecia do recurso. Falaram: pela União Federal, o Dr. José Paulo S. Pertence, e pelo Recorrido o Dr. Geraldo Ataliba. Plenário, 25-2-88.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja.

Procurador-Geral da República, o Dr. Jose Paulo Sepúlveda Pertence.

VOTO (Vista)

O *Sr. Ministro Carlos Madeira:* Trata-se do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983, para atender caso de calamidade pública, exigível de pessoa física que, no exercício de 1983, ano-base 1982, tenha obtido, a título de ingressos isentos, não-tributados ou tributados exclusivamente na fonte, pela legislação do imposto de renda, importância total superior a cinco milhões de cruzeiros.

O eminente Relator, Ministro Oscar Corrêa, teve por inconstitucional o decreto-lei, em face de sua retroeficácia, por isso que incide sobre fato gerador já consumado. Acompanhou-o o eminente Ministro Célio Borja, em erudito voto.

Com efeito, já dizia Aliomar Baleeiro, ao comentar o art. 105 do Código Tributário Nacional, que o legislador não acolheu a eficácia retroativa de lei fiscal instituidora do fato gerador consumado em tempo anterior à sua vigência (*Direito Tributário Brasileiro,* 10. ed., p. 426). Embora não tenha reproduzido o texto integral do art. 66 do Projeto do Código, que expressamente dispunha que a lei tributária vigente não retroage quanto a fatos geradores pretéritos ou seus efeitos, a Lei nº 5.172/66 manteve a garantia da irretroatividade, ao limitar a aplicação da lei tributária aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

No caso vertente, o empréstimo compulsório, que há de obedecer às disposições constitucionais relativas aos tributos, incide não sobre fato futuro ou fato pendente, mas sobre fato gerador consumado em 31 de dezembro de 1982, importando sua exigência aplicação retroativa da lei, ferindo o princípio da legalidade.

Acompanho os votos do eminente Ministro Relator e do Ministro Célio Borja.

EXTRATO DA ATA

RE nº 111.954-3-PR – Relator: Ministro Oscar Corrêa. Recorrente: União Federal. Recorrido: Daniel Laynes de Andrade (Advogados: Luiz Carlos Bettiol, Rosa Maria Motta Brochado e Geraldo Ataliba).

Decisão: pediu vista o Ministro Célio Borja, depois do voto do Ministro Relator, que não conhecia do recurso. Falaram: pela União Federal o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence, e pelo Recorrido o Dr. Geraldo Ataliba. Plenário, em 25.2.88.

Decisão: pediu vista o Ministro Carlos Madeira, depois dos votos dos Ministros Relator e Célio Borja, não conhecendo do recurso. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aldir Passarinho. Plenário, em 11.5.88.

Decisão: não se conheceu do recurso e declarou-se a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, em 1.6.88.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.