

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – A peça recursal, subscrita por advogado regularmente credenciado, foi protocolada no prazo legal, considerada a regência do Código de Processo Civil de 1973. Tendo a publicação do acórdão impugnado ocorrido no Diário da Justiça de 24 de junho de 1991 (segunda-feira), o prazo começou a fluir a partir de 25 seguinte (terça-feira). Suspensos o lapso por força das férias coletivas – § 1º do artigo 66 da Lei Complementar nº 35/1979 –, formalizou-se o extraordinário no dia 8 de agosto (quinta-feira).

Cumpre analisar o pressuposto específico de recorribilidade, ou seja, a violência à Constituição Federal.

O extraordinário versa duas matérias concernentes ao imposto de renda: a inconstitucionalidade i) da correção monetária das parcelas do tributo instituída pela Lei nº 7.738/1989 e ii) do adicional do imposto sobre o lucro real no curso do ano-base de 1988, veiculado pelo Decreto-Lei nº 2.462/1988.

Passo ao exame do primeiro tema. Nesse ponto, não merece reparos o acórdão recorrido. Reporto-me ao voto proferido no julgamento do agravo regimental no agravo de instrumento nº 140.163, Segunda Turma, acórdão publicado no Diário da Justiça de 12 de março de 1993:

[...]

Todo o raciocínio desenvolvido pela Agravante parte da premissa de que a Lei nº 7.730/89, ao extinguir a OTN e estabelecer a conversão dos valores devidos considerado o quantitativo de NCz\$ 6,17 para cada qual, teria trazido ao mundo jurídico como quê o congelamento dos valores. A partir de tal entendimento assenta-se que a dívida de valor até então existente passou a estar representada por dívida de dinheiro, não cabendo, assim, cogitar do que se tem como interpretação retroativa da Lei nº 7.738/89. Desde logo, verifica-se que a espécie não guarda harmonia com os precedentes citados, especialmente o da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493. Nesta, estiveram sob o crivo da Corte preceitos de Lei nº 8.177/91 que, na dicção da ilustrada maioria, teriam contrariado ato jurídico perfeito e acabado, o direito adquirido, em vista de cláusulas de contratos de mutuários. Aqui, à época do fato gerador, havia norma impondo a atualização das quantias devidas e, como estas deveriam ser satisfeitas parceladamente, a observância do fator de indexação projetou-se no tempo. Olvida a Agravante que a própria Lei nº 7.730/89, ao instituir o

cruzado novo e extinguir a OTN, estabeleceu, confirmando a legislação pretérita, ou seja, o Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987, que os débitos de qualquer natureza havidos para com a Fazenda Nacional, cujos fatos geradores tivessem ocorrido anteriormente à respectiva vigência, seriam atualizados monetariamente na data de seu pagamento, observadas as normas da legislação em vigor aplicável em cada caso. A conversão operada, à razão de NCz\$ 6,17 em relação a cada OTN, não teve o condão de emprestar ao débito a característica do congelamento, mas de revelar um valor em cruzados novos que pudesse ser submetido ao novo critério de atualização.

[...]

Cumpre perquirir se a Corte de origem, ao entender válida a Lei nº 7.738/89, olvidou algum preceito constitucional. A resposta é, desenganadamente, negativa. Em época de inflação exacerbada, o entendimento de que o pagamento de débitos pode ser feito pelo valor nominal deságua no desequilíbrio da própria obrigação, em detrimento de uma das partes da relação jurídica. Este enfoque transborda o campo meramente privado para alcançar, com valia própria à destinação dos recursos, o público. Conforme registrado na decisão proferida pelo Colegiado, a atualização das quantias devidas a título de Imposto de Renda advém, tendo em vista o ano-base de 1988, do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987, que, no artigo 2º, assim dispôs: «o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será pago em parcelas mensais sob a forma de antecipações dos décimos ou quotas, expressas em números de Obrigações do Tesouro Nacional — OTN (Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987)». Destarte, a previsão sobre o reajustamento dos valores devidos é anterior ao ano em que se concretizou o fato gerador. Não obstante, a Recorrente persiste em asseverar que, diante do teor da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, tem direito a recolher o que devido sem a atualização, porquanto a dívida de valor teria sido convertida em dívida de dinheiro. Ledo engano. A Lei nº 7.730/89, ao introduzir o cruzado novo, extinguiu a OTN e, como que repetindo a regra do Decreto-Lei nº 2.354/87, estabeleceu que os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, cujos fatos geradores tivessem ocorrido anteriormente à respectiva vigência, seriam atualizados monetariamente na data do pagamento, observadas as normas da legislação em vigor aplicável em cada caso. Diante da extinção da OTN em janeiro de 1989, quando o respectivo valor era de Cr\$ 6,17 (seis cruzeiros e dezessete centavos), editou-se a Medida Provisória que acabou transformada na Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989, que, em si, não estabeleceu a atualização, mas, tão-somente, que os valores encontrados em Janeiro de 1989 seriam corrigidos na data do efetivo pagamento mediante a multiplicação pelo coeficiente obtido com a

divisão do índice do mês em que satisfeita a dívida pelo índice do mês de fevereiro de 1989. A modificação ficou restrita ao índice de atualização, em face do desaparecimento da OTN, persistindo, portanto, a indexação dos tributos tal como prevista pela lei anterior ao ano-base em questão. Esta Corte tem concluído que a moeda do pagamento de uma obrigação tributária é a do dia em que efetuado, não havendo direito adquirido a um determinado padrão monetário (Revista Trimestral de Jurisprudência nº 115/379). No julgamento do pedido de concessão de cautelar feito na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 513-8/600, relativa ao artigo 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o ilustre Relator, Ministro Célio Borja, teve oportunidade de assinalar que tal jurisprudência abrange o índice de correção monetária, que é moeda, segundo alguns precedentes da Corte.

[...]

Se a Lei nova apenas dispôs sobre o fator a ser levado em conta para a indexação, considerado o afastamento da Obrigaçāo do Tesouro Nacional – OTN do cenário jurídico, ocorrido com a edição da Lei nº 7.730/1989, não se pode cogitar de ofensa quer ao princípio da anterioridade, quer ao da irretroatividade. Ao enfrentar a questão, ambas as Turmas refutaram a alegação de inconstitucionalidade da correção monetária prevista no diploma. Confiram os seguintes pronunciamentos:

Ambas as Turmas deste Supremo Tribunal Federal firmaram orientação no sentido de repelir a alegação de inconstitucionalidade da correção monetária do imposto sobre a renda, prevista na Lei nº 7.738/89, que limitou-se a substituir o índice de atualização já estabelecido na legislação anterior (Decretos-leis nº 2.323-87 e nº 2.354-87. Precedentes.

(Agravo regimental no agravo de instrumento nº 264.155, Primeira Turma, relatora ministra Ellen Gracie, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 31 de maio de 2002)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO DO IPC DE JANEIRO DE 1989.

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Lei nº 7.730/89, que determinou a conversão, em pecúnia, do quantitativo fixado em Obrigações do Tesouro Nacional. Providência que não aboliu a correção monetária do débito fiscal. Superveniência da Lei nº 7.738/89, que, em seu artigo 15, introduziu novo índice (IPC) para atualização das quotas do tributo correspondentes ao período-base encerrado em 1988. Alegação de ofensa aos princípios da legalidade,

irretroatividade, anterioridade e do direito adquirido. Improcedência, por não se cuidar de majoração do tributo. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Agravo regimental no agravo de instrumento nº 282.660, Segunda Turma, relator ministro Maurício Corrêa, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 11 de outubro de 2001)

Imposto de renda. Correção monetária prevista na Lei 7.738/89 (art. 15, parágrafo único). Constitucionalidade. - O disposto no artigo 15, parágrafo único, da Lei 7.738/89 não viola os princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade, do respeito ao direito adquirido e da irretroatividade tributária (art. 150, III, "b", da Constituição). Precedentes do S.T.F. Recurso extraordinário não conhecido.

(Recurso extraordinário nº 268.003, Primeira Turma, relator ministro Moreira Alves, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 10 de agosto de 2000)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CORREÇÃO MONETÁRIA. Lei 7738, de 1989.

I. A Lei 7.738, de 1989, não inovou em termos de indexação. Ela apenas modificou o índice de atualização - OTN para o IPC - certo, entretanto, que a atualização simplesmente persistiu, já que a Lei 7.730, de 1989, não abolira a correção monetária do débito fiscal.

II. R.E. inadmitido. Agravo improvido.

(Agravo regimental no agravo de instrumento nº 140.233, Segunda Turma, relator ministro Carlos Velloso, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 4 de abril de 1997)

Em relação ao adicional do imposto sobre o lucro real no curso do ano-base de 1988, disciplinado pelo Decreto-Lei nº 2.462/1988, a irresignação merece acolhida. Os fatos, conforme consignado no acórdão formalizado pelo Regional, são incontroversos. Eis trechos do ato recorrido elucidativos da controvérsia:

[...]

A Lei nº 7.450, de 23.12.1985, alterando a legislação tributária federal, instituiu, a partir de 1º.01.1986, um adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que exceder de 40.000 - ORTN's, em cada período anual de apuração, ou de 20.000 - ORTN's em cada período semestral de apuração, elevando-se o percentual para 15% (quinze por cento) no caso de bancos e outras instituições financeiras. (cf. art. 25 e parágrafo único).

O adicional, a partir de 1º.01.1989, passou a incidir com a alíquota de 5% (cinco por cento) sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que

exceder a 20.000 - OTN's, e de 10% (dez por cento) sobre a parcela excedente de 40.000 OTN's, elevando-se as alíquotas para 10% e 15%, respectivamente, no caso de bancos e outras empresas similares. (cf. Decreto-lei nº 2.462, de 30.08.1988, art. 1º).

[...]

O Tribunal de origem reformou o entendimento do Juízo, assentando a incidência do adicional instituído pelo Decreto-Lei nº 2.462/1988 considerado o imposto de renda devido no ano-base de 1988, sob o fundamento de ausência de afronta ao princípio da anterioridade. Confirmam as seguintes passagens do acórdão impugnado:

[...]

A premissa, quanto correta em tese, está equivocada no caso, justamente porque o adicional somente foi cobrado no exercício financeiro seguinte ao da publicação do decreto-lei, a partir de 1º de janeiro de 1989, segundo a norma expressa do seu artigo 1º. Não houve surpresa para os contribuintes, que já tinham conhecimento da norma no termo final do período-base, em 31.12.1988. Não houve cobrança no mesmo exercício.

[...]

Mas, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, na vigência da Carta de 1967, o fato gerador do imposto de renda somente se completa em 31 de dezembro do ano-base, e, assim, a lei que até essa data tenha sido publicada poderá ser aplicada no cálculo do imposto correspondente, nos termos do art. 105 do Código Tributário Nacional, em conformidade com o qual a lei tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha início mas não esteja completa. (cf. HUGO DE BRITO MACHADO, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, Revistas dos Tribunais, 1989, p.58).

O raciocínio não se altera à luz da Carta de 1988, que trata o princípio da anterioridade praticamente da mesma forma que a Carta anterior, em cuja vigência foi publicado decreto-lei em comentário.

Tendo o imposto de renda fato gerador composto de vários fatos em um período de tempo (fato gerador complexivo, segundo a terminologia adotada por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO), período que se completa em 31 de dezembro do ano-base, não resta dúvida que o adicional do Decreto-lei 2.462/88 pode ser cobrado no exercício financeiro de 1989. Sua vigência se deu no exercício anterior.

[...]

No campo tributário, ainda sob a égide da Constituição pretérita, tinha-se a irretroatividade das normas jurídicas – artigo 153, § 3º, da Constituição Federal de 1969. O § 29 do mesmo artigo dispunha:

§ 29 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.

O preceito resultou da Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977.

Na redação original da Carta de 1988, a garantia foi estampada no artigo 150, mais especificamente no inciso III:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

[...]

Posteriormente, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou-se a alínea “c” ao dispositivo, versando a anterioridade mitigada ou nonagesimal.

O alcance do preceito, no que instituído adicional ao imposto de renda, não pode ser definido sem ter presente a razão de ser da regra concernente ao conflito de leis no tempo.

Ao prever-se a impossibilidade de instituição ou aumento de tributo com eficácia imediata, ou seja, no próprio exercício financeiro, objetivou-se evitar surpresas, impedir a aplicação de norma a fatos geradores já verificados. O tema, como consignado, veio a ser explicitado na

Constituição Federal de 1988, que, por sinal, apanhou o ano atinente aos fatos geradores evocados neste processo. O Constituinte de 1988 foi mais explícito do que os anteriores, ao redigir o artigo 150, inciso III, alíneas "a" e "b", alusivo à impossibilidade de exigência de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. No tocante ao exercício financeiro, requer-se a anterioridade, ao dispor-se sobre o óbice, a cobrança "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

A doutrina também tratou do assunto sob a óptica do imposto de renda. Consoante afirmado por Luciano Amaro em obra clássica, "o fato gerador do imposto de renda coloca-se, temporalmente, num período e não num momento". Por isso, "[...] é necessário que se esgote o ciclo de sua formação (previsto na lei), para que ele se repete perfeito como fato gerador." (AMARO, Luciano da Silva. *O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade*. RDT, n. 25-26, p. 142).

Considerada a premissa anterior, Geraldo Ataliba explicita a problemática a envolver os princípios da anterioridade e da irretroatividade quando em jogo o imposto de renda, apurado a partir da verificação de sucessivas ocorrências que compõem um fato gerador periódico:

À vista destas considerações faz-se evidente que eficácia da lei tributária, no caso, só pode significar sua plena, irremissível e definitiva incidência sobre todos os fatos — ocorridos no período — formativos do fato imponível, na sua mais lata compreensão. Pretender o contrário — como infelizmente o fazem a jurisprudência e certa doutrina — é esvaziar totalmente de conteúdo, sentido e alcance o princípio da anterioridade.

Lei anterior é lei *existente e conhecida* antes de ocorridos os fatos sobre os quais incide. Aliás só incide porque é necessariamente "anterior", como o postulam os princípios maiores aqui expostos. Todo e qualquer fato, pois, que deve juridicamente influir na configuração (e mensuração) do fato imponível será tão relevante quanto o próprio fato imponível, estritamente considerado. Isolar este último de seus pressupostos, será reduzi-lo a uma ficção totalmente distanciada do conceito de renda, constitucionalmente implicado, e das próprias figuras fáticas — de conteúdo econômico — que a lei pretende alcançar. Pois não há, em verdade, fato imponível, do imposto de renda, *sem a real e efetiva existência — com efeitos regulados legalmente — de fatos prévios que conduzam paulatina e gradualmente à sua configuração*.

A eficácia da lei tributária, portanto, consiste na produção de efeitos sobre *todos os fatos* de algum modo relacionados com o fato imponível em sentido estrito, por ele pressupostos, a ele conducentes ou nele implicados, por sua materialidade ou dimensão.

(ATALIBA, Geraldo. *O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária. O caso do imposto sobre a renda* . RDM, n. 56, p. 21).

O cerne do entendimento reside justamente no primado da não surpresa, calcado na confiança do contribuinte em relação aos critérios que serão adotados para apuração do débito tributário.

Não por outra razão, Luciano Amaro aponta a impossibilidade de conferir efeito jurídico tributário diverso do previsto em legislação vigente à época da ocorrência do fato (AMARO, Luciano da Silva. Op. cit., p. 144). Adotando o mesmo raciocínio, Misabel Derzi salienta a proteção conferida pela Constituição Federal de 1988 ao fato jurídico:

A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, protege tanto os efeitos irradiados pelo fato como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo, com os valores que o princípio abriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere os efeitos, mas o art. 150, III, "a", destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Em um ou outro caso, as consequências são similares, porque alterando-se os efeitos jurídicos já desencadeados, a lei nova terá modificado fato pretérito.

(DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar* . São Paulo: Noeses, 2009, p. 434)

No caso, fez-se retroagir, mediante extravagante interpretação do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, a incidência do tributo, a apanhar o ano-base de 1988, os fatos geradores nele havidos. E isso aconteceu dando-se à alusão a exercício financeiro sentido que não tem, como se fosse possível colocar em plano secundário as datas das aquisições das disponibilidades. Em suma, acabou-se por emprestar ao artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.462/1988 eficácia que não possui, ou seja, de alcançar, com o adicional criado, fatos jurídicos, isoladamente considerados, já ocorridos.

Surge impróprio concluir de forma diversa. O quadro revela a inconstitucionalidade da interpretação que permitiu abarcar, por meio de lei nova, fatos já verificados e que não podem ser desprezados para fins de

apuração do valor devido a título de imposto. Luciano Amaro não poderia ter sido mais preciso quando afirmou:

Isso revela profunda desconsideração pela Lei Fundamental, desprezo que culmina — quando se traz à colação o princípio da anterioridade — com a assertiva de que só se exige lei anterior ao lançamento do tributo, como se, transpondo a questão para o Direito Penal, bastasse lei anterior ao "lançamento da pena" pelo Estado, no lugar de lei anterior ao delito.

(AMARO, Luciano da Silva. *O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade*. Op. cit., p. 157)

O entendimento, inequivocamente, reitera a necessidade, recentemente enfrentada neste Plenário — debates no julgamento do recurso extraordinário nº 592.396, relator ministro Edson Fachin, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 28 de março de 2016 —, de cancelamento do verbete nº 584 da Súmula do Supremo, publicado no Diário da Justiça de 5 de janeiro de 1977. Eis o teor:

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.

Trata-se de caso a conduzir a nova reflexão sobre a pertinência da manutenção do enunciado. Em mais de uma ocasião, o Tribunal identificou exceções à respectiva abrangência. Não encontra mais guarida na Constituição Federal o verbete como atualmente redigido.

A doutrina há muito reclama pronunciamento do Supremo para evitar interpretações equivocadas do texto constitucional e da jurisprudência. A título de exemplo, cito, novamente, Misabel Derzi e Luciano Amaro, no que comentam o indispensável cancelamento do verbete:

Parece-nos, portanto, inteiramente superada a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal que reza: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício em que deve ser apresentada a declaração." O plenário da Corte Constitucional, à unanimidade, depois da Constituição de 1988, passou a rechaçar a aplicação retroativa da lei, que entrasse em vigor após o encerramento do balanço, exatamente o conteúdo da referida Súmula. Não obstante, algum tempo depois da superação da referida

Súmula, a Corte, em suas turmas, voltou a ensaiar uma revisão do último entendimento. Mesmo à vista dessas tendências, aparentemente contraditórias, ainda sustentamos a revogação da Súmula 584, pois súmula que não se cumpre não é mais súmula. Não bastam, para a superação da revogação, as decisões de turmas do Supremo Tribunal Federal. O que é decisivo, para a modificação de uma jurisprudência consolidada (que somente se forma em Plenário), são novas decisões (e bastaria uma) do Plenário da Corte Suprema, que dessem resposta diferente à mesma questão geral: que lei se aplica à apuração periódica da renda, para fins de imposto? Como já registramos neste trabalho, no Capítulo III, somente outra decisão plenária seria apta à superação da revogação da citada Súmula.

(DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 442-43)

Nos anos 1990, a prática legislativa acomodou-se a esse entendimento, ou seja, o legislador passou a editar leis que, expressamente, proclamaram sua eficácia para o exercício subsequente ao de sua publicação. Embora o legislador tenha deixado de gerar novos conflitos, a questão ainda não foi sepultada. Com efeito, continuaram sua marcha velhos processos remanescentes dos anos 1980, e a arcaica Súmula 584, que não foi, formalmente, expurgada do repertório de jurisprudência do Supremo, continuar, vez por outra, a ser invocada nesses velhos processos, para endossar os malabarismos que a legislação antiga operava. Isso evidencia o quanto é importante que seja afirmado, com pompa e publicidade, o atestado de óbito da Súmula.

(AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro* . 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 158)

Conheço do extraordinário e dou-lhe parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade da aplicação do adicional instituído pelo Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto 1988, aos fatos ocorridos no ano-base de 1988, ante a violação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Proponho o cancelamento do verbete nº 584 da Súmula do Supremo.