— Interpretação do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987.
— Vigência do Decreto-lei nº 2.287, de 1986.
— Princípio de anterioridade da lei tributária.

PARECER

O art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87 tem a seguinte dicção:

"Art. 18. O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas relativo ao exercício financeiro de 1987 será atualizado monetariamente por ocasião do seu pagamento.

Parágrafo único. A atualização a que se refere este artigo será procedida de acordo com o seguinte critério:

a) o valor do imposto será expresso em número de OTN, mediante sua divisão pelo valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986;

b) o valor do imposto a pagar será determinado pela multiplicação do número de OTN correspondente a cada quota ou quota única pelo valor da OTN no mês de seu pagamento."

Reintroduz, portanto, a conversão da base de cálculo do imposto em ORTN, atualmente OTN, embora fale em atualização, afastada pelo art. 31 do Decreto-lei nº 2.287/86, assim redigido:

"Art. 31. Ficam revogados o art. 22 do Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974; o art. 54, *caput*, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; o art. 241 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; o parágrafo único do art. 4º, o § 1º do art. 6º, os §§ 1º e 2º do art. 8º, o parágrafo único do art. 9º, os arts. 20, 21, 23 e 24, o inciso I do art. 33 e o § 4º do art. 40 da Lei nº 7.450, de 23 de de zembro de 1985",

tendo os revogados arts. 20 e 21 da Lei nº 7.450/85 o discurso que se segue:

"Art. 20. A base de cálculo do imposto será convertida em número de ORTN, mediante a divisão do valor em cruzados do lucro real, presumido ou arbitrado, pelo valor de uma ORTN no mês de encerramento do período-base de sua apuração."

"Art. 21. O valor do imposto será expresso em número de ORTN, calculado mediante a multiplicação da base de cálculo, convertida em número de ORTN nos termos do artigo anterior, pela alíquota aplicável."

O governo federal, ao veicular o referido comando, na linha de entrevistas costumeiramente tidas por "normativas", declarou que o § 2º do art. 97 do Código Tributário Nacional justificaria sua postura jurídica, visto que não houve majoração de tributo.[1]

[1] Yonne Dolácio de Oliveira esclarece o sentido do referido dispositivo, ao dizer: "A ressalva final referente ao assunto em foco está consignada no § 2º do art. 97, isto é, atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo não importa em sua majoração e, em conseqüência, poderá ser feita por ato do Executivo, posto que é entendida como simples reajuste *a posteriori*, segundo índices oficiais do seu valor, de modo a ajustá-lo ao poder aquisitivo da moeda" (*Direito tributário 4*. Bushatsky, 1976. p. 148).

Está o § 2º do art. 97 assim redigido:

"§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."[2]

Apesar de o referido dispositivo permitir que as atualizações monetárias sejam feitas sem necessidade de lei, posto que exceção ao *caput* do mesmo, assim redigido em seus incisos I e II:

"Art. 97. *Somente* a lei pode estabelecer:

I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;" (grifo nosso).

entendeu necessário o Exmo. Sr. Presidente da República editar decreto-lei e não permitir que a Secretaria da Receita Federal reintroduzisse a correção monetária por qualquer das inúmeras espécies de atos normativos, com que vem legislando e deslegislando sobre direito tributário.

Sobre a adoção do veículo legislativo — e não regulamentar — silenciaram, todavia, tanto o Exmo. Sr. Secretário da Receita Federal quanto os Exmos. Srs. Presidente da República e Ministro da Fazenda.[3]

O silêncio, todavia, se justificava, visto que o § 2º do art. 97 não poderia servir de alicerce à pretensão oficial, eis que endereçado apenas ao Poder Executivo regulamentador, em havendo lei permissiva ou omissiva no concernente à sua adoção.

Assim é que as plantas de valores das prefeituras podem ser reatualizadas monetariamente todos os anos, por ato do Poder Executivo, desde que a lei não proíba, respeitado o princípio da anterioridade, sem necessidade de lei atualizadora.[4]

Principiando o discurso do art. 97 com advérbio de densidade ôntica inquestionável, ou seja, "somente", à evidência, pretende eliminar qualquer interpretação conveniente no que concerne ao princípio da estrita legalidade. "Somente a lei" significa que apenas, exclusivamente, nada mais do que a lei pode instituir ou majorar tributos.

O Poder Executivo não tem como, não pode, é-lhe, por inteiro, interditado, sem lei, criar ou aumentar tributos. Conhecendo o legislador pátrio a convivência dos poderes tributantes com enormes "déficits públicos", originados, o mais das vezes, por favorecimentos políticos intencionais e não por incompetência, buscou eliminar, de forma incisiva, qualquer tentação governamental em aliviá-los à custa do contribuin-

[2] Aliomar Baleeiro esclarece a razão de ser do § 2º do art. 97, ao dizer: "Praticamente, um aumento de alíquota pode ser dissimulado em modificação da base de cálculo. Elevando-se esta, a alíquota inevitavelmente produzirá quantia maior, tornando-a mais alta em relação à base anterior. Se, p. ex., na base de cálculo deve ser excluída certa parcela, um ato do Executivo não pode incluí-la, porque isso importará em tributo maior do que o autorizado em lei. Mas isso não impede a revisão do lançamento desatualizado pela desvalorização da moeda ou outra razão relevante, como p. ex., o acréscimo de acessão ou benfeitoria a um imóvel (art. 97, § 2º do CTN). Cf. com art. 200, parágrafo único, *in fine* (*Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Forense, 1972. p. 362).

[3] O VI Simpósio Nacional de Direito Tributário, do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU), entendeu, de resto na linha da jurisprudência judicial, que decreto-lei é veículo legislativo constitucional para instituir ou majorar tributos, estando a resposta do plenário redigida da forma seguinte: "Decreto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observados, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e interesse público relevante" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, CEEU/Resenha Tributária, (7):269, 1982).

[4] Reza a ementa do RE nº 87.763 (LTR-Supl. Trib. nº 11/81): "Imposto Predial. Alteração do valor venal do imóvel mediante decreto. O § 2º do art. 97 do CTN diz respeito, somente, à correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando a reavaliação mesma (reavaliação econômica) desse valor venal. Para se atribuir outro valor venal do imóvel, que não o decorrente do anterior mais a correção monetária, é mister lei, não bastando, para isso, simples decreto. Recurso extraordinário conhecido e provido."

te, sem que o Poder Legislativo, direta ou indiretamente, pudesse apreciar a legitimidade das imposições pretendidas.[5]

Desta forma, na linha de resto dos arts. 19, inciso I, e 153, § 29, da Emenda Constitucional nº 1/69,[6] o legislador complementar reiterou o absoluto respeito ao princípio da estrita legalidade hospedado pelo sistema brasileiro e consubstanciado no isolado e induvidoso advérbio "somente".[7]

À evidência, em país que vive, permanentemente, em inflação, tanto maior quanto mais ingressa na concepção de Estado empresário, já em franco declínio, nas nações ocidentais e orientais, a reatualização da expressão monetária, em face da perda de substância dos padrões da moeda, não se constitui, de rigor, em majoração de tributo, razão pela qual, com o bom senso que caracterizou o trabalho da equipe de notáveis juristas que preparou o Código Tributário Nacional, à época em que apenas notáveis juristas cuidavam dos grandes sistemas legislativos no país, o § 2º surgiu como explicação necessária ao que seria ou não majoração. Esta é a razão pela qual só é majoração o que efetivamente acrescente substância à carga tributária exigida, de tal forma que se a lei não proibir ou expressamente permitir atualizações executivas, está autorizado este poder a fazê-las dentro dos estritos limites das indexações inflacionárias oficiais.[8]

[5] Hugo de Brito Machado é incisivo ao declarar que cabe ao legislador a determinação da base de cálculo, ao dizer: "Toda e qualquer hipótese de incidência tributária tem, necessariamente, um aspecto material, que é o seu núcleo, é a descrição mesma do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte. A presença de uma *base de cálculo*, porém, não é assim indispensável, como já acima foi dito. Pode ocorrer que o legislador prefira determinar, desde logo o valor do tributo, ou estabelecer critérios outros para a sua determinação. Toda e qualquer hipótese de incidência tributária tem o seu aspecto material, e este, à sua vez, tem, necessariamente, entre seus atributos, aquele de poder ser dimensionado economicamente, mas a esse atributo preferimos não denominar *base de cálculo*, reservando essa expressão apenas para aqueles casos nos quais o dimensionamento econômico se faça mediante um cálculo, isto é, para aqueles casos nos quais o legislador adotou, como critério de determinação do valor do tributo, a indicação de uma alíquota a ser aplicada sobre uma grandeza, que, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, é 'destinada a dimensionar um comportamento que se consubstancia no núcleo do fato jurídico tributário" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, Ceeu/ Resenha Tributária, (7):121-2, 1982).

[6] O art. 19, inciso I, da Emenda Constitucional, nº 1/69 tem a seguinte redação:

"Art. 19. É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I — instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição."

[7] Antonio José da Costa escreve: "Em resposta à indagação formulada, podemos dizer, em suma, que o princípio da legalidade tributária traduziu-se em reserva absoluta de lei, isto é, implica a exigência de lei formal escrita e estrita. É o que preferimos denominar princípio da estrita legalidade que se traduz na exigência constitucional de que somente a lei pode definir os aspectos da hipótese de incidência, a base imponível, a alíquota, infrações e sanções, deveres acessórios e procedimento tributário. No mais, em matéria de organização administrativa interna das repartições administrativas, o legislador pode, se quiser, deixar ao regulamento essa atribuição" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, Ceeu/ Resenha Tributária, (6):77-8, 1981).

[8] Já, no passado, escrevemos: "A expressão 'correção monetária' não é feliz. A moeda não se corrige. O que se corrige é seu valor, ou seja, a sua expressão nominal.

A insuficiência vernacular já fora detectada por Bernardo Ribeiro de Moraes e Rubens Gomes de Sousa. Gilberto de Ulhôa Canto e nós mesmos tivemos dificuldade com o Prof. J. van Hoorn de encontrar a melhor versão da palavra para o inglês. A solução intermediária, que não nos agradou, *monetary indexation* pareceu-nos, entretanto, mais feliz que aquela adotada no Brasil. Isto porque a indexação passa a ter um referencial válido que é a moeda, distinto de outros referenciais.

A indexação no Brasil adota uma plenitude de referenciais (UPC, INPC, IGP e muitos outros), razão pela qual a terminologia clássica e universal seria mais adequada que aquela pelo Brasil hospedada.

Correção monetária é a reposição do valor da moeda, com seu aumento quantitativo correspondente à equivalência qualitati-

Em outras palavras, desde que não a proíba a lei ou a permita expressamente, não considera o legislador complementar pátrio elevação de tributos sua atualização monetária praticada pelo Poder Executivo.

É este o conteúdo exegético do § 2º do art. 97 do Código Tributário Nacional, nitidamente bloqueador de qualquer outra veleidade interpretativa.

Se a lei, todavia, proibir atualização monetária, fica definitivamente encerrada qualquer possibilidade de o Poder Executivo realizá-la, isto porque a atualização monetária em tais circunstâncias representaria, se concretizada pelo Poder Executivo em suas funções de executor das leis, revogação de dispositivo legal impeditivo por norma infra-ordinária.

O problema já se pôs, no passado, na jurisprudência pátria.

Antes da Lei nº 6.899/81, a correção monetária vinha sendo adotada por via de integração analógica, nas repetições de indébito[9] e de indenizações por atos ilícitos, nos Tribunais, além de outras hipóteses bem definidas.[10]

A Lei nº 6.899/81 introduziu, de vez, o sistema da correção monetária para todo o direito brasileiro. À época, discutiu-se muito se aquela lei geral poderia regular matéria pertinente à lei especial concernente às concordatas. A incerteza da jurisprudência no início evoluiu para solução legislativa, de tal maneira que a Lei nº 7.274/84 de

va para o período considerado. A maior quantidade de moeda nominal não provoca a maior qualidade de seu valor intrínseco, que é o efetivamente corrigido para uma nova expressão monetária.

Diz-se que a velocidade é a divisão da distância pelo tempo. Correção monetária é a divisão de sua expressão monetária atual pela expressão anterior. Desta divisão resulta o índice referencial do valor não corroído, ou na formulação manipulável das apurações econométricas, o índice é elaborado e sua multiplicação pela expressão nominal anterior resulta a expressão nominal atual" (Revista Fespi, Ilhéus, Universidade de Santa Cruz, 2 (4):77-8, jul./dez. 1984).

[9] RE nº 84.350-SP. Rel. Min. Leitão de Abreu. Recte.: Fabril S.A. (Adv.: Antônio Jacinto Caleiro Palma). Recdo.: estado de São Paulo (Adv.: Amaro Pedroza de Andrade Filho).

Decisão: conhecido em parte e nesta parte provido nos termos do voto do relator. Unânime. Segunda Turma, 4.6.76.

Ementa: correção monetária na repetição de indébito fiscal. É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I) quando prevista em lei para o caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.

Os juros moratórios na restituição do indébito fiscal contam-se a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (CTN, art. 67, parágrafo único). Honorários de advogado fixados de acordo com a lei processual (art. 22, § 3º, do CFC).

Recurso conhecido e provido, em parte."

[10] Arnold Wald, a respeito de jurisprudência anterior, preleciona:

"51. Efetivamente, a partir de 1978, em virtude de sucessivas decisões, que sempre foram precedidas de amplo debate, firmou-se, de modo manso e pacífico, a jurisprudência do STF, nos termos seguintes:

a) podem as partes livremente convencionar a correção monetária, *desde que não exista vedação expressa por norma de ordem pública;*

b) a correção monetária não se confunde com os juros, pois ela é a atualização da própria dívida;

c) em todos os casos de responsabilidade civil cabe a correção monetária. Embora a Súmula nº 562 só se refira aos danos materiais causados por atos ilícitos, o entendimento do Supremo abrange, atualmente, qualquer tipo de dano causado, tanto nas hipóteses de responsabilidade delitual, extracontratual ou aquiliana como nos casos de responsabilidade contratual;

d) nas desapropriações, o atraso culposo da administração no pagamento da indenização devida justifica a correção monetária, não obstante o disposto na Súmula nº 416;

e) a correcão deve incidir até o efetivo pagamento do débito ou da indenização (Súmula nº 561);

f) admite-se a correção monetária em virtude de aplicação da analogia, não se exigindo, pois, lei expressa para que a correção possa incidir (*A correção monetária no direito brasileiro*. Saraiva, 1983. p. 20; grifo nosso).

vez equacionou a discussão, vedando a utilização corretiva nos créditos concordatários até o advento do Decreto-lei número 2.283/84.[11]

À nitidez, a solução legislativa representou nítido prejuízo para os credores em período de elevada inflação, mas por ter sido a proibição veiculada por lei, tal incorrigibilidade dos créditos em concordatas tornou se obrigatória, sendo, como tal, pela jurisprudência respeitada.

É claro que a jurisprudência dominante continuou considerando que a correção monetária não representava aumento do valor de substância da moeda, mas, em havendo lei impeditiva, não poderia ser tal entendimento estendido, em violação ao princípio da legalidade, aos créditos em concordata.[12]

Tal exemplo é suficientemente gráfico para demonstrar que as leis omissivas ou permissivas podem normar situações jurídicas cujos valores, se corrigidos monetariamente, não teriam sua substância acrescida.

Demonstra, todavia, o exemplo que, se a lei for proibitiva, o princípio geral subordina-se ao especial, prevalecendo este sobre aquele, como, aliás, dispõe a lei de introdução ao Código Civil, em seu art. 2º (Lei nº 4.657/48):

"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando

[11] Em nosso livro *Direito econômico — pareceres sobre o plano de estabilização da economia* (Forense, 1987. p. 91), escrevemos:

"A novidade foi não mais indicar comandos normativos de atualização monetária ou não, *conforme a legislação de regência,* a partir daquela data, visto que, uma vez feita a conversão, introduziu o legislador a *correção monetária em OTN, sem exceção* para todas as espécies de débitos e créditos.

Tanto é verdade que se referira a legislação aplicável a cada tipo para a conversão de cruzeiros em cruzados naquela data (28.2), mas já não mais se referiu, *após a conversão,* a qualquer legislação de regência.

Ora, por não ter explicitado qualquer exceção, o art. 3 do Decreto-lei nº 2.283/86 revogou, em 28 de fevereiro de 1986, o art. 175, § 3º, da Lei nº 7.661/85, em sua nova redação ofertada pela Lei nº 7.274/84, assim exposta:

'§ 3º Na hipótese do § 1º deste artigo, a correção monetária não incidirá sobre período anterior às datas dos depósitos.'

Vale dizer, por ter introduzido as correções monetárias, em nível de OTN (correções anuais), *sem qualquer exceção aos diversos tipos de débitos e créditos,* à evidência, naquele dia deixou de existir, no plano normativo pátrio a norma restritiva da Lei nº 7.274/84, passando todos os créditos em concordata ou falência, a serem convertidos de cruzeiros em cruzados, no dia 28.2, pela paridade legal do citado art. 1º, e corrigidos, anualmente, a partir daquela data, por OTN anuais" (grifo nosso).

[12] Washington Peluso Albino de Souza, na formulação das quatro regras que hospedam a correção, apresenta a quarta com a seguinte dicção:

"Quando a política econômica posta em prática pelas autoridades superiores faz variar o poder aquisitivo da moeda em índices que ultrapassam os admitidos em uma economia estabilizada, cabe a essas autoridades assegurar também as medidas defensivas dos interesses privados capazes de serem atingidos diretamente pelos seus efeitos.

Não podendo desconhecer a insistência dos tribunais na diferenciação entre 'dívidas de dinheiro' e 'dívidas de valor', o trabalho levou a esta 'regra', apresentada como uma espécie de corolário da -regra da equivalência', porém que esclarece mais detalhadamente a responsabilidade da autoridade, do Estado, pelas medidas inflacionárias que põe em prática. Note-se que as posições correspondentes, tomadas na prática ou afloradas na doutrina, quando muito apenas cogitam dos desajustes nas relações entre o Estado e o particular, mas não descem às conseqüências mais importantes, que decorrem de compromissos aumentados para os contratantes particulares entre si, quase sempre desacompanhados de medidas capazes de contrabalançá-los e sem que seja considerada a capacidade dos contratantes para atender a esta nova situação criada" (*A correção monetária...* cit. p. 278-9).

Por ela percebe-se que a distinção entre dívida de dinheiro e de valor é reconhecida pelo eminente jurista mineiro.

seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça *disposições gerais ou especiais* a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência" (grifo nosso).[13]

Com tais explicações, compreende-se o silêncio governamental sobre o veículo adotado, posto que não poderia, por ato normativo, reintroduzir a correção monetária, expressamente eliminada do sistema do imposto sobre a renda, pelo Decreto-lei nº 2.287/86.

Sendo o ato normativo ou qualquer instrumentalização infralegal impotente para modificar dispositivo estabelecido por veiculação legislativa superior, à evidência, mister se fazia lei revogadora da anterior cuja eficácia só poderia ser fulminada por diploma de idêntica natureza.[14]

Desta forma, editou o governo federal o Decreto-lei nº 2.323/87 para alterar o sistema vigente e fê-lo em 5 de março de 1987. Vale dizer, a inexistência de correção monetária para o imposto sobre a renda vigorou até 4 de março de 1987, tendo o Decreto-lei nº 2.287/86 eficácia plena, absoluta, inconteste até aquela data.

Compreende-se, pois, que o § 2º do art. 97 era e é imprestável para embasar o Decreto-lei nº 2.323/87, isto porque:

a) aplicável à competência regulamentar do Poder Executivo no concernente às leis omissivas ou permissivas;

b) não-aplicável às leis proibitivas para o exercício de tal competência regulamentar, de resto não usada pelo Poder Executivo.

[13] Já escrevemos no passado sobre o art. 2º que:

"Assim é que a cabeça do artigo delimita o aspecto temporal, informando que uma lei vigora até que seja revogada ou modificada por outra.

Se se pode discutir a eventual redundância dos verbos utilizados 'modificar' e 'revogar', posto que a explicação do § 1º demonstra que a revogação, por sua extensão vernacular, abrange qualquer forma de afastamento do direito anterior, inclusive a derrogação, ou seja, a alteração parcial, tal redundância, em se a admitindo, já que há autores que defendem a explicitação, não prejudica a clareza do comando legislativo, o qual esclarece que em três hipóteses ocorre a revogação, a saber: de forma expressa, pela incompatibilidade das disposições, prevalecendo a nova conformação legislativa, e pela inteira regulação da lei anterior.

As três hipóteses, portanto, estalajam as gamas possíveis de modificação total ou parcial (ab-rogação ou derrogação), ressaltando-se a importância do § 2º que retira abrangência das duas hipóteses finais do § 1º (incompatibilidade e *regulação completa*) e do § 3º que evita o repristinamento.

Ora, o § 2º explicita a possibilidade convivencial de normas não-conflitantes que se coloquem em regência paralela, vigendo lei nova e lei pretérita, seja no concernente às disposições gerais, seja no concernente às disposições especiais" (Direito econômico e empresarial. Cejup, 1986. p. 60-1).

[14] Ao comentar o art. 100 do Código Tributário Nacional assim redigido:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II — as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III — as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV — os convênios que entre si celebram a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo",

José Carlos Faleiro esclarece: "Tais atos não encerram normas jurídicas obrigatórias: não criam direito novo. Valem na medida em que guardem fidelidade à lei e ao regulamento em função dos quais foram expedidos.

Encerram normas que podem ter eficácia vinculante apenas para a administração. Não podem criar direitos, nem obrigações para os contribuintes, a não ser em razão dos efeitos decorrentes de sua observância (nº 6). Tampouco vinculam o juiz, que não está adstrito à interpretação dada à lei ou regulamento nesses atos" (*Direito tributário 5*. Bushatsky, 1977. p. 105).

Ora, por interdição legal, perde o Executivo seu poder de regulamentar, ficando sem efeito o § 2º do art. 97, que cuida de não-majorações por atualização monetária de leis que a permitem, mas que não cuida — porque não poderia cuidar — de atualização monetária de leis que a proíbem a favor do sujeito ativo da relação tributária. Reproduz-se a realidade fenomênica concernente às concordatas, apesar de semelhantes os princípios da Lei nº 6.899/81, do art. 97, § 2º, do Código Tributário Nacional e dos conformados pela jurisprudência, todos não-aplicáveis às referidas situações, por força de lei especial que os proíba.[15]

Não é, portanto, o § 2º do art. 97 o alicerce do Decreto-lei nº 2.323/87, em seu art. 18.[16]

Em não o sendo, volta à baila a questão. Se a Constituição proíbe a cobrança de tributo majorado no próprio exercício quanto àqueles não-excepcionados — e o imposto sobre a renda não o é — mas não constituindo a atualização monetária elevação do nível impositivo, por orientação jurisprudencial no concernente às leis gerais ou as especiais que a admitam, teria o referido dispositivo violado a Carta Magna? Não poderia o poder tributante exigir e cobrar no próprio exercício tributo "não-majorado" mas apenas "atualizado" no próprio exercício?

Não.

O art. 153, § 29, tem a seguinte dicção: "§ 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 in-

[15] Henry Tilbery, ao abordar sob outro ângulo as leis proibitivas, relembra que: "O relatório de 1978 da Organização dos Estados Americanos, já antes citado, assim se manifestou sobre o reajuste da dívida tributária ainda não vencida:
"e. El reajuste de la deuda

Un último tipo de soluciones para el problema de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en el lapso que media entre el devengo de la obligacin y el vencimiento del plazo de cumplimiento hábil, está dado por el régimen de actualización de la deuda.

Conviene señalar que la actualización que se haga en este período es conceptualmente independiente de la corrección monetaria de la base imponible, que ha sido analizada en capítulos anteriores de este trabajo, *así como de la actualización de deudas vencidas que se analizará en la sección siguiente*.

Si suponemos un impuesto con hecho generador anual, que abarca desde el mes primero (M 1) al mes duodécimo (M 12), que cuatro meses después de vencido el ajercicio (M 16), veremos que si se hace o no tiene plazo de declaración y pago hasta de corrección de los valores por el lapso entre M 2 y M 12, es problema de fijación de la base imponible; de todos modos, la obligación nace al final de M 12, por el monto que disponga la ley.

A partir de alli, esa obligación tendrá o no la actualización que corresponda al periodo que va de M 12 al momento de la declaración y pago que, validamente, puede hacerse hasta M 16.

La separación entre ambos periodos es clara y bien puede una legislación contener normas que prevean actualización en el segundo periodo y no en el primero. Tal era la situación en Chile hasta la última reforma, donde la base imponible tenía sistemas de corrección solo parciales, pero la obligación tributaria se actualizaba en el monto resultante de aplicar el impuesto, calculado a valores de M 12, el porcentaje de incremento de precios ocurrido entre M 1 y M 12 (al princípio de la mitad, luego el 80%, luego la totalidad). En la última reforma chilena, la corrección monetaria entre M 12 y M 16 es total, y se efectúa tomando en cuenta los cambios de nível de precios entre M 10 y M 14" (*Inovações no imposto de renda para 1983*. IBDT/Resenha Tributária, p. 13-4; grifo nosso).

[16] Em livro editado na Holanda e intitulado *Monetary Indexation in Brazil* (Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1983. p. 45), esclarecemos que: "We think so, because the tax authority has the power of sen-limitation since, in a final analysis, it is the beneficiary of the imposition. The taxpayer, however, may not be jeopardized in his legitimate right to be compensated for what belongs to him by 'precise monetary correction'."

dicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

Tal dispositivo possui dois comandos. O primeiro diz respeito ao princípio da legalidade. O segundo ao princípio da anterioridade.

Pelo princípio da *legalidade,* proíbe o constituinte que um tributo seja exigido (primeira dicção) ou aumentado (segunda dicção) sem lei.[17]

Pelo princípio da *anterioridade,* obriga que a lei que houver instituído (criado a exigência) ou aumentado (majorado a exigência) tenha sido aprovada no exercício anterior.[18]

São, portanto, dois princípios complementares. O segundo decorrencial do primeiro. O primeiro sem eficácia, se não respeitado o segundo.

O Decreto-lei nº 1.940/82, que instituiu o Finsocial, embora legal, foi ineficaz para 1982, por falta de respeito ao princípio da anterioridade.

O interessante, todavia, a notar nos dois princípios constitucionais reside na semelhança das duas alternativas possíveis.

Ambos falam em *instituição* e *aumento,* embora as expressões quanto ao primeiro sejam semelhantes (exigido e instituído). O constituinte conforma, dá o perfil aos dois princípios, a partir de uma dupla realidade, a saber:

a) a instituição e a majoração devem nascer de lei;

b) a lei deve ter sido aprovada no exercício anterior à sua cobrança.

Não há outra alternativa viável, possível ou admissível. Fora destas duas, entra-se, por inteiro, no campo das inconstitucionalidades, que, embora nem sempre evitado pelos poderes tributantes, têm os tribunais, no tempo, afastado os invasores, que nem por isto aprendem as lições jurisprudenciais.

Ora, o Decreto-lei nº 2.323/87 introduziu uma nova "exigência". Instituiu um novo "acréscimo" às obrigações apenas nominais. A nova "obrigação tributária" inexistente até 4 de março de 1987 constitui-se na adoção da "atualização monetária" antes impossível, por expressa vedação do Decreto-lei nº 2.287/86.[19]

[17] Ylves José de Miranda Guimarães ensina: "Em decorrência do mandamento constitucional, manifesta se torna a estrita legalidade da tributação, a qual, sobre envolver a sua criação ou aumento, alcança também a anterioridade da vigência da lei ao exercício financeiro para sua cobrança, com as exceções que indica. Assim, pode-se dizer que o princípio da legalidade tributária, como se acha expresso, biparte-se em dois: o da lei propriamente dita e o da anterioridade da lei tributária" (*Caderno de Pesquisas Tributárias,* Ceeu/Resenha Tributária, (6):443, 1981).

[18] Roque Carrazza preleciona: "Vamos entender bem a assertiva. A lei que cria ou aumenta um tributo — esta é a regra geral — ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, passará a produzir todos os seus efeitos, na ordem jurídica. Exemplificando para melhor esclarecer, se uma lei criar um tributo agora, em 1981, ele só poderá ser exigido a partir do dia 1º de janeiro de 1982. Este é o tão decantado princípio da anterioridade que não deve ser confundido com o princípio da anualidade, pelo qual nenhum tributo podia ser cobrado em cada exercício, sem prévia autorização anual. Este princípio — o da anualidade — que existiu no Brasil durante a vigência da Constituição de 1946, cedeu passo ao princípio da anterioridade que acabamos de sumariamente expor.

De forma que, nos termos do art. 153, § 29, da Constituição, a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, passará a produzir todos os seus efeitos" (*Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 70).

[19] Roberto Rosas relembra a orientação pretoriana, quando do advento da Lei nº 6.899/81, que distinguia as dívidas de dinheiro daquelas de valor, ao dizer: "Há precedente legislativo mandando aplicar a correção monetária a partir da lei (Lei nº 4.862 c/c a Lei nº 5.670). No entanto, na presente lei necessita-se a distinção. *Se é dívida em dinheiro, somente a partir da lei poder-se-á exigir a correção, pois o suporte*

Até 4 de março de 1987, as obrigações tributárias constituídas, no concernente ao imposto de renda da pessoa jurídica, em 31 de dezembro de 1986, eram apenas nominais. Eram dívidas pecuniárias, no dizer de Ada Pellegrini Grinover (*A correção monetária no direito brasileiro*. Saraiva, 1982. p. 320). Embora, na esteira de Mauro Brandão Lopes, consideremos uma falsa formulação opor a "dívida de dinheiro" à "dívida de valor", por evidente impropriedade terminológica, por ter sido, de certa forma consagrada, tal oposição entre as dívidas "não-atualizáveis" daquelas "atualizáveis", as pessoas jurídicas brasileiras estavam obrigadas a uma "dívida de dinheiro" e não a uma "dívida de valor".[20] Melhor dizendo, estavam obrigadas a saldar sua dívida "não-atualizável" por força de lei. A partir de 5 de março, com a nova "exigência", com a nova "instituição", passaram a estar obrigadas àquela exigência legal e eficaz em 31 de dezembro de 1987 de "valores não-atualizáveis" e a uma outra correspondente aos acréscimos de atualização criados em 5 de março, mas com eficácia retroaplicada para 31 de dezembro. A nova exigência criada, correspondente à atualização em 5 de março, passou a ter efeitos pretéritos, corrigindo, por inteiro, o *quantum debetur* do sujeito passivo da obrigação tributária que era menor, à luz da lei vigente em 31 de dezembro de 1986, e passou a ser maior, à luz da lei que ganhou vigor e eficácia em 5 de março, mas para o passado.

Ora, se apenas por absurdo admitíssemos que o § 2º do art. 97 do Código Tributário Nacional, lei com eficácia de complementar e apenas com força explicitadora, mas não modificadora da Carta Magna, justificaria o novo acréscimo obrigacional, nem por isto o princípio da anterioridade deixaria de ter sido atingido, posto que o art. 153, § 29, cuida de duas hipóteses, a saber: instituição de obrigação e majoração da mesma, para ambas exigindo o respeito, simultâneo, ao princípio da legalidade e da anterioridade.

Desta forma, se por absurdo tivesse sido respeitado o princípio da legalidade — único a que se refere o art. 97 do Código Tributário Nacional — deixaria de ter sido respeitado o princípio da anterioridade, posto que mesmo que tal acréscimo não fosse *majoração formal*, seria uma *instituição real*, eis que sem o Decreto-lei nº 2.323/87 *não haveria qualquer possibilidade de se cobrar a referida atualização*.

Instituiu, portanto, o Decreto-lei número nº 2.323/87 nova exigência fiscal a ser cobrada no próprio exercício de sua criação, hipótese absolutamente vedada pela Emen-

legislativo ausente surgiu com a Lei nº 6.899. Mas para as dívidas de valor, não. Para estas a correção começa a partir da citação, porquanto instalou-se a relação processual (TFR, AC nº 34.397, *DJ*, 8.10.81, p. 9.984; STF,R E nº 92.657 *RTJ*, 97: 867)" (*A correção monetária*... cit. p. 335).

[20] Se a dívida é de valor, entende, com propriedade, Mauro Brandão Lopes, que não é dívida corrigível, ao dizer:

"De outro lado, não há falar de correção monetária quando se trata de dívida de valor, para empregar a expressão já consagrada, vale dizer, quando a prestação do devedor não consiste em soma de dinheiro, determinada ou indeterminada, mas ao invés no estabelecimento ou restabelecimento de específica posição patrimonial do credor. Note-se, neste caso, que exatamente por não se tratar de prestação pecuniária é absurdo invocar o princípio nominalista da moeda, nem cabe, pelo mesmo motivo, a adoção de cláusula corretiva; o cumprimento da obrigação pelo devedor se dá, por isso no seu curso normal, sem locupletamento algum por parte deste, de modo que é patente a desnecessidade de reajuste judicial da relação obrigacional: o credor, que vai a juízo pedir a prestação do devedor, não voluntariamente cumprida, quer o estabelecimento ou o restabelecimento de posição patrimonial a que tem direito, e é esta posição que ele estima em determinada quantidade de moeda, e que o juiz afinal assim fixa, sem que evidentemente se desvirtue a natureza da prestação, que continua sendo aquela mesma posição patrimonial" (*A correção monetária*... cit. p. 308).

da Constitucional nº 1/69, em seu art. 153, § 29.[21]

Como se percebe, sobre não ter sido alicerçado no art. 97, § 2º, do Código Tributário Nacional, o Decreto-lei nº 2.323/87 violenta, estupra, desrespeita, da forma mais elementar e crua, a garantia constitucional que o princípio da anterioridade oferta a todos os sujeitos passivos da relação tributária no Brasil e exteriorizado no mais importante artigo da lei maior, que é o 153. De rigor, toda a Constituição Federal é orientada para o povo e seus direitos fundamentais e supraconstitucionais têm a espinha dorsal no referido artigo. Eis por que qualquer violação de qualquer dispositivo do mencionado comando por parte dos governos democráticos aproxima-os, a passos largos, das ditaduras ou os assemelha às monarquias absolutas do passado.[22]

É, portanto, de notória inconstitucionalidade o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87, não obrigando a ninguém, senão àqueles que, assustados pela excessiva série de desrespeitos à lei praticada pelo atual governo, curvarem-se ao direito "neandertal" da força das autoridades constituídas e não se defenderem com a força civilizada do direito, que faz a grandeza dos povos evoluídos.

Poderíamos estancar o parecer neste ponto, mas, em face de a consulta ter-se referido aos princípios da tipicidade fechada, da irretroatividade da lei, do direito adquirido e da reserva absoluta, tangenciaremos, com rapidez e de forma necessariamente perfunctória, todos estes pontos.

De início, os princípios da tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal estão vinculados à interpretação permitida no direito tributário.

A imposição tributária é norma de rejeição social. A teoria de Kelsen aplica-se integralmente ao direito tributário, visto que, sem a sanção, a norma de comportamento não seria cumprida. Nas normas de aceitação social, a sanção é norma secundária, prevalecendo a lição de Cóssio, posto que só aplicável aos casos de desobediência patológica. A grande maioria dos subordinados às normas de aceitação social, mesmo sem sanção, não deixaria de cumpri-la, o que não acontece em relação às normas de rejeição.[23]

O tributo é norma de rejeição social, posto que todos os contribuintes de todos os tempos e espaços geográficos sabem que pagam mais do que devem para atender às necessidades da comunidade, assim como aos desperdícios e aos interesses dos detentores do poder. À teoria passada de que o tributo seria indevido, o moderno direito tributário reconheceu a teoria de carga "desmedida". A carga não é mais *indevida,* mas *desmedida,* superior às necessidades reais

[21] Luciano da Silva Amaro entende ser desleal o Estado que violenta os princípios da legalidade e do direito adquirido, ao escrever:

"É da essência do estado de direito não apenas a sujeição do próprio Estado às leis, mas também o respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, a par da submissão à coisa julgada, o que traduz princípios fundamentais, *como o da lealdade nas relações entre o Estado e os indivíduos, o da certeza e segurança do direito aplicável.*

Por essas razões, Alberto Xavier vê, nas dobras do princípio da legalidade (*nullum tributum sine lege praevia*), o fundamento constitucional específico da irretroatividade das leis tributárias" (*Caderno de Pesquisas Tributárias,* Ceeu/Resenha Tributária, (11): 347, 1986; grifo nosso).

[22] O *Caderno nº 1 de Direito Natural* (Cejup, 1985) coletaneando estudos de Walter Moraes, Luís Carlos de Azevedo e Ives Gandra da Silva Martins, sob o título de "lei positiva e lei natural", veicula o raciocínio de que aqueles direitos essenciais que nascem com o ser humano e lhe são inerentes, ao Estado cabe apenas respeitar. Não os pode criar, razão pela qual são supraconstitucionais.

[23] Em nosso livro *Teoria da imposição tributária* (Saraiva, 1983), procuramos conciliar a teoria das normas primárias e secundárias de Hans Kelsen (*Teoria pura do direito*. Coimbra, A. Amado) com aquela de Carlos Cóssio (*Teoria egológica del derecho*. Buenos Aires; Abelardo Perrot) que falava em endonormas e perinormas, entendendo serem primárias aquelas secundárias de Kelsen e secundárias, as primárias. Entendemos, no referido livro, que Kelsen tem razão no concernente às normas de rejeição social e Cóssio no que diz respeito às normas de aceitação social.

do Estado e comunidade, pois atende a estas e aos exclusivos e pessoais interesses dos detentores do poder.[24]

Ora, nas normas de rejeição social, a interpretação é necessariamente restritiva, não extensiva, como sói acontecer com as normas pessoais. O princípio da *benigna amplianda* aplica-se a ambos, a integração analógica impositiva é vedada, a dúvida resolve-se a favor do acusado, a retroatividade só é possível em benefício do sujeito passivo da obrigação tributária.[25]

A norma tributária, no que não regrar, tudo permite ao contribuinte e nada permite ao poder tributante. Tem este o direito de manejar a espada da imposição, numa relação jurídica que se faz em nível de subordinação, posto que é o autor da lei, seu executor e beneficiário. Tem aquele como proteção apenas o escudo da lei. Está, entretanto, subordinado apenas a esta.

Eis por que a interpretação contra o sujeito passivo é sempre limitada e restritiva.

Ora, os princípios da tipicidade fechada e de reserva absoluta da lei formal incluem-se na linha das exegeses com fronteiras rigidamente determinadas. Em relação ao primeiro, já escrevemos que:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*. Madrid, 1963. v. 3. p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento da administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se a da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): 'E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), *não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo do seu comportamento*' (grifos nossos).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário. In: *Comentários ao CTN*. Bushatsky, 1974. v. 2. p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito tributário*. Bushatsky, 1973. v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária. In: *Direito tributário*. Nogueira, Ruy Barbosa, coord. Bushatsky, 1973. p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária,

[24] O *Caderno de Pesquisas Tributárias* (Ceeu/Resenha Tributária, nº 4, 1979), com estudos de Dejalma de Campos, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joaquim Luiz de Castro, José Carlos Graça Wagner, José Carlos de Souza Costa Neves, Juan Carlos Luqui, Leon F. Szklarowsky, Manuel de Juano, Roberto V. Calvo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães, aprofundou-se no exame da teoria da *carga desmedida*.

[25] O art. 112 do Código Tributário Nacional está assim redigido:

"Art. 112. A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I — à capitulação legal do fato;

II — à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III — à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV — à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas" (*Resenha Tributária, 154*:779-82, secção 2.1, 1980)."[26]

No concernente ao segundo, a lei deve conter todas as hipóteses possíveis como já concluiu, por unanimidade, o plenário do VI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (Ceeu) e aberto pelo eminente Prof. José Carlos Moreira Alves, nos seguintes termos:

"O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46, III até VI, da Constituição Federal) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado)."[27]

Esta é a razão pela qual a integração analógica aplicável aos casos de correção monetária no passado, isto é, antes da Lei nº 6.899/81, em que o beneficiário era o sujeito passivo da relação tributária, se justificava, posto que a analogia é permitida por força do art. 108, I, do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I — a analogia;",

não podendo ser chamada em auxílio das pretensões fazendárias, à luz de um pretenso direito de introduzi-la contra a clareza da lei, nos mesmos moldes dos benefícios outorgados ao sujeito passivo.[28]

Por não haver lei facultando a correção monetária, em 31 de dezembro de 1986, e por ser esta vedada por lei (Decreto-lei nº 2.287/86) na mesma data, sua instituição posterior, com efeitos pretéritos, não pode ser aceita, risco de se ferirem os referidos princípios postos a serviço do sujeito passivo para garanti-lo contra arbitrariedades, que são tanto maiores quanto menos democráticos os governos.

Resta a perfunctória análise dos princípios da irretroatividade da lei apenadora e do direito adquirido.

O primeiro está exposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento

[26] *Curso de direito...* cit. p. 57-8.

[27] *Caderno de Pesquisas Tributárias* Ceeu/ Resenha Tributária, (7):269, 1982.

[28] O § 1º do art. 108 tem o seguinte discurso vedatório a convenientes interpretações do Erário.

"§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei",

tendo merecido de Edda Gonçalves Maffei o seguinte comentário:

"Conclui-se, pois, que o emprego da analogia não pode criar impostos ou impor penalidades. Mas, respeitado o princípio da legalidade, seu uso não só convém às normas tributárias comuns mas também às normas tributárias excepcionais" (*Curso de direito...* cit. p. 79-80).

e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Como se percebe, cuida a lei apenas de retroatividade benigna, a favor do sujeito passivo da relação tributária. As hipóteses, sobre serem claras, são exclusivas, de exceção, não permitindo qualquer acréscimo.[29]

Ora, se o Decreto-lei nº 2.287/86, que proibia a correção monetária, teve eficácia plena em 31 de dezembro de 1986 e só a perdeu em 4 de março de 1987, à evidência, o Decreto-lei nº 2.323/87, em seu art. 18, retroagiu para revogar o Decreto-lei número 2.287/86, retirando-lhe a eficácia desde 30 de dezembro de 1986, posto que a eficácia do Decreto-lei nº 2.323/87 teria que já ser plena em 31 de dezembro de 1986. Assim sendo, apesar de publicado em 5 de março de 1987, sua eficácia retroagiu, apenadoramente, para 31 de dezembro de 1986, derrogando o Decreto-lei nº 2.287, *que vigeu até 4 de março*, desde 31 de dezembro de 1986.

Sobre ser pueril e irracional a pretensão, no campo da doutrina fiscal brasileira e comparada, esbarra a arbitrária pretensão no art. 106 que não excepciona tão maquiavélica forma de aumento arrecadacional.

À evidência, se sua eficácia é apenadoramente retroativa, macula, também, de forma grotesca, o disposto no art. 153, § 3º, da Emenda Constitucional nº 1/69, assim redigido:

"§ 3º A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."[30]

O artigo fala por si só. Todos os contribuintes brasileiros tinham em 31 de dezembro de 1986, o direito de pagar o imposto sobre a renda de pessoas jurídicas pelos valores nominais resultantes da aplicação das alíquotas sobre o lucro real, constituído no passado, nos termos do Decreto-lei número 2.287/86. Sua dívida era pecuniária e não de valor. E em 31 de dezembro tornou-se definitivamente pecuniária, vedada *ad perpetuam* sua transformação em dívida de valor, se recolhida nos prazos garantidos constitucionalmente.

Ora, o Decreto-lei nº 2.323/87 desrespeita, portanto, tal direito, declarando que aquele direito garantido até 4 de março de 1987 teria deixado de ser direito por força de norma infraconstitucional, de tal forma que o Decreto-lei nº 2.287/86 jamais teria tido eficácia no concernente às obrigações das pessoas jurídicas. Nunca fora aplicado. Nascera morto, posto que sua aplicação foi

[29] Gaetano Paciello comenta o referido dispositivo:

"3. Retroatividade mais benéfica. O CTN acolhe o princípio penal inspirado no 'favor rei', segundo o qual, no conflito entre a lei do tempo em que foi cometido o fato e as posteriores, deve ser adotado o princípio da lei mais benéfica ao réu, a não ser que se trate de leis excepcionais ou temporárias.

Quando a lei nova não mais definir como infração ato cometido pelo contribuinte antes de sua vigência, ou não mais o considerar contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, ou, enfim, a lei nova mitigar a penalidade prevista à época em que foi praticada, em todos esses casos a lei nova retroage em benefício do contribuinte, desde que, em se tratando de ato não definitivamente julgado, não tenha havido fraude ou falta de pagamento do respectivo tributo" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ibet/Resenha Tributária, 1979, v. 5. p. 125).

[30] Luciano da Silva Amaro, no já citado estudo, continua:

"Porém, se se trata de princípios constitucionais (como, no caso o da irretroatividade das leis e os demais pressupostos do estado de direito assinalados), não é possível, nem em nome da apregoada 'autonomia' do direito tributário, modificar os efeitos jurídicos que decorram daqueles princípios.

Ora, quando a Constituição veda a retroatividade das leis, a conseqüência lógica é a impossibilidade de se modificarem os efeitos jurídicos (inclusive, portanto, os efeitos jurídicos tributários) que decorram das leis vigentes por ocasião dos atos ou fatos que correspondam à hipótese descrita na lei ou que componham tal hipótese" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, Ceeu/Resenha Tributária, (11):353, 1986).

proibida, contra a Constituição, por lei ordinária.

Nada se reveste de maior violência que o comando do art. 18 do referido diploma, posto que além de agredir todos os dispositivos até agora mencionados, contamina a mais importante garantia do estado de direito que é a segurança jurídica. Um Estado sem segurança jurídica é um Estado primitivo, que voluta à origem do homem predador, tão bem analisado por Thorstein Veblen, em seu clássico *A teoria da classe ociosa*.[31]

Em face de todos os fatos expostos e respondendo à singela consulta formulada pelas consulentes, entendemos que o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87 fere, simultaneamente, todos os princípios enunciados na postulação à presente resposta.[32]

S.M.J.

São Paulo, 26 de março de 1987. — *Ives Gandra da Silva Martins*.