

IMPOSTO DE RENDA – DECRETO-LEI Nº 2.323/87 – INCONSTITUCIONALIDADE

– *Representação de inconstitucionalidade. Art. 18 do Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.*

Improcedência da preliminar de inépcia da inicial, até porque o Procurador-Geral da República, sem sustentar nela a improcedência da representação, se reservou para opinar após as informações, e, afinal, se manifestou pela procedência parcial da argüição.

As obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo são dívidas de dinheiro; as obrigações de simples quantia subordinadas à atualização são dívida de valor.

Se, em virtude da legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador do imposto de renda (no caso, 31 de dezembro de 1986), deu este nascimento à obrigação de dinheiro (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo), não pode a lei nova alterar esse efeito, transformando essa obrigação em obrigação de valor (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada à atualização), sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador, que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional (art. 153, § 3º, da Carta Magna).

Ademais, na espécie, tendo o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.323 determinado que o critério da atualização monetária se faria com a expressão do valor do imposto em número de OTNs, mediante sua divisão pelo valor pro rata da OTN em 31 de dezembro de 1986, a reaplicação, por diploma legal de 5 de março de 1987 (data da entrada em vigor do referido Decreto-Lei), de valor de OTN anterior implica também retroatividade. Impossibilidade de declaração da inconstitucionalidade apenas da expressão “em 31 de dezembro de 1986”, por impossibilidade de o Poder Judiciário – que só pode atuar como legislador negativo – alterar o sentido inequívoco da norma jurídica impugnada como inconstitucional.

Assim, por qualquer ângulo por que seja o dispositivo em causa examinado em face do art. 153, § 3º, da Constituição Federal, é ele inconstitucional in totum.

Representação que se julga procedente, para declarar inconstitucional o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação nº 1.451

Representante: Sr. Procurador-Geral da República

Representado: Sr. Presidente da República

Relator: Sr. Ministro *Moreira Alves*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar procedente a representação, para declarar inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.

Brasília, 25 de maio de 1988. — *Rafael Mayer*, Presidente. *Moreira Alves*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Moreira Alves*. O Exm^o Sr. Procurador-Geral da República, por solicitação da Confederação das Associações Comerciais do Brasil e por sugestão do Dr. Antonio Carlos Mendes, Procurador da República em São Paulo, argüi a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323 de 26 de fevereiro de 1987, o qual reza:

“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”.

Em longa exposição, em que sintetiza o essencial das teses que, a propósito, se contrapõem (a da Juíza Federal Lúcia Valle Figueiredo Collarile, em favor da inconstitucionalidade, e a dos Drs. Eivany Antonio da Silva e Antonio Carlos Mendes, respectivamente, Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal e Procurador da República, contra a inconstitucionalidade), finaliza o Exm^o Sr. Dr. Procurador-Geral da República por salientar que ambas as teses têm relevante fundamentação, razão por que se

justifica a apresentação da representação, e por solicitar que, depois de prestadas as informações, lhe voltem os autos para melhor exame da matéria.

A fls. 88-9, o Exm^o Sr. Presidente do Congresso Nacional encaminhou as seguintes informações:

“Através do Ofício nº 959/P, de 21 de agosto de 1987, o Exm^o Sr. Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal solicita informações ao Senado, sobre a matéria argüida na Representação nº 1.451-7, do Exm^o Sr. Procurador-Geral da República.

À peça oferecida pelo Ministério Público Federal traz a alegação de inconstitucionalidade do art. 18, do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, o qual foi remetido ao Congresso Nacional, em meados de fevereiro, por intermédio da Mensagem nº 75/87, do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, que se fez acompanhar da Exposição de Motivos nº 28/87. Desde então, encontra-se na pauta para leitura, que deve ocorrer no próximo dia 4 de setembro, segundo informação da Secretaria Geral da Mesa do Senado.” (fl. 89).

Já o Exm^o Sr. Presidente da República, a fl. 91 a 114, encaminhou informações elaboradas pela Consultoria Geral da República e parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda, ambos sustentando, no mérito, a constitucionalidade do dispositivo em causa, sendo que aquelas, como preliminar, de inépcia da inicial por entender que a posição de neutralidade do autor não se compadece com a representação de inconstitucionalidade que não tem a natureza de consulta.

À fl. 117 a 134, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Moacir Antonio Machado da Silva:

“Em atendimento à solicitação da Confederação das Associações Comerciais do Brasil e à promoção do ilustre Procurador da República em São Paulo. Dr. Antonio Carlos Mendes, a presente representação argüi a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, que tem o seguinte teor:

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.”

Nas razões tendentes a demonstrar a inconstitucionalidade da disposição transcrita, sustenta a Confederação das Associações Comerciais do Brasil, em síntese, que:

a) tendo as pessoas jurídicas encerrado seus balanços em 31 de dezembro de 1986, apuraram um débito de imposto de renda segundo a legislação então vigente, o que definiu uma situação jurídica definitiva; o art. 18 do Decreto-Lei n.º 2.323, de 1987, alterou essa relação de direito ou situação jurídica já constituída, ofendendo o disposto no art. 153, § 3.º, da Constituição Federal, que garante a irretroatividade da lei, visto que impôs nova obrigação, representada pelo aumento do débito fiscal;

b) está caracterizada, por igual, a infringência do princípio da anterioridade, expresso no art. 153, § 29, da Lei Maior, porque houve indisfarçável majoração de imposto pela via oblíqua da correção monetária, equivalente à elevação da alíquota ou da base de cálculo.

O Excelentíssimo Sr. Presidente da República encaminha as informações da Consultoria Geral da República, acompanhadas de parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Sustenta a Consultoria-Geral da República, em preliminar, a inidoneidade da representação, cuja finalidade é incompatível com a posição de neutralidade assumida pelo representante na inicial. No mérito, reporta-se a Consultoria-Geral ao parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, após ligeiro retrospecto a respeito das várias teses surgidas em torno do tema, defende a legitimidade da norma impugnada, sob os seguintes fundamentos:

a) na vigência do ‘Plano Cruzado’, o art. 22 do Decreto-lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986 revogou a legislação anterior, que adotava o regime de correção das demonstrações financeiras e do imposto de renda devido, em face da absoluta presunção da inexistência de processo inflacionário; determinou-se apenas a correção do ativo permanente e do patrimônio líquido, com base no

valor da OTN, fixado em Cz\$ 106,40, em face dos índices de inflação apurados nos meses de janeiro e fevereiro, anteriores ao Plano de Estabilização Econômica;

b) em face da retomada do processo inflacionário, o Decreto-lei n.º 2.308, de 19 de dezembro de 1985, alterando o § 1.º do art. 22 do Decreto-lei n.º 2.287, de 1986, determinou a correção monetária das demonstrações financeiras, com base no valor da OTN *pro rata* em 31 de dezembro de 1986, que foi fixada em Cz\$ 119,49 pela IN-SRF n.º 150, de 30 de dezembro de 1986;

c) a expansão dos índices inflacionários altera significativamente o *quantum debeat*, de modo que a medida apenas tem o sentido de manter inalterado o conteúdo patrimonial de relação jurídica anteriormente constituída, evitando-se, destarte, o enriquecimento sem causa do contribuinte, a dano do erário;

d) o princípio da retroatividade não é absoluto, podendo a lei ser aplicada a casos ou situações passadas, como ocorre nas hipóteses dos arts. 106, I e II, do CTN, e 2.º e seu parágrafo único do Código Penal, desde que não prejudiquem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; de qualquer forma, não há, no caso, retroatividade, pois o Decreto-Lei n.º 2.323 refere-se ao imposto a pagar, sem alteração dos efeitos jurídicos já produzidos;

e) a correção monetária não foi retirada do mundo jurídico, tendo apenas ocorrido suspensão de sua incidência, tanto que o art. 7.º do Decreto-Lei n.º 2.284 vedou a cláusula de atualização em contratos de vigência inferior a um ano, admitindo-a expressamente nos de maior duração, vinculada à variação da OTN.

Expostas as teses em confronto, passamos ao exame do mérito das arguições, fazendo antes um breve relato da evolução do tratamento da matéria na legislação relativa.

Como destaca o parecer do Dr. Eivany Antonio da Silva, Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, constante dos autos, num primeiro estágio, com o objetivo de eliminar os efeitos da inflação na determinação do lucro tributável pelo imposto de renda, a Lei n.º 3.470, de 1958, facultou às pessoas jurídicas a correção dos valores contábeis originais dos bens de seu ativo imobilizado. Essa correção foi tornada obrigatória pela Lei 4.357, de 1964.

A aplicação da correção monetária nesse campo adquiriu, posteriormente, inegável consistência técnica, com a sistemática de correção monetária do balanço, introduzida na Lei das Socieda-

des Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), aplicada na área fiscal através do Decreto-lei nº 1.568, de 1977. "A partir de então" – nota o parecer –, "instituiu-se a correção monetária de cada uma das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido, num sistema que efetivamente torna os lucros das empresas imunes aos efeitos da inflação".

De outra parte, para corrigir a redução da carga tributária real, em decorrência da inflação observada entre a data da consumação do fato gerador do imposto e a época do pagamento do crédito correspondente, adotou-se, primeiramente, o mecanismo das antecipações e a liquidação em duodécimos, que, no entanto, se revelaram ineficazes para conter a perda de receita decorrente da desvalorização monetária.

Dáí o Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, por força do qual o valor do imposto passou a ser expresso em número de ORTN, calculado mediante a multiplicação da base de cálculo, também convertida em número de ORTN, pela alíquota aplicável no início do exercício financeiro, procedendo-se à reconversão em cruzeiros na data do efetivo pagamento, sob a forma de antecipações, duodécimos ou quotas (arts. 2º e 3º).

Essa técnica foi aprimorada na Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que dispôs em seus arts. 20, 21, 23 e 24:

"Art. 20. A base de cálculo do imposto será convertida em número de ORTN, mediante a divisão do valor em cruzeiros 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."

"Art. 23. A base de cálculo, o valor do imposto e o de cada quota serão expressos em número de ORTN até a segunda casa decimal, quando resultarem fracionários, abandonando-se as demais."

Parágrafo único. O valor de cada quota não será inferior a 4 (quatro) ORTN; o imposto de valor inferior a 8 (oito) ORTN será pago de uma só vez até o último dia útil do mês fixado para a apresentação da declaração de rendimentos."

"Art. 24. O valor em cruzados do imposto e de cada quota será determinado mediante a multiplicação do valor da ORTN no mês de seu pagamento."

Em consequência da implantação do Plano de Estabilização Econômica (Decretos-leis nºs 2.283, de 27 de fevereiro de 1986 e 2.284, de 10 de março de 1986), que gerou a expectativa de uma economia livre de inflação, foi editado o Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, que revogou expressamente os arts. 20, 21, 23 e 24, da Lei 7.450, de 1985, suso transcritos (art. 31), e extinguiu o regime de correção monetária das demonstrações financeiras (art. 22).

A volta da conjuntura inflacionária teve como contrapartida a retomada, no plano jurídico, das normas de indexação. O Decreto-lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, nessa diretriz, permitiu que as empresas afastassem de suas demonstrações financeiras os efeitos da inflação, ao alterar o § 1º do art. 22 do Decreto-lei nº 2.287, de 1986, dando-lhe a seguinte redação:

"No período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1986 a correção monetária das demonstrações financeiras deverá ser efetuada com base no valor da Obrigação do Tesouro Nacional calculado a partir do seu valor *pro rata* em 28 de fevereiro de 1986, de Cz\$ 99,50 (noventa e nove cruzados e cinquenta centavos), atualizada na forma prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 2.284, de 1 de março de 1986, e alterações posteriores."

Por último, o Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987, no art. 18, acima transcrito, determinou a atualização monetária do imposto de renda das pessoas jurídicas, relativo ao exercício financeiro de 1987, por ocasião de seu pagamento.

Nessa referência a respeito da evolução da matéria na legislação do imposto de renda não se pretende estabelecer a idéia de interdependência entre a atualização monetária das demonstrações financeiras e a do imposto devido. A correção do ativo permanente e do patrimônio líquido tem o objetivo de afastar os efeitos da inflação na apuração do lucro tributável das empresas, não se confundindo com a correção de que trata o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, cuja finalidade é a de impedir a redução do valor do imposto devido.

As duas formas de correção monetária, entretanto, resultam do mesmo fenômeno inflacionário e concorrem para a definição justa do valor do imposto de renda das pessoas jurídicas, atuando um no campo de sua determinação e outro no de sua liquidação.

Denota ainda esse esforço histórico da legislação que as duas formas de aplicação da correção monetária coexistiam na fase imediatamente anterior ao Plano de Estabilização Econômica, de

sorte que, com a volta da conjuntura inflacionária, seria justo e natural que ambas as medidas de indexação fossem retomadas concomitantemente, a fim de evitar distorções, para mais ou para menos, na definição do encargo financeiro relativo ao imposto.

Não foi isso, porém, o que ocorreu. A correção monetária das demonstrações financeiras foi restabelecida em dezembro de 1986, ao passo que a do imposto devido só foi autorizada em março de 1987.

Limitada a controvérsia aos aspectos estritamente jurídicos ligados às arguições, a primeira questão é a de saber se o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, teria infringido o princípio da anterioridade, inscrito no art. 153, § 29, da Constituição Federal, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei correspondente esteja em vigor antes do início do exercício financeiro.

O art. 18 do Decreto-lei nº 2.323 determina a atualização monetária do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas relativo ao exercício de 1987, mediante a conversão do valor do débito de cruzados para OTN e sua reconversão a cruzados, no mês de pagamento. O dispositivo em referência não opera nenhuma alteração na moeda de conta, ou seja, o cruzado. A conversão em OTN e posterior reconversão em cruzados tem apenas a finalidade e o efeito de atualização monetária do valor do imposto devido.

Essa técnica de atualização é insuscetível de gerar aumento real da importância do débito fiscal. A correção monetária, por definição, limita-se a corrigir o valor nominal da moeda, de forma a preservar o valor real do débito. Referindo-se à atualização de débitos fiscais, bem assinala, a respeito, Rubens Gomes de Souza (A inflação e o Direito Tributário, RDA 96, p. 11):

“A correção monetária nada acrescenta às situações jurídicas definitivamente constituídas; apenas repõe em sua condição original um dado financeiro variável em função das flutuações do valor real da moeda como instrumento legal de pagamento.”

A atualização prevista na norma impugnada recai sobre o próprio valor do débito, que supõe, portanto, relação tributária já constituída. Depende da ocorrência de uma situação de fato — desvalorização monetária — superveniente ao termo final do período em que se consuma o fato gerador do imposto.

Não é possível, portanto, assimilar a correção de que trata o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, à hipótese de elevação da base de cálculo

do imposto. Exclui essa possibilidade a própria expressão literal do dispositivo citado, que determina a atualização do valor do imposto devido, diferentemente dos revogados arts. 20 a 23 da Lei nº 7.450, de 1985, que previam a conversão da base de cálculo do imposto em ORTN.

As normas que instituem correção monetária de débito fiscal são de direito financeiro, razão por que tem sido considerada normal sua consideração *ex post*. Em sentença proferida em causa que envolve a mesma questão jurídica, observou, a propósito, o ilustre Juiz Federal Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Ora, o que estou a dizer é que as normas jurídicas que versam a correção monetária precisamente não versam tributos nem relações tributárias a eles pertinentes, embora possam incidir sobre elas (já constituídas à luz de outra sintonia jurídica). Ditas normas se superpõem a todo tipo de relações jurídicas, para permitir que se realizem quando obrigacionais, sem prejuízo de credor ou devedor, eis que visam manter a verdade da equação financeira. A Correção Monetária nas quadras de economia inflacionária equivale à estabilidade e à imutabilidade dos direitos e deveres pecuniários nas economias estáveis... Apenas isso. E, por isso, quando tem por objeto prestações pecuniárias fiscais de interesse das finanças públicas assumem feitiço de norma financeira, em prol do Tesouro, o que não ocorre com outras normas de correção objetivando interesses privados. A norma sob crivo seria tributária se alterasse o próprio fato jurídico da obrigação (fato gerador) ou se alterasse a própria obrigação decorrente da realização do fato. Ora, na espécie, isto não ocorreu. Os sujeitos ativo e passivo, as bases de cálculo e alíquotas não mudaram com o Decreto-lei nº 2.323. As adições, ajustes e deduções previstas para a obtenção do *quantum debeatur* do imposto de renda do ano de 1986 ocorreram como previsto nas leis vigentes.”

E, mais adiante, completa o insigne Magistrado:

“Estou convencido, destarte, de que esta norma de correção, tanto como as outras a que já me referi, possuem natureza jurídica específica. A norma que dispõe sobre a correção monetária dos débitos trabalhistas não é materialmente norma jurídica-trabalhista. A que manda corrigir o valor dos aluguéis não é materialmente norma de direito civil nem do direito das locações. As normas que dispõem sobre correção monetária se imbricam no plexo das regras jurídicas de interesse público que possibilitam a intervenção do Estado na Economia (Direito Econômico), e as que especial-

mente incidem sobre créditos tributários do interesse das pessoas políticas e de suas instrumentalidades inserem-se em sede de finanças públicas, campo de eleição do Direito Financeiro.”

A simples atualização monetária exclui a idéia de aumento de tributo, mesmo se adotada para corrigir o valor nominal da respectiva base de cálculo. O art. 97, § 2º, do CTN, é expresso a respeito: “Não constitui majoração de tributo... a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

Parece certo que o dispositivo apenas tem aplicação nos casos em que a base de cálculo já se encontra previamente definida em abstrato em lei. É inegável, porém, que essa atualização exclui a incidência do art. 153, § 29, da Constituição Federal, porque importa em alteração apenas nominal e não real do imposto devido. “Atualizar a expressão de valor da mesma base de cálculo – sustenta Célio de Freitas Batalha – não significa alterar, por isso que, não sendo alterada a base de cálculo, o procedimento é expressamente dado por legítimo” (*Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – atualização da base de cálculo*, Mesa de Debates promovida pelo IBDT, 1980, p. 19).

No regime dos revogados arts. 20 a 23 da Lei nº 7.450, de 1985, a base de cálculo do imposto era convertida em ORTN, com a mesma finalidade de preservar o imposto devido da desvalorização monetária até o seu efetivo pagamento. Se essa atualização representasse uma efetiva majoração do imposto, seria inconstitucional porque não corresponderia a uma aquisição, no ano-base, de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Não é possível abstrair da própria significação literal do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, para considerar que opera alteração da base de cálculo do imposto. O dispositivo em referência determina a atualização monetária do próprio imposto, por ocasião do seu pagamento, e não da base de cálculo correspondente. Ademais, recaindo a correção sobre débito já constituído e dependendo sua eficácia da ocorrência de circunstâncias posteriores à data em que entrou em vigor o aludido decreto-lei, como se verá melhor adiante, seria mesmo insuscetível de atualizar a própria base de cálculo, elemento financeiro do fato gerador, já consumado em 31 de dezembro de 1986.

A correção monetária do débito fiscal já constituído não pode ser assimilada, a nosso ver, à modificação da base de cálculo do tributo. A base de cálculo, com efeito, consiste numa grandeza

econômica inerente ao aspecto material da hipótese de incidência (cf. Amílcar de Araújo Falcão, *fato gerador da obrigação tributária*, 3ª ed., 1974, p. 137; R.G. de Souza, *Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*, RDP 11, p. 16; Dino Jarach, *Aspectos da hipótese de incidência tributária*, RDP 17, p. 303; e Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, 2ª ed., 1981, p. 114) e, portanto, contemporânea ao fato gerador. Ora, a atualização do débito fiscal, como já se acentuou mais de uma vez, depende de fatos supervenientes à ocorrência do fato gerador e à constituição da relação jurídica tributária, não havendo possibilidade jurídica de ser considerada como integrante do conceito de base de cálculo do tributo.

Mesmo no critério adotado nos revogados arts. 20 a 23 da Lei nº 7.450, de 1985, a conversão do valor expresso em cruzados da base de cálculo, em número de OTN, constituía simples técnica destinada à correção monetária do débito fiscal, insuscetível de alterar a base de cálculo do imposto de renda, ainda que em sua expressão nominal.

A admitir, porém, que a correção decorrente de desvalorização monetária do valor do imposto devido pudesse ter alguma implicação com a base de cálculo respectiva – o que nos parece equivocado – inexistiria aumento, mas simples atualização do débito, que não colidiria com o princípio da anterioridade (Constituição, art. 153, § 29). Nessa linha, poderia ser invocada a opinião de Rubens Gomes de Souza, a propósito dos §§ 1º e 2º do art. 97 do CTN: “Estas disposições, que se referem à expressão monetária do débito fiscal apurado, não colidem com a definição da obrigação tributária como dívida de dinheiro e não de valor. Ao tempo da sua adoção (1966), já estava em vigor a Lei nº 4.357 (1964), e a luta contra a inflação já havia levado os Estados e os Municípios a expedir leis similares àquela; seu projeto foi, portanto, o de afastar o problema da constituinte de tais leis, reconhecendo-se que os efeitos monetários da inflação, quando não corrigidos, atuam como um imposto ao contrário, transferindo a diminuição de poder aquisitivo real do patrimônio do contribuinte devedor para o do Governo credor” (*A inflação e o Direito Tributário*, RDA 96, p. 11).

Insistimos, porém, em que a correção monetária de débito fiscal não tem nenhuma interferência na base de cálculo do tributo. A regra do art. 97, § 2º, do CTN, não compreende a hipótese de atualização, em virtude de desvalorização monetária, decorrente de circunstâncias posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo.

O art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, portanto, não é ofensivo ao art. 153, § 2º, da Constituição Federal.

Resta o exame da representação quanto a argüida violação do princípio da irretroatividade das leis (Constituição, art. 153, § 3º).

O Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, tem efeito imediato e geral (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 6º, § 2º), alcançando, por isso, os débitos fiscais ainda pendentes, por ocasião de sua entrada em vigor, decorrentes de fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 1986. Observa Limongi França que “o efeito da lei nova é imediato, isto é, ao mesmo passo que não atinge os fatos anteriores, nem os efeitos anteriores desses fatos, atua no momento mesmo em que se torna obrigatória”. E logo adiante, referindo-se às leis de direito público ou de ordem pública, assinala o ilustre autor: “As leis dessa natureza têm, em princípio, efeito imediato, mesmo em relação às conseqüências de lei ou fato pretérito, das quais só não atinge as partes anteriores” (*A irretroatividade das leis e o direito adquirido*, 5ª ed., 1982, p. 258-9).

O Decreto-lei nº 2.323, de 1987, entrou em vigor na data de sua publicação (art. 22), ou seja, em 5 de março de 1987. O seu art. 18, porém, determina a conversão do valor do imposto em OTN, mediante sua divisão pelo valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986.

Nesse ponto, a norma impugnada é incompatível com o art. 153, § 3º, da Constituição Federal, porque afeta direito adquirido das pessoas jurídicas. Basta considerar que poderiam elas, no período anterior à vigência do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, apresentar a declaração e efetivar o pagamento do imposto devido, apurado segundo o critério da legislação então vigente, que não fixava correção monetária sobre o valor do débito correspondente. Esse direito, portanto, que poderia ser exercido pelos respectivos titulares de acordo com a lei anterior, é intangível à incidência da lei nova (Lei de Introdução, art. 6º, § 2º).

Assim sintetiza Bernardo Ribeiro de Moraes a questão da aplicação da lei nova sobre correção monetária: “Segundo o próprio ordenamento jurídico, a legislação veda que o cálculo de correção monetária recaia sobre período anterior à data da lei que a instituiu, embora incida sobre débitos constituídos anteriormente. Mesmo que o débito seja de data anterior à vigência da lei que instituiu a correção monetária, esta será devida, embora não se leve em conta o período anterior” (A correção monetária de débitos fiscais no ordenamen-

to jurídico brasileiro, in “*A correção monetária no direito brasileiro*, SP, 1983, p. 175).

Essa conclusão se harmoniza com a orientação firmada, desde o primeiro momento, pelo Supremo Tribunal Federal. A jurisprudência da Suprema Corte, relacionada com os efeitos da lei nova que institui correção monetária dos débitos em geral e dos débitos tributários em particular, sempre observou uma linha uniforme, a de que essa lei tem aplicação imediata, alcançando créditos tributários constituídos anteriormente, não podendo recair o cálculo, porém, sobre período anterior à data de sua vigência, em face do princípio da irretroatividade das leis, inscrito no art. 153, § 3º, da Lei Maior.

Podem ser indicados, a propósito, numerosos precedentes. No RMS 16.896-RS (2ª T. rel. Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 43/575), decidiu o Supremo Tribunal Federal que a Lei estadual 4.757/64, do R. G. do Sul, que instituiu a correção monetária dos débitos fiscais, tem eficácia imediata, a partir da data de sua vigência, mas não pode ser aplicada retroativamente ao período anterior. Na mesma linha e a propósito de leis estaduais, podem ser indicados: RE 63.318-MG – Pleno, Rel. Ministro Victor Nunes Leal, RJJ 46/205, onde se faz referência a outros precedentes; ERE nº 69.749-MG, Pleno, rel. Ministro Bilac Pinto, RTJ 61/130; RE 73.597-ES, 2ª T., rel. Ministro Bilac Pinto, RTJ 63/514.

A mesma orientação prevalece no tocante à aplicação da Lei nº 4.357/64, que dispôs a respeito da incidência de correção monetária sobre débitos tributários e multas, não liquidados no vencimento ou contestados administrativa ou judicialmente. Prevaleceu, por igual, o entendimento de que a correção monetária deveria incidir a partir da vigência dessa lei, mas não poderia aplicar-se retroativamente sobre período anterior (RE 71.950-SP, 1ª T. A. Neder – RTJ 87/86, onde são indicados vários outros julgados: RE 73.998, RTJ 62/269; RE 75.287, RTJ 67/231; RE 79.072, RTJ 72/247; RE 75.090, RTJ 72/111; RE 85.590-RJ – Pleno, Rel. Ministro Thompson Flores, RTJ 87/562).

Por fim, essa jurisprudência do Pretório Excelso foi reafirmada a propósito da aplicação da Lei nº 6.899, de 1981 (RE 99.180-SP, rel. Ministro Djaci Falcão, RTJ 106/847, onde se refere decisões do Pleno em igual sentido – AR 948 e AR 723, Rel. Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 99/532 e 99/539; RE 99.123, 1ª T., Rel. Ministro Néri da Silveira, RTJ 114/284; RE 100.397 e RE 99.515, Rel. Ministro Alfredo Buzaid, RTJ 114/1.138 e 114/1.116).

O Código Tributário Nacional reforça a impossibilidade de incidência da correção monetária sobre período anterior à data da lei que a instituiu. Nos termos do art. 144 “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, ressalvando o § 1º do mesmo artigo, porém, entre outras hipóteses, a aplicação de legislação posterior que tenha instituído novos critérios de apuração do crédito tributário.

A correção monetária do imposto devido, ligada a circunstâncias de fato posteriores à ocorrência do fato gerador, não poderia evidentemente ser abrangida na regra do *caput* desse artigo, porque como salienta Aliomar Baleeiro, “o lançamento apura e reconhece uma situação de fato num momento do tempo — o do dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia” (Direito Tributário Brasileiro, 4.ª ed., 1972, p. 446).

Tratando da atualização prevista na Lei nº 4.357, de 1964, destacava Ruy Barbosa Nogueira, antes mesmo de editado o Código Tributário Nacional, que, devendo o lançamento transportar-se ao tempo do fato gerador do imposto, o aludido diploma deveria incidir a partir de sua vigência, não podendo ser aplicado retroativamente sobre período anterior (Teoria do Lançamento Tributário, 1973, p. 145):

“Entretanto, para deixar bem claro que os índices de correção não podem ser aplicados ao débito fiscal no período anterior à vigência da lei, façamos uma análise aprofundada, tendo em vista especialmente o lançamento dentro do estatuto do contribuinte e da Constituição.

O primeiro engano que leva ao apontado excesso dos efeitos da lei reside na idéia de que, tratando-se de uma correção ou atualização monetária, somente a aplicação dos índices desde o nascimento do débito fiscal é que o atualizaria monetariamente.

Acontece que essa correção é uma correção econômico-legal e não apenas econômica. Isto significa que até o dia 17 de julho de 1964 o débito fiscal era um débito sem correção, simplesmente porque a ordem jurídica lhe dava essa estrutura e natureza.

A partir do dia 17 de julho de 1964, a sua natureza e estrutura jurídica passaram a ser outras, isto é, de débito fiscal sujeito à correção monetária. Em outros termos: a lei criou um ônus para o contribuinte, a favor da Fazenda, a partir da vigência da lei. Na data desta lei é que nasceu este fato gerador jurídico tributário novo ou complementar.”

Embora parte dos precedentes indicados se refira a leis que instituíram a correção monetária de débitos fiscais apurados e não liquidados, não é possível estabelecer diversidade de critério entre uma e outra hipótese, porque essa orientação não decorre do exame da natureza da norma que previu a atualização em cada caso, mas sim do próprio princípio da irretroatividade das leis.

Ademais, a conclusão no sentido de que a correção monetária estabelecida para os débitos não liquidados no vencimento têm caráter de “sanção ressarcitória”, é, em princípio, discutível, até porque inconciliável com a própria natureza dessa instituição jurídica, que tem por finalidade a simples atualização do montante do débito. O que se qualifica de “fato gerador da infração” (não pagamento no prazo) parece constituir o pressuposto de fato que justifica a incidência da correção monetária, o que não significa que tenha esta o caráter de penalidade para a hipótese referida.

Dessa forma, o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, a nosso ver, afronta o disposto no art. 153, § 3º, da Constituição Federal, na parte em que prevê índices de correção anteriores à sua entrada em vigor. A correção monetária do imposto só poderia ter aplicação a partir da vigência do aludido diploma.

Em face do exposto, o parecer é no sentido da procedência parcial da representação, declarada a inconstitucionalidade da locução “em 31 de dezembro de 1986”, contida na parte final da alínea *a* do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 27 de fevereiro de 1987.”

É o relatório, de que a Secretaria remeterá cópia a todos os Srs. Ministros.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves : 1. Improcede a preliminar de inépcia da inicial levantada no parecer da Consultoria-Geral que foi encaminhado pelo Exmº Sr. Presidente da República.

No caso, não ocorre a hipótese que poderia ensejar o exame dessa preliminar: a em que o Procurador-Geral da República ingressasse com uma representação de inconstitucionalidade com a afirmação de estar absolutamente convencido de sua improcedência. Com efeito, o autor da representação a propôs por entender que as teses antagônicas — tanto a da inconstitucionalidade quanto a da constitucionalidade — eram fundadas em argumentos sérios, gerando, por isso mesmo, decisões, inclusive judiciais, divergentes. E, sem sustentar a improcedência da representação, reservou-se para opinar após as informações.

Alíás a só circunstância de o parecer final aprovado por S. Exa., como titular da Procuradoria-Geral da República, se manifestar pela procedência parcial da representação demonstra o equívoco da preliminar.

2. Dispõe o art. 153, § 3º, da Constituição Federal que “a lei prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, sem fazer exceção — que só é admissível nos países em que esse princípio não é de natureza constitucional — à lei de ordem pública.

Por outro lado, orientando-se por essa regra de irretroatividade, o Código Tributário Nacional — que é legislação de caráter complementar que, nos termos do § 1º, *in fine*, do art. 18 da Carta Magna, se destina, inclusive, a regular as limitações constitucionais do poder de tributar, devendo, pois, observá-las as normas tributárias ordinárias — estabeleceu, a propósito, vários preceitos orientadores, a saber:

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116”;

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I — tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II — tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”;

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º — Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º — O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”.

3. Em face desses princípios, impõe-se examinar, preliminarmente, a questão mais ampla que

se propõe nesta representação de inconstitucionalidade, e que é a de se saber se o artigo 18 do Decreto-lei nº 2.323, publicado em 5 de março de 1987, padece do vício da retroatividade.

Reza o mencionado dispositivo:

“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”.

Como se vê dos termos desse dispositivo, determinou ele, em última análise, que o valor do imposto de renda a ser pago pelas pessoas jurídicas relativamente ao exercício financeiro de 1987 passasse de quantia certa em cruzados a quantia determinável em função do valor da OTN vigente na ocasião do pagamento único ou parcelado.

Em outras palavras, a obrigação resultante do fato gerador do imposto de renda relativo ao período-base de incidência (o ano de 1986), que, em 31 de dezembro desse mesmo ano (momento da ocorrência de tal fato, em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 7.450/85), era obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda por força da legislação então em vigor (o Decreto-lei nº 2.287, de 2 de julho de 1986, que, em seu art. 31, revogara expressamente os arts. 20, 21, 23 e 24 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 se transformou, em decorrência do art. 18, em causa, do Decreto-lei nº 2.323, publicado em 5 de março de 1987, em obrigação pecuniária pelo valor de aquisição (valor de troca) da moeda aferível por um índice (a OTN).

Essa transformação — que visa, economicamente, a reconstituir o poder aquisitivo da moeda no momento do pagamento — viola o princípio constitucional da irretroatividade que alcance direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada?

A questão é a de se saber se, no caso, ocorre direito adquirido ou ato jurídico perfeito em favor do contribuinte, porque, em representação de inconstitucionalidade em tese, não há que se tratar de irretroatividade em decorrência de coisa

julgada que haja ocorrido concretamente nesse ou naquele caso.

Sendo o contribuinte o devedor do imposto, para verificar-se a ocorrência, ou não, de direito adquirido seria mister, preliminarmente, dilucidar a questão relativa a ter ele, ou não, o denominado *direito à liberação do débito*, matéria controvertida, em que se contrapõem duas correntes radicalmente antagônicas: a que sustenta a existência de um direito do devedor à liberação (e seus adeptos não são acordes quanto à natureza desse direito — se subjetivo, com caráter afirmativo dos direitos reais; ou se potestativo extintivo, como defendem, entre outros, von Thur, *Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts*, vol. I, § 10, p. 196, e Andreoli, *Contributo alla Teoria dell'Adempimento*, n.º 54, p. 88/90) e a que nega a ocorrência desse direito à liberação (entendendo vários de seus seguidores, entre os quais Molitor, *Schuldrecht*, vol. I, § 14, p. 77, que, nesse caso, não há dever ou sujeição do credor, mas tem este apenas um *onus* para não sofrer as desvantagens da *mora creditoris*).

Para o problema posto nesta representação, não há necessidade de enfrentar-se essa questão, que é mais delicada do que pode parecer à primeira vista.

E não há necessidade de enfrentá-la, porque o fato gerador já ocorrido se enquadra na noção ampla de ato jurídico perfeito, como decorre, inequivocamente, dos arts. 105, 116 e 144 do Código Tributário Nacional, os quais, interpretando o alcance do art. 153, § 3.º, da Carta Magna no terreno tributário se adstringem a esse aspecto. Como bem acentua Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1, de 1969*, tomo V, n.º 13, 9, p. 67-8), esse texto constitucional alcança, indubitavelmente, o *fato jurídico* já ocorrido no passado:

“O ato jurídico perfeito é fato jurídico, que tem o seu momento-ponto, no espaço-tempo: entrou em algum sistema jurídico, em dado lugar e data. (...) Em verdade, a lei nova não incide sobre *atos pretéritos*, sejam eles, ou não, atos, e — por conseguinte — não pode “prejudicar” os direitos adquiridos, isto é, os direitos já *irradiados* e os que *terão de irradiar-se*. ...É claro, portanto, que o art. 153, § 3.º, poderia ter dito que a lei nova não incide sobre o ato jurídico perfeito ou outro *fato jurídico* já ocorrido. Não o disse por influência histórica e, antes de se referir ao ato jurídico perfeito, referiu-se à eficácia dos fatos jurídicos em geral: “não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito...” Melhor teria dito:

“não incidirá sobre os fatos jurídicos pretéritos, inclusive atos jurídicos perfeitos”.

Ora, no caso, é indiscutível que se consumaram, em momento anterior ao do início da vigência do art. 18 do Decreto-lei n.º 2.323/87, não só o fato gerador do imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1987 (fato esse que se produziu em 31 de dezembro de 1986), mas também seu efeito imediato, que foi a relação obrigacional tributária nesse instante nascida.

Se o fato gerador, no momento em que se produziu, gerou obrigação tributária que se caracterizava como *obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda*, poderá decreto-lei posterior caracterizar esse efeito diferentemente (como *obrigação pecuniária pelo valor de aquisição da moeda*), sem, com isso, alcançar aquele fato gerador modificando-o inconstitucionalmente?

Impõe-se resposta negativa.

Se o fato gerador dava nascimento — como deu — à obrigação de uma natureza, não pode a lei nova transformá-la em obrigação de natureza diversa, porquanto a modificação do efeito alcança, prejudicando-o, o fato jurídico consumado de que ele resultou.

Nem se pretenda, sob o manto ilusório das dificuldades que os métodos de atualização monetária acarretam, que *obrigação pecuniária pelo valor nominal da moeda* tem a mesma natureza que *obrigação pecuniária pelo valor de aquisição da moeda*.

Jurídica e economicamente são obrigações diversas.

Dos três valores que a moeda encerra — o nominal, o intrínseco ou metálico e o aquisitivo —, interessa-nos, agora, apenas dois: o nominal e o aquisitivo. Aquele (o nominal) se caracteriza como valor jurídico do dinheiro, ao passo que este (o aquisitivo) como valor econômico dele.

Já há muito, Scaduto, estudando as dívidas pecuniárias e a depreciação monetária (*I debiti pecuniari e il deprezzamento monetario*, n.ºs 12 a 15, p. 19 a 30), acentuava para demonstrar essa distinção:

“Pela função mesma do dinheiro como meio de troca, peja qual quem o recebe em contraprestação pensa na quantidade de bens que com ele poderá obter, deduz-se que o valor do dinheiro economicamente é seu valor de troca em relação a todos os bens da vida. Valor econômico e poder de aquisição do dinheiro são a mesma coisa: o primeiro aumenta ou diminui conforme aumenta ou diminui seu poder geral de aquisição; o segundo aumenta ou diminui conforme diminui ou cresce o nível geral dos preços. Com o sistema

dos números-índices é possível em épocas e lugares diversos indicar as oscilações do poder geral de aquisição do dinheiro.

O valor nominal não é certamente o valor econômico do dinheiro, porque ele é vinculado a um ato autoritário da ordem jurídica e não é subordinado às possíveis oscilações econômicas” (*Dalla funzione stessa del denaro come mezzo di scambio, per la quale chi riceve denaro in corrispettivo pensa alla quantità di beni che con esso potrà ottenere, si deduce che il valore del denaro economicamente è il suo valore di scambio in relazione a tutti i beni della vita. Valore economico e potenza di acquisto del denaro sono la stessa cosa: il primo aumenta o diminuisce a seconda che aumenti o diminuisce la sua generale potenza di acquisto: il primo aumenta o diminuisce a seconda che diminuisca o cresca il livello generale dei prezzi. Col sistema dei numeri indici è possibile in epoche e luoghi diversi indicare le oscillazioni della generale potenza di acquisto del denaro.*)

Il valore nominale non è certo il valore economico del denaro, perché è legato ad un atto autoritativo dell'ordinamento giuridico e non è sottoposto alle possibili oscillazioni economiche” (op. cit., n.º 14, p. 23-4).

É por isso que Antunes Varela (*Direito das obrigações*, vol. I, n.º 123, e seg., p. 346 e seg.), estudando as obrigações pecuniárias, analisa as suas diversas modalidades, e se detendo nas *obrigações de quantidade ou de simples quantia* (que são aquelas que têm por objeto a prestação de certa soma em dinheiro), as distingue em *obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo* e as *obrigações de simples quantia subordinadas à atualização* (faça-se esta por meio de cláusulas de escala móvel ou por intermédio de correção monetária, caso este em que se toma como referência índice de desvalorização da própria moeda).

Em verdade, as primeiras (*as obrigações de simples quantia regidas pelo princípio do nominalismo*) é que são as também denominadas *dívidas de dinheiro* (a que o Projeto de Código Civil ora em tramitação no Senado assim alude, em seu art. 313: “As dívidas em dinheiro devem ser pagas em moeda corrente e pelo seu valor nominal”); as segundas (*as obrigações de simples quantia subordinadas à atualização*) são, na realidade *dívidas de valor*, como, com precisão, acentua Hernandez-Gil num dos mais lúcidos estudos que conheço a respeito (*Derecho de Obligaciones*, I, n.º 64, p. 189):

“Sem nominalismo não cabe, em sentido estrito, a dívida de quantidade. Se há de perquirir,

através da quantidade, um valor que não seja o nominal (o poder aquisitivo da quantidade de dinheiro em diversos momentos), e então não se poderá dizer que o devedor deve simplesmente a quantidade, senão outro valor, e a dívida não recairá sobre a quantidade, senão como ponto de referência a esse outro valor. Tratar-se-á em tal caso de uma dívida de valor (cf. abaixo, 70). A quantidade não será por si só decisiva. E unicamente se a quantidade é decisiva de maneira excludente, a dívida é desta classe” (*Sin nominalismo no cabe, en sentido pleno, la deuda de cantidad. Si hay que inquirir, a través de la cantidad, un valor que no sea el nominal (el poder adquisitivo de la cantidad de dinero en diversos momentos), entonces no podrá decirse que el deudor debe simplemente la cantidad, sino otro valor, y la deuda no recaerá sobre la cantidad, sino como punto de referencia a ese otro valor. Se tratará en tal caso de una deuda de valor (cfr. infra 70). La cantidad no será por sí sola decisiva. Y únicamente si la cantidad es decisiva de manera excluyente, la deuda es de esta clase”).*

E, mais adiante, ao examinar as dívidas de valor, nelas integra as dívidas acima aludidas, e assim as distingue das dívidas de dinheiro:

“Num segundo aspecto, a dívida é também de valor quando, abstração feita de o dinheiro estritamente integrar ou não o conteúdo da prestação, não se deve meramente uma quantidade de dinheiro, senão seu valor. Este valor não vinculado a uma soma numérica ou quantidade tem de ser um valor distinto do nominal, uma vez que a dívida de uma quantidade de dinheiro, por seu valor nominal, é dívida de dinheiro. O valor distinto do nominal é, concretamente, o poder aquisitivo do dinheiro. Donde se infere que o real e totalmente excluído sempre do âmbito da dívida de valor não é tanto o dinheiro quanto o valor nominal deste. A dívida de dinheiro se coloca na zona regida pelo nominalismo; a dívida de valor, na zona subtraída ao império desse princípio”. (*En un segundo aspecto, la deuda es también de valor cuando, abstracción de si el dinero estrictamente integra o no el contenido de la prestación, no se debe meramente una cantidad de dinero, sino su valor. Este valor no vinculado a una suma numérica o cantidad tiene que ser un valor distinto del nominal, ya que la deuda de una cantidad de dinero, por su valor nominal, es deuda de dinero. El valor distinto del nominal es, concretamente, el poder adquisitivo del dinero. De donde se infiere que lo real y totalmente excluído siempre del ámbito de la deuda de valor no es tanto el dinero*)

quanto el valor nominal de este. La deuda de dinero acota la zona regida por el nominalismo; la deuda de valor acota la zona sustraída al imperio de este principio”) (Ob. cit., n.º 70, p. 202).

Portanto, se, em virtude da legislação vigente quanto da ocorrência do fato gerador do imposto de renda (no caso, 31 de dezembro de 1986), deu este nascimento a *obrigação de dinheiro* (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo), não pode a lei nova alterar esse efeito, transformando essa obrigação em *obrigação de valor* (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada a atualização) sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador, que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional.

O problema, aqui, como se demonstrou acima, não é de aplicação imediata da lei nova a fatos futuros, mas diz respeito à própria natureza da obrigação surgida no passado em consonância com o fato gerador verificado.

Aliás, no Brasil, sendo o princípio do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada de natureza constitucional, sem qualquer exceção a qualquer espécie de legislação ordinária, não tem sentido a afirmação de muitos — apegados ao direito de países em que o preceito é de origem meramente legal — de que as leis de ordem pública se aplicam de imediato alcançando os efeitos futuros do ato jurídico perfeito ou da coisa julgada, e isso porque, se se alteram os efeitos, é óbvio que se está introduzindo modificação na causa, o que é vedado constitucionalmente.

Ademais, em matéria tributária, O CTN — que tem natureza de lei complementar — é taxativo no sentido de que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144, *caput*), o que importa em dizer que ele terá de respeitar a natureza da obrigação tributária segundo a lei vigente no instante de seu nascimento.

Para chegar a esse mesmo resultado, os tributaristas, as mais das vezes, evitam — em detrimento da clareza — enfrentar essa questão como se apresenta ela (transformação de obrigação de dinheiro em obrigação de valor), talvez porque partam do falso pressuposto de que a obrigação tributária não possa configurar-se como obrigação de valor, por ser, por definição, obrigação de dinheiro. Pressuposto falso, porque a obrigação tributária, em verdade, é obrigação pecuniária (e não obrigação de dinheiro em contraposição à

obrigação de valor), que tanto pode levar em consideração o *valor nominal da moeda* (e aí se terá *obrigação de dinheiro* em sentido técnico) quanto o *valor de aquisição dela* (quando ocorrerá *obrigação de valor* em sentido técnico, numa das duas modalidades em que ela se apresenta: ou seja, a em que se deve uma quantidade de dinheiro sem sujeição a seu valor nominal). Por isso mesmo é que o art. 3.º do Código Tributário Nacional caracteriza o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, o que, evidentemente desdobrado, significa que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou toda prestação pecuniária compulsória cujo valor se possa exprimir em moeda, a traduzir, claramente, que a primeira parte diz respeito à dívida pecuniária pelo valor nominal (obrigação de dinheiro propriamente dita), e a segunda à dívida pecuniária pelo valor aquisitivo (dívida de valor em que se deve quantidade de dinheiro sem sujeição a seu valor nominal). E — como acentuei acima — talvez por partirem desse falso pressuposto preferem usar, para chegar ao mesmo resultado, as equivocadas expressões *moeda de conta* e *moeda de pagamento*, como que para dar a impressão de que são moedas diversas, mas sempre moedas, embora se apresssem em esclarecer que, na realidade, essas expressões exprimem duas funções da moeda única (o *cruzado*, que, no caso, encarado pelo seu valor nominal, seria a *moeda de pagamento*; e que, focalizado pelo seu valor de aquisição aferível pelo valor da OTN, seria a *moeda de conta* com o pseudônimo de OTN).

4. O parecer da Procuradoria-Geral da República, no entanto, sem levar em consideração que o problema diz respeito à alteração da natureza da própria obrigação tributária, sustenta que, em matéria de correção monetária, a lei que a institui, segundo a jurisprudência, se aplica de imediato, só não alcançando o que já se consumou no passado.

Por isso, acentua que, na espécie, tendo o art. 18 do Decreto-lei n.º 2.323 determinado que o critério da atualização monetária se faria com a expressão do valor do imposto em número de OTNs, mediante sua divisão pelo valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986, a aplicação, por diploma legal de 5 de março de 1987 (data da entrada em vigor do referido decreto-lei), de valor de OTN anterior (o valor *pro rata* em 31 de dezembro de 1986) implica retroatividade, pois a incidência imediata desse decreto-lei só permitiria que a expressão do valor do imposto em número de OTNs se fizesse com o valor desta na data em

EXTRATO DA ATA

que ele houvesse entrado em vigor. E isso porque, pela apuração do número de OTNs por meio de OTN (a de 31 de dezembro de 1986) de valor mais baixo do que a vigorante quando da entrada em vigor do Decreto-lei nº 2.323, se tem número de OTNs superior com fundamento em índice passado.

Explica-se, assim, a conclusão do parecer no sentido de que se declare, apenas, a inconstitucionalidade da expressão “em 31 de dezembro de 1986”, contida na parte final da alínea *a* do parágrafo único do art. 18 do referido diploma legal.

Sucede, porém, que, por essa solução, esta Corte estaria alterando inequivocamente o sentido do dispositivo impugnado, porquanto, com essa eliminação, o critério de determinação do número de OTNs deixaria de ser o que o decreto-lei em causa estabeleceu (o que toma em conta o valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986), para passar a ser outro (o que leva em consideração o valor *pro rata* da OTN quando da entrada em vigor desse decreto-lei), e isso ainda por via de interpretação útil que o executor do dispositivo teria de dar-lhe para que não ficasse ele sem sentido por falta de determinação de que OTN se teria de ter como base de cálculo.

Ora, a jurisprudência desta Corte é firme no entendimento de que, por via de declaração de inconstitucionalidade de parte da lei, não pode ela alterar o sentido inequívoco desta, o que implicaria, em última análise, criar lei nova, por diversa, em seu sentido, da existente. Corte Constitucional só pode atuar como *legislador negativo*, não, porém, como *legislador positivo*.

Assim, se a retroação reconhecida pelo próprio parecer da Procuradoria-Geral da República alcança elemento essencial ao critério adotado pelo Decreto-lei — que é a OTN cujo valor *pro rata* serve de meio de expressão em OTNs do valor do imposto expresso em cruzados —, essa retroação se estende a todo o art. 18 *sub judice*, que se assenta precisamente nesse critério, cuja alteração implicará criação de preceito novo.

5. Assim, por qualquer ângulo por que seja o dispositivo em causa examinado em face do art. 153, § 3º, da Constituição Federal, é ele inconstitucional *in totum*.

6. Pelo exposto, julgo procedente a presente representação, e declaro inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.

Rp. nº 1.451-7-DF — Relator: Ministro Moreira Alves. Representante: Procurador-Geral da República. Representado: Presidente da República.

Decisão: pediu vista o Ministro Célio Borja depois do voto do Ministro Relator que julgava procedente a representação e declarava a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Usou da palavra o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence, Procuradoria-Geral da República. Plenário, em 13 de abril de 1988.

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, Octávio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.

VOTO (Vista)

O Sr. Ministro Célio Borja: Os doutos fundamentos do voto do eminente Relator, Ministro Moreira Alves, justificam plenamente a sua conclusão, afirmativa da inconstitucionalidade das expressões “em 31 de dezembro de 1986, contidas na parte final da alínea *a* do parágrafo único, do art. 18 do referido diploma legal.”

Pedi-me mais longa reflexão — e por isso pedi vista dos autos — a extensão da declaração de inconstitucionalidade a todo o art. 18, referido, assim justificada, pelo eminente Relator, *verbis*:

“Sucede, porém, que, por essa solução esta Corte estaria alterando inequivocadamente o sentido do dispositivo impugnado, porquanto, com essa eliminação, o critério de determinação do número de OTNs deixaria de ser o que o Decreto-lei em causa estabeleceu (o que toma em conta o valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986), para passar a ser outro (o que leva em consideração o valor *pro rata* da OTN quando da entrada em vigor desse Decreto-lei), e isso ainda por via de interpretação útil que o executor do dispositivo teria de dar-lhe para que não ficasse ele sem sentido por falta de determinação de que OTN se teria de ter como base de cálculo.

Ora, a jurisprudência desta Corte é firme no entendimento de que, por via de declaração de inconstitucionalidade de parte da lei, não pode ela alterar o sentido inequívoco desta, o que implicaria, em última análise, em criar lei nova, por diversa, em seu sentido, da existente. Corte Constitucional só pode atuar como *legislador negativo*, não, porém, como *legislador positivo*.

Assim, se a retroação reconhecida pelo próprio parecer da Procuradoria-Geral da República alcança elemento essencial ao critério adotado pelo decreto-lei – que é a OTN cujo valor *pro rata* serve de meio de expressão em OTNs do valor do imposto expresso em cruzados – essa retroação se estende a todo o art. 18 *sub judice*, que se assenta precisamente nesse critério, cuja alteração implicará criação de preceito novo.

5. Assim, por qualquer ângulo por que seja o dispositivo em causa examinado em face do art. 153, § 3º, da Constituição Federal, é ele inconstitucional *in toto*.

6. Pelo exposto, julgo procedente a presente representação, e declaro inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, publicado em 5 de março de 1987.”

Tenho que a declaração de inconstitucionalidade parcial de um dispositivo de lei deve estender-se a todo ele, quando o torna incompreensível, inexequível ou importa produção de nova norma.

No caso, o art. 18, questionado, não poderá ser aplicado porque as expressões invalidadas pelo juízo de constitucionalidade lhe são essenciais.

Sem que se saiba qual a data em que a obrigação tributária, expressa em cruzados, há de ser convertida em OTN, o número dessas ficará indefinido; sem ele, não será possível determinar o valor total, ou de qualquer das parcelas do imposto de renda devido no exercício de 1987, no momento do seu vencimento.

Não me parece ocorrer a hipótese de criação de norma, ao arpejo da vontade do legislador, mas inexequibilidade da que ele criou.

Por essas razões, acompanho o eminente Relator, declarando inconstitucional, *in totum*, o art. 18, do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

Rp. nº 1.451-7-DF – Relator: Ministro Moreira Alves. Representante: Procurador-Geral da República. Representado: Presidente da República.

Decisão: pediu vista o Ministro Célso Borja depois do voto do Ministro Relator, que julgava procedente a representação e declara a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Usou da palavra o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence, Procurador-Geral da República. Plenário, em 13 de abril de 1988.

Decisão: pediu vista o Ministro Carlos Madeira depois dos votos dos Ministros Relator e Célso

Borja, que julgavam procedente a Representação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Plenário, em 4 de maio de 1988.

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

EXTRATO DA ATA

Rp. nº 1.451-7-DF – Relator: Ministro Moreira Alves. Representante: Procurador-Geral da República. Representado: Presidente da República.

Decisão: Pediu vista o Sr. Ministro Célso Borja depois do voto do Ministro Relator, que julgava procedente a Representação e declarava a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Usou da palavra o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence, Procurador-Geral da República. Plenário, 13 de abril de 1988.

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Carlos Madeira, depois dos votos dos Srs. Ministros Relator e Célso Borja, que julgavam procedente a Representação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Oscar Corrêa. Plenário, 4 de maio de 1988.

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Oscar Corrêa, depois dos votos dos Srs. Ministros Relator, Célso Borja, Carlos Madeira, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Francisco Rezek, que julgavam procedente a Representação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Plenário, 11 de maio de 1988.

Presidência do Sr. 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 Célso Borja. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aldir Passarinho. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.

VOTO (Vista)

O Sr. Ministro Carlos Madeira: Destaco do voto do eminente Ministro Relator esta expressiva passagem:

“Portanto, se, em virtude da legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador do im-

posto de renda (no caso, 31 de dezembro de 1986), deu este nascimento à *obrigação de dinheiro* (obrigação de quantidade ou de simples quantia regida pelo princípio do nominalismo), não pode a lei nova alterar esse efeito, transformando essa obrigação em *obrigação de valor* (obrigação de quantidade ou simples quantia subordinada a atualização), sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador, que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional”.

Essa transformação tem evidente intuito de corrigir a expressão monetária do tributo, o que só é cabível quando o débito não for satisfeito na data do vencimento.

Acompanho os votos do eminente Relator e do Ministro Célio Borja, acolhendo a representação para declarar inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987.

É o meu voto.

VOTO (Vista)

O Sr. Ministro Oscar Corrêa: 1. Pedi vista dos autos, após os votos proferidos, todos da linha da conclusão do eminente Relator, preocupado, sobretudo, com a extensão da declaração de inconstitucionalidade: em parte, proposta pelo parecer da Procuradoria-Geral da República, ou *total*, conclusão do voto do eminente Relator, como, aliás, acontecera ao eminente Ministro Célio Borja.

2. Quanto aos fundamentos da declaração da inconstitucionalidade, nada de importante teria que acrescentar, se a retroatividade que envolveria a aplicação da norma viola a garantia constitucional do art. 153, § 3º. Porque, como acentuou o eminente Relator (p. 13):

“... tendo o art. 18 do Decreto-lei nº 2.323, determinado que o critério da atualização monetária se faria com a expressão do valor do imposto em número de OTNs, mediante sua divisão pelo valor *pro rata* da OTN em 31 de dezembro de 1986, a aplicação, por diploma legal de 5 de março de 1987 (data da entrada em vigor do referido Decreto-lei), de valor de OTN anterior (o valor *pro rata* em 31 de dezembro de 1986) implica retroatividade, pois a incidência imediata desse Decreto-lei só permitiria que a expressão do valor do imposto em número de OTNs se fizesse com o valor desta na data em que ele houvesse entrado em vigor. E isso porque, pela apuração do número de OTNs por meio de OTN (a de 31 de dezembro de 1986) de valor mais baixo do

que o vigorante quando da entrada em vigor do Decreto-lei nº 2.323, se tem número de OTNs superior com fundamento em índice passado.”

3. E se isto levaria, como no parecer da Procuradoria-Geral da República, à inconstitucionalidade apenas da expressão “em 31 de dezembro de 1986”, da parte final da alínea *a* do parágrafo único do art. 18 do referido decreto-lei, declará-lo nessa parte, simplesmente, importaria transformar – e o disse o eminente Relator – o sentido da lei, agindo o Tribunal como legislador *positivo* e não *negativo*, o que se não aceita.

Nestes termos, com o eminente Relator e os que se lhe seguiram, julgo procedente a representação.

EXTRATO DA ATA

Rp. 1.451-7-DF – Relator: Ministro Moreira Alves. Representante: Procurador-Geral da República. Representado: Presidente da República.

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Célio Borja, depois do voto do Ministro Relator, que julgava procedente a Representação e declarava a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Usou da palavra o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence. Procurador-Geral da República. Plenário, 13.4.88.

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Carlos Madeira, depois dos votos dos Ministros Relator e Célio Borja, que julgavam procedente a Representação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Oscar Corrêa. Plenário, 4.5.88.

Decisão: pediu vista o Sr. Ministro Oscar Corrêa, depois dos votos dos Srs. Ministros Relator, Célio Borja, Carlos Madeira, Octávio Gallotti, Sydney Sanches e Francisco Rezek, que julgavam procedente a Representação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Plenário, 11.5.88. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Aldir Passarinho.

Decisão: julgou-se procedente a Representação e declarou-se a inconstitucionalidade do art. 18 do Decreto-lei nº 2.323/87. Decisão unânime. Votou o Presidente. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Min. Octavio Gallotti. Plenário, 25.5.88.

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, Octávio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Sydney Sanches. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.