INCONSTITUCIONALIDADE DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS

RUBENS GOMES DE SOUSA *

1. Introdução. 2. A correção monetária do ativo. 3. A correção monetária de débitos fiscais. 4. Inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei n.º 4.357 de 1964. 5. Inaplicabilidade da correção monetária aos débitos fiscais. 6. A correção monetária dos débitos fiscais e o Código Tributário Nacional. 7. Parcelamento de débitos fiscais e correção monetária. 8. A jurisprudência. 9. Conclusões.

1. *Introdução*

1.1 A Lei n.º 4.357 de 16.7.64 trata, sob o mesmo *nomen juris* de "correção monetária", de duas figuras essencialmente diferentes sob o ponto de vista jurídico. No art. 3.º, consolidando e aperfeiçoando disposições anteriores, dispõe sobre a atualização compulsória e periódica da representação escritural dos valores integrantes do ativo imobilizado das pessoas jurídicas. No art. 7.º, cria o que, neste trabalho, pretendo demonstrar ser a majoração inconstitucional de créditos fiscais em função de fatores supervenientes à sua concretização, portanto infringindo o direito adquirido do contribuinte a uma situação jurídica definitivamente constituída.

1.2 Nas palavras de abertura de um livro recente, Paulo B. de Araujo Lima registra que a correção monetária foi concebida, em época "de quase calamidade pública", como mecanismo para "compatibilizar programas oficiais de longo prazo com um curso inflacionário, a bem dizer, ímpar no mundo" e lhe atribui pelo menos uma parcela do "saldo impressionante de realizações do Brasil no campo econômico e social (que) já transpõe as nossas fronteiras e projeta-se no exterior".[1] Essas palavras são absolutamente justas e nelas encontro confirmação autorizada para o meu orgulho, que creio

* Professor na Universidade de São Paulo. Consultor Jurídico em Matéria Fiscal, São Paulo.

1 ARAUJO LIMA, Paulo B. *A correção monetária sob a perspectiva jurídica.* Rio de Janeiro, 1972.

justificado, por ter tido ocasião de trazer ao instituto, em seus primórdios, a colaboração, ainda que modesta e indireta, que adiante refiro.

1.3 Contudo, nem por isso devemos perder de vista as judiciosas observações do autor citado, quando nota que a inventiva do legislador, pelas circunstâncias em que foi exercida em terreno virgem de experiência anterior ou mesmo alheia, não pôde deter-se a "assuntar se (a idéia) se continha nos parâmetros do direito constituído". Nem tampouco a sua conclusão de que, sem embargo da correção monetária, como inventiva, já ter superado, "de há muito, a fase da mera experimentação", entretanto "ainda não foi totalmente absorvida pela cultura jurídica nacional".

1.4 Esta conclusão, verdadeira nos termos em que é formulada — isto é, no plano de uma certa hesitação aplicativa — o é também na sua premissa, ou seja, em termos de distorções jurídicas que se introduziram na elaboração original do instituto. E' neste terreno que pretendo situar o presente trabalho, no qual não se deve procurar um formalismo legalista insensível ao valor instrumental da correção monetária em sua verdadeira acepção. Meu objetivo é, ao contrário, focalizar um seu emprego abusivo porque, embora inserido na própria lei, é incompatível com os princípios informativos da ordem jurídica e quanto ao qual é de justiça reconhecer a Bernardo Ribeiro de Moraes o pioneirismo em percebê-lo e denunciá-lo.

1.5 O capítulo relativo ao parcelamento de débitos fiscais deve-se a que a origem deste estudo foi um trabalho profissional em que se focalizava especificamente aquele aspecto. Conservo-o por duas razões: porque fornece um exemplo a mais para ilustrar a tese principal, e porque me dá oportunidade para penitenciar-me pelo fato de que só uma provocação concreta levou-me a estudar o problema com a atenção necessária para percebê-lo em todas as suas implicações injurídicas. Só isto explica — embora, é claro, não justifique — minha delonga em alinhar-me com os que me precederam na defesa da legalidade infringida.

2. *A correção monetária do ativo*

2.1 A expressão que serve de título a este capítulo teria surgido pela primeira vez por sugestão de Bulhões Pedreira, em projeto de lei elaborado por um grupo de trabalho de que participou, que instituía novo regime econômico-financeiro para as empresas de energia elétrica, baseado no custo histórico do investimento, expresso em moeda nacional mas corrigido periodicamente por coeficientes fixados pelo Conselho Nacional de Águas e Ener-

gia. Sempre segundo o autor citado, esse projeto, que não chegou a converter-se em lei, foi depois adotado, com pequenas alterações, pela Lei n.º 3.470 de 28.11.1958.[2] Com essa origem, a expressão pode ser filiada ao termo "reavaliação monetária", usado por mim, por contraste com "reavaliação econômica", em trabalho anterior que está na origem remota da citada Lei n.º 3.470/58 e, sobretudo, da Lei n.º 4.357/64.

2.2 Na sistemática brasileira do imposto de renda das pessoas jurídicas, a reavaliação do ativo sempre foi considerada um acréscimo do lucro operacional, tributável nos mesmos termos que este. Já o art. 43 (*h*) do Decreto-lei n.º 5.844/43 mandava adicionar ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro, "as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em conseqüência de novas avaliações". Essa disposição permanece como art. 243 (*g*) no atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto n.º 58.400/66. Ora, "lucro real" é o lucro operacional — por sua vez definido como o resultado das atividades normais da empresa — acrescido ou diminído dos resultados líquidos de transações eventuais (RIR, art. 153 e 154). Assim, as novas (ou "outras") avaliações, como já dizia a Lei das Sociedades por Ações (Decreto-lei n.º 2.627/40, art. 113) seriam, para efeitos tributários, uma daquelas transações eventuais.

2.3 Por outro lado, é sabido que a moeda exerce uma tríplice função: *jurídica,* como meio legal de extinção das obrigações de pagar; *financeira,* como padrão uniforme de medida ou comparação dos valores de bens ou direito; e *econômica,* como instrumento de preservação de valores, pelo qual se conserva um poder aquisitivo atual para utilização futura. Sob o primeiro aspecto, a moeda é necessariamente estável por força do "poder liberatório" ou "valor legal" que a lei lhe atribui. Já sob os outros dois aspectos, a moeda é suscetível de uma disparidade entre o seu "valor legal" e o seu poder aquisitivo efetivo. Esta disparidade é mais sensível em períodos inflacionários, mas, mesmo sem isso, ocorre quando se confrontam, a prazo mais ou menos longo, valores patrimoniais escriturados em épocas diferentes. A conseqüência é o falseamento econômico do confronto, efetuado por um padrão monetário formalmente igual (porque vinculado à função jurídica da moeda), porém essencialmente diverso (porque relativo à função financeira da moeda). A retificação desse falseamento econômico de situações patrimoniais preconstituídas preocupou os juristas, que para resolvê-la elaboraram diversas teorias, analisadas por Amilcar Falcão.[3]

2 Bulhões Pedreira. *Imposto de renda.* 1.ª ed. Rio de Janeiro. p. 3-24.

3 Falcão, Amílcar. A inflação e suas conseqüências sobre a ordem jurídica. *Revista de Direito Público,* 1/54, 1967.

2.4 Em 1948, as distorções econômicas provocadas por essas circunstâncias na apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas preocuparam o então senador Roberto Simonsen. Solicitou ele então ao Professor Tulio Ascarelli, ao Dr. João Baptista Pereira de Almeida Filho e ao presente autor, a elaboração e justificativa de um projeto de lei sobre a matéria. Em virtude do falecimento do senador, esse trabalho não chegou a ser submetido ao Congresso Nacional e permaneceu inédito. Posteriormente, fiz dele uma versão ampliada que, sob minha responsabilidade, embora registrando a colaboração dos co-autores do trabalho original, publiquei em meu livro *Estudos de Direito Tributário*.[4]

2.5 A tese central do trabalho era que a reavaliação não pode ser encarada fiscalmente como um fenômeno unitário, mas comporta duas etapas sucessivas, às quais, por inexistir na época terminologia consagrada, chamei respectivamente de "reavaliação monetária" e "reavaliação econômica". Defini "reavaliação monetária" como sendo a que apenas atualiza a representação escritural dos valores patrimoniais em face das flutuações do poder aquisitivo real da moeda entre as datas da sua contabilização original (custo histórico) e da sua contabilização retificada. E como "reavaliação econômica" aquela que registra um acréscimo efetivo de valor patrimonial, porém somente quando precedida de uma "reavaliação monetária". Isto para evitar que um mesmo elemento patrimonial seja avaliado entre duas datas por um padrão de medida e confronto (a moeda escritural) que teria permanecido uniforme apenas formalmente (isto é, no plano jurídico), mas que poderia ter variado efetivamente (isto é, no plano financeiro).

2.6 Dessa premissa extraí duas conclusões: 1.ª) que a "reavaliação monetária", simples atualização escritural, prévia da apuração do lucro ou prejuízo, não devia er tributada pelo imposto de renda; 2.ª) que a lei — e só ela por tratar-se de exceção à regra do "valor legal" da moeda — devia estabelecer os índices corretivos a serem observados na "reavaliação monetária". Este último aspecto, evidentemente, envolvia o problema político do reconhecimento oficial da existência da inflação e da sua medida. Normalmente, os governos não aceitam esse reconhecimento em termos de "depreciação da moeda" (aviltamento econômico do meio circulante), mas somente, em casos extremos, em termos de "desvalorização da moeda" (quebra oficial do padrão monetário legal).

2.7 Possivelmente por isso, posteriormente à publicação do meu trabalho, o Governo a princípio só lhe aceitou tacitamente as conclusões. Essa aceitação

[4] GOMES DE SOUZA, Rubens. *Estudo de direito tributário*. São Paulo, 1950. p. 111.

tomou a forma de medidas transitórias, comparáveis aos incentivos fiscais, visando induzir as empresas a reavaliar voluntariamente seus ativos mediante o pagamento facilitado de um imposto de renda inferior ao normal. Nesta ordem de idéias pode-se descartar, como episódio e fora do contexto, o Decreto-lei n.º 9.407/46, que simplesmente ab-rogara as disposições do RIR sobre a reavaliação, logo restabelecidas pela Lei n.º 154/47. Mais significativas foram a Lei n.º 1.474/51 e a Lei n.º 2.862/56, que reduziram temporariamente a tributação da reavaliação nas pessoas jurídicas e isentaram as distribuições de ações gratuitas decorrentes da sua capitalização. Em ambas as leis, porém, esse tratamento fiscal de exceção era condicionado a que a reavaliação observasse determinados índices e fosse realizada e capitalizada em prazo curto.

2.8 O sistema transitório das Leis n.ºs 1.474/51 e 2.862/56 foi tornado permanente, embora ainda facultativo, pel Lei n.º 3.470/58. Esta autorizou, com as mesmas vantagens fiscais das anteriores, a correção bienal do ativo fixo por seu resultado líquido, isto é, compensado pela correção paralela de certos elementos do passivo exigível. A correção fazia-se por coeficientes multiplicadores expedidos pelo Conselho Nacional de Economia (hoje pelo Ministério do Planejamento), calculados "de modo a refletir a influência, entre a data da aquisição do bem e o dia 31 de dezembro de cada biênio, das variações do poder aquisitivo da moeda nacional na expressão do valor original dos bens que constituem o ativo imobilizado" (art. 57 § 1.º). Era, afinal, evidentemente o reconhecimento oficial da variabilidade efetiva da moeda como padrão financeiro, e sua conciliação com a sua estabilidade formal como padrão jurídico.

2.9 Finalmente, a Lei n.º 4.357/64 deu ao assunto sua sistemática definitiva. Suas principais inovações foram tornar a correção monetária — expressão pela primeira vez empregada pela lei — compulsória em lugar de facultativa e anual em lugar de bienal (RIR, art. 261). Era, portanto, a institucionalização do reajustamento escritural periódico dos valores patrimoniais, como medida permanente e preliminar da apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas, eliminando as distorções econômicas provocadas pelo sistema anterior. Duas medidas complementares o demonstram: 1.ª) a autorização das depreciações na base do valor corrigido e não mais na do custo histórico, retificando um erro das leis anteriores que deixava a correção monetária praticamente sem utilidade, salvo na hipótese eventual de alienação de bens do ativo fixo (Lei n.º 4.357/64, art. 3.º § 15; RIR, art. 186 § 1.º e 188 § 1.º); e 2.ª) a abolição de qualquer imposto sobre a correção

monetária, que ainda subsistia na Lei n.º 4.357/64 mas, embora por alíquota reduzida, sem qualquer justificativa dentro do sistema, para só desaparecer a partir de 1.1.67 (Lei n.º 4.506/64, art. 76; RIR, art. 280).

2.10 Paralelamente a essa sua função precípua de mecanismo de reajuste automático dos elementos patrimoniais da apuração do lucro tributável, a correção monetária tem sido empregada também como modalidade de incentivo fiscal. Estão neste caso, por exemplo, a correção monetária das ORTN (Lei n.º 4.357/64, art. 1.º § 1.º), promovendo o investimento privado em títulos da dívida pública; a da reserva de manutenção do capital de giro (Lei n.º 4.663/65), integrante do sistema de incentivos à contenção de preços; e a dos depósitos bancários, ou do valor nominal de títulos de crédito de emissão privada, previstas na legislação de incentivos ao mercado de capitais (Lei n.º 4.595/64, Lei n.º 4.728/65 e Decreto-lei n.º 14/66).

2.11 Mas, nesta ordem de idéias, provavelmente o exemplo mais frisante do emprego da correção monetária como medida fiscal de incentivo é o art. 15 do Decreto-lei n. 401/68, que autorizou, *até 30.6.1969,* as pessoas jurídicas a atualizar, *além dos limites de correção monetária,* o valor dos terrenos e construções constantes do seu ativo imobilizado, mediante pagamento, parcelável, *tão só* do imposto na fonte de 15% sobre a *reavaliação adicional* assim efetuada. Os trechos grifados identificam o caráter de incentivo fiscal desse dispositivo. Com efeito:

a) atualização "além dos limites de correção monetária" (isto é, acima dos coeficientes previstos na Lei n.º 4.357/64) significa reavaliação do ativo, tributável como acréscimo do lucro operacional, portanto com imposto de 30% na pessoa jurídica e, se distribuída, com mais 5% ainda na pessoa jurídica e com o imposto cabível nas pessoas físicas do acionistas, conforme sejam nominativas ou ao portador as ações (RIR, art. 243 (*g*) e 248 e 249, quanto à pessoa jurídica; e art. 51 (*d*) (III) e 301, 2.º, (*b*), quanto às pessoas físicas) (cf. Decreto lei n.º 1.089/70, art. 9.º);

b) sujeição "tão só" ao imposto na fonte de 15% significa tributação única, na pessoa jurídica, substitutiva de todos os impostos normalmente cabíveis, na sociedade e no acionista, previstos nos dispositivos citados na letra *a* supra;

c) finalmente, os termos "reavaliação adicional" significam que a própria lei confirma o que já dizia alhures, ou seja, que toda atualização de valores patrimoniais acima dos limites de correção monetária é uma reavaliação do ativo, à qual se estava dando, no caso, um tratamento fiscal especial e bené-

fico; o que é ainda sublinhado pelo caráter temporário desse tratamento, com a fixação de uma data limite (30.6.1969) para a efetivação das operações beneficiadas.

2.12 Por sua vez, o art. 20 e seu § 1.º do Decreto-lei n.º 401/68 autorizaram, *até 30.4.1969,* as pessoas jurídicas a retificar a escrituração de seus *estoques de mercadorias, matérias-primas, produtos fabricados ou em elaboração,* constantes de *balanços encerrados até 31.12.1968,* pagando *tão só* o imposto parcelável, de 30%, desde que a retificação fosse contabilizada no passivo não exigível e *capitalizada no prazo de 60 dias.* Também aqui os trechos grifados identificam o incentivo fiscal, a saber:

a) os "estoques de mercadorias, matérias-primas, produtos acabados ou em curso de fabricação" não são *ativo fixo,* mas "ativo realizável" ou "inventário"; ora, a correção monetária é expressamente restrita ao ativo fixo (Lei n.º 4.357/64, art. 3.º, e seu Regulamento, Decreto n.º 54.145 de 19.8.64, art. 2.º § 1.º; RIR, art. 263 § único);

b) assim sendo, neste caso o incentivo fiscal não se traduz por uma redução de imposto, de vez que este é o de 30%, ou seja, o normal sobre o lucro real das pessoas jurídicas (RIR, art. 248, alterado pelo Decreto-lei n.º 62 de 21.11.1966); ao contrário disso, o incentivo fiscal conceitua-se pela ampliação do campo da correção monetária, que normalmente não abrangeria as verbas enumeradas no art. 20 do Decreto-lei n.º 401/68, com a conseqüênte majoração do lucro real tributável no exercício;

c) o pagamento "tão só" do imposto de 30%, normalmente devido pelas pessoas jurídicas, confirma que uma operação que, não configurando "correção monetária", seria tratada como "reavaliação do ativo", com a conseqüente incidência das tributações enumeradas em 2.11 *a* supra, é, ao contrário, temporariamente definida como "correção monetária", com a conqüente exclusão daquelas tributações agravadas;

d) o afirmado confirma-se ainda, como no caso do art. 15 antes examinado (2.11 *c* supra), pela fixação de prazo limite para efetivar-se a operação beneficiada (30.4.1969), pela limitação do benefício a balanços encerrados até certa data (31.12.1968), e pela exigência de capitalização em prazo certo (60 dias), acompanhando a sistemática legal da correção monetária.

2.13 Finalmente, a legislação posterior veio corroborar o objetivo incentivador das disposições do Decreto-lei n.º 401/68. Com efeito, o Decreto-lei n.º 1.182/71, relativo às operações de fusão ou incorporação de empresas consideradas de interesse para a economia nacional, ou de aber-

tura de capital, autorizou a *reavaliação* do ativo imobilizado acima dos limites da correção monetária, isentando-a de qualquer incidência do imposto de renda (art. 1.º e seu § 1.º). E' significativo que, como sublinhei, o Decreto lei n.º 1.182/71 é expresso ao isentar a reavaliação do ativo, assim entendida a correção monetária além dos índices, mesmo porque, à sua data, a correção monetária já estava excluída do âmbito de incidência do imposto de renda (supra, 2.9). Note-se, por fim, que a vigência temporária do Decreto-lei n.º 1.182/71 foi prorrogada pelo Decreto-lei n.º 1.253/72.

3. *A correção monetária de débitos fiscais*

3.1 Tudo o que foi dito até agora encara a correção monetária em sua função precípua de mecanismo de atualização automática da *representação escritural de valores patrimoniais,* a fim de evitar a distorção econômica decorrente da desatualização daquela representação escritural, com a conseqüente incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas sobre lucros não "reais", como diz a lei, mas "inflacionados". Essa finalidade da correção monetária foi muito bem expressada por Bulhões Pedreira, ao dizer: "A legislação exclui do conceito de rendimento diversas variações nominais resultantes da correção monetária. Não se trata, no caso, de pagamentos ou transferências de capital, nem de rendimentos que a lei deixa de sujeitar ao tributo. São variações meramente nominais, que não traduzem ganho real, mas resultam do ajustamento da expressão monetária de valores em função de variações nos níveis gerais de preços."[5] Por outras palavras, ao instituir a correção monetária *do patrimônio* e ao exonerá-la de imposto, a lei não está outorgando às pessoas jurídicas qualquer favor, mas apenas complementando a sistemática da apuração de seus lucros reais para efeito de tributação.

3.2 A par disso, porém, a Lei n.º 4.357/64 instituiu também, sob o mesmo *nomen juris* de "correção monetária", a atualização, em função das variações no poder aquisitivo da moeda nacional, do valor dos débitos fiscais decorrentes do não-recolhimento, na data devida, de tributos adicionais ou penalidades não efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos (art. 7.º). Este dispositivo provocou imediata repulsa entre os juristas, de cuja expressão foi pioneiro o livro de Bernardo Ribeiro de Moraes,[6] publicado logo após a promulgação da Lei n.º 4.357/64. Mas a dis-

[5] BULHÕES PEDREIRA. op. cit. p. 2-53.

[6] RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Correção monetária de débitos fiscais.* São Paulo, Max Limonad, 1965.

cussão em torno do assunto não está encerrada até hoje, como adiante veremos.

3.3 O ponto nuclear da controvérsia foi e continua sendo o de que a correção monetária aplicada aos débitos fiscais implica em lhes majorar o montante em função de um fato superveniente à sua concretização. Esse fato superveniente é, para alguns autores, o inadimplemento do devedor; para outros, a variação efetiva do valor aquistivo da moeda. Na prática, porém, trata-se de dois fatores concomitantes, pois que ambos estão referidos no art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 como condições de aplicabilidade da correção monetária aos débitos fiscais. De resto, a presença de um deles — a variação da moeda — pode ser tida como uma presunção legal, pois os índices oficiais corretivos são publicados automaticamente com o objeto preciso de constatar aquela variação (supra, 2.8; Lei n.º 4.357/64, art. 3.º, RIR, art. 261).

3.4 A posição contrária da doutrina, anteriormente referida, tem fundamentos tão pacíficos que se podem dizer elementares. Permito-me, somente, recordar *por memoria* os dois trabalhos clássicos de Gaston Jèze, onde vem demonstrado que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei; e que o crédito tributário correspondente decorre do ato administrativo do lançamento, que assume assim feição simultaneamente *declaratória* da obrigação preexistente e *constitutiva* do crédito a ela relativo.[7]

3.5 De resto, no Brasil a matéria é de lei. Antes de mais nada, a Constituição, que reserva à lei a instituição ou a majoração de tributos (art. 19, I e art. 153 § 29). Em seguida, o CTN, que em termos de lei complementar, depois de repetir aquelas normas de reserva da lei (art. 97, I e II), filia-se à concepção doutrinária já referida ao dispor:

a) que a obrigação que tenha por objeto o pagamento de tributo surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113);

b) que fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para ocorrência da obrigação de pagar o tributo (art. 114);

c) que o crédito tributário constitui-se pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo, vinculado à lei vigente à data da ocor-

[7] JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo*, 2/50 e *Revista Forense*, 104/37; Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. *Rev. Dir. Adm.*, 3/59 e *Revista Forense*, 106/452.

rência do fato gerador, tendente, *inter alia,* a verificar essa ocorrência e a fixar o montante do tributo devido (art. 142 combinado com o 144);

d) que o lançamento e, por conseguinte, o crédito tributário por ele constituído é definitivo e inalterável, ainda que por lei superveniente, ressalvadas as exceções taxativamente enumeradas (art. 145 combinado com os art. 144 e 149).

3.6 Indicadas assim as normas da lei, nada mais é preciso dizer. Apenas, para atalhar eventuais contraditas especiosas, peço licença para lembrar o óbvio: que falar em "crédito fiscal" (expressão que venho usando e que é a do CTN) ou em "débito fiscal" (expressão usada no art. 7.º da Lei n.º 4.357/64) é dizer exatamente a mesma coisa. A terminologia, apenas, varia unicamente em função da ótica em que se coloca o observador. Mas, "é indiferente ver-se a relação jurídica do pólo ativo para o pólo passivo, ou deste para aquele. Não há credor (crédito) sem alguém que deve; nem devedor (débito) sem alguém a quem se deva".[8]

3.7 Isto posto, podemos passar, diretamente e sem mais delongas, à análise crítica do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64, em face dos princípios aplicáveis à matéria nele disposta e aproveitando os fundamentos dos autores que me precederam neste estudo.

4. *Inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64*

4.1 Em seu livro já citado, Bernardo Ribeiro de Moraes alinha nada menos de cinco razões de inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64.[9] Alguns desses fundamentos, dado o tempo decorrido desde a publicação da obra, teriam de ser reformulados. Mas, em sua essência, todos eles ainda são aplicáveis. Aliás, se me posso permitir uma leviandade em assunto tão sério, vem à mente a conhecida anedota do oficial que alegou 14 razões para não atirar, das quais a primeira era que não tinha pólvora. Também aqui, a primeira razão invocada é suficiente e dispensa as demais.

4.2 Essa primeira razão é a infringência do princípio de legalidade. Como já vimos, só a lei pode instituir tributo. Essa instituição faz-se através da definição do fato gerador da obrigação tributária. Nessa definição inclui-se a fixação do montante devido em cada caso, ou da maneira de o apurar. Ou seja, a definição da base de cálculo, elemento integrante da conceituação do fato gerador, tanto assim que, de longa data, o Supremo Tribunal entende que o tributo não está legalmente instituído se a lei não lhe define a

[8] PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado.* 2.ª ed., 1958, v. 22. p. 16. Parênteses acrescentados.

[9] RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. op. cit. p. 52-71.

base de cálculo.[10] Ora, a correção monetária, implicando em majorar débitos fiscais, *definitivamente constituídos* nos termos da lei vigente à data do fato gerador, em função de outros fatos a ele supervenientes (supra, 3.3), infringe o princípio de legalidade não apenas diretamente, mas também indiretamente por ser retroativa (Constituição, art. 153 § 3.º). Com efeito, a constituição definitiva do crédito tributário insere no que Trotabas chama "o estatuto do contribuinte" um direito subjetivo recíproco, do contribuinte de só pagar o débito apurado e do fisco de só poder cobrar esse mesmo débito. Para fundamentar a assertiva, basta um livro elementar, aliás baseado no mesmo Gaston Jèze já citado.[11]

4.3 A segunda razão de inconstitucionalidade é que a correção monetária do débito fiscal resulta no estabelecimento de um ônus confiscatório. O citado Bernardo Ribeiro de Moraes demonstra este ponto com exemplos de cálculo, dos quais se vê que um débito fiscal de Cr$ 200,00 constituído em 1950 ficaria, aos índices de correção aplicáveis, elevado para Cr$ 30.00,00.[12] A terceira razão liga-se a essa, pois é o que o autor citado chama de "instituição oficial da usura".[13] Assim, o fisco estaria infringindo o art. 153 § 11 da Constituição vigente, que admite o confisco apenas sob a forma de perdimento de bens por enriquecimento ilícito no exercício de função pública. A usura, embora não mais referida diretamente na Constituição (salvo como "abuso do poder econômico" no art. 160, V), configura entretanto ilícito penal (Lei n.º 1.521/51).

4.4 A quarta razão de inconstitucionalidade está contida na primeira, pois é a violação de direito adquirido.[14] O art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 é expressamente retroativo, pois manda aplicar a correção "a quaisquer débitos fiscais que deveriam ter sido pagos antes da vigência desta lei" (§ 8.º) e, também, àqueles "cuja cobrança seja suspensa por medida administrativa ou judicial, salvo depósito, em moeda, da importância questionada" (§ 2.º). A este respeito, além do que ficou dito em 4.2, veremos adiante a reação da jurisprudência.

4.5 Finalmente, a quinta razão de inconstitucionalidade seria a delegação de poderes. Segundo o autor que vimos analisando,[15] o Conselho Nacional de Economia (hoje o Ministério do Planejamento) poderia, como órgão do

10 *Revista Forense*, 84/432, 85/342 e 87/162; cf. CTN, art. 97, IV.

11 Gomes de Souza, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. 3.ª ed., 1960. p. 64-6.

12 Idem. p. 57.

13 Idem. p. 59.

14 Idem. p. 65.

15 Idem. p. 67.

Executivo, receber somente a atribuição de calcular e propor os índices corretivos, não o poder de "baixá-los" (isto é, pô-los em vigor) por ato administrativo com força normativa. Hoje, a delegação de poderes não é mais vedada, como era pelo art. 36 § 2.º da Constituição de 1946, ao tempo da publicação do livro citado. A Constituição vigente (Emenda n.º 1 de 1969) a prevê expressamente em matéria fiscal, porém só em casos específicos e sempre sob ressalva das condições e dos limites que a lei estabelecer (art. 21, I, II e V e seu § 2.º, I): nenhum desses casos serviria para convalidar o art. 7.º da Lei n.º 4.357/64, mesmo fora dos casos específicos de seus §§ 2.º e 8.º, quando, em função de fatos supervenientes, majora débitos fiscais preconstituídos.

5. *Inaplicabilidade da correção monetária aos débitos fiscais*

5.1 Mesmo abstraindo da inconstitucionalidade do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64, a impropriedade jurídica do que nele se dispõe ressalta do simples confronto entre a verdadeira natureza da "correção monetária" em sua acepção própria, e a da majoração de débitos fiscais a que o artigo citado quer emprestar aquele caráter, posto que sob o eufemismo de "atualização monetária". Por outras palavras, uma coisa é a correção monetária instituída pela Lei n.º 3.470/58 e mantida pelo art. 3.º da própria Lei n.º 4.357/64. Ou seja, como vimos no item 2, o reajustamento periódico da *representação escritural de valores patrimoniais* através de um mecanismo que atua sobre duas das funções da moeda para as equacionar: a financeira de servir como padrão de medida e confronto de valores, e a econômica de servir como meio de preservação desses mesmos valores. E outra coisa, muito diversa, é o que o art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 chama de "atualização monetária" de débitos fiscais. Ou seja, como estamos vendo, a *majoração desses débitos* através de um mecanismo que atua unicamente sobre uma mesma função da moeda, diferente das anteriores: a sua função jurídica de servir como instrumento de pagamento das obrigações pecuniárias.

5.2 O que acaba de ser dito envolve a afirmativa de que, *em se tratando de extinção de débitos,* o reajustamento do respectivo montante, por "correção monetária" ou que outro nome tenha, só é admissível quanto às *dívidas de valor mas não quanto às dívidas de dinheiro.* Esta afirmativa evoca uma distinção bem conhecida: dívidas de valor são aquelas que têm por objeto a recomposição de uma situação patrimonial; dívidas de dinheiro, as que têm por objeto o pagamento de quantia certa e determinada.[16] Nesta exposição, a ênfase está na palavra *objeto.* Assim, nas dívidas de valor, o objeto

16 Barros Monteiro, Washington. *Curso de direito civil.* 2.ª ed., São Paulo, 1962. v. 4. p. 81.

da obrigação é, para o credor, a obtenção, a recuperação ou a recomposição, a cargo do devedor, de bens ou direitos determinados. Esse objeto expressa-se necessariamente *em termos de dinheiro* (porque este é, como já vimos, o padrão da medida dos valores patrimoniais de qualquer natureza), mas não *em dinheiro,* no sentido de que este seja o próprio objeto da obrigação.

5.3 Assim sendo, esse conteúdo próprio da obrigação nas dívidas de valor justifica que, em relação a elas, o nominalismo monetário seja substituído pela realidade monetária. E' o caso, no direito privado, das pensões alimentares, das indenizações por atos ilícitos, dos reembolsos de despesas e, no direito público, das desapropriações e dos resgates de concessões. Como também, ainda no direito público, especificamente o tributário, é o caso da correção monetária em seu sentido próprio de atualização escritural de valores patrimoniais, embora aqui não se trate de débito a pagar. Em todas essas hipóteses, com efeito, o objeto do direito do credor e, paralelamente, da obrigação do devedor (ou ainda, no caso da correção monetária do ativo, o objetivo da própria lei) que é uma situação patrimonial cujo valor se afere em moeda. Portanto, para que aquela situação patrimonial, objeto da obrigação, seja atingida, faz-se mister que a moeda, como instrumento de aferição, seja atualizada em função, *pari passu,* do seu poder aquisitivo atual.

5.4 Em outras palavras, nas dívidas de valor a moeda não é *obejto* da obrigação mas *instrumento* da sua medida: como disse bem Arnoldo Wald, o que se visa assegurar ao credor é um *quid,* ou seja, uma determinada situação patrimonial, e não um *quantum,* ou seja, um número determinado de unidades monetárias [17]. No mesmo sentido: Caio Tácito;[18] Ruy Cirne Lima;[19] Arruda Alvim;[20] Otto Gil;[21] Marco Aurélio Greco;[22] Paulo B. de Araujo Lima.[23]

17 WALD, Arnoldo. *Aplicação da teoria das dívidas de valor às pensões decorrentes de atos ilícitos.* Rio, 1959. p. 17; idem. Aplicação da correção monetária nos contratos de obras rodoviárias. *RDA,* 1968, v. 91, p. 424 ou *Revista de Direito Público,* 1968, v. 3, p. 165; idem. Incidência da correção monetária nas dívidas de valor. *Revista dos Tribunais,* 1972, v. 442, p. 33.

18 CAIO TÁCITO. Concessão de portos, correção monetária do ativo imobilizado. *RDA,* 1968, v. 91, p. 405 ou *Revista de Direito Público,* 1969, v 8, p. 63.

19 CIRNE LIMA, Ruy. Dívida de valor e dívida de dinheiro. *Rev. Dir. Público,* 1968, v. 6, p. 88.

20 ARRUDA ALVIM. Desapropriação, indenização e valor corrigido. *Rev. Dir. Público,* 1970, v. 14, p. 135.

21 GIL, Otto. Relações jurídicas e correção monetária. *Rev. dos Tribunais,* 1972, v. 439, p. 11.

22 GRECO, Marco Aurélio. Dívida de valor e dívida de dinheiro. *Rev. dos Tribunais,* 1972, v. 441, p. 24.

23 ARAUJO LIMA, Paulo B. op. cit. p. 29 e seg.

5.5 Inversamente, nas dívidas de dinheiro a moeda é o próprio objeto da obrigação. Ascarelli define-as como "as que tenham por objeto a entrega de uma soma de dinheiro".[24] Ou, em síntese inversa da anterior, Arnoldo Wald diz que são aquelas "em que o *quantum* é o único objeto do débito".[25] Por esta razão, isto é, por ser a moeda, em quantia predeterminada, o próprio objeto da obrigação, para as dívidas de dinheiro o fator "tempo" é irrelevante, ou melhor, considera-se apenas a data da constituição do débito, atuando a moeda, na data do pagamento, exclusivamente em função do seu *valor legal*.[26] Precisamente por esta razão, as obrigações de pagar, estipuladas no País por "cláusula-ouro" ou em moeda estrangeira, são proibidas como contrárias à ordem pública: equivalem a transformar a moeda nacional, de *objeto* da obrigação, em *instrumento* da medida desta, com ofensa do seu curso forçado, convertendo a dívida de dinheiro em dívida de valor (Decreto n.º 23.501/33, Decretos-leis n.os 6.650/44, 238/67 e 316/67). Nesta ordem de idéias, todas as teorias jurídicas elaboradas para reajuste da depreciação monetária só convêm às dívidas de *valor* mas não às *de dinheiro*.[27]

5.6 Fixadas estas premissas, sua aplicação aos débitos tributários exige a demonstração de configurarem estes dívidas de dinheiro. Ora, isto é pacífico em doutrina.[28] Bastam estas referências, porque, entre nós, a matéria é de lei: o art. 3.º do CTN define "tributo" como "toda prestação *pecuniária* compulsória, *em moeda* ou cujo valor nela se possa exprimir ... instituída em lei ..." etc. Feita, assim, com a doutrina e, sobretudo, com a lei, a demonstração de que o débito tributário é *dívida de dinheiro,* portanto insuscetível de "correção" (ou "atualização") monetária sob pena de converter-se em *dívida de valor,* convém rebater algumas objeções que se podem antecipar. E' o que farei a seguir.

6. *A "correção monetária" dos débitos fiscais e o CTN*

6.1 Das objeções antecipadas, a primeira poderia basear-se, desde logo, no próprio art. 3.º do CTN, que acaba de ser referido. O texto diz "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir"; não estaria aí o reconhecimento de

24 ASCARELLI. *Studi Giuridici sulla moneta.* Milão, 1952. p. 65.

25 WALDO, Arnoldo. *Aplicação da teoria* ... cit. p. 2.

26 BRAGA, Marigildo. Teoria das dívidas de valor nos acidentes de trabalho. Rio, 1964. p. 47.

27 Cf. o trabalho de Amílcar Falcão citado em 2.3, ou a utilização resumida que dele fiz em meu próprio trabalho na *RDA,* 1969, v. 96, p. 1, de que voltarei a falar.

28 BLUMENSTEIN. *Sistema de diritto delle imposte.* p. 1. Tradução italiana, Milão, 1954; GIANNINI. *Istituzioni di diritto tributario.* 9.ª ed. póstuma, Milão, 1965. p. 75.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

que o débito tributário seja uma dívida "de valor"? Embora os trabalhos da comissão que projetou o CTN de 1966 não tenham sido publicados,[29] posso dar testemunho por ter participado dela como relator. A intenção não foi a de atribuir ao débito fiscal o caráter de dívida de valor: isso, aliás, é óbvio, primeiro por ser desmentido no próprio artigo, ao falar em "prestação pecuniária", segundo por envolver um erro jurídico elementar que não caberia sequer imputar à comissão.

6.2 O que se quis foi, antes negativa que afirmativamente, não fechar a porta à possibilidade do fisco aceitar o pagamento em bens outros que o dinheiro, ou mesmo em direitos. Entretanto, com esse objetivo a redação é que foi menos feliz e, quanto a ela, fui vencido na comissão. A extinção de um débito "pecuniário" (de dinheiro) em espécie outra que a moeda corrente configura dação em pagamento (se feita em bens) ou compensação (se feita em direitos). Logo, o lugar próprio para a disposição permissiva que se pertendia era o art. 156 do CTN, que trata dos meios de extinção do crédito tributário e que é omisso quanto à dação em pagamento, embora admita, a critério do fisco, a compensação (art. 156, II e art. 170). Em todo caso, não no art. 3.º onde está, por que não é norma *substantiva* de definição do tributo, mas normas *adjetiva* de modalidade de extinção do débito fiscal. Por isso, a primeira objeção seria improcedente, isto é, do art. 3.º do CTN não se infere que o débito tributário seja "dívida de valor".

6.3 Isto foi bem observado por Baleeiro, ao dizer que "em princípio" (isto é, afora as exceções que o fisco tolere), "o tributo é decretado e calculado" (acrescento: e pago) "em moeda".[30] No mesmo lugar, o autor citado observa que o Estado da Guanabara criou em 1969 a UFEG (Unidade Fiscal do Estado da Guanabara), espécie de moeda de conta para fixar *o quantum* dos *tributos* com correção monetária *da alíquota* (grifei). O que me parece discutível porque, como vimos, só nas dívidas "de valor" pode-se, por lei ou convenção das partes, variar o padrão monetário. Nas dívidas "de dinheiro", como as tributárias, essa variação por lei implica em legislar, não sobre o tributo, mas *sobre a moeda,* e isso os estados não podem fazer, por ser privativo da União (Constituição, art. 8.º, XVII, letra *j*). Seja como for, este aspecto nos conduz ao segundo argumento.

6.4 A segunda objeção previsível procuraria lastro no art. 97 do CTN. Este, depois de repetir a norma constitucional de reserva da lei quanto à majo-

[29] O volume *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional,* editado pelo Ministério da Fazenda em 1954, refere-se a projeto anterior, como é evidente pelas datas.

[30] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed., Rio, 1973. p. 66.

ração de tributos (inciso II), equipara à majoração a modificação *da base de cálculo* do tributo, que implique em torná-lo mais oneroso (§ 1.º). Entretanto, ressalva que, para esse efeito, não constitui majoração do tributo a atualização *do valor monetário da sua base de cálculo* (§ 2.º). Combinando as passagens grifadas, poder-se-ia então alegar que o CTN afirma que a correção monetária não é majoração do tributo, ou melhor, nos casos concretos, majoração do débito tributário.

6.5 O argumento seria uma generalização indevida. O que o art. 97 § 2.º do CNT ressalva é a autalização do valor monetário *da base de cálculo* (não "da alíquota", como no caso da UFEG da Guanabara). Ora, o que significa isso? Significa a atualização do valor monetário dos elementos *patrimoniais* a que se aplicará a alíquota do tributo para determinar (no futuro) o montante do débito fiscal em cada caso concreto. Por outras palavras e em termos de exemplos práticos, significa que se o valor fundiário de uma propriedade rural (base de cálculo do imposto territorial rural, CTN art. 30), ou o valor venal de um imóvel (base de cálculo dos impostos predial e territorial urbano, CTN art. 33) esteja fixado em 100, a sua atualização, inclusive por avaliação fiscal administrativa, para 150 não é majoração desses impostos que venham a ser lançados na base dos valores atualizados.

6.6 Por outras palavras, reportando-se a valores patrimoniais (bases de cálculo), o art. 97 § 2.º do CTN refere-se à "correção monetária" em sua verdadeira e própria acepção, como já vimos no item 2. Inversamente, não se refere à majoração, dita "atualização monetária", do montante de débitos fiscais já constituídos, como também já vimos no item 5. Assim, o dispositivo em exame não é invocável para convalidar o art. 7.º da Lei n.º 4.357/64: de resto, não o poderia fazer, ainda que sendo lei complementar, pois aquele art. 7.º é inconstitucional, como vimos no item 4. Isto posto, está demonstrada a invalidade da objeção antecipada. Na mesma ordem de idéias deve ser entendido o § único do art. 100 do CTN, que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo, quando o contribuinte tenha observado atos ou decisões administrativas com força normativa, práticas reiteradas das autoridades fiscais, ou convênios celebrados por governos tributantes. Ante o exposto neste item e no anterior, o sentido desse dispositivo só pode ser o de que, nas hipóteses contempladas, o eventual débito fiscal apurado não se constitui, no futuro, agravado pelos acréscimos referidos.

6.7 Uma terceira e última objeção previsível consistiria em pretender voltar contra mim o meu próprio trabalho,[31] já referido em 5.5, enxergando

nele uma justificativa da correção monetária dos débitos fiscais. Mas, em primeiro lugar, importa bem fixar a origem desse trabalho e sua natureza. Como nele está dito em nota de rodapé,[32] trata-se de uma tese apresentada às V Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, realizadas em Santiago, Chile, em outubro/novembro de 1967. Era pois, um trabalho destinado a ser produzido e publicado no estrangeiro, como de fato o foi originariamente.[33]

6.8 Nessas circunstâncias, como também por sua data, o trabalho destinava-se a fazer uma exposição do sistema brasileiro de combate à inflação, enfatizando a generalidade do emprego do instrumento da correção monetária em vários ramos do direito. Nessa parte, o que eu tinha em vista era rebater a acusação, formulada por alguns tributaristas estrangeiros, de que a correção monetária estaria sendo empregada no Brasil como instrumento de "ditadura fiscal". Sem embargo da opinião da doutrina brasileira, inclusive a minha própria, quanto aos efeitos *jurídicos* da correção monetária dos débitos fiscais, é evidente que aquela posição, nitidamente *política,* de certos juristas estrangeiros, não podia ser tolerada sem revide: de modo que o endereço da tese era repelir as acusações que se faziam ao Brasil, reconduzindo o problema às suas exatas dimensões dentro do sistema jurídico nacional.

6.9 Mesmo assim, não se trata de um trabalho de circunstância, que eu agora repudiasse também por motivos da mesma natureza. Tanto assim que nele digo que "a correção monetária é aplicada tão somente *aos débitos fiscais apurados e não liquidados,* atuando como um complemento das multas moratórias ... ineficazes para reprimir a sonegação e as manobras protelatórias, porque inferiores à remuneração comercial do dinheiro ..." (grifo acrescentado).[34] Nestes termos, o trabalho citado, longe de contradizer a tese aqui sustentada, pode ser citado em apoio dela, numa linha paralela à adotada por Oswaldo de Moraes, que vem combatendo a "correção monetária" do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 como penalização *do contribuinte moroso,* indevida porque em excesso das medidas legais específicas a esse objetivo.[35]

31 Gomes de Souza, Rubens. *RDA,* 96/1.

32 Idem. p. 14.

33 *Revista de Derecho Económico,* v. 5, n.os 19/20, p. 53. ed. do Seminário de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade do Chile, Santiago, 1967; *Cuadernos de Finanzas Públicas,* n.º 7, Publicação do Programa Conjunto de Tributação OEA-BID, União Pan-Americana, Washington, 1968.

34 Idem. p. 11.

35 Cf. do autor citado a série de artigos publicados no jornal *O Estado de São Paulo* de dezembro de 1972.

7. *Parcelamento de débitos e correção monetária*

7.1 O art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 é, pelo menos, preciso em um ponto: o de só autorizar a atualização dos débitos fiscais não recolhidos na data devida, que não sejam efetivamente liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos. Assim, como já vimos anteriormente, o fato, subseqüente à constituição definitiva do débito fiscal, a que o art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 vincula a sua "atualização monetária" é o inadimplemento do devedor. Além de, concomitantemente, a vincular também à depreciação da moeda, esta, porém, adotada em termos de presunção *legis,* como já vimos (supra, 3.3). Ora, nos casos de parcelamento do débito, o contribuinte não é inadimplente, a menos que e nos estritos limites em que, não pague prestações do esquema de parcelamento nos vencimentos previstos no termo pelo qual este foi formalizado.

7.2 O CTN não fixa normas gerais quanto ao parcelamento. Não se trata propriamente de omissão. Entendeu-se que, configurando a sua concessão uma manifestação unilateral de vontade do poder público, no sentido de excepcionar quanto à sua função vinculada e obrigatória de efetivar a constituição do crédito tributário, na qual se subsume a de lhe perseguir os efeitos (CTN, art. 142 § único), a matéria, no plano restrito do conceito de "normas gerais de direito tributário", seria equiparável à moratória, quanto à qual existem normas gerais nos art. 152 a 155 do CTN. Por aplicação destas, interessa notar que o parcelamento, equiparado à moratória, depende de lei que o autorize, diretamente ou por despacho da autoridade competente (art. 153); e que, embora esse art. 153, II, disponha que "a lei especificará as condições da concessão do favor", entre estas condições o CTN, como lei de normas gerais, não autoriza a inclusão de cláusulas majoradoras do débito parcelado, a título de compensação pela extensão do prazo da sua liquidação.

7.3 Com efeito: nessa matéria da compensação do prazo, o CTN só autoriza a cobrança *de juros de mora* (note-se: não de correção monetária, que o CTN obviamente não desconhecia, haja visto o já citado art. 97 § 2.º), mas tão só de juros de mora, quando o benefício seja revogado por descumprimento, pelo beneficiado, das condições a que se sujeite a sua concessão. Neste caso, e só nesse, o CTN autoriza ainda a restituição, ao fisco, do prazo da prescrição original do débito e a imposição, ao contribuinte, de penalidades, entre as quais, segundo Oswaldo de Moraes, situar-se-ia a correção monetária. Mas, note-se ainda, essas penalidade só são cabíveis quando o contribuinte tenha agido com dolo ou simulação para obter o be-

nefício (CTN, art. 155, I); caso contrário, a imposição de penalidades é expressamente proibida (CTN, art. 155, II). Por estas premissas, a "atualização" do art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 só seria aplicável aos casos de parcelamento se, provado que o contribuinte agira com dolo ou simulação para obtê-lo, este tivesse sido revogado.

7.4 Bastaria isso. Mas às mesmas conclusões se pode chegar pelo direito comparado, confrontando o parcelamento de débitos fiscais com o chamado *concordato tributario* do direito italiano. Este instituto, como é sabido, é o ajuste, reduzido a termo, pelo qual fisco e contribuinte acertam a natureza, o montante e as condições de pagamento de determinado débito tributário. Segundo os autores italianos, o *concordato* não é transação, porque não visa evitar ou extinguir litígios: é uma modalidade substitutiva do lançamento, em que o procedimento administrativo previsto para este é suprido pelo ajustado entre o fisco e o contribuinte quanto aos pontos que o lançamento iria apurar e quanto aos efeitos que iria produzir.[36] Mas, por isso mesmo, os autores italianos também afirmam que o *concordato* não é um contrato, no qual o fisco se despojasse de suas prerrogativas de poder público para chegar com o contribuinte a um acordo de vontades. Pelo contrário: do ponto de vista do fisco, o *concordato* é uma forma de atuação da vontade da lei, que ele explicita nos termos em que ajusta o acordo; para o contribuinte, o *concordato* é uma manifestação de sujeição à vontade da lei, como explicitada pelo fisco, traduzida na confissão do débito nos termos daquela explicitação, e na renúncia aos recursos legais que lhe caberiam contra o lançamento administrativo.[37]

7.5 O paralelismo com o parcelamento é evidente. Também neste temos um termo, no qual o fisco atua como poder público, criando o débito tributário na forma da lei. E no qual o contribuinte confessa esse débito e se obriga a pagá-lo nas condições ajustadas. "Confessa", dir-se-á: logo, renuncia a discutir o que confessou. Não. A confissão, é elementar, versa sobre matéria de fato, portanto sobre o débito constituído na forma de lei: esse débito o contribuinte não pode discutir. Mas se, *a posteriori*, o fisco, além do débito confessado de *x*, vem exigir mais *y*, esse *y* o contribuinte não confessou nem, portanto, renunciou ao seu direito de discussão, mesmo porque está extra e além dos termos do acordo.

36 Cocivera. Verbete Concordato Tributario. *Enciclopedia del Diritto*. Milão, 1961. v. 8. p. 525.

37 Giannini. *Istituzioni di diritto Tributario*. 7.ª ed. 1957. p. 175; 9.ª ed. cit., p. 209; Allorio. Verbete Concordato Tributario. *Novissimo Digesto Italiano*. Turim, 1959. v. 3. p. 990.

7.6 Em contrário a isso, poder-se-ia vir alegar que o fisco tenha direito à compensação do prazo de parcelamento, porque, pelo art. 160 do CTN, o crédito fiscal vence 30 dias após a notificação. A alegação é, quando menos, sem sentido. O art. 160, em seus expressos termos, é disposição *supletiva* da hipótese em que a lei não fixe o termo do vencimento. Ora, no parcelamento, autorizado por lei, é óbvio que aquela disposição supletiva não se aplica, pela simples razão de que o termo do parcelamento, autorizado por lei, fixa expressamente o termo de vencimento de cada prestação. Estes são, portanto, os prazos aplicáveis, cuja inobservância pelo contribuinte daria ao fisco o direito de exigir compensação *pro-temporis;* compensação essa, porém, que, cumpridos pelo contribuinte os prazos fixados, não teria por que ser exigida, sob pena de ficar o próprio parcelamento, previsto como benefício fiscal, esvaziado de qualquer significação. Como demonstrou Bernardo Ribeiro de Moraes ao inquinar de confiscatória a correção monetária (supra, 4.3), o contribuinte, *sem* requerer parcelamento e pagando no prazo normal, pagaria menos do que nos termos do suposto benefício fiscal desvirtuado pela correção.

7.7 Mais sério que esse argumento seria o de que a correção monetária é prevista no Decreto-lei n.º 352/68, art. 11; e os juros de mora na Lei n.º 5.421/68, art. 2.º. Vejamos cada um desses dispositivos:

a) o art. 11 do Decreto-lei n.º 352/68 admite o parcelamento a juízo das autoridades que especificam e determinam as condições da concessão; não fala em correção monetária; apenas diz que "as prestações mensais serão acrescidas dos encargos legais"; logo, não diz mais que o que já diziam os art. 15 e 20 do Decreto lei n.º 401/68; assim, subsiste íntegro tudo quanto foi dito acerca deste último artigo;

b) o art. 2.º da Lei n.º 5.421/68 dispõe que os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional serão cobrados, administrativa ou judicialmente, com o acréscimo dos juros de mora de 1% ao mês, contados do vencimento e calculados sobre o valor originário; logo, refere-se a débitos em cobrança, isto é, não pagos nas épocas próprias; portanto, não se aplica, trate-se ou não de parcelamento, a não ser que o contribuinte esteja em mora; assim, sua única utilidade é para esclarecer que sobre a correção monetária, se devida fosse, não se cobram juros de mora.

7.8 Note-se, aliás, que ambos esses diplomas legais estão alterados pelo Decreto-lei n.º 1.184/71, que determina que os débitos fiscais cujo parcelalamento seja requerido após a sua vigência, terão seu valor consolidado na

data da concessão (art. 5.º). Entende-se por "valor consolidado" o originário, atualizado monetariamente e os encargos legais (*sic*) vencidos até a data da concessão (art. 5.º § único). Finalmente, dispõe que os débitos fiscais assim consolidados e parcelados serão atualizados segundo coeficientes anuais estabelecidos pelo Ministro da Fazenda (art. 6.º), disposição aplicável retroativamente aos parcelamentos já concedidos e ainda em curso (art. 6.º § 1.º). Assim, ao Decreto-lei n.º 1.184/71 aplica-se tudo quanto ficou dito acerca de atualização monetária de débitos parcelados, embora demonstre que o Governo está consciente, senão da ilegitimidade, pelo menos da injustiça do sistema anterior.

8. *A jurisprudência*

8.1 Não poderíamos concluir sem uma referência, embora breve, à atitude da jurisprudência perante o problema estudado neste trabalho.

8.2 O primeiro pronunciamento que conheço é a sentença de 13.12.1968 do M. Juiz Jorge Lafayette Pinto Guimarães, da 2.ª Vara da Justiça Federal na Guanabara. Essa sentença firma o princípio de que "é incabivel a aplicação de correção monetária e juros de mora sobre as prestações *vincendas*". A ressalva "vincendas" vale por uma restrição daqueles encargos tão só às prestações vencidas, o que por sua vez pode ser entendido como confirmando a minha conclusão. Ou seja, que em matéria de parcelamento, os aludidos encargos — admitida, para argumentar, a sua validade — só se podem aplicar às prestações do próprio parcelamento, não pagas nas datas nele previstas.[38] Precisamente neste sentido é, de resto, o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (TFR), no Agravo em mandado de segurança n.º 67.705.

8.3 Na mesma ordem de idéias, em três acórdãos o TFR decidiu que a correção monetária só é cobrável a partir da notificação para pagamento do imposto.[39] Embora não se tratasse de casos de parcelamento, a tese desses acórdãos é aplicável à hipótese no sentido de que, não ocorrendo notificação, ou sendo esta suprida ou substituída pelo termo de acordo, este é que fixa os prazos de pagamento. Combinada com a da sentença antes referida, esta conclusão leva à outra, já afirmada, de que não havendo inobservância desses prazos, não há lugar para a correção monetária, admitida que seja a validade desta.

38 Pinto Guimarães, Jorge Lafayette. *Resenha Tributária.* Imposto de Renda, Jurisprudência, 1969, n. 98, p. 499.

39 Apelações cíveis n.os 23.288 e 25.635. *In Resenha Tributária.* Imposto de Renda, Jurisprudência, 1971, n.º 50, p. 227 e n.º 55, p. 249; Mandado de segurança n.º 52.195. *Diário da Justiça* de 24.3.1969, p. 1.005.

8.4 Em ainda outro acórdão, o TFR decidiu que "não sendo responsável pelo atraso no recolhimento, não pode o contribuinte ficar sujeito a correção monetária.[40] E', em termos mais diretos e incisivos, a confirmação da tese de que, pago o tributo no vencimento (o que, havendo parcelamento, significa nas datas nele fixadas), a correção monetária — se válida fosse — seria incabível.

8.5 Finalmente, do Supremo Tribunal só conheço um acórdão, decidindo que a correção monetária não incide sobre multa, mas tão somente sobre o líquido do imposto devido. O interesse precípuo desse acórdão está em ter o Relator, Ministro Djaci Falcão, louvando-se no parecer favorável da Procuradoria-Geral da República, confirmar o entendimento do art. 97 § 2.º do CTN que expus em 6.5 supra.[41]

8.6 Não me estendo mais quanto à jurisprudência, porque esta, embora favorável nos termos acima indicados, entretanto ainda não teve, que eu saiba, a oportunidade de apreciar a invalidade jurídica da "atualização" ou "correção" monetária no tocante a dívidas de dinheiro, que é o fundamento basilar do presente estudo.

9. *Conclusões*

9.1 Em face de todo o exposto, concluo por uma afirmativa simples mas que me parece amplamente demonstrada:

a) a "atualização monetária" de débitos fiscais, prevista no art. 7.º da Lei n.º 4.357/64 e demais disposições referidas, é inconstitucional por traduzir majoração, em função de fatos supervenientes, de débito fiscal definitivamente constituído, infringindo, diretamente da Constituição, os §§ 1.º, 3.º e 29 do art. 153 (princípios de legalidade e de irretroatividade) e, do CTN, os art. 97, I a IV, 113 § 1.º, 114, 139, 141, 142 e 144, o que configura inconstitucionalidade indireta por se tratar de explicitações, por lei complementar, dos preceitos constitucionais, acima invocados;

b) a atualização monetária prevista no art. 7.º da Lei n.º 4.357/64, admitida, para argumentar, a sua validade, só se aplica, nos casos de parcelamento de débitos fiscais, restritamente ao montante das prestações do próprio parcelamento, porventura não pagas nas datas nele previstas, mas não, em hipótese alguma, ao montante originário do débito parcelado;

40 Apelação cível n. 23.394. *In Diário da Justiça*, 29.10.1968, p. 4.442.
41 Recurso extraordinário n.º 69.650. *In Resenha Tributária*. Imposto de Renda, Jurisprudência, 1972, n.º 239, p. 1.661.

c) finalmente, para especificar quanto a juros de mora, a aplicabilidade do art. 2.º da Lei n.º 5.421/68 aos casos de parcelamento é restrita pelo art. do CTN tão só às hipóteses em que o próprio parcelamento seja revogado por incabível ou obtido com dolo ou simulação (supra, 7.3): entretanto, mesmo admitindo, para argumentar, que seja aplicável fora dessas hipóteses, mesmo assim e nos precisos termos do próprio art. 2.º citado (supra, 7.7, *b*), a sua aplicação dependeria da ocorrência de mora do contribuinte por inobservância do esquema do parcelamento, que se substitui ao previsto em lei para o pagamento normal (isto é, não parcelado) do tributo, como aliás já decidiu a jurisprudência (supra, 8.2).

REEMBOLSO POSTAL
OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso ao

SERVIÇO DE PUBLICAÇÕES

Praia de Botafogo, 186 — Caixa Postal, 21.120, ZC-05, Rio de Janeiro — GB.