

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Recurso nº : 122.605  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EX.: 1991  
Recorrente : FRIGORÍFICO SÃO JOÃO COMÉRCIO DE CARNES LTDA.  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2000  
Acórdão nº : 105-13.294

**CONSTITUCIONALIDADE – LEGALIDADE** - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

**RESTITUIÇÃO TRD – INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL** – Extinto o crédito tributário pelo pagamento, a restituição dos juros moratórios calculados com base na TRD no período de 01/02/91 a 30/08/91, somente poderá ser consumada mediante autorização legal.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIGORÍFICO SÃO JOÃO COMÉRCIO DE CARNES LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relator), Ivo de Lima Barboza, Maria Amélia Fraga Ferreira e José Carlos Passuello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

  
ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA – RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA e NILTON PÊSS.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294  
Recurso nº. : 122.605  
Recorrente : FRIGORÍFICO SÃO JOÃO COMÉRCIO DE CARNES LTDA.

**RELATÓRIO**

A contribuinte acima identificada solicitou à Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte a restituição dos juros moratórios calculados com base na Taxa Referencial Diária – TRD do período de 01/02/91 a 30/08/91, recolhido em virtude de atraso nos pagamentos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro apurada nos meses de dezembro/89, maio/90, junho/90, junho/91, julho/91, sob a alegação, em resumo, que a cobrança da TRD, como juros moratórios, seria ilegal.

Anexou, às fls. 03/11, uma planilha demonstrativa dos pagamentos em atraso e os respectivos DARF's de recolhimento.

Mediante a Decisão SESIT/EQUIR nº 00938, o Serviço de Tributação se manifestou no sentido de negar provimento ao apelo da contribuinte uma vez que, segundo argumentou, *"sob a ótica administrativa, o encargo é devido, pois instituído por dispositivos legais, normas às quais a Administração está plenamente vinculada, não podendo negar-lhe aplicação, sob pena de responsabilidade."*

Regularmente cientificada (fls. 16/17), de que seu pedido foi indeferido, a suplicante apresentou, impugnação tempestiva reiterando as razões apontadas na peça inicial. Informou, ainda, que a TRD foi instituída pelo art. 9º da Lei nº 8.177/91, que posteriormente foi declarado inconstitucional. Explicou que este dispositivo foi alterado pelo, também inconstitucional, art. 30 da Lei nº 8.218 que previa a exigência da TRD, a título de juros de mora, a partir de fevereiro/91..

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, também manteve a exigência fiscal, conforme se evidencia pela leitura da ementa abaixo transcrita:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

**\*RESTITUIÇÃO – TRD**

*Inexiste previsão legal que autorize a revisão do crédito tributário extinto pelo pagamento, no que se refere à parcela da Taxa Referencial Diária – TRD recolhida como juros de mora.*

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.\***

Regularmente intimada, em 24 de março de 2000, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, endereçado a este Colegiado, em 24 de abril de 2000.

Naquela peça, a contribuinte repetiu os argumentos anteriormente oferecidos e aduziu, ainda, que *“a alegação de que inexiste legislação prevendo a revisão do crédito tributário extinto pelo pagamento, traz no seu bojo o reconhecimento do pagamento a maior efetuado pela Recorrente.”*. O Fisco estaria tentando se eximir da discussão sobre a (i)legalidade do pagamento.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

**VOTO VENCIDO**

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

O recurso preenche os requisitos legais. Dele conheço.

Conforme relatado acima, a contribuinte requer a restituição dos valores referentes à Taxa Referencial Diária – TRD, pagos a título juros de mora/encargos, no período de 01/02/91 a 30/08/91.

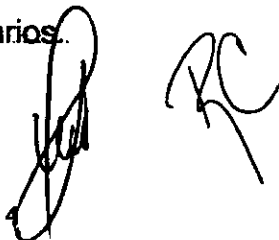
Para melhor compreensão, faz-se necessário um breve histórico sobre a matéria em pauta.

A Taxa Referencial Diária (doravante denominada simplesmente de TRD) foi, inicialmente, instituída pela Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, que, por sua vez, foi convertida na Lei nº 8.177, de 01.03.91.

Não obstante o pretexto de estabelecer as regras para a desindexação da economia, pretendida para dali em diante, a Lei nº 8.177/91 acabou, contraditoriamente, por determinar, em seu artigo 9º:

*"Art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazendas Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, como o Fundo de Participação PIS-PASEP e com o Fundo de Investimento Social e, sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."*

Assim, a Lei nº 8.177/91 determinou que se utilizasse a TRD como fator para correção monetária dos débitos tributários.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

Tal dispositivo legal foi amplamente debatido em inúmeras demandas judiciais, e nossa Corte Máxima logo reconheceu não ser admissível a utilização da TRD como fator de atualização monetária, uma vez que tal índice não refletia a simples variação do poder aquisitivo da moeda, mas, ao contrário, espelhava a variação dos padrões remuneratórios do mercado financeiro, o que lhe conferia natureza jurídica incompatível com os limites meramente compensatórios da atualização monetária, que deveria tão somente recompor o poder de compra da moeda, sem confundir-se com a remuneração financeira que eventualmente se poderia obter daquela mesma moeda, sob pena de se ter, ao serem os juros de mora aditados aos cálculos de apuração dos débitos tributários, dupla incidência de remuneração sobre o mesmo capital, implicando incidência que sequer é prevista pelo sistema tributário definido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Finalmente, o Supremo Tribunal Federal - STF, em voto proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Célio Borja, por ocasião do julgamento da ADIN (Liminar), nº 00004930, deixou manifesto o entendimento a respeito da natureza desse índice financeiro:

*"Apenas, para que, no futuro, se balize o meu próprio entendimento, ao julgar questões como esta ou outras questões que se assemelham, chamo a atenção para um ponto já tocado há pouco pelo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, que diz respeito à natureza dos índices de correção monetária, que se distinguem, a meu ver claramente, do que eu chamaria de uma taxa de juros flutuantes, tomada com base no que o mercado bancário cobra. Penso que há uma distinção nítida a fazer entre as duas coisas. O que está definido no art. 1º da Lei 8.177, de 1º.03.91, Sr. Presidente, parece-me, é a taxa de juros flutuante estabelecida pelo mercado; que 'o Banco Central divulgará'. São expressões do próprio art. 1º dessa lei. O Banco Central divulga aquilo que ele encontra no mercado, como para remunerar operações financeiras, sobretudo as de resultado".*

Nestes termos o Supremo Tribunal Federal acolheu a tese de que a TRD não poderia ser usada como indexador de correção monetária de tributos, pois foi criada como taxa de juros com caráter remuneratório, não se configurando como

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87

Acórdão nº : 105-13.294

simples reposição do poder aquisitivo da moeda, mas como fator de remuneração de capital financeiro.

Verificando que não lograva êxito junto ao Poder Judiciário, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 297, de 28 de junho de 1991, reeditada, em 29 de julho de 1991, sob o nº 298 e, finalmente, convertida na Lei nº 8.218. Essa nova norma legal mencionou a TRD como juros de mora incidentes sobre os pagamentos em atraso.

Leia-se o texto da norma:

*"Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:*

*I - a Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculada desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo recolhimento; e*

*II - (...)"*


A citada norma determinou, ainda, que a incidência da TRD, como juros de mora, deveria retroagir a partir de fevereiro de 1991, modificando os termos da Lei nº 8.177, de 01 de março de 1991.

Verifique-se o teor da norma em comento:

*"Art. 30 - O "caput" do art. 9 da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."*

O fato de essa norma haver sido introduzida mediante alteração da redação de lei anterior e referir-se a meses pretéritos (aplicação retrooperante); ensejou que muitos contribuintes pleiteassem a sua inconstitucionalidade, com base no Princípio



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº : 105-13.294

da Irretroatividade da Norma Jurídica, e sua ilegalidade, com base na Lei de Introdução ao Código Civil.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Conselho de Contribuintes, por meio de inúmeros julgados, foi o primeiro órgão a se manifestar sobre a matéria e dar-lhe jurisprudência pacífica.

Esse Egrégio Colegiado entendeu que o citado artigo 30 da Lei nº 8.218/91 não pretendia fazer retroagir a norma legal, mas somente determinar que, a partir de sua edição, a TRD introduzida pela Lei nº 8.177/91 passaria a ser imposta na forma prevista por ela, ou seja, como juros de mora.

Exemplificativamente, leia-se parte do voto do Acórdão CSRF/01-1.773, de lavra do J. Conselheiro Relator Carlos Emanuel dos Santos Paiva:

*\*É que o parágrafo 4º do art. 1º do Decreto Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) disciplina que as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.*

*Por sua vez, o art. 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) disciplinou que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.*

*Portanto, se margem à dúvida, a norma do parágrafo 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil tem aplicação integral no âmbito tributário, por força do disposto no citado art. 101 do CTN, que recepcionou, no capítulo que tratou da vigência da legislação tributária, as disposições legais, nesse sentido, aplicáveis às normas jurídicas em geral.*

*Com efeito, por força das normas legais, contidas nos diplomas citados emerge a conclusão de que a Taxa Referencial Diária – TRD só poderia ser cobrada como juros de mora a partir do mês em que começou a vigor a Lei nº 8.218/91, ou seja, o mês de agosto de 1991.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

Superada a questão sobre a ilegalidade da cobrança da TRD como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991, cabe analisar a sua possível restituição.

O direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado.

O CTN disciplina o pagamento indevido de tributo (ou melhor, a restituição de valores indevidos) no capítulo da "extinção do crédito tributário", logo após cuidar das primeiras formas extintivas da dívida tributária (o pagamento). A inclusão do tema nesse capítulo funda-se em que o pagamento indevido se opera justamente quando alguém, posto (ou pondo-se) na condição de sujeito passivo, recolhe uma suposta dívida tributária, espontaneamente ou à vista de cobrança efetuada por quem se apresente como sujeito ativo.

Isso ensejou, a meu ver, se não impropriedades do Código, pelo menos a impressão de que para o legislador, mais vale o rótulo falso do que no conteúdo verdadeiro.

Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributos) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo.

Ora, se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito passivo, nem sujeito ativo, nem tributo devido.

Ainda, o pagamento indevido é denominado de "extinção de crédito tributário" (art. 168, I); quando é óbvio que, no pagamento indevido, nem há obrigação nem crédito. O que pode ter havido é a prática de um ato administrativo irregular de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

lançamento, seguido de pagamento pelo suposto devedor, ou pagamento, sem prévio lançamento, por iniciativa exclusiva do suposto sujeito passivo.

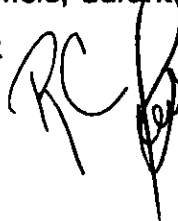
Nesta última hipótese (como é o presente caso), nem a prática de ato da autoridade administrativa terá existido e, por isso, não caberia a referência a "crédito tributário" nem mesmo no sentido de entidade "constituída" pelo lançamento, com abstração da obrigação tributária.

Ainda, no Direito tributário, basta evidenciar-se a inexistência de obrigação tributária para que caiba a devolução do que se tenha pagado, a título de débito tributário. O CTN é expresso ao reconhecer o direito à restituição, *independentemente do prévio protesto* (vale dizer, sem necessidade de nenhuma ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento) e, ainda que o pagamento tenha sido espontâneo (art. 165).

Dessa forma, tenho para mim que, ainda que o ordenamento infralegal nada estabeleça a respeito do direito à repetição do indébito - não haja previsão específica para a restituição de uma determinada exação -, tal direito existirá, indubiosamente. Trata-se, na verdade, de mero corolário do direito de somente pagar o que seja devido.

Ainda, cabe ressaltar mais um fato de suma importância para o deslinde da situação.

Seguindo a orientação da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, e temerosa de que o Poder Judiciário novamente desse ganho de causa aos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal, mediante publicação da Instrução Normativa nº 32, de 09 de abril de 1997, determinou o cancelamento da exigência da TRD, como juros de mora, nos lançamentos de ofício, durante o período de fevereiro a agosto de 1991. Verifique-se os termos da norma:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº. : 105-13.294

*"Art. 1º Determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991.  
§ 1º O entendimento contido neste artigo autoriza a revisão dos créditos constituídos, de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária – TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991."*

Isso significa dizer que os contribuintes que não pagaram as exigências tributárias dentro do prazo legal e houverem sido autuados não poderão ser apenados com a cobrança da TRD (nem como correção monetária nem como juros de mora).

Ora, reconhecer o direito de não exigir a TRD como juros de mora àqueles que não pagaram as exigências, que lhes são feitas com respaldo em lei válida e deixar de restituir àquele que pagou espontaneamente a exação com a taxa da TRD, resultaria em concessão de privilégio ao mau contribuinte.

Assim, a lógica simples impede que se preste ao art. 165 do CTN, interpretação restritiva que leve a essa absurda conclusão.

Feitas as considerações supra, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para determinar a restituição dos valores pagos indevidamente, a título de TRD como juros de mora, desde 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, no que exceder a 1% (um por cento) mês calendário ou fração.

  
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº : 105-13.294

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator Designado

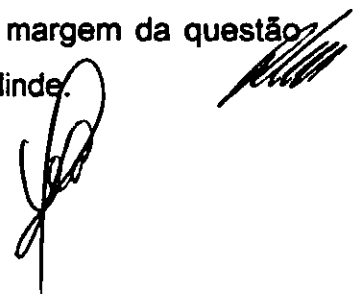
Atento ao relato e voto da Ilustre Conselheira Relatora, *permissa vênia*, assumo posição divergente no que diz respeito à restituição dos juros moratórios calculados com base na TRD do período de 01/02/91 a 30/08/91, pelos motivos de fato e de direito a seguir delineados.

De início, cumpre destacar que o arrazoado abre polêmica sobre questões de direito, eis que os argumentos contestatórios indicam tal posicionamento, situados que estão no campo das discussões sobre a constitucionalidade e legalidade dos dispositivos que tratam da TRD. Temática sobre a qual o julgador singular manifestou-se com precisão e clareza, cujas assertivas traduzo-as como se minhas fossem.

Sobre essa matéria, constitucionalidade e legalidade de dispositivos legais, por reiteradas vezes manifestou-se o Conselho de Contribuintes, justamente negando a admissibilidade de argumentos que sobre ela versarem. A exemplo disso, transcrevo ementa integrante do Acórdão nº 106-10.694, em Sessão de 26.02.99:

**"INCONSTITUCIONALIDADE – Lei nº 8.383/91 – A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal".**

Assim sendo, tais argumentos serão mantidos à margem da questão central pelo fato de não direcionados ao órgão próprio ao seu deslinde.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.005738/94-87

Acórdão nº : 105-13.294

Comungando com o que esposado foi na Decisão singular, declinados com muita propriedade os pontos fundamentais de sustentação do seu posicionamento, sabemos que os dispositivos constantes em nosso ordenamento jurídico/tributário, remetem ao Julgador Administrativo, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, o controle dos atos das autoridades administrativas. Por conseguinte, não tem competência e nem poderes para extrapolar os limites da Lei à guisa de interpretação.

Isto significa que, à luz do que dispõe o art. 165 do CTN, norma de estrutura do Sistema Tributário Nacional, há a possibilidade de ocorrência de repetição de indébito. Entretanto, o alargamento do que o texto traduz não pode ser guindado à restituição perseguida. Ou seja, enquanto vigente a norma, mesmo que posteriormente venha ela a ser declarada inconstitucional e afastada do mundo jurídico, não cabe ao agente público admitir a restituição de qualquer quantia paga ao amparo de dispositivo legal então vigente, se inexistente outra norma que assim o defina. Porquanto entendido como ato jurídico perfeito e acabado, se Lei não dispuser de modo contrário ou assim não entender o Poder competente em sua derradeira e última palavra.

Além do que, a Instrução Normativa nº 32/97, cujo artigo primeiro foi transcrito pelo julgador monocrático, conforme frisado em seu *decisum*, não prescreveu a possibilidade de revisão de créditos tributários extintos pelo pagamento e a conseqüente restituição dos acréscimos então previstos.

Eis aí o ponto central da divergência. Enquanto a legislação reguladora determina o rumo a seguir pela autoridade tributária e esta o faz na exata medida daquele mandamento, o voto da ilustre relatora se contrapõe ao texto infralegal e extrapola os limites da competência do Tribunal Administrativo.

Como arremate, transcrevo parte fundamental da Decisão guerreada por entender integrar o meu pensamento, assim:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.005738/94-87  
Acórdão nº : 105-13.294

"Da mesma forma, a jurisprudência administrativa citada na peça de defesa não lhe aproveita, porque os agentes públicos devem cumprir as determinações da legislação tributária de regência da matéria, uma vez que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 –Código Tributário Nacional)".

O Poder Judiciário, em sua instância maior, até então, não se manifestou contrariamente ao entendimento que dá sustentação à posição defendida pela Administração Tributária Federal. Não havendo, portanto, nenhuma possibilidade de admissão dos argumentos recursivos.

Por todos os fundamentos esposados, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 13 de setembro de 2000

  
**ÁLVARO BARRÓS BARBOSA LIMA** 