

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73

SESSAO DE 14 DE JUNHO DE 1994 - ACORDAO Nº 107-1.282

RECURSO Nº 106.483 - IRPJ - EXS. 1988 e 1989

RECORRENTE: COLAFERRO S.A. - COMERCIO E IMPORTACAO

RECORRIDA : DRF EM ARACATUBA/SF

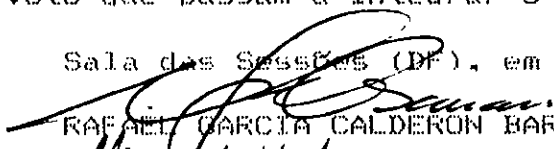
IRPJ - OMISSAO DE RECEITAS -
CHEQUES NAO CONTABILIZADOS -
Caracteriza omissao de receitas a
existencia de cheques recebidos e
nao contabilizados. nao
apresentando o contribuinte
qualquer explicacao para o fato
capaz de infirmar a acao fiscal .

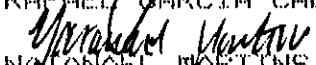
TRD - COBRANCA A TITULO DE JUROS -
APLICACAO DO PRINCIPIO DA
IRRETROATIVIDADE - IMPOSSIBILIDADE
- Incabivel a sua cobranca, a
titulo de juros, no periodo de
fevereiro a julho de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos interposto
por COLAFERRO S.A. - COMERCIO E IMPORTACAO.

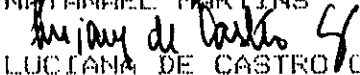
ACORDAM os Membros da Setima Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR privimento parcial
ao recurso, para afastar da tributacao os juros moratorios
equivalentes à TRD anteriores a 01/08/91, nos termos do relatorio
e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 14 de junho de 1994


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS

- RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ

- PROCURADORA DA FAZENDA
NACIONAL

VISTO EM

SESSAO DE: 19 MAI 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: MAXIMINO SOTERO DE ABREU, CARLOS ALBERTO GONÇALVES
NUNES, JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA,
MARIANGELA REIS VARISCO e DICLER DE ASSUNÇÃO.

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73

RECURSO Nº 106.483

ACÓRDÃO Nº 107-1.282

RECORRENTE: COLAFERRO S.A. COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO

R E L A T Ó R I O

A contribuinte, acima qualificada, foi intimada a recolher a título de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, a importância equivalente a 499,09 UFIR, a qual, somada aos acréscimos legais incidentes, perfaz um crédito tributário consolidado no montante de 2.638,36 UFIR, conforme Auto de Infração de fls. 01/29.

A exigência decorre de omissão de receitas, representada por recebimentos não contabilizados. Fundamenta-se a exigência, nos artigos 157, parágrafo 1º, 167, 179, 387, II, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (Lei nº 2.354/54, artigo 2º, Decreto-lei nº 486/69, artigo 2º, Decreto-lei nº 1.598/77, artigos 6º, parágrafo 2º e 12).

Às fls. 30/31, a interessada solicitou prorrogação do prazo para impugnação, o que lhe foi concedido, nos termos do artigo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Observado o prazo legal, a contribuinte deu entrada à impugnação de fls. 32/128, ocasião em que discordou da exigência, alegando, em síntese, o seguinte:

- todas as quantias, como bem sabe e classificou o Sr. Fiscal, referem-se a ordenado, caso do diretor não acionista, Sr. Carlos Alberto Custódio, e retiradas pró-labore; só que, ao contrário do que ele registrou, não são valores que deixaram de ser escriturados em despesas gerais. São contas pessoais dos diretores, que a empresa pagava, mediante emissão de cheque, como tem por timbre fazer, mantendo os comprovantes em caixa, representando "VALE" do diretor. No final do mês, havendo saldo, somente esse era pago, embora a contabilização fosse pelo valor da retirada mensal a que o dirigente fazia jus;
- é fácil verificar que nos dias dos pagamentos, ou em qualquer outro dia do mês, não existem cheques do valor dos pró-labore. Isso em razão de que as retiradas são feitas ao longo do mês, representadas quase que exclusivamente por pagamentos de contas dos dirigentes; na verdade, o comum é chegarem ao final do mês com o valor a que tem direito já quase todo ou inteiramente retirado, senão ultrapassado (docs. de fls. 57/68);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

- o valor líquido que consta das folhas de retiradas pró-labore só não coincidem exatamente com o valor dos lançamentos no Diário, com diferenças inexpressivas, porque haviam despesas dos sócios que eram debitadas pelos bancos diretamente na conta da empresa, e que por isso era descontadas diretamente do valor a receber;
- os fatos tributados sob o item 1, imputação de pagamento de despesas de dirigentes identificados, não diferem, em sua natureza, dos tributados sob o item 2 do Termo Fiscal, pagamentos a sócios ou dirigentes não identificados;
- no entanto, para a hipótese de a autoridade julgadora considerar que esses elementos não sejam bastantes para permitir a conclusão pela improcedência do lançamento nesta parte, a impugnante desde já consigna seu pedido de realização de diligência na empresa;
- também no que se refere aos fatos descritos no item 3 do Termo de Constatação e Enquadramento Legal, e sob n.ºs 3 e 4 no "Resumo das Irregularidades Apuradas", ou seja, omissão de recetias por recebimentos de cheques do sócio Elcio Colaferro, não contabilizados, também a exação não pode prosperar;
- o sócio Elcio Colaferro exercia e exerce na empresa a função de diretor de vendas, participando de praticamente todas as operações de vendas, facilitando aos candidatos a aquisição de veículos novos, assim como a alienação de veículos usados que eles, ou mesmo os clientes em geral, não pretendem conservar. Não é portanto, estranhável que recebimentos de clientes cheguem à empresa por suas mãos;
- ainda que a cobrança fosse procedente, seria necessário retificá-la, para efeito de excluir do montante os juros cobrados mediante a aplicação da Taxa Referencial Diária - TRD, no período de fevereiro a dezembro de 1991, vez que, por não guardar qualquer compromisso com a aferição da perda do poder aquisitivo da moeda, visto levar em conta critérios outros, baseados nas oscilações do mercado financeiro, a TR não se presta para servir como índice de correção monetária de tributos.

Manifestando-se na fase regimental estabelecida pelo artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o responsável pelo lançamento informou, em síntese, o seguinte:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73

ACÓRDÃO Nº 107-1.282

- o contribuinte informa que os cheques relacionados pela fiscalização foram para pagamento de vales e/ou compromissos particulares dos sócios, mas não demonstra a compensação desses valores com as retiradas pró-labore devidas;
- quanto aos recebimentos de sócio, as alegações apresentadas procuram inverter o ônus da prova. Ora, quem têm de explicar é o contribuinte perante o Fisco;
- quanto ao fato de o Sr. Elcio Colaferro exercer a função de diretor da empresa, facilitando aos compradores as suas aquisições, podemos até admitir; resta comprovar por parte do contribuinte, porque estaria ele pagando a compra de veículos de terceiros, e ainda, porque a empresa não contabilizou aqueles depósitos em sua conta;
- a TRD utilizada no caso não foi como fator de correção monetária, mas sim, como encargo financeiro aplicado sobre o crédito tributário após o seu vencimento;
- deixa a cargo da autoridade julgadora manifestar-se sobre o pedido de diligência solicitado pelo contribuinte.

A autoridade julgadora monocrática manteve integralmente o lançamento de ofício, pelas seguintes razões sinteticamente expostas:

- que a escrituração mercantil somente pode fazer prova, a favor da pessoa jurídica, quando, preenchidos os requisitos mínimos de individualização, clareza e cronologia, e possibilitar a identificação e comprovação do fato registrado;
- que as retiradas dos sócios e/ou diretores não escrituradas em despesas gerais importam em CZ\$ 2.084.513,36; no entanto o valor líquido das folhas de pagamentos de pró-labore, que consta nos documentos de fls. 58/68, monta em CZ\$ 1.565.245,55;
- que a impugnante informa que o valor líquido constante das folhas de retiradas pró-labore não coincidem exatamente com o valor dos lançamentos no Diário, porque havia despesas dos sócios que eram debitadas pelos bancos diretamente na conta da empresa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

- que, em sua defesa, o contribuinte, não logrou demonstrar, contabilmente a compensação dos pagamentos de vales e/ou compromissos particulares dos sócios com as retiradas pró-labore devidas. Em consequência restou descaracterizada a presunção de omissão de receitas em virtude de se constatar retiradas dos sócios e/ou diretores não escrituradas;
- que, quanto aos recebimentos de sócios, a falta de comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, da origem de receitas, representada por recebimento não contabilizados, corresponde aos cheques a favor da pessoa jurídica, importa em indício que autoriza a presunção de omissão de receitas. Não constituem prova hábil e idônea meros assentamentos contábeis, duplicatas emitidas pelos sócios e outros documentos de emissão dos próprios interessados;
- que, em sua defesa, a interessada alega que tais cheques eram destinados a pagamentos de automóveis adquiridos por terceiros, sendo que no caso do item "d" às fls. 38 não foi identificada a operação correspondente ao recebimento, pelo próprio contribuinte;
- que também carece de consistência o argumento referente à Taxa Referencial Diária - TRD. O artigo 3º da Lei nº 8.218/91, que deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177/91, determina a incidência, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, de juros de mora equivalente à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, a partir de fevereiro/91;
- que, por fim, quanto ao pedido de diligência solicitado pela contribuinte, esta é desnecessária, tendo em vista que não existem registros contábeis que demonstrem o alegado na impugnação, sendo a documentação acostada aos autos suficientes ao julgamento deste processo.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro Natanael Martins - Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

A recorrente foi autuada em face de a fiscalização ter detectado omissão de receitas, representada por recebimento não contabilizados, nos exercícios financeiros de 1988 e 1989.

Não obstante se tratar de matéria que, rigorosamente, nesta Casa, não comportaria maiores divagações, já que a Recorrente nada mais apresentou que pudesse abalar a ação fiscal, em homenagem ao seu patrono, que já tivemos a oportunidade de vê-lo em ação, que elaborou longa e exaustiva peça recursal, debateremos ponto por ponto as questões suscitadas, apenas que, por coerência de abordagem, ordenando-as e, quando repetitivas ou complementares, tratando-as conjuntamente.

A QUESTÃO DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A Recorrente foi autuada porque, fundamentalmente, deixou de escriturar cheques emitidos a seu favor.

Tal circunstância, à evidência, caracteriza presunção de omissão de receita, como assim já decidiu este Conselho em caso análogo, "verbis":

"cheques não contabilizadas - Configura-se omissão de receitas de cheques não contabilizados, pretensamente utilizados para suprimento de caixa, mas que foram utilizados para outros fins".

Ora, a autuação abordou fatos concretos. A matéria, por se tratar de "presunção legal", inverteu o ônus da prova. Isto é, cabia à Recorrente infirmar os fatos apontados. A r. decisão abordou toda a questão, terminado por concluir que receitas de fato foram omitidas, já que a recorrente nada trouxe que abalasse sua convicção. Note-se que se tratava de apenas quatro cheques.

Logo, não vejo nenhuma nulidade na r. sentença, pelo que rejeito a preliminar suscitada.

A QUESTÃO DO INDEFERIMENTO DA PERÍCIA

No que se refere à matéria tratada neste Conselho, omissão de receitas caracterizadas pela não contabilização de quatro cheques, em que o ônus da prova era da recorrente, o indeferimento da perícia foi mais do que oportuno, já que para elidir a ação fiscal bastaria a recorrente provar a contabilização dos cheques.

Rejeito, pois, também esta preliminar.



PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

A QUESTÃO DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES

A aplicação de penalidades, como ocorre em qualquer ramo do direito, somente se concretiza se o ato ou fato tido como delituoso restar configurado e confirmado.

Daí porque dizer o CFN que a autoridade de fiscalização propõe a penalidade aplicável.

Isto não quer significar, obviamente, que a autoridade de fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, não possa fazer a inserção da multa que entenda cabível, já que a razão de ser do auto de infração é justamente a de propor a penalidade aplicável, além de servir, obviamente, como meio de lançamento de tributo.

A jurisprudência deste Conselho é mansa e pacífica. Lavrado o auto de infração, deve a autoridade de fiscalização proceder ao cálculo do tributo devido e das penalidades aplicáveis.

Ao contribuinte, diante da "imposição" que se lhe faz, cabe aceitá-la ou não. Não aceitando-a, cabe discutí-la perante os órgãos Administrativos ou Judiciários que, a final, confirmarão ou não a infração supostamente cometida.

Ou seja, a fiscalização, ainda que procedendo ao cálculo da penalidade cabível, juridicamente não a aplica. Apenas a propõe.

Inaplicáveis, pois, as referências feitas pelo Recorrente aos Decretos-leis 433/69 e 822/69, bem como ao artigo 43 da Lei 8541/92, que, aliás, se levadas a sério, a rigor importaria dizer que este País seria o melhor paraíso terrestre, já que transgressões à legislação tributária vigente não resultaria, jamais, em aplicação de penalidade.

A QUESTÃO DA COBRANÇA DE ENCARGOS COM BASE NA TRD

Não há dúvidas de que a TRD, cobrada como taxa de juros, possa ser aplicada a créditos tributários vencidos.

Nem se diga, ao argumento de que a infração teria se verificado no passado, que a sua aplicação feriria o artigo 144 do CTN, que reza que no lançamento tributário lei aplicável é a vigente na data de ocorrência do fato gerador, eis que inaplicável à espécie.



PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

O que está ao abrigo do art. 144 do CTN, que é mero desdobramento prático dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade, é quantificação da obrigação tributária em termos de valor, que surgiu quando da ocorrência do fato gerador.

Não se pretendeu outorgar aos contribuintes, sobretudo aos devedores inadimplentes, um direito adquirido à cifra aritmética.

Justamente por isso que o STF, em mais de uma oportunidade, reconheceu que a norma de correção monetária possa incidir imediatamente aos débitos em atraso, apenas não permitindo a sua aplicação retroativa (confira-se RE 73:597, RTJ, 63:514 e ERE 69.749/MG, RTJ, 61:130).

Perfeitamente justa, portanto, a cobrança de acréscimos sobre o crédito tributário a título de TRD.

Porém, na esteira do que vem sendo decidido nesta Câmara, não podemos deixar de reconhecer ser inaplicável a TRD no período de fevereiro a julho, já que nesse período se pretendeu cobrá-la, indistintamente, como correção monetária, o que seria absolutamente inaplicável, como bem demonstrou o ilustre Conselheiro Jonas Francisco de Oliveira (Acórdão nº 107-0.410), cujo voto adoto integralmente, e que passo a transcrever:

"...entendo que sua cobrança no período entre fevereiro e julho de 1991 é indevida, quando só é cabível a aplicação do percentual de 1% ao mês, a título de juros de mora, para, somente a partir de 01.08.91, ser a mesma exigida, por ser esta a data a partir da qual a Lei nº 8.218/91, que considerou o TRD como juros, passou a vigor e a ter eficácia.

Para melhor sustentar este entendimento, peço vênias para fazer minhas as palavras do eminente Conselheiro PAULO IRWIN VIANNA, que em magistral Declaração de Voto assim conclui sua brilhante tese:

"De todo o exposto extrai-se, com facilidade, que:

i. a aplicação da TRD como índice de correção monetária é inconstitucional e foi afastada, tanto pelos Tribunais, como pelo próprio executivo que, admitindo expressamente sua incompatibilidade com o texto da Carta Magna (E.M. das Medidas Provisórias nº 297 e 298), com essa fundamentação alterou a lei pertinente.



PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

2. somente com a introdução da Medida Provisória nº 298 (Lei 8.210) a TRD tornou-se aplicável como índice de juro aos débitos fiscais, e esse diploma teve vigência a partir da data de sua publicação, conforme dispõe seu art. 43.

3. a aplicação retroativa que vem sendo dada pelo Fisco a essa incidência de juros calculados pela TRD é inadmissível: a lei que introduz ônus para o contribuinte não pode retroagir, eis que essa retroação é defesa não só em decorrência de preceitos da lei complementar mas principalmente porque é incompatível com o texto constitucional, com o dogma da proteção da segurança jurídica, e com os princípios que, entrelaçados, norteiam as regras de legislação tributária, a saber:

- a) o princípio da previsibilidade (para a sociedade e o Estado);
- b) o princípio de que não se admite surpresa para o efeito de agravar débito fiscal (segurança do contribuinte);
- c) o princípio da estabilidade e segurança das relações tributárias;
- d) o princípio da isonomia;
- e) o princípio da irretroatividade da norma tributária.

4. é farta e veemente a jurisprudência, inclusive emanada do Supremo Tribunal Federal, vedando esse efeito retroativo, não só para as leis que agravam a obrigação principal, mas também para aquelas que agravam os acréscimos legais, tais como a correção monetária, a multa de mora e os juros de mora;

A propósito da própria TRD já se manifestou o Supremo, pelo pleno, em ação direta de inconstitucionalidade, abordando inclusive a questão do direito intertemporal, para excluir toda a pretensão de aplicação retroativa.

5. Por consequência, é inadmissível a aplicação da TRD relativamente ao período que antecedeu o início da vigência da Medida Provisória 298, vale dizer, 1.8.91, período para o qual o índice de juros legal conhecido à época pelos contribuintes era de 1%.

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

6. Em outros termos, a aplicação retroativa da Medida Provisória para o fim de aplicar ao período que medeou de 1.2.91 a 1.8.91 uma taxa de juros então desconhecida pelo contribuinte (TRD) é inteiramente absurda e colide frontalmente com os mais elementares princípios de direito em geral, e tributário em particular, desonrando a farta manifestação doutrinária e jurisprudencial relativa ao direito intertemporal, notadamente naquilo que se refere a agravamentos de débitos fiscais".

Por último, e por pertinente ao deslinde da questão, convém analisá-la sob a ótica dos artigos 105 e 106 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), posto que tratam de aspectos temporais relacionados à aplicação da lei tributária.

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.

O art. 105 estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha-se iniciado mas não esteja completa nos termos do art. 116. Portanto, quando a lei entra em vigor, ela passa a ter eficácia imediatamente sobre as relações jurídicas hipotetizadas por ela e que se materializem a partir da data da lei, ou seja, presentes, futuras ou ainda não concluídas, quer dizer, apenas iniciada. Logo, por princípio, a lei não pode, retroativamente, estabelecer ou aumentar o ônus econômico-financeiro do contribuinte, criando, destarte, uma situação gravosa de forma retro-operativa e inesperada. Numa palavra, a lei é elaborada para o futuro, a partir do presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº 10820/000.128/93-73
ACÓRDÃO Nº 107-1.282

Sendo assim, a Lei nº 8.218/91 não poderia retrooperar no sentido de alcançar fatos geradores já materializados, cujos débitos tributários de consequência também foram indevidamente alcançados e onerados com a imputação da TRD a título de juros.

Por seu turno, segundo as previsões do art. 106 do CTN, também não se coaduna com a hipótese sub-judice a aplicação de lei a fato ou a ato pretérito, posto que, vimos de ver, a lei não pode ser aplicada retroativamente para criar situações mais onerosas ao contribuinte; apenas para atuar com benignidade, a teor do mencionado artigo 106.

Resta, então, adotar a regra do art. 105 do CTN e concluir, novamente, que a situação jurídica envolvida na presente questão, relativamente a fatos geradores pretéritos, já definitivamente constituída, só pode ser alcançada pela lei nº 8.218/91 a partir de sua entrada em vigor, ou seja, 01.03.91, a partir da qual e somente então serão exigidos os juros a que denominaram de Taxa Referencial Diária.

Neste sentido, esta Câmara já vem decidindo, por maioria de votos, prover o recurso, para afastar tal imposição, como é o caso do Acórdão 107-0.344, cujo voto foi proferido por este Conselheiro em sessão de 16.06.93.*

Por tudo isso, conheço do recurso interposto para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para afastar a TRD exigida no período de fevereiro a julho de 1991.

é como voto.

Brasília/DF, 14 de Junho de 1994.

Natanael Martins
Natanael Martins - Relator.