



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Recurso nº. : 107.261
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1986 e 1987
Recorrente : TERG TEX INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.
Recorrida : DRF em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão nº. : 101-92.454

I.R.P.J. – CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. - COMPROVAÇÃO. - GLOSA – A apropriação dos custos das mercadorias vendidas requer sejam comprovados: i) o ingresso dos bens no estabelecimento da adquirente; e ii) a sua utilização na elaboração dos produtos vendidos. Simples exibição de Notas Fiscais, ainda mais quando emitidas por pessoas jurídicas que tiveram suspensão a inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes, por omissão na entrega da Declaração de Rendimentos, não é bastante para dar comprovar a efetiva realização dos custos

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – INOCORRÊNCIA – A cronologia que deve ser observada para contabilização das operações realizadas pela pessoa jurídica impõe que, para caracterização do saldo credor da conta Caixa, fato presuntivo de omissão no registro de receitas, seja recomposta a escrituração daquela conta, computando-se todas as saídas e entradas segundo a documentação existente, durante determinado lapso temporal.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. - AGRAVAMENTO. A aplicação da multa agravada prevista no artigo 728, III, Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, pressupõe que o sujeito passivo tenha agido com “evidente intuito de fraude”, circunstância que deve ser minuciosamente justificada, caracterizada e comprovada nos autos.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. - INCIDÊNCIA. Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

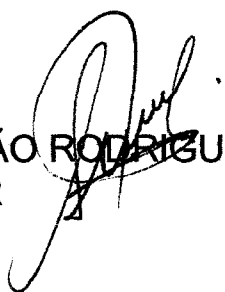
2

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TERG TEX INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela de CZ\$ 16.985.334,52, no exercício de 1987; reduzir a penalidade de 150% para a de 50%, bem como excluir os encargos da Taxa Referencial Diária – T.R.D., no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

TERG TEX INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGC/MF sob o nº 61.116.190/0001-00, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve , em parte a exigência formalizada através do auto de Infração de fls. 96/97, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Em Sessão realizada no dia 17 de setembro de 1996, foi feito este relato:

“A peça básica de fls. nos dá conta de que foram apuradas as irregularidades:

Conforme está detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal e Constatação, o contribuinte em epígrafe utilizou-se de Notas-Fiscais inidôneas para majorar indevidamente seus custos. As empresas que emitiram estas notas são a Confecções Marie Elizabeth Ltda. e Line Confecções Ltda.



O montante glosado totalizou Cr\$ 743.209.669 e Cz\$ 3.739.272,85 nos exercícios de 1986 e 1987, respectivamente.

O contribuinte não logrou esclarecer e comprovar documentalmente um lançamento de Cz\$ 16.490.633,25 a crédito da conta caixa no mês de dezembro de 1986. Como o contribuinte não atendeu as diversas intimações para comprovar este lançamento e no intuito de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, esta fiscalização fez uma presunção de que este lançamento tem o seu momento correto em janeiro de 1986 (o momento mais salvaguardado possível para a Fazenda Nacional), ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Assim, procedendo, apuramos um saldo credor de caixa de Cz\$ 16.985.334,52 cruzados em janeiro de 1986."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 103 a 106, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação (fls. 109/111):

"A existência injustificada, de saldo credor na conta CAIXA faz presumir omissão de receita por parte da empresa



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

O uso de notas fiscais inidôneas, "frias", assim consideradas após exame criterioso das fontes emissoras das mesmas, pressupõe custo fictício, redutor do lucro tributável em montante equivalente."

Cientificada dessa decisão em 18 de outubro de 1993, a contribuinte ingressou com apelo para esta Segunda Instância Administrativa, sustentando em resumo:

- a) preliminarmente, são nulas as intimações correspondentes ao Finsocial, ao Imposto de Renda na Fonte e ao PIS Faturamento, tendo em vista que não decorrem da autuação em causa, já que das peças que integram o presente processado não há qualquer referência à cobrança de tais tributos;
- b) em consequência, não houve lançamento no que se refere à constituição dos créditos correspondentes aos mencionados tributos, não havendo como cobrá-los
- c) quanto ao mérito, deve ser ressaltado que a recorrente atua no mercado há aproximadamente 32 anos, sendo certo que a qualidade dos seus produtos, aliada ao longo período que vem exercendo suas atividades, a tornaram conhecida tanto pelos seus clientes quanto por seus fornecedores;



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

d) tem-se que considerar a limitada infra-estrutura administrativa com a qual conta a recorrente, bem como as diversas exigências de natureza fiscal impostas pelos entes tributantes, o que acarreta uma indiscutível dificuldade no cumprimento de todas as obrigações fiscais pelas empresas de pequeno porte, além da elevadíssima carga tributária incidente sobre o faturamento, e o custo assumido para o cumprimento de suas obrigações;

e) diante de tais fatos, a autuação imposta se apresenta inconcebível, mormente no que refere à penalidade agravada, a qual é imposta somente a sonegadores cuja profissão é lesar o fisco, não sendo esta a conduta apresentada pela empresa recorrente ao longo de sua existência;

f) está registrado no “Termo de Verificação Fiscal e Constatação” que foi solicitada documentação necessária para comprovação dos valores lançados a crédito da conta caixa, em razão da desconfiança da existência de saldo credor, de forma a evidenciar os lançamentos realizados durante o ano de 1985, tendo a Fiscalização atestado a regularidade dos referidos lançamentos;

g) a recorrente não teve tempo hábil para organizar toda a documentação que embasou as operações realizadas durante o ano de 1986, razão pela qual o autuante entendeu de considerar que o lançamento efetuado no final do ano como sendo um indício de que

poderia haver saldo credor de caixa naquele ano, o qual a recorrente estaria tentando ocultar;

h) reconhece a recorrente que seu contabilista cometeu um equívoco quando efetuou um único lançamento no final do período, englobando os pagamentos a fornecedores realizados durante o ano de 1986, porém, com o objetivo de reconstituir as operações que envolveram a conta caixa naquele período, afastando assim a presunção inferida, é apresentada documentação que comprova os valores lançados a crédito e a débito dessa conta, mensalmente, conforme fluxo elaborado;

i) alega a Fiscalização que a recorrente procedeu à escrituração de Notas Fiscais inidôneas, motivo pelo qual foram glosados os correspondentes custos, sob o argumento de que as empresas emitentes dos citados documentos não existiam à época dos fatos;

j) esclarece a recorrente que tais fatos não são do seu conhecimento, sendo certo apenas que o comerciante Jacob José Erlichman era conhecido no mercado, com estabelecimento à Rua Prates, 320, primeiro andar, telefone 228-1611, dados esses que constam das cópias da Notas Fiscais anexas ao presente recurso, sendo certo que citado comerciante continua n mesmo telefone, bem como Simão, seu irmão, cujo nome figura no relatório elaborado pela Fiscalização;



l) as Notas Fiscais objeto da glosa não apresentam qualquer irregularidade, contendo todos os requisitos exigidos pela legislação fiscal federal e estadual, relativamente ao IPI e ao ICMS;

m) diante dos fatos apontados, como também da demonstração de que foram efetuados os pagamentos pelos produtos adquiridos, é indiscutível o direito da recorrente em contabilizar tais valores como custo operacional;

n) face ao exposto, é imperioso seja relevada a multa agravada de 150%, aplicável apenas aos casos de evidente intuito de fraude, conforme previsto no artigo 728, III, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980;

o) descabe a cobrança dos encargos calculados com base na Taxa Referencial Diária - TRD, tendo em vista que os dispositivos da Lei 8.218, de 1991, ferem o princípio da irretroatividade.

Em razão das providências solicitadas, foram produzidos os documentos de fls. 257 a 260.

É o relatório. 

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator;

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

As alegadas irregularidades que deram suporte à glosa dos custos contabilmente apropriados, com o conseqüente agravamento da pena pecuniária, segundo consta do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E CONSTATAÇÃO” de fls. 30/38, podem ser resumidas:

- i) CONFECÇÕES MARIE ELIZABETH LTDA.:
 - paradeiro desconhecido;
 - omissa no Cadastro das Pessoas Jurídicas;
- ii) LINE CONFECÇÕES LTDA.:
 - foi bloqueada a inscrição estadual.
 - Omissa no Cadastro das Pessoas Jurídicas.

Em conseqüência dos argumentos expendidos na fase impugnativa, a autoridade julgadora singular fez consignar:



“CONSIDERANDO que a empresa autuada deixou de atender intimações para apresentar documentos fiscais de pretensas compras junto às empresas Confecções Marie Elizabeth e Line Confecções Ltda.;

CONSIDERANDO que semelhante recusa forçou o Fisco a proceder diligência junto às referidas empresas (fls. 31/38), onde constatou que as mesmas eram firmas fantasmas, sem localização conhecida nos endereços fornecidos como sua sede de estabelecimento;

CONSIDERANDO que após todas essas omissões a empresa ainda ingressou com impugnação alegando, fls. 104/105, que os documentos estão regularmente registrados e que desconhecia a irregular situação dessas supostas empresas vendedoras;”

Cumpre registrar que a Fiscalização, após diligenciar com o objetivo de localizar as empresas fornecedoras ou seus responsáveis, registrou:

“Todos os esforços feitos para localizar as empresas Confecções Marie Elizabeth e Line Confecções e os sócios Antônio José da Silva e Américo Giannoni foram inúteis, pois todos estão desaparecidos.

Por tudo quanto foi exposto anteriormente, todas as Notas Fiscais emitidas pelas empresas Confecções Marie Elizabeth Ltda. E Line Confecções Ltda. No período fiscalizado serão consideradas inidôneas, não podendo ser deduzidas como custo nos termos do art. 184-I do RIR/80 e, portanto, deverão ser adicionadas ao lucro real nos termos do art. 387-I do RIR/80.”



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

É inegável que a recorrente deixou de produzir prova hábil, suficiente para demonstrar que os bens adquiridos teriam ingressado no estabelecimento industrial e que teria ocorrido sua utilização na confecção de seus produtos.

Portanto, a glosa dos custos apropriados, representados pelos valores correspondentes às Notas Fiscais objeto da glosa, é legítima, não merecendo qualquer reparo.

A exasperação da penalidade, todavia, implica considerar aspecto diverso, que requer prova inconteste da prática de ato com o objetivo específico de reduzir a base de cálculo do tributo.

O comando legal invocado autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício quando caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, ou seja, qualquer circunstância que possa ensejar a majoração da penalidade deverá ser objeto de minuciosa justificação, com a coleta de provas que tornem o fato indubitado, inconteste, não bastando, para tanto, simples suspeitas ou indícios.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que o agravamento da penalidade está autorizado nos casos em que ficar comprovado, de forma inequívoca, inconteste, o evidente intuito de fraude. Dentre inúmeros julgados que versam sobre o assunto, cabe aqui reproduzir as ementas dos Arestos:



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

a) Acórdão nº 101-83.401, de 27/04/92:

"PASSIVO FICTÍCIO - A existência de títulos pagos e arrolados como pendentes, por ocasião do fechamento do balanço anual, caracteriza "passivo fictício". SALDO CREDOR DE CAIXA - Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste a presunção de receitas omitidas em montante equivalente. FRAUDE NÃO COMPROVADA - Não se ajustando os fatos descritos na imputação fiscal à hipótese de evidente intuito de fraude, na forma prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, descabe a aplicação da multa qualificada de 150% de que trata o art. 728, inciso III do RIR/80."

b) Acórdão nº 101-86.047, de 26/01/94:

"PROCEDIMENTO DECORRENTE - Contribuições para o FINSOCIAL/ FATURAMENTO - Os valores de receitas operacionais omitidos na pessoa jurídica integram a base de cálculo da contribuição. MULTA MAJORADA - Para que se possa cobrar a multa agravada de 150% é necessário que fique provado o evidente intuito de fraude - Recurso a que se dá provimento, em parte."

c) Acórdão nº 101-84.744, de 15 /02/93:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO - INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - Vedada a compensação de prejuízo fiscal da empresa incorporadora com o resultado positivo da incorporada dado que, por força de lei, o prejuízo fiscal somente pode ser compensado com lucros posteriores.

MULTA AGRAVADA - Somente se justifica a aplicação de penalidade prevista no art. 728, inciso III, do RIR/80, se restar provado o intuito de fraude."

d) Acórdão nº 101-85.903, de 06/12/93:

"ARBITRAMENTO DE LUCROS - Falta de apresentação de livros e documentos - A lei autoriza o fisco a fixar os lucros tributáveis, mediante arbitramento, quando o contribuinte não dispõe de escrita regular, de acordo com as leis comerciais e fiscais e respectivos documentos



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

comprobatórios, situação que abrange a hipótese de tais elementos terem sido destruídos antes da revisão fiscal.

PENALIDADE AGRAVADA - FRAUDE NÃO COMPROVADA - Não se ajustando os fatos descritos na inicial à hipótese de evidente intuito de fraude, na forma prevista nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/64, descabe a aplicação da multa qualificada de que trata o inciso III, do artigo 718, do RIR/80."

e) Acórdão nº 103-10.200, de 27/03/90:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA POR SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DA ENTREGA - Os suprimentos de numerários efetuados à pessoa jurídica pelos seus sócios sem a devida comprovação de sua origem e de sua entrega presumem-se, nos termos do art. 181 do RIR/80, originários de receita omitida. Incabível a multa de 150% se não provada a existência de fraude no ilícito cometido. Recurso parcialmente provido."

f) Acórdão nº 103-07.529, de 15/9/86:

"IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS. DISPÊNDIO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não comprovada a efetiva prestação dos serviços remunerados, indedutível o valor correspondente como despesas operacionais da pessoa jurídica remuneradora. - MULTA AGRAVADA. Sua aplicação exige que seja comprovado o evidente intuito de fraude."

Nesta mesma linha de entendimento podemos indicar alguns Acórdãos da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

a) Acórdão nº CSRF/01-0.998, de 25/10/90:

"IRPJ - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. A aplicação da multa agravada prevista no artigo 21 do Decreto-lei nº 401, de 1968, pressupõe que o sujeito passivo tenha agido com "evidente intuito de fraude", circunstância que deve ser minuciosamente justificada, caracterizada e comprovada nos autos. Recurso especial não provido."



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

b) Acórdão nº CSRF/01/0.785, de 23/10/87:

"IRPJ - PASSIVO EXIGÍVEL FICTÍCIO. MULTA AGRAVADA. Não restando comprovado o evidente intuito de fraude, descabe a aplicação da multa majorada de 150%, nos casos de lançamento "ex officio."

c) Acórdão nº CSRF/01-0.020, de 23/11/79:

"SUPERFATURAMENTO EM DESPESAS COM FRETES. MULTA APLICÁVEL. Dada a natureza da infração, a qual exige como pressuposto a intenção dolosa, o querer de fraudar o Fisco, mediante conluio e utilização de meios fraudulentos (notas ou recibos com declarações sabidamente não verdadeiras), visando impedir total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido: a multa aplicável é a de 50% (cento e cinquenta por cento), como previsto no art. 21, alínea "c", do D.L. 401/68, para todos os casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, salvo se a lei expressamente dispuser em contrário (norma especial derogando a geral). MULTAS APLICÁVEIS. São as previstas em lei para cada espécie de infração. Se mais de uma irregularidade for apontada na mesma peça fiscal e diferentes forem as penalidades estabelecidas em lei, compete à autoridade fiscal atentar para a natureza das infrações apuradas, aplicando as sanções fixadas especificamente para cada espécie. O legislador fiscal ao prever as penalidades cabíveis, leva em conta a natureza da infração (gravidade e consequências dela advindas) e não o possível descumprimento da norma ou a espécie do fato gerador da obrigação tributária transgredida."

No que se refere ao alegado saldo credor da conta Caixa, fato presuntivo de omissão no registro de receitas, a Fiscalização registrou (fls. 30/31):

"3. O lançamento de Cz\$ 16.490.633,25 cruzados a crédito da conta caixa está lançado no último mês do ano de 1986 e é substancialmente superior à média mensal creditada à conta caixa, o que associado à omissão de



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

informações por parte do contribuinte sobre este assunto (mesmo depois de diversas informações) induz esta fiscalização a presumir que possa haver saldo credor de caixa no ano-base de 1986, e que a postergação do crédito dos Cz\$ 16.490.633,25 para dezembro/86 tenha por objetivo justamente ocultar este fato.

Como é possível adivinhar se o presente lançamento está devidamente suportado por documentação hábil e idônea que o justifique quanto ao montante e ao momento; como o contribuinte não logrou até o momento esclarecer e apresentar a documentação correspondente ao presente lançamento e como esta fiscalização tem que salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, faremos uma presunção de que os Cz\$ 16.490.633,25 deveriam estar lançados em janeiro de 1986 (o mês mais favorável à Fazenda Nacional) e não em dezembro de 1986 (o mês mais favorável ao contribuinte), ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

Com as providências tomadas em consequência do que foi solicitado através da Resolução nº 101-02.270, a Fiscalização informou (fls. 259):

"3. Examinando a folha 191 apresentado, pelo contribuinte, verificamos que ele partiu de um saldo inicial de caixa de 14.956,75, quando em sua declaração (fl. 04) está o valor de 2.200,57 (já convertido para cruzados), uma diferença de 12.756,18 cruzados.

4. Examinando a folha 202 apresentada pelo contribuinte, verificamos que o saldo final de caixa é 295.899,79, diferente de sua declaração (fl. 15) que está o valor de 101.288, uma diferença de 194.611,79, ou seja,



nos documentos apresentados está faltando uma saída de caixa deste valor.

5. A diferença total do apresentado pelo contribuinte e sua declaração anual de Imposto de Renda foi de 207.367,97 (= 12.756,18 + 194.611,79).

6. Examinando, por amostragem, os valores debitados à conta caixa (fls. 191/202) concluímos pela compatibilidade com os valores de receita declarada (fl. 12).

7. Como em setembro de 1986 (fl. 199) o saldo de caixa apresentado pelo contribuinte em sua defesa foi de 134.051,37 devedor, inferior à diferença encontrada confrontando-se a declaração de Imposto de Renda (= 207.367,97), salvo melhor juízo, entendemos ainda restar um saldo credor de caixa de 73.316,60 cruzados (= 207.367,97 – 134.051,37)."

Do confronto entre as assertivas feitas pelo diligenciante e aquelas constantes do "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E CONSTATAÇÃO" emerge cristalino que:

- i) para caracterização do fato a Fiscalização sequer recompôs a escrituração da conta Caixa, presumindo tão somente que o registro contábil deveria ter sido efetuado em janeiro e não em dezembro de 1986;
- ii) exame superficial da documentação apresentada, quando considerados os registros contábeis, não confirmam a "suspeita"



- iii) de que teria havido o propósito de encobrir eventual saldo credor da conta Caixa em janeiro de 1986;
- iv) a presunção de omissão no registro de receitas, tal como prevista no artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1986, não restou configurada.

Com efeito, é entendimento assente neste Conselho que a apuração do saldo credor da conta Caixa não prescinde da recomposição dos assentamentos contábeis, dia a dia, segundo a ordem cronológica dos fatos ocorridos segundo a documentação que lhes tenha dado causa. A propósito vale invocar decisão cuja ementa se transcreve:

“SALDO CREDOR DE CAIXA – Em razão da cronologia de contabilização das operações realizadas pela pessoa jurídica, a omissão no registro de receitas somente se caracteriza e pode ser quantificado o seu montante, se recomposta a conta caixa, dia-a-dia, durante determinado lapso temporal. Incorreto critério que consiste em deduzir, em determinado dia, o total dos ingressos na conta Caixa que a Fiscalização suspeita sejam fictícios.” (Ac. 101-84.906, de 1993).

No caso sob análise, como restou evidenciado, o lançamento tributário resulta: primeiro, da “presunção” de que o fato teria ocorrido em janeiro e não em dezembro de 1986, quando foi efetivado o assentamento contábil; e segundo, da



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

presunção legal de que ocorrera omissão no registro de receitas, face ao “presumido estouro de caixa”.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

Por último vem à baila a questão da aplicação da Taxa Referencial Diária - T.R.D., tendo como fundamento o disposto no artigo 30 da Lei nº 8.2118, de 1991.

Vale transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-85.851, de 16 de novembro de 1993, “*verbis*”:

“É certo que a qualquer manifestação que vise obter declaração de inconstitucionalidade de texto legal deve ser intentada junto ao Poder Judiciário, único foro competente para decidir questões dessa natureza. Também é certo que parte dos fundamentos expendidos pela autoridade “a quo” é verdadeiro, só não o sendo a assertiva feita no sentido de que incorreu irretroatividade na aplicação da lei.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, de 1988,

"A administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ..."

o que deve ser observado rigorosamente por todos aqueles que, direta ou indiretamente, exercem cargos ou funções na mencionada administração.

O artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966 (C.T.N.) declara textualmente que:



"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral,..."

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..

A LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, aprovada com o Decreto nº 4.657, de 1942, com as modificações introduzidas pela Lei nº 3.238, de 1957, estabelece textualmente:

"Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

.....
§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova."

Como se pode constatar, a Lei nº 8.218, de 1991, declara expressamente que entrada em vigor ocorre no dia de sua publicação no Diário Oficial da União, ou seja, em 30 de agosto de 1991.

Por se tratar de introdução de correção a texto da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, mais especificamente em seu artigo 9º, o legislador, por qualquer razão não explicitada, deixou de alterar ou de excluir a referência à data ali consignada, como marco inicial da incidência dos encargos introduzido, mantendo, de forma inadequada, inadvertida, o mês de fevereiro de 1991, quando deveria, por incompatível com nosso ordenamento jurídico, fixar novo marco inicial para a incidência dos encargos, ou seja, a partir de agosto de 1991.

A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei nº 5.172, de 1966, a Lei de



Processo nº. : 10880.043.246/90-73
Acórdão nº. : 101-92.454

Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro

marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.

Há que ser entendido, portanto, que a repetição da data no texto legal que introduziu a correção, ocorreu por lapso do legislador, que ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1991, não excluiu, como deveria, a menção expressa ao termo inicial da aplicação da lei. Tal impropriedade só pode ser creditada a um cochilo do legislador, pois seria impróprio admitir-se que a manutenção de tal despropósito resulta da intenção deliberada de burlar princípios universalmente aceitos e consagrados por nosso ordenamento jurídico. Em maior heresia incorre, ainda, aquele que tem por dever aplicar a lei e, sem qualquer justificativa plausível, aceita como válido e legítimo lançamento tributário que faz retroagir texto de lei que sabidamente não pode ter eficácia retro-operante.

Ao aplicar a lei cabe, portanto, extrair do texto interpretação lógica, consentânea, razoável e que esteja em plena harmonia com todo o Sistema Jurídico.

E não se diga que na esfera administrativa o aplicador da lei, exercendo função judicante, com o dever-poder de rever o ato administrativo, seria incompetente para dar por ineficaz texto de lei que, sem qualquer dúvida, fere princípios constitucionais. Não se trata, como afirmado, de declarar a inconstitucionalidade da lei, tarefa afeta ao Poder Judiciário, mas sim de decidir se, no caso concreto, tem aplicação de lei que viola princípios consagrados por nosso ordenamento jurídico. Diante do caso concreto, qual deve prevalecer, o princípio constitucional ou a lei, o julgador não tem como fugir da situação.

Como ressaltado pelo nobre ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes, em voto que proferiu no Acórdão nº CSRF/01-0.299, de 07/3/83:



"O processo administrativo tributário, porém, é uma forma pela qual a própria administração pública controla os atos administrativos. Esse controle é exercido, em parte, pela administração tributária, como órgão jurisdicional-administrativo de primeiro grau, e, em parte, por órgãos colegiados

desvinculados desta mas também integrantes da estrutura fazendária.

A atividade de controle dos atos administrativos pela própria administração tem por objetivo eliminar os excessos e suprir as omissões parciais ou totais praticados na execução e apurados no exame desses atos.

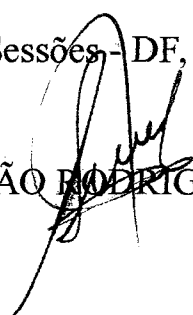
Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

.....
Ademais, a obrigação tributária é obrigação "ex-lege", e, portanto, de direito material. Logo, inexistindo a norma que faz nascer a obrigação, esta também inexistente e não pode ser criada ou mantida por mero incidente processual, e, por isso, de direito formal, quais sejam a existência de pedido e a extensão deste."

Por entender que a lei não tem aplicação retroativa, voto, neste particular, no sentido de que seja excluída a incidência da Taxa Referencial Diária (T.R.D.), no período de fevereiro a julho de 1991."

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação, no exercício de 1987, a parcela de Cz\$ 16.985.334,52, reduzir a penalidade de 150% para a de 50%, bem como excluir os efeitos dos encargos da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, 08 de dezembro de 1998.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - Relator.