



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-2

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Recurso nº : 111.467  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs.: 1991 a 1994  
Recorrente : MALHARIA MANZ LTDA  
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS-SC  
Sessão de : 18 de março de 1998  
Acórdão nº : 107-04.824

IRPJ - CANCELAMENTO DE VENDAS - Cabível o lançamento de ofício para exigir o imposto indevidamente subtraído através do registro impróprio de cancelamento de vendas, cujas operações efetivamente foram realizadas e recebidas.

A exigência de valores não oferecidos à tributação no período-base correspondente e que não configurem distribuição de lucros aos sócios, faz aflorar reserva oculta de lucro representada pela diferença entre a base de cálculo e o valor da provisão para o imposto de renda, a qual se constitui em parcela do patrimônio líquido suscetível também de correção monetária no período-base seguinte.

IRPJ - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - A inexatidão contábil consistente na apropriação de receita em exercício posterior ao de competência, dá lugar ao tratamento de postergação do imposto.

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Cabível a dedutibilidade de despesas com comissões sobre vendas no próprio período-base da ocorrência do fato gerador, mesmo que o pagamento tenha ocorrido no período-base subsequente.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - PENALIDADES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Não restando comprovado o evidente intuito de fraude, insubsiste a exigência de multa de lançamento de ofício agravada.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES A TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MALHARIA MANZ LTDA.

Processo nº : 10920.003022/95-19

Acórdão nº : 107-04.824

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

Recurso nº : 111.467  
Recorrente : MALHARIA MANZ LTDA

## RELATÓRIO

No Acórdão nº 107-04.211, de 10/06/97, o presente recurso foi indevidamente apreciado como sendo *recurso ex officio* do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, SC, quando, na realidade, trata-se de recurso voluntário, no qual a contribuinte MALHARIA MANZ LTDA., através da petição de fls. 565/595, insurge-se contra a decisão prolatada às fls. 558/578, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC, que julgou parcialmente procedente e agravou os lançamentos consubstanciados nos seguintes autos de infração: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 448; PIS/ Receita Operacional, fls. 454; Contribuição para a Seguridade Social, fls. 458; Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 464; Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 477; Contribuição ao Programa de Integração Social, fls. 492; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, fls. 502 e Contribuição para o Fundo de Investimento Social, fls. 510.

A exigência fiscal refere-se aos anos de 1991 a 1993, e teve origem nas seguintes irregularidades fiscais:

- a) insuficiência de recolhimento do imposto de renda devido por estimativa;
- b) glosa de despesas pela falta de comprovação;
- c) postergação do pagamento do imposto de renda devido, pela falta de reconhecimento de receitas no exercício correspondente;

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

d) postergação do pagamento do imposto de renda devido, pela antecipação na apropriação de custos;

Tempestivamente a contribuinte impugnou o feito argüindo, em síntese, o seguinte:

1) que o enquadramento legal do item relativo ao recolhimento insuficiente do IRPJ não está correto, devendo a exigência ser excluída por falta de amparo legal;

2) reconhece, face ao levantamento fiscal, a existência de falhas em sua escrituração, no que diz respeito às vendas canceladas, porém, inexistindo sonegação, fraude ou conluio;

3) que inexistente qualquer espécie de postergação do pagamento do imposto de renda.

Ao decidir a lide, a autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente a exigência fiscal, através do seguinte ementário:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
EXERCÍCIOS DE 1991, 1992, 1993 e 1994**

**VENDAS, CANCELAMENTO FICTÍCIO, FRAUDE.**

*Justifica-se a multa prevista no inciso III do artigo 728 do RIR/80 (150% para o exercício de 1991) e no inciso II do artigo 4º da Lei nº 8.218/91 (300% a partir do exercício de 1992), quando o contribuinte, sistemática e reiteradamente, abate de suas receitas de vendas importâncias fictícias a título de devolução de mercadorias, subtraindo à tributação as diferenças abatidas.*

**IMPOSTO MENSAL. CÁLCULO POR ESTIMATIVA**

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

*Constatado a insuficiência de recolhimento do imposto mensal estimado, cabível o lançamento de ofício das diferenças apontadas, devendo-se, entretanto, considerar o imposto pago na Declaração Anual como antecipação mensal e, através da imputação proporcional de pagamentos, determinar o saldo final a pagar.*

#### **AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA**

*Quando a decisão de 1ª instância resultar agravamento da exigência inicial, será emitida notificação de lançamento complementar para exigência da diferença de crédito apurada, a qual será anexada cópia da referida Decisão, devolvendo-se ao contribuinte o prazo para apresentação de impugnação, relativamente à parte agravada (art. 15, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93 e art. 1º, inciso V da Portaria nº 4.980, de 04/10/94, do Secretário da Receita Federal.*

#### **ANTECIPAÇÕES DE DESPESAS. COMISSÕES**

*A pessoa jurídica pode registrar a comissão devida a representante comercial, como despesa dedutível, somente por ocasião da liquidação do faturamento que lhe deu origem. Adiantamentos efetuados a este título, notadamente nos meses de encerramento do período-base, antes deste momento, tratam-se de mera liberalidade da empresa que os concedeu e, se apropriados em conta de despesa, refletem antecipação de despesa, sendo incabível a cobrança do imposto postergado.*

#### **POSTERGAÇÃO DE RECEITA**

*A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento para período-base posterior ao em que seria devido (art. 171 do RIR/80, atual art. 219 do RIR/94).*

#### **EXIGÊNCIAS DECORRENTES**

*O decidido no lançamento do IRPJ faz coisa julgada nos lançamentos decorrentes como PIS/Receita Operacional, Finsocial, Contribuição para o Financiamento da*

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

*Seguridade Social (COFINS), Imposto de Renda na Fonte s/Lucro Líquido e Contribuição Social, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existentes.*

#### **LEGISLAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. STF**

*Os textos legais declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal - STF, permanecem em vigor no cenário jurídico, enquanto não suspensa a sua execução através de ato emanado pelo Senado Federal. (Constituição Federal de 1988).*

#### **ENCARGOS COM BASE NA TRD**

*Se a Lei nº 8.218/91 estabelece a cobrança de juros com base na TRD, não cabe aos órgãos do Poder Executivo apreciar a constitucionalidade ou não da imposição legal, sob pena de invasão indevida na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário.*

**LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE E AGRAVADO."**

Ciente da decisão de primeira instância em 26/09/95 (A.R. fls. 564), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 565/595), protocolo de 25/10/95, onde reprisa os mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, acrescentando preliminar de nulidade do lançamento complementar efetuado pelo Senhor Delegado de Julgamento em Florianópolis - SC, correspondente ao agravamento da exigência.

Argumenta a recorrente, que aquela autoridade não se limitou a apontar eventuais insuficiências no recolhimento do imposto por estimativa no exercício de 1994, ano-base 1993. Insuficiências essas a serem apuradas e determinadas, se fosse o caso, pela DRF. Foi muito mais longe: inovou nos fatos e no direito, calculou, elaborou demonstrativos, fez imputações de pagamento, determinou a extração de peças, determinou a lavratura de notificação de lançamento complementar para IRPJ e Contribuição Social, aplicou multas e assim por diante.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

Levanta ainda, uma segunda preliminar de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, pelo motivo de aquela autoridade deixar de apreciar, por considerar intempestivas, as provas documentais apresentadas juntamente com o aditamento à impugnação (fls. 547/548).

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized capital letter 'P' followed by a vertical stroke that curves to the right at the bottom.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

Recurso tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que a decisão de primeira instância determinou o lançamento suplementar de imposto de renda e contribuição social, através da lavratura de autos complementares, com a formalização de novo processo administrativo fiscal, portanto, não cabe a apreciação no presente processo.

Quanto as alegadas provas documentais anexadas às fls. 547 e 548, as quais a autoridade monocrática deixou de apreciar por considerar intempestivas, na verdade trata-se de apenas de um pedido para que seja deduzida do montante tributável, no período-base de 1991, no primeiro e no segundo semestre de 1992 e no ano-calendário de 1993, a correção monetária da reserva oculta gerada pela constatação, por parte do Fisco, da irregularidade fiscal relativa a contabilização indevida na conta "Clientes", pelo cancelamento das vendas e posterior registro do pagamento das duplicatas.

### CUSTOS NÃO COMPROVADOS.

O Auditor-Fiscal relatou a seguinte infração fiscal no Termo de Verificação (fls. 425/426):

*"... Verificando a conta contábil Clientes, que é individualizada, notamos que em muitos deles, especialmente os de maior volume de transações (Lojas Americanas S/A, Mesbla, C & A etc.), a fiscalizada emite nota fiscal representativa de venda, para logo em seguida praticar ato unilateral de emissão de nota fiscal de entrada (documento impróprio nestes casos, conforme art. 256*

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

*do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, fls.52), dando a entender tratar-se de devolução de venda.*

*Entretanto, detectamos que o cliente efetua pagamento da duplicata relativa a compra efetivada, demonstrando assim que a nota fiscal de entrada, emitida pela contribuinte, não tem razão de existir, senão para tão somente reduzir, com evidente intuito de fraude, conforme art. 72 da Lei 4.502/64, a receita bruta de vendas, através do aumento da conta, redutora, vendas canceladas; ficando assim, configurada a aplicação da multa prevista no art. 728, III e infração aos art. 154, 155, 157, § 1º, 175, 176, 177, 179 e 387, II do RIR/80.*

*Temos, como meio de prova desta infração às fls. 99 até 259, notas fiscais de venda, notas fiscais de entrada e documentos bancários comprovando pagamentos das duplicatas correspondentes.*

*Fizemos um levantamento exaustivo de todos os clientes, verificando as transações, desde janeiro de 1990 a dezembro de 1993 e anotando as ocorrências de recebimentos de duplicatas referentes a vendas canceladas.*

*Este levantamento redundou em relatórios denominados Relação de Notas Fiscais, Pagamentos e Devoluções, devidamente reconhecidos pela contribuinte, anexos, fls. 270 até fls. 379, que remetemos a contribuinte, via intimação, fls. 264 e 269, para que nos fosse fornecida informações acerca de procedimentos contábeis (lançamentos) que regularizasse tais situações, de cada cliente.*

*Analizando o relatório, após resposta a intimação feita, verificamos o seguinte:*

*1.990 - Não foi efetuado qualquer lançamento que, de alguma forma, adicionasse ao resultado do exercício o valor relativo às devoluções indevidas, impondo-se, portanto, a tributação pelo IRPJ, o valor de Cr\$ 253.220.024,39.*

*1.991 - Neste ano a contribuinte efetuou lançamentos a crédito da conta 3301 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS, cujo saldo foi adicionado ao resultado do exercício, no valor de Cr\$ 22.263.601,70, ficando, porém, a importância de Cr\$ 32.961.146,18, sujeita à tributação do IRPJ.*

*1.992 - 1º Semestre - A empresa efetuou lançamentos a crédito da conta 3301 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS, cujo saldo ao final*

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

*foi levado a resultado do exercício, como também efetuou lançamentos diretos a crédito da conta 3398 - VENDAS CANCELADAS, no valor de Cr\$ 735.016.821,57, ficando, no entanto, o valor de Cr\$ 4.844.356.702,51, sujeito à tributação do IRPJ.*

*1.992 - 2º Semestre - Os lançamentos aceitos por esta fiscalização, como regularizadores, pois adicionam ao resultado do exercício, somam Cr\$ 3.104.756.795,99, ficando, porém, o valor de Cr\$ 27.040.913.875,83, sujeito à tributação do IRPJ.*

*1.993 - Neste ano a empresa efetuou lançamento a crédito da conta 3429 - JUROS RECEBIDOS, cujo saldo foi adicionado ao resultado do exercício, em contrapartida da conta CLIENTES, então credora. Estes lançamentos somam Cr\$ 11.560.365,73, ficando, porém, o valor de Cr\$ 855.988.704,26, sujeito à tributação do IRPJ."*

Do relatório Fiscal e dos documentos acostados aos autos, verifica-se que a recorrente costumeiramente efetuava o estorno de vendas através da emissão de notas fiscais de entrada. Por seu turno, não trouxe aos autos, nenhum elemento de prova que pudesse infirmar a acusação fiscal, tendo, inclusive registrado que reconhece a existência de falhas em sua escrituração, no que diz respeito às vendas canceladas e, principalmente, aos efeitos produzidos na determinação da base de cálculo do IR.

Isto posto, entendo que o presente item deve ser mantido integralmente.

Quando o fisco tributou os valores relativos às vendas que a recorrente indevidamente registrou como canceladas, mas que não incorreram em distribuição de lucros para os sócios, formou-se uma reserva oculta de lucros, de valor igual à base de cálculo tributada, líquida da provisão para o imposto de renda, e que deve ser considerada como integrante do seu patrimônio líquido suscetível de correção monetária no encerramento do período-base seguinte.



Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

Referido valor pende de audiência dos setores competentes da própria Delegacia, o que fica ao encargo da repartição de origem.

### POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO PELO RECONHECIMENTO DE RECEITAS EM PERÍODO-BASE SUBSEQÜENTE.

A recorrente ajustou contabilmente no segundo semestre de 1.992, irregularidades fiscais cometidas no primeiro semestre do mesmo ano.

Após a emissão de notas fiscais de vendas, conforme folhas 427/428, a empresa escriturou indevidamente o cancelamento das mesmas, como se tivesse ocorrido a devolução das mercadorias por parte dos clientes, fatos esses ocorridos no primeiro semestre de 1.992.

Posteriormente, durante o transcurso do período-base seguinte, ou seja, o segundo semestre de 1.992, a contribuinte ofereceu à tributação os valores anteriormente subtraídos.

Assim, fica caracterizada a figura da postergação do pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, pois, ao deixar de oferecer receita de vendas à tributação em um determinado período, porém, fazendo-o em um período subsequente, reduz-se o lucro tributável no primeiro caso, aumentando no segundo. Correto o procedimento do Fisco ao cobrar o imposto remanescente.

### POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO PELA ESCRITURAÇÃO DE DESPESAS DE COMISSÕES ANTECIPADAS.

A fiscalização efetuou o lançamento, a título de postergação de imposto de renda, através da seguinte fundamentação:

*“A empresa efetua suas vendas através de representantes*

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

*comerciais contratados (anexo fls. 66 a 73, contrato de representação comercial celebrado com BV - Representações Comerciais Ltda.) que em contraprestação ao serviço prestado recebe como remuneração um percentual de comissão, calculado sobre o valor total da venda.*

*Os contratos acordam (cláusula VI, parágrafo II - Direito a Comissão) que a comissão será paga até o dia vinte do mês subsequente àquele em que ocorrer o faturamento ou forem liquidados os títulos, nas condições abaixo:*

*a) 50% por ocasião do faturamento;*

*b) 50% por ocasião da quitação total.*

*Assim procedendo, a empresa reconhece, como despesa a comissão paga a cada mês aos seus representantes comerciais, como pode-se constatar os lançamentos contábeis efetuados na conta 2803 - comissões.*

*Ocorre que, as comissões pagas por ocasião dos meses de dezembro de 1990, dezembro de 1991, junho de 1992 e dezembro de 1993, não podem ser reconhecidas inteiramente como despesas incorridas nesses períodos-base, pois, em verdade, a comissão somente é considerada exigível pelo representante comercial quando do pagamento do valor da venda; antes disso, a comissão paga não pode ser considerada despesa incorrida, dado que corresponde a meras expectativas: de obrigação para a representada e de direito para o representante, conforme prescreve o PN CST nº 07/76."*

Entendeu a autoridade monocrática que as despesas com comissões só podem afetar o resultado do exercício no momento em que as duplicatas/faturas que lhe deram origem foram efetivamente liquidadas, pagas.

Citou ainda que, o pagamento de comissões, necessárias ao atingimento das operações da contribuinte, só podem ser dedutíveis por ocasião da efetividade da transação que lhe deu origem, que dar-se-á quando do ingresso do numerário relativo ao respectivo faturamento.



Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

Neste particular, discordo daquela douta autoridade, pois, ainda que conste no contrato de representação comercial cláusula que estabeleça o direito a uma comissão à representante, a ser paga até o dia 20 do mês subsequente àquele em que ocorrer o faturamento ou forem liquidados os títulos, tornando-se exigíveis 50% por ocasião do faturamento e os restantes 50% quando da quitação total por parte dos clientes, deve-se levar em conta que esta previsão diz respeito somente às partes (representada e representante), para que a primeira se assegure o direito de não pagar comissão sobre uma venda não recebida.

Porém, há que se considerar que todos os custos e despesas inerentes a uma operação, devem ser computados no período em que se realizar a venda, ou seja, quando ocorrer a tradição. Nesse momento a empresa deve oferecer o produto da venda à tributação e deduzir os custos e despesas correspondentes. Como tal deve ser apreciada a comissão sobre as vendas, isto é, mesmo que a empresa tenha efetuado a venda no último mês de apuração de um período-base e, por determinação contratual, realizará o pagamento da comissão sobre a mesma, no mês seguinte, ou seja, no início do período-base subsequente, poderá registrar, para fins de apuração do lucro tributável, o montante da retribuição a ser paga ao comissionado.

Dou provimento no presente item.

#### MULTA AGRAVADA

Tratando-se de infrações de natureza subjetiva, como é cediço, cabe ao fisco, através de seus instrumentos e expedientes administrativos, trazer aos autos, elementos capazes de demonstrar o nexó existente entre o agente causador do ilícito e as conseqüências materiais por ele produzidas e alcançadas. Cabe, assim, à fiscalização, em tais circunstâncias, demonstrar, cabalmente, a materialização do evento ilícito. Em se tratando de infrações onde o dolo está presente, impõe-se, também, demonstrar a existência da vontade consciente do agente objetivando auferir vantagem ilícita em seu benefício ou de terceiro, em



Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

prejuízo à Fazenda Pública, mediante a prática de atos contrários à ordem jurídica estabelecida, de forma manifestamente intencional.

Segundo Manuel de Andrade (Teoria Geral de Relação Jurídica, Coimbra, II, p.338), citado por Alberto Xavier em trabalho publicado na Revista do Direito Tributário, vol. 11/12, p. 285/313, lecionando acerca dos aspectos da fraude, como ação comissiva ilícita, sobre ser relevante o aspecto objetivo partícipe da relação jurídica, salienta que:

*“Das duas concepções (subjéctiva e objectiva) optamos pela segunda . Como princípio, o direito privado, em matéria preceptiva ou proibitiva, não deve curar, nem cura, de intenções, mas só de atos e resultados, além de que a pesquisa do animus fraudandi suscitaria graves dificuldades probatórias...”*

Portanto, haverá sempre, por necessário, o nexó entre o elemento subjéctivo, que é a intenção ilícita do agente, e o elemento objectivo, que consiste em violar a norma a fim de se obter um resultado visando evitar o cumprimento de uma obrigação imposta.

Logo, como o resultado alcançado pelo agente decorre necessariamente do cometimento da infração, basta a prova de sua materialização, com a conseqüente lesão a direito de terceiros, para que ao agente sejam aplicadas as sanções legais pertinentes.

Um exemplo claro de infração sujeita a pena gravosa é a utilização de notas fiscais inidôneas, assim como a falsificação de documentos, fatos esses que caracterizam a denominada falsidade ideológica, cuja tipologia, nos termos do artigo 299 do Estatuto da Repressão, supõe a inserção, também em documento particular, de informações ou dados fictícios, falsos, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade de fatos juridicamente relevantes.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

Tais fatos, com toda a certeza, correspondem por inteiro ao preceptivo do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que define a figura de fraude, impondo-se assim a aplicação da penalidade agravada, de modo a retirar da pessoa jurídica a vantagem econômica obtida ilegal e fraudulentamente em detrimento dos Cofres Públicos.

No caso dos autos, entendo inexistir a ocorrência de fraude tal como definido na Lei nº 4.502/64, para a aplicabilidade da hipótese prevista no artigo 728, inciso III, do RIR/80. Para tanto, mister se faz que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Só o fato de o contribuinte estornar a contabilização de vendas, não permite conceituar a infração como fraudulenta, sobretudo quando esta não se insere na tipologia de que trata o artigo 299 do Código Penal.

Além disso, deve-se levar em conta ainda que, na realidade, não se configurou no caso, qualquer benefício aos administradores da pessoa jurídica, pois, verifica-se nos autos, que não existiu a subtração do patrimônio da empresa, das parcelas não oferecidas à tributação.

O que de fato ocorreu, foi a redução do valor das vendas - devidamente escrituradas nos livros comerciais e fiscais - através do registro de devoluções.

Dessa forma verifica-se que, os valores que deixaram de ser tributados permaneceram no patrimônio da empresa, inexistiu qualquer procedimento que caracterizasse a utilização de documentos falsos ou mesmo adulterados, restando a conclusão da não ocorrência da falsidade ideológica, pois através de uma simples verificação na contabilidade da contribuinte, constatou-se que haviam sido subtraídas parcelas da receita por ocasião do encerramento do balanço patrimonial.

Por não se encontrar presentes, neste caso, os requisitos indispensáveis à configuração de fraude, impõe-se a desqualificação do ilícito e a redução da multa de lançamento de ofício.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

### JUROS DE MORA COM BASE NA TRD

Com relação aos juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária, tem razão a recorrente, pois no exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Dizem os referidos dispositivos, "in verbis":

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

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e*

*II - "omissis".*

*Art. 36 - Esta Medida Provisória entra vigor na data da sua publicação."*

Assim, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, não dá respaldo à pretensão do fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas, pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de 1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

Por todos esses motivos, meu voto é no sentido de cancelar o Acórdão nº 107-04.211, de 10/06/97, rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o valor correspondente a postergação do imposto sobre as despesas com comissões sobre vendas, considerar, para efeito de tributação, a parcela relativa às reservas ocultas geradas no período-base de 1991, nos primeiro e segundo semestres de 1992, afastar o agravamento da multa de ofício, além da parcela relativa aos juros de mora calculados com base na TRD, anteriores a 01/08/91.

Sala das Sessões - DF, 18 de março de 1998.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº : 10920.003022/95-19  
Acórdão nº : 107-04.824

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em 25 MAI 1998

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

Ciente em

08 JUN 1998

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL