

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

SESSÃO DE 21 DE SETEMBRO DE 1993

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

RECURSO Nº 73.355 - IRF - ANOS DE 1989 e 1990

RECORRENTE - PACO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A

RECORRIDO - DRF EM CAXIAS DO SUL - RS

R.C.G.

IRPJ - JUROS DE MORA - INCIDENCIA DA TRD.

Legítima e legal a incidência da Taxa Referencial de Juros - TRD sobre os débitos tributários vencidos e não pagos, no período de fevereiro de 1991 a julho de 1991, inclusive, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.177, de 19 de março de 1991 (M.P. nº 294/91), na redação dada pela Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (M.P. nº 298/91).

A inconstitucionalidade da TRD, pronunciada em Ação Direta de Inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal - STF, diz respeito à sua cobrança a título de correção monetária, sendo ali (ADIN nº 493-0) reafirmada sua natureza jurídica de juros remuneratórios.

Ademais, o art. 30 da Lei nº 8.218/91, originária da M.P. 298/91, não criou nova situação jurídica - instituição de juros de mora retroativamente - mas, tão somente, explicitou o alcance e o título a que deveria incidir a TRD (juros de mora), já que a norma que a instituiu silenciara a respeito (art. 9º da Lei nº 8.177/91 - M.P. 294/91), adequando, ainda, a norma legal do art. 9º pré-falado, à interpretação que o STF deu à Taxa Referencial de Juros.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PACO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

Recurso nº: 73.355 - IRF - ANOS DE 1989 E 1990
Acórdão nº: 104-10.765
Recorrente: PACO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrido: DRF EM CAXIAS DO SUL (RS)

RELATÓRIO

O caso em questão refere-se ao auto de infração relativamente ao IRPJ, exercícios de 1990 e 1991, pela falta do recolhimento do ILL nos termos da Lei nº 7.713/88 e IN nº 139/89.

O sujeito passivo, em sua peça impugnatória, alega em síntese que a hipótese de incidência do IR continua balizada no art. 43 do CTN, neste sentido traz à colação vários julgados bem como citações doutrinárias. Pelo que não se pode admitir retenção sem ocorrência do fato gerador, ou seja, sem a aquisição da renda por parte do contribuinte, que somente ocorrerá se houver uma efetiva distribuição dos lucros.

Aduz ainda que desta forma, a Lei nº 7.713/88 (art. 35), afrontou o art. 153, III de nossa Carta Política, e extrapolou as arestas contidas no art. 43 do CTN, não podendo admitir-se que a simples ocorrência de lucro líquido na pessoa jurídica gere, no encerramento do balanço, uma renda para o sócio, vez que esta somente ocorrerá na real distribuição dos resultados.

A informação fiscal de fls. 34/35, traz conta de que o art. 35 da citada lei, preconiza que o sócio, acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao IRF, à alíquota de 8% sobre o lucro líquido, apurado pelas pessoas jurídicas **na data do encerramento do balanço**, e o art. 36 deste mesma lei determina que o lucro não estará sujeito à incidência do IRF, quando forem efetivamente distribuídos.

A decisão "a quo" mantém procedente o auto de infração, desta forma ementada:

"INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Incompetente a Instância Administrativa para apreciar a inconstitucionalidade de dispositivo da legislação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

3

Acórdão nº 104-10.765

"IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Lei nº 7.713, arts. 35 e 36 - O lucro líquido das pessoas jurídicas está sujeito ao imposto de renda na fonte, com a alíquota de 8% (oito por cento), independentemente da distribuição aos sócios quotistas.

Impugnação Improcedente."

No recurso de fls. 44/55, o recorrente aduz que a decisão singular deixou de apreciar a relevante questão constitucional arguida na impugnação, avocando para tanto a inteligência das Súmulas nº 346 e 473 do STF, que admitem a Administração Pública declarar a nulidade de seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, "in verbis":

"DIREITO DE PETIÇÃO - ART. 5º, XXXIV E XXXIII, DA CF/88
C/C ART. 176 PAR. ÚNICO DO DEC.-LEI Nº 200/67.

AMPLITUDE. IMPOSSIBILIDADE DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS EXIMIREM-SE DE RESPONDER A QUAISQUER QUESTIONAMENTOS DOS CIDADÃOS, AINDA QUE RELATIVOS À CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS DA ADMINISTRAÇÃO".

Traz à colação, neste sentido, citações doutrinárias de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO - "in" Princípios Gerais de Direito Administrativo, vol. I, pág. 283, 2ª ed. 1979, Forense, "verbis":

"A declaração de inconstitucionalidade de lei ordinária, ou de ilegalidade de lei inferior com referência a Superior, na escala de valores entre elas, ainda pode ser proclamada por qualquer dos Poderes do Estado, e, consequentemente, deixar de cumpri-la, e, outrossim, por particular."

Transcreve também, o voto do Conselheiro HENRIQUE NEVES DA SILVA, no AC. 201-66.388, sessão de 02.07.90, Rec. nº 83.699, 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes:

"Entendo assistir razão ao recorrente no que tange a autoridade administrativa poder examinar a inconstitucionalidade **in concreto** de determinada lei. Não existe prerrogativa que autorize somente o Poder Judiciário de examinar a inconstitucionalidade de ato ou norma **in concreto**, existe, isto sim, a prerrogativa do Supremo Tribunal para examinar **in abstrato** a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21
Acórdão nº 104-10.765

5

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - RELATOR

O recurso atende às condições de admissibilidade previstas no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

Os Conselhos de Contribuintes são órgãos integrantes da estrutura básica do Ministério da Fazenda, cabendo-lhes julgar administrativamente, no âmbito de suas respectivas atribuições, os processos de exigência de créditos tributários relativos a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, examinando a consentaneidade dos procedimentos fiscais ou decisões das autoridades a quo com as normas legais vigentes.

Desta forma, falece-lhes competência para pronunciar-se a respeito da conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto a ponto de declarar-lhe a nulidade ou a inconstitucionalidade ao caso expressamente nela previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário.

Pelas razões supra, rejeito a preliminar suscitada na peça recursal.

No mérito, igualmente entendo não assistir razão ao suplicante.

O fato gerador do ILL, previsto no art. 35 da Lei 7.713/88, está em plena conformidade com o art. 43 do CTN, pois este prevê a ocorrência do lucro, tanto na disponibilidade econômica ou jurídica.

Assim, a ocorrência de lucro na pessoa jurídica, no encerramento do balanço, por previsão legal, gerou rendimento ao seu sócio, face a sua disponibilidade jurídica.

Entretanto, entendo ter direito o recorrente, à exclusão da da TRD (Taxa Referencial Diária), no período de fevereiro a julho de 1991, pelas razões e fundamentos que passo a expender:

1. Através da MP nº 294/91, de 31/01/91, convertida na Lei nº 8.177, de 01/03/91, onde estabeleceu-se regras para a desindexação da economia e outras providências, dentre estas a extinção do BTN (Bônus do Tesouro Nacional) e o BTNF, simultaneamente foi instituída a TR (Taxa Referencial) e a TRD (Taxa Referencial Diária), em suas substituições àquelas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

6

Acórdão nº 104-10.765

1.1. A Lei 8.177/91, estabeleceu regras para a desindexação da economia, mas paradoxalmente criou a TR/TRD para a **atualização** de contratos, impostos, obrigações fiscais e parafiscais, conforme o disposto nos seguintes artigos desta mesma Lei:

"Art. 6º - Para **atualização** de obrigações com cláusula de **correção monetária** pela variação do BTN, do BTN Fiscal,, deverá ser observado o seguinte:

I - ...;

II - nos contratos em que não houver previsão de **índice** substitutivo, será utilizada a TR, no caso dos contratos referentes ao BTN ou a unidade **corrigida mensalmente**, ou a TRD, no caso daqueles referentes ao BTN Fiscal e a unidades **corrigidas diariamente**.

Parágrafo Único - Para **atualização**, no mês de fevereiro de 1991, dos contratos referentes ao BTN, a unidade de conta com **correção mensal** ou a índice de preços, deverá ser utilizado índice resultante da composição entre o índice **pro rata**, no período decorrido entre a data de aniversário do contrato no mês de janeiro de 1991 e o dia 1º de fevereiro de 1991 e a TRD entre 1º de fevereiro de 1991 e o dia de aniversário do contrato no mês de fevereiro.

Art. 7º - Os saldos dos cruzados novos transferidos ao Banco Central do Brasil, na forma da Lei nº 8.024, de 12 de abril de 1990, serão remunerados, a partir de 1º de fevereiro de 1991 e até a data da conversão, pela **TRD, acrescida de juros de seis por cento ao ano,**"

* grifos acrescentados.

1.2. Desta forma vemos que em todos os artigos citados o legislador se refere à TR/TRD como índice de atualização monetária, nitidamente distinta de taxa de juros, ao determinar que sobre os valores atualizados pela TRD deve ser "acrescida de juros de seis por cento ao ano", pelo que não se justifica dizer que a TR/TRD desde antes da vigência da Lei nº 8.218/91 já tinha natureza de juros.

1.3. Entretanto, esta pretensão de utilização da TRD como índice de correção monetária foi fulminada pelo Egrégio STF, na ADI nº 493/92 (DJ 04-09-92, Seção I, pag. 14089) uma vez que tais índices estavam voltados para o mercado financeiro, "data venia" transcreve o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21
Acórdão nº 104-10.765

7

"- Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. **A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária**, pois refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade de se examinar a questão de saber se as normas que alteram índice de correção monetária se aplicam imediatamente, alcançando, pois, as prestações futuras de contratos celebrados no passado, sem violarem o disposto no artigo 5, XXXVI, da Carta Magna."

* grifos acrescentados.

2. O Executivo Federal, a fim de contornar o impasse surgido, acatando a decisão da Suprema Corte, editou então em 29 de julho de 1991 a MP nº 298/91, posteriormente convertida na Lei nº 8.218/91, de 29 de agosto de 1991, a qual dispôs sobre os impostos e contribuições federais, disciplinou a utilização de cruzados novos e deu outras providências, onde então, para adequar a TR/TRD aos estritos termos do julgado, o qual declarou não ser estes, índices de correção monetária, mas em "fator de composição de juros flutuantes de mercado", pelo que através do art. 30 da Lei nº 8.218/91, pretendeu-se dar nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, retroagindo no tempo, onde a TRD passou a incidir após os vencimentos dos débitos, exclusivamente como taxa de juros, como encargo moratório e não como indexador, "in verbis":

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

"Art. 9º. 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".

* grifado.

2.1. Segundo brocardo secular, **ao intérprete da lei não é lícito interpretar o que a lei não quis externar**, pelo que afirmar que referida decisão do STF conceituou a Taxa Referencial (TR) como juros, é no mínimo uma atitude ingênua, pois caso contrário estaria seriamente comprometido a independência e harmonia dos Poderes, afinal, legislar não está no rol das funções do Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9.

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

V O T O V E N C E D O R

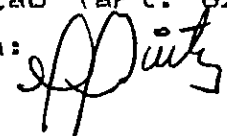
Conselheiro EVANDRO PEDRO PINTO, Redator-Designado.

Permito-me, com a máxima vênia, discordar do brilhante voto do digno Conselheiro-relator, a quem me acostumei a admirar por seu apurado senso de justiça e invejável conhecimento jurídico.

E o faço da parte de seu voto que, negando aplicação ao art. 30 da Lei nº 8.218, de 29/08/91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177, de 19 de março de 1991, exclui do lançamento a cobrança de juros de mora, com base na Taxa Referencial de Juros - TRD, relativamente ao período de fevereiro a julho de 1991, sob o fundamento de que a norma do dispositivo impugnado não poderia ter aplicação retroativa.

Originária da Medida Provisória nº 298, publicada em 29/09/91, a Lei nº 8.218, sendo de 29/08/91, não poderia, como o fez em seu art. 30, ao dar nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177, de 19 de março de 1991 (MP nº 294/91), fazer retroagir, a fevereiro de 1991, a cobrança de juros de mora equivalente à TRD. E mais: o art. 30 da Lei nº 8.218/91 somente teria aplicabilidade a partir da publicação do texto de que se originou, ou seja, a Medida Provisória nº 298, publicada em 30 de julho de 1991, sendo vedada, portanto, a cobrança da TRD, ainda que a título de juros de mora, até esta data. Esta, resumidamente, a posição adotada no voto do eminente relator.

A Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, com vigência e eficácia de lei a partir de sua publicação (art. 62 e seu parágrafo único da Constituição Federal), estabeleceu:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10.

PROCESSO Nº 11020/001.744/91-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

"art. 9º. A partir de fevereiro de 1991 incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais e sobre os débitos de qualquer natureza..."

Posteriormente, tal Medida Provisória converteu-se na Lei nº 8.177, de 19 de março de 1991, mantido o texto original retro transcrito. Ocupa-se, ainda, a MP 294 (Lei nº 8.177/91) de matérias outras tais como os saldos devedores e as prestações relativas a contratos do Sistema Financeiro de Habitação e do Saneamento - SFH e SFS, que passariam, a partir de então, a ser atualizados pela taxa aplicável à remuneração básica dos Depósitos de Poupança (TRD mais juros de meio por cento), conforme seus arts. 18 e 12.

Contra essa inovação gravosa, tanto quanto ao saldo devedor, quanto às prestações dos contratos celebrados no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação, foi impetrada, junto ao Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade, sob o fundamento de que os dispositivos constantes dos arts. 18 e parágrafos 1º e 4º; 20; 21 e parágrafo único; 23 e parágrafos; 24 e parágrafos contrariam o disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que torna intangível o ato jurídico perfeito à incidência da lei nova.

Julgando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 493-0), o Pretório Excelso julgou, por maioria de votos, inconstitucionais tais dispositivos, conforme Ementa:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.

- Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado.

- O disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infra



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

11.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

constitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Precedente do STF.

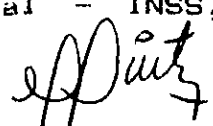
- Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. A taxa referencial não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade de se examinar a questão de saber se as normas que alteram índice de correção monetária se aplicam imediatamente, alcançando, pois, as prestações futuras de contratos celebrados no passado, sem violarem o disposto no artigo 5º, XXXVI, da Carta Magna.

- Também ofendem o ato jurídico perfeito os dispositivos impugnados que alteram o critério de reajuste das prestações nos contratos celebrados pelo Sistema do Plano de Equivalência Salarial por Categoria Profissional (PES/CP).

Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 18, "caput" e parágrafos 1º e 4º 20; 21 e parágrafo único 23 e parágrafos e 24 e parágrafos, todos da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991."

Face a esta decisão, que negou à TR natureza jurídica de correção monetária, e, como tal, índice de indexação de inflação para o fim de manter incólume o valor intrínseco da moeda, veio a lume a Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, convertida na Lei nº 8.218/91, que estabeleceu:

"Art. 3º. Sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para com o Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, incidirão:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

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

(...)"

E, no seu art. 30, prescreveu:

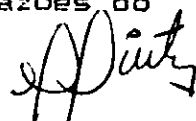
"O "caput" do art. 9º da Lei nº 8.177. de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º. 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 e com o Fundo de garantia do Tempo de Serviço..."

Com base neste dispositivo, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, os lançamentos tributários - como é o caso do presente processo - aplicaram a TRD como taxa de juros de mora, a partir de fevereiro de 1991.

E obraram acertadamente os nobres agentes fiscais, pois que cumprindo claro e meridiano dispositivo legal, cujas oportunidade, justiça, conveniência, ou mesmo constitucionalidade, lhes é defeso examinar, aquilatar ou aferir, qualidades essas que, também, incompetente ao Conselho de Contribuintes aferir, aquilatar ou examinar, Tribunal Administrativo que é. Vejam-se, a respeito, dentre inúmeros outros, os acórdãos nºs 104-10.550, 104-9.690 e 104-9.465, de minha lavra, seguindo jurisprudência mansa e pacífica deste Colegiado.

Mas, inobstante esta posição histórica do Conselho de Contribuintes, e em homenagem à controvérsia do tema e às razões do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

13.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

voto do qual dissinto, não vislumbro qualquer lesão à Constituição na edição do art. 30 da Lei nº 8.218/91.

Com efeito, o art. 9º da Medida Provisória nº 294/91, convertida na Lei nº 8.177/91, diz, tão somente, que a TRD incidirá sobre os impostos e multas a partir de fevereiro de 1991, não restando dúvidas de que sua eficácia é prospectiva, e não retroativa, pois que publicada em 04 de fevereiro de 1991. E, ademais, não estabeleceu este dispositivo a que título incidiria a TRD sobre os débitos fiscais federais: se a título de atualização monetária ou se a título de juros de mora, afastada a hipótese de sua incidência como multa de mora, eis que, incidindo, também, sobre a multa proporcional ao tributo, não poderíamos ter a multa de mora sobre esta, pela impossibilidade de sua cumulação.

Assim, haver-se-ia de, prospectivamente, a partir de fevereiro de 1991, fazer incidir a TRD sobre aqueles débitos fiscais. E, à falta de melhor esclarecimento da norma, é verdade que a TRD foi aplicada, logo de início e antes da edição da Lei nº 8.218/91 (art. 30), a título de correção monetária, acumulando-a com os juros de mora de 1% ao mês.

Mas os lançamentos levados a efeito a partir de 1º de agosto de 1991, data da promulgação da Lei nº 8.218/91, somente têm aplicado a TRD a título de juros de mora, sem a incidência da correção monetária, por inexistente, desindexada que estava a economia, por força daquela mesma lei nº 8.177/91. E esta Câmara tem julgado, uniformemente, no sentido de expurgar dos lançamentos, objeto de recursos que lhe tenham chegado ao conhecimento, os juros de mora de 1%, quando cobrados cumulativamente com a TRD.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

14.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

Ora, se a lei era omissa a respeito do título a que incidiria a TRD, seu alcance foi explicitado pela Lei nº 8.218/91, de 19 de agosto, definindo-o, finalmente, como juros de mora. Tratar-se-ia, assim de mera lei interpretativa e, como tal, suas disposições retroagiriam à data da lei objeto da interpretação, nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, pois não se cogita, "in casu" de aplicação de penalidade, mas de definir a natureza de um gravame já instituído anteriormente - a incidência da TRD - desde 04 de fevereiro de 1991, pela MP nº 294/91.

Portanto, a TRD não teve sua cobrança instituída a partir de 19 de agosto de 1991, data da publicação da Lei nº 8.218/91. Mas sua instituição se deu em 04 de fevereiro do mesmo ano, através da MP nº 294/91, sendo que a lei nº 8.218/91 - ademais de favorecer o contribuinte, proibindo a cobrança cumulada da TRD a título de correção monetária, mais juros de mora de 1% ao mês, - tão somente, fixou, a natureza jurídica da TRD como juros de mora, incidentes desde 04 de fevereiro de 1991, adequando, assim, a sua cobrança à interpretação que lhe deu o Supremo Tribunal Federal, através do Acórdão cuja ementa se transcreveu no início deste voto.

É comum, em sede de matéria tributária, dado talvez ao amplo universo de pessoas a que se destinam suas normas, ou à complexidade do sistema, a existência de leis que simplesmente aclaram seus destinatários a respeito de regras outras pré-existentes, e que, por isso mesmo, não constituem novas situações jurídicas. Têm elas efeitos meramente declaratórios e, não fora sua utilidade didática, seriam sabidamente desnecessárias ou despiciendas. É o que ocorre, por exemplo, quanto às regras legais que definem casos de não incidência tributária. Ora, bastaria ao legislador estabelecer a incidência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

15.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDAO Nº 104-10.765

tributária, através da definição do fato gerador, pois que tudo o mais que escapasse ao âmbito desta definição não incidência seria - sem necessidade de enumerá-la -, por força do princípio da estrita legalidade da tributação.

Assim, se a lei tributária instituisse - com a necessária outorga constitucional de competência, já se vê - imposto sobre a propriedade de bicicleta ou de aparelho televisor, desnecessário seria esclarecer - a menos que para fins didáticos - que a incidência instituída não alcançaria os velocípedes ou os rádios. Ou, ainda, instituído um tributo sobre vendas, obviamente não alcançadas estavam as doações, sem necessidade de afirmação nesse sentido, dada a distinção jurídica entre umas e outras. Ao contrário, o legislador se ocupa em, de logo, elencar outros casos estranhos à norma hipotética da incidência - que, por natureza, estranhos a ela já seriam - que, por guardarem qualquer similitude com esta, possam dar ensejo à chamada voracidade fiscal. É mera questão de técnica legislativa, ou de legítima preocupação política, mas que, a rigor, despida de qualquer relevância jurídica.

São essas as chamadas normas explicitantes de que nos fala o mestre Pontes de Miranda em seu Tratado de Direito Privado, vol. 59, pag. 476, "verbis":

"c) ... regras jurídicas explicitantes, que têm por fim por em relevo que não é contra o direito vigente (o estado atual do sistema jurídico) o que elas editam, ou que o fazem para por em uso o que não se tem praticado."

Assim, quando o legislador nada esclarece (como é o caso da natureza jurídica da TRD incidente sobre os débitos fiscais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

16.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21.

ACÓRDAO Nº 104-10.765

nos termos do art. 9º da Lei nº 8.177/91), se vierem a surgir dúvidas quanto ao alcance da norma silente, o legislador poderá dizê-lo, "explicitando-o", máxime quando esta lacuna é suprida pela palavra final da Corte Suprema, através da chamada interpretação conforme a Constituição.

Portanto, ao contrário do que se tem dito algumas vezes, a instituição da incidência da TRD sobre os débitos fiscais federais não se deu por força do art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ou da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, que lhe deu origem, mas sua instituição ocorrera desde 04 de fevereiro de 1991, data da publicação da Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, que, em seu art. 9º, já estabelecia:

"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 a Fazenda Nacional..."

texto, este, repetido pelo art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, em que se converteu aquela Medida Provisória nº 294/91.

A decisão do Supremo Tribunal Federal, por seu turno, julgou inconstitucional, entre outros dispositivos da Lei nº 8.177/91, o seu art. 18, que rezava:

"Art. 18. Os saldos devedores e as prestações dos contratos celebrados até 24 de novembro de 1986, por entidades integrantes dos Sistemas Financeiros da Habitação e do Saneamento (SFH e SFS), com cláusula de atualização monetária pela variação da UPC, da OTN, do Salário Mínimo ou do Salário Mínimo de Referência, passam a partir de fevereiro de 1991, a ser atualizados, pela taxa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

17.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDAO Nº 104-10.765

aplicável à remuneração básica dos depósitos de Poupança, com data de aniversário no dia da assinatura dos respectivos contratos." (grifos nossos)

Ora, aqui a situação é diversa do artigo 9º da mesma lei, o qual, como já se disse, não definiu a incidência da TRD como atualização monetária, mas que sobre a matéria silenciou.

A decisão do STF fulminou a possibilidade de cobrança da TR, naqueles contratos de direito privado como atualização monetária, proclamando, por outro lado e em virtude disso mesmo, a sua natureza de juros remuneratórios. E, não sendo índice de correção monetária, mas taxa de juros, nem a este título (juros remuneratórios) poderia ser cobrada a TR no caso concreto "sub judice" - conclui-se -, posto que, tratando-se de ato jurídico de natureza privada - contrato de financiamento da casa própria - não poderia a lei alterar os termos da contratação, sob pena de lesão ao princípio da não retroatividade para alcançar o ato jurídico perfeito (art. 5º XXXVI da Constituição Federal).

Assim se expressou o Ministro Moreira Alves em seu voto vencedor, na qualidade de relator da ADIN - 493-0:

"Com efeito, o índice de correção monetária é um número-índice que traduz, o mais aproximadamente possível, a perda do valor de troca da moeda, mediante a comparação, entre os extremos de determinado período, da variação do preço de certos bens (mercadorias, serviços, salários, etc.), para a revisão do pagamento das obrigações que deverá ser feito na medida dessa variação. Quando essa revisão é convencionada pelas partes temos cláusula de escala móvel, também denominada cláusula número-índice, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

18.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

ARNOLD WALD ("A Cláusula de Escala Móvel", pág. 77, nº 45, Max Limonad, São Paulo, 1956), com base na doutrina corrente, define como "aquela que estabelece uma revisão, preconvenção pelas partes, dos pagamentos que deverão ser feitos de acordo com as variações do preço de determinadas mercadorias ou serviços ou do índice geral do custo de vida ou dos salários". É, pois, um índice que se destina a determinar o valor de troca da moeda, e que, por isso mesmo, só pode ser calculado com base em fatores econômicos exclusivamente ligados a esse valor. Por isso, é um índice neutro, que não admite, para seu cálculo, se levem em consideração fatores outros que não os acima referidos.

Ora, como bem demonstra o parecer da Procuradoria-Geral da República, não é isso o que ocorre com a Taxa Referencial (TR), que não é o índice de determinação do valor de troca da moeda, mas, ao contrário, índice que exprime a taxa média ponderada do custo da captação da moeda por entidades financeiras para sua posterior aplicação por estas. A variação dos valores das taxas desse custo prefixados por essas entidades decorre de fatores econômicos vários, inclusive peculiares a cada uma delas (assim, suas necessidades de liquidez) ou comuns a todas (como, por exemplo, a concorrência com outras fontes de captação de dinheiro, a política de juros adotada pelo Banco Central, a maior ou menor oferta da moeda), e fatores esse que nada têm que ver com o valor de troca da moeda, mas, sim - o que é diverso -, com o custo da captação desta. Na formação desse custo, não entra sequer a desvalorização da moeda (sua perda de valor de troca), que é a já ocorrida, mas - o que é expectativa com os riscos de um verdadeiro jogo - a previsão da desvalorização da moeda que poderá ocorrer. É, portanto, absolutamente falso dizer-se que, tendo o Conselho Monetário Nacional escolhido, na alternativa admitida pela Lei nº 8.177/91 (depósitos a prazo fixo ou títulos públicos federais, estaduais ou municipais), a primeira, e havendo ele prefixado uma taxa de expurgo único (2% a título de juros - que variam de banco para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

19.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-21

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

banco, sem que o Conselho tenha elementos para individualizá-lo para efeito desse cálculo - e de tributo), que o restante seja apenas decorrente de expectativa de desvalorização da moeda. E tanto assim é que, em período de relativa estabilidade monetária, essas taxas aumentam ou diminuem, não evidentemente em razão tão só da expectativa de mínima desvalorização da moeda, mas, sim, da lei da oferta e da procura, que rege, também, o custo da captação de dinheiro.

A mudança introduzida pela Lei nº 8.177/91 não foi, portanto, de alguns índices de correção monetária calculado com base na variação de valores de outros bens que não os levados em conta por aqueles (e variação essa que é a única maneira de se saber qual seja o valor de troca da moeda). É, aliás, a própria Lei nº 8.177/91 que reconhece o predominante caráter remuneratório da TR, tanto assim que, no antigo 12, preceitua:

"Art. 12. Em cada período de rendimento, os depósitos de poupança serão remunerados:

I - como remuneração básica, por taxa correspondente à acumulação das TRD no período transcorrido entre o dia do último crédito de rendimento, inclusive, e o dia do crédito de rendimento, exclusive;

II - como adicional, por juros de meio por cento.

.....

E, no artigo 17, dispõe:

"Art. 17. A partir de fevereiro de 1991, os saldos das contas do Fundo de Garantia por Tempo de serviço (FGTS) passam a ser remunerados pela taxa aplicável à remuneração básica dos depósitos de poupança, com data de aniversário no dia 1º, mantida a periodicidade mensal para remuneração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

20.

PROCESSO Nº 11020/001.744/92-11

ACÓRDÃO Nº 104-10.765

Parágrafo único - As taxas de juros previstas na legislação em vigor são mantidas e consideradas como adicionais à remuneração prevista neste artigo."

O adicional (no caso, os juros) é o acessório, que, como se sabe, tem a mesma natureza do principal. Por isso mesmo, no "caput" do artigo 39, e em seu parágrafo 1º, esse caráter remuneratório fica ainda mais evidenciado:

"Art. 39. Os débitos trabalhistas de qualquer natureza, quando não satisfeitos pelo empregador nas épocas próprias assim definidas em lei, acordo ou convenção coletiva, sentença normativa ou cláusula contratual sofrerão juros de mora equivalentes à TRD acumulada no período compreendido entre a data de vencimento da obrigação e o seu efetivo vencimento."

A leitura atenta da decisão do STF decreta a inconstitucionalidade daqueles dispositivos referidos na Ementa transcrita anteriormente - e não a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 8.177/91, que nos interessa - para afirmar não poder a TR ser aplicada aos contratos de financiamento da casa própria - SFH - por não se tratar de índice de correção monetária, reafirmando - por outro lado - a sua natureza de juros remuneratórios. E a esse título não podendo ser aplicada àqueles contratos de direito privado em atenção ao princípio de ato jurídico perfeito.

Mas em matéria tributária, os juros não são pactuados como nas avenças no campo do direito privado.

Sendo de natureza pública a obrigação tributária, o crédito dela decorrente se funda na lei. Isto é *comezinho*.

