

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

SESSÃO DE 07 DE DEZEMBRO DE 1993

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

RECURSO Nº 76.180 - I.R.P.F. - EXS.: DE 1987 a 1989

RECORRENTE - JOÃO CORREA DA SILVEIRA

RECORRIDA - DRF EM NOVO HAMBURGO - RS
R.C.G.

IRF - 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 1º 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 JOÃO CORREA DA SILVEIRA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACORDAO Nº 104-11.016

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros ANTÔNIO LISBOA CARDOSO (Relator) e MIGUEL RENDY que proviam parcialmente o recurso para excluir a cobrança da TRD no período de março a julho de 1991. Designado o Conselheiro EVANDRO PEDRO PINTO para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 07 de Dezembro de 1993


LEILA MARIA SCHERRER LEITAO - PRESIDENTE


EVANDRO PEDRO PINTO - REDATOR-DESIGNADO


VISTO EM CARMÉLIO MANTUANO DE PAIVA - PROCURADOR DA
SESSÃO DE: 08 DEZ 1994 FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: WALDYR PIRES DE AMORIM e CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS. Ausente, justificadamente, os Conselheiros CÉLIO SALLES BARBIERI JUNIOR e IRACI KAHAN.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

RECURSO Nº: 76.180

ACÓRDÃO Nº: 104-11.016

RECORRENTE: JOÃO CORREA DA SILVEIRA

R E L A T Ó R I O

Contra o contribuinte JOÃO CORREA DA SILVEIRA, CPF nº 003.565.570-49, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 158/173, para a exigência do Imposto de Renda Pessoa Física, nos exercícios financeiros de 1989, 1988, e 1987, relativos aos anos-base de 1988, 1987 e 1986. O crédito tributário, apurado em lançamento suplementar, decorre de variação patrimonial a descoberto sem a correspondente cobertura financeira por declaração na D.I.R.P.F.

2. O acréscimo patrimonial verificou-se em virtude da aplicação não declarada de recursos, quando da construção de um prédio residencial/comercial, denominado D. CELY, e do apartamento nº 401, e Box 19 e 20 do Edifício URCA, ambos na cidade de São Leopoldo - RS, nos anos base a que se refere o mencionado Auto de Infração.

3. O sujeito passivo apresentou os custos de construção do Edifício D. CELY, aceitos pelo fisco, e quanto ao apto. 401/Box 19 e 20 do Ed. Urca, declarou o valor de Cz\$ 35.374,17, aplicado no imóvel, deixando entretanto de declarar o montante de Cz\$ 957.176,12, no ano base de 1987.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

3

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº: 104-11.016

4. A base legal do lançamento, por infração ao inciso III, art. 39 do RIR/80, são os artigos 676 e 678 do RIR/80, e artigos 19, 29, 39, e 89 da Lei nº 7.713/88. Os procedimentos adotados consubstanciam-se nos artigos 641 e 676, inciso III do mesmo RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

5. Regularmente intimado, o contribuinte impugnou o lançamento apenas quanto à aplicação da TRD ao crédito tributário apurado (fls. 177/180), sob as razões seguintes, entre outras:

- o artigo 144 do CTN - Código Tributário Nacional obriga a observância da legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ainda que a mesma seja posteriormente alterada ou revogada, quando da realização do lançamento pela autoridade fiscal;

- a irretroatividade da lei tributária que estabelece penalidades mais gravosas constitui notória garantia constitucional. A aplicação de lei nova a fato gerador pretérito (art. 106 do CTN) é prevista para a hipótese contrária à que está em análise, visto que o dispositivo pertinente determina esta aplicação no caso de cominação de penalidade mais severa que a prevista na legislação vigente na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 106 - inciso II, alínea "c", do CTN);

- a inexistência de índice de correção monetária aplicável aos tributos à época, fato verificado desde a extinção do BTN/BTNF (Lei nº 8.177/91), até a instituição da UFIR (Lei nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº: 104-11.016

8.383/91), no que concerne a fatos geradores pretéritos, não pode ser suprida mediante a aplicação de uma taxa de juros que não guarda qualquer relação com medidas do poder aquisitivo da moeda, consistindo, em realidade, conforme sua própria metodologia de cálculo (art. 1º e 2º da Lei nº 8.177/91), mera apuração do custo médio do dinheiro no mercado financeiro;

- assim, a aplicação da TRD não configura mera atualização da expressão nominal da exigência fiscal, como autorizaria o art. 97, parágrafo 2º, art. 97 do CTN. Tal procedimento é indexação, e a "contrário sensu", elevação do imposto somente exigível no exercício subsequente (1992). Deve, pois, ser excluída do montante total do crédito a parcela representada pela aludida variação acumulada da TRD.

6. A autoridade julgadora de primeiro grau manteve o lançamento na íntegra, julgando improcedente a peça impugnatória pelas seguintes razões:

- os juros de mora equivalentes à TRD acumulada é um critério, com dispositivo legal criado posteriormente aos fatos geradores, perfeitamente enquadrável no artigo 144 do CTN;

- não há que se falar em irretroatividade ao aplicar-se o disposto na Lei nº 8.218/91, com base no art. 144 do CTN citado pelo litigante. O parágrafo primeiro desse mesmo artigo do Código Tributário Nacional fala da legislação posterior à ocorrência do fato gerador - "Aplica-se ao lançamento a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº: 104-11.016

legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização...".

7. Cientificado da decisão singular, o contribuinte, irresignado, apresentou recurso voluntário, tempestivo, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, reiterando, em essência, as razões já expendidas na peça impugnatória quanto à improcedência na aplicação da TRD ao montante do crédito tributário lançado (fls. 192 a 201). Juntou ao processo, na oportunidade, farta jurisprudência exarada pelo Judiciário sobre o assunto. Nada mais aduziu aos autos.



é o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACORDAO Nº: 104-11.016

V O T O V E N C I D O

Conselheiro SÉRGIO MURILO MARELLO, Relator-Designado. "Ad Hoc"

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, deve, portanto, ser conhecido.

Conforme já explicitado na peça vestibular, a tributação veiculada no auto de infração lavrado contra o recorrente versa sobre o Imposto de Renda Pessoa Física, nos exercícios de 1987, 1988, e 1989, ocorrendo o lançamento suplementar em virtude da variação patrimonial a descoberto, sem que a correspondente cobertura financeira (origem) fosse declarada. O principal fator de ocorrência dessa variação foi a construção de um prédio e a aquisição de um apartamento, ambos na cidade de São Leopoldo - RS.

2. O sujeito passivo não contesta o lançamento tributário em sua essência, mas apenas a aplicação, pelo fisco, da TRD ao montante do crédito tributário apurado como um todo, excluindo-a dos valores lançados em todos os exercícios em que foi autuado, mesmo que revestida das características de juros de mora.

3. O recorrente sustenta, em sua tese, dois aspectos sobre a aplicabilidade da TRD, a primeira é a sua inviabilidade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

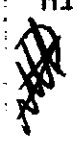
ACORDAO Nº: 104-11.016

como índice de correção monetária, haja visto que o STF - Supremo Tribunal Federal, em decisões notórias, já excluiu esta possibilidade de aplicá-la com indexador monetário (fls. 195). O segundo aspecto contestado é a injuricidade da incidência de juros moratórios equivalentes à TRD em fatos geradores pretéritos, conforme o lançamento fiscal.

4. A Lei nº 8.218, de 29/08/91, que em seus artigos 3º e 30º estabeleceu a aplicação da TRD como juros moratórios não poderia, na sua ótica, aplicar-se aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por confrontar o artigo 144 do CTN - Código Tributário Nacional, Lei Complementar que, imperativamente vincula o lançamento à legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (fls. 196).

5. De igual modo, a aplicação desses artigos 3º e 30º da Lei nº 8218, por considerá-la como taxa de juros ofende os princípios constitucionais da hierarquia das leis (Carta Magna - art. 59), por inobservar os limites temporais estabelecidos em lei erigida à categoria de Lei Complementar (CTN - artigos 105 e 144), e da irretroatividade da lei tributária, por ser tal incidência de juros mais gravosa que anteriormente aplicável, ferindo, assim, garantia constitucional (Carta Magna - Art. 5º, incisos XXXVI e XXXIX; e Art. 150, inciso III, alínea "a").

6. Falece a esta instância administrativa apreciar, por ser competência privativa do judiciário, qualquer pleito versando sobre a constitucionalidade ou inaplicabilidade hierárquica da lei tributária em si, entretanto, quanto à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACORDAO Nº: 104-11.016

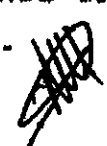
aplicação da TRD - Taxa Referencial Diária como juros moratórios, entendendo que não cabe a sua cobrança no período compreendido entre os meses de fevereiro a julho de 1991, visto que o artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01 de março de 1991 não explicita claramente que a aplicação da TRD se dará sob a forma de juros moratórios, dando margem a interpretação divergente sobre a qualidade da exigência, se encargo ou atualização monetária.

7. Somente a partir da edição da Lei nº 8.218/91, que em seu artigo 30 deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, é que a aplicação da TRD ficou objetivamente definida como juros de natureza moratória, "in verbis":

"Art. 30 - 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, 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." (nosso grifo)

8. Entendo, pois, que a TRD deve ser aplicada, como juros moratórios, apenas a partir da vigência desse dispositivo legal, não sendo cabível a sua cobrança no período de fevereiro a julho de 1991.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº: 104-11.016

Nessa ordem de juízo, voto no sentido de que seja provido parcialmente o recurso, para excluir a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD no período compreendido entre os meses de fevereiro a julho de 1991.

Brasília-DF., em 07 de Dezembro de 1993



SÉRGIO MURILO MARELLO

-

RELATOR-DESIGNADO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17**

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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 1º de março de 1991, exclui do lançamento à 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 1º 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**

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

"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 12 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.

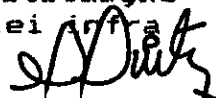
Contra essa inovação gravosa, tanto quanto ao saldo devedor, quanto às prestações dos contratos celebrados no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação, foi impetrada, junto ao Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade, sob o fundamento de que os dispositivos constantes dos arts. 18 e parágrafos 19 e 40; 20; 21 e parágrafo único; 23 e parágrafos; 24 e parágrafos contrariam o disposto no art. 59, 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. 59, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infra



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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.

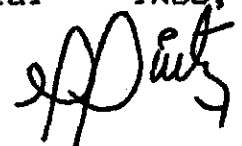
- Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. A taxa referencial não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade 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**

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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, incompetem 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 CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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
PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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 CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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 instituísse - 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 CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACORDAO Nº 104-11.016

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 DTN, 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 CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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

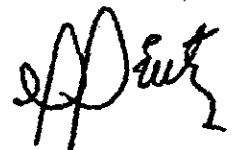
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACORDÃO Nº 104-11.016

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 CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

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 artigo 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, exclusivo;

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 19, mantida a periodicidade mensal para remuneração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACORDÃO Nº 104-11.016

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 11065/000.614/92-17

ACÓRDÃO Nº 104-11.016

O Código Tributário Nacional, por seu turno, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estipulando o parágrafo 1º do seu art. 161 que estes serão de 1%, se não for fixada outra taxa. E essa taxa fixada pela lei é equivalente da TRD, taxa de juros que é, conforme assentou o Supremo Tribunal Federal.

Assim, com o devido respeito às opiniões em contrário, mantenho-me por entender não haver lesão constitucional no art. 30 da Lei nº 8.218/91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177, em virtude do que sou porque se negue provimento também quanto à pretensão recursal de excluir do lançamento a incidência de juros de mora, com base na TRD, de fevereiro a julho de 1991.

É o meu voto.

Brasília-DF., em 07 de Dezembro de 1993


EVANDRO PEDRO PINTO - REDATOR-DESIGNADO