



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16650.001802/2004-78
Recurso nº. : 151.848 (ex officio)
Matéria: : IRPJ – ano-calendário: 1999
Recorrente : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG.
Interessada : Fertilizantes Fosfatados S.A. Fosfertil
Sessão de : 23 de maio de 2007
Acórdão nº. : 101- 96.148

LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO INCENTIVADA – PAGAMENTO – INTERPRETAÇÃO LITERAL - O artigo 111, I do CTN estabelece que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão de crédito tributário.

O artigo 9º da Lei nº 9.532/1997 permitiu a quitação do total do saldo existente do lucro inflacionário com o pagamento de parcela correspondente a 10% do seu valor, não permitindo a extensão de tal benefício a outras formas de extinção do crédito tributário.

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de conversão do julgamento em diligência e dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez, João Carlos de Lima Júnior e José Ricardo da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº 16650.001802/2004-78
Acórdão nº 101-96.148


CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI e
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Recurso nº. : 151.848 (ex officio)
Recorrente : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso de ofício interposto pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, para submeter à revisão necessária sua decisão que julgou inteiramente improcedente o auto de infração lavrado contra a empresa Fertilizantes Fosfatados S/A- Fosfertil, referente ao IRPJ do ano-calendário de 1999.

A irregularidade de que foi acusada a empresa foi apurada em procedimento de revisão de declaração, e consistiu em falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, do lucro inflacionário realizado.

Em impugnação tempestiva a empresa informou que realizou parte do lucro inflacionário na declaração do ano-calendário de 1998 e o saldo restante em 28 de fevereiro de 1999, à alíquota incentivada, quitando-o por compensação com o saldo negativo do IRPJ apurado em 31 de dezembro de 1998, o que não foi aceito pela autoridade revisora. Aduziu não ter ocorrido ausência de pagamento do imposto de renda correspondente à integral realização do lucro inflacionário.

A Turma de Julgamento considerou válida a formalização da opção pela realização incentivada do saldo do lucro inflacionário efetuada através da compensação, e julgou improcedente o auto de infração, recorrendo de ofício a este Conselho.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O valor do crédito exonerado supera o limite que condiciona a decisão à revisão necessária. Conheço do recurso.

Na revisão da DIPJ da pessoa jurídica do ano-calendário de 1999 foi constatada a falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, da parcela mínima do lucro inflacionário realizado, no valor de R\$ 1.821.206,52.

Intimado a prestar esclarecimentos, a interessada informou que o saldo do lucro inflacionário existente após a DIPJ do ano-calendário de 1998 foi quitado em 28/02/1999, mediante compensação com o saldo negativo do IRPJ apurado em 31/12/1998, calculado à alíquota beneficiada de 10%;

A autoridade fiscal considerou sem amparo legal o procedimento do contribuinte, por estar em desacordo com o § 2º do art. 455 do RIR/99, que estabelece que a opção deve ser feita até 31/12/1998, mediante pagamento integral.

A Turma de Julgamento julgou improcedente o auto de infração. No voto condutor da decisão, considerou a Relatora:

- a) A evolução da legislação acerca do instituto da compensação, especificamente no que diz respeito à matéria tratada no presente auto.
- b) O espírito da tributação incentivada do lucro inflacionário, prevista na Lei 9.532/97, cujo fim é a garantia da extinção do crédito tributário.
- c) O fato de que, segundo as disposições contidas no art. 14 da Instrução Normativa nº 21/97, vigente à época dos fatos, a compensação entre tributos ou contribuições da mesma espécie podia ser efetuada pelos contribuintes independentemente de requerimento.



- d) A liquidez e certeza do crédito usado na compensação, que já estavam confirmadas às fls. 44 do processo, e devidamente homologadas à época da autuação..
- e) O fato de que o procedimento adotado pela contribuinte não trouxe qualquer prejuízo ao Erário Público
- f) O fato de que, negando-se a compensação efetuada, a contribuinte teria um crédito não mais passível de restituição/compensação, por extinto seu direito de pleiteá-la;

A autoridade fiscal fundamentou seu entendimento, de falta de amparo legal para a realização incentivada do lucro inflacionário, em dois motivos, a saber: (a) inobservância do prazo para opção, previsto no § 2º do art. 455 do RIR/99; (b) quitação mediante compensação, e não mediante pagamento. Passo a analisá-los.

O artigo 9º da Lei 9.532/97 permitiu à pessoa jurídica optar pela realização integral do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, tributando-o à alíquota incentivada de 10%. O § 2º do artigo estabeleceu que a opção seria manifestada mediante pagamento integral do imposto, na data da opção, em quota única.

O art. 62 da Medida Provisória 2.113-31, de 2001, permitiu que a liquidação fosse feita de forma parcelada e fixou como data limite para a opção o dia 30/06/2001.

Quanto ao prazo para o exercício da opção, o § 2º do art. 455 do RIR/99 não tem amparo na Lei 9.532/97, que nada dispõe a respeito.

Não obstante, quanto à compensação, efetivamente, está ela em desacordo com a literalidade da lei.

O art. 9º da Lei 9.532/97 estabeleceu que a opção seria feita mediante **pagamento**, e não mediante extinção (o que compreenderia a compensação) do crédito.

O art. 62 da Media Provisória 2.113-31 de 2001 (e suas re-edições) se reporta à liquidação antecipada na forma do art. 9º da Lei 9.532/97, ou seja, mesmo que a liquidação seja parcelada, a extinção de cada parcela deve ser por pagamento, e não por compensação. Note-se que o § 2º do artigo menciona que o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros de mora.

Não obstante o artigo 111 do Código Tributário Nacional disponha que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário, é preciso não perder de vista o objetivo da interpretação e o sentido do que seja interpretação literal.

Interpreta-se o direito para aplicá-lo aos casos concretos.

Na lição de Luciano Amaro, "(...) o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação *literal* ou *gramatical*); cumpre-lhe, porém, buscar a inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação *lógica*), que a harmonize com o sistema normativo em que se insere (interpretação *sistemática*), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação *histórica*), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação *finalística* ou *teleológica*)".¹

Ricardo Lobo Torres² ensina que a interpretação busca a compreensão e o alcance do sentido do texto normativo, e citando Larenz, situa a fronteira da interpretação na capacidade expressiva da linguagem ou no sentido possível da letra da lei. Ressalta que o objetivo básico da interpretação é garantir a unidade do Direito, mercê da harmonia entre os seus princípios, categorias e palavras.

Sobre a interpretação literal, assim se expressa o grande mestre brasileiro da hermenêutica tributária:

" A interpretação literal gozou de muito grande prestígio ao tempo da pandetística e do positivismo formalista, confundindo-se com a interpretação restritiva.

Hoje, o conceito de interpretação literal abre-se a três abordagens diferentes, conforme se cuide de *início*, *limite* ou *resultado* da interpretação.

O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o *início* do processo interpretativo, que deve partir do texto. Tem por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei. Depende, por isso mesmo, das próprias concepções da lingüística acerca da adequação entre pensamento e linguagem.

A interpretação literal, em outro sentido, significa um *limite* para a atividade do intérprete. Tendo por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística. É a fórmula brilhante de K. Larenz, antes referida, para quem a interpretação literal é a compreensão do sentido possível das palavras (*mögliche Wortsinn*), servindo este sentido de limite da própria interpretação, eis que além dele é que se iniciam a integração e a complementação do direito.

¹ Direito Tributário Brasileiro, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, pg 198.

² "Curso de Direito Financeiro e Tributário", 9ª ed., Rui de Janeiro: Renovar, 2002, pg: 133.

A interpretação literal no Direito Tributário, do ponto de vista do *resultado*, pode também ter o sentido de interpretação restritiva ou de interpretação subjetiva, que são dois aspectos do mesmo problema (...).

O art. 111 do CTN, ao estabelecer que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, deve ser entendido no sentido de que admite interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia.³

Deve-se atentar para o sentido que o insigne mestre dá à expressão "*interpretação extensiva*", que é adotada quando o intérprete chega à convicção de que a lei disse menos do que queria, e assim, estende a compreensão do texto até o limite de sua possibilidade.

Na realidade, nesse sentido, as expressões "*interpretação extensiva*" e "*interpretação restritiva*" se confundem, pois não aumentam nem reduzem o campo do preceito, mas levam os limites da norma ao seu verdadeiro posto. Dessa forma, muito embora seja repetido, como dogma, que a lei que outorga isenção deve ser interpretada restritivamente, não há nenhuma heresia na afirmativa de Lobo Torres de que essa norma admite interpretação extensiva, posto que ambas buscam levar a norma ao seu verdadeiro leito, nem maior, nem menor do que deva ser.

Veja-se, a respeito, a lição sempre invocada de Carlos Maximiliano:

" Hoje as palavras *extensiva* e *restritiva*, ou, melhor dizendo, *estrita*, não mais indicam o critério fundamental da exegese, nem se referem a *processos* aconselháveis para descobrir o sentido e o alcance de um preceito; exprimem o *efeito* conseguido, o *resultado* a que chegará o investigador empenhado em atingir o conteúdo verdadeiro e integral da norma.

(.....)A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir; as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põe em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o *fim* colimado, os valores jurídico-sociais que lhe presidiam à elaboração e lhe condicionara a aplicabilidade.

O texto oferece ao observador só uma *diretiva* geral; explícita ou implicitamente se reporta a fatos, definições e medidas que o juiz deve adaptar à *espécie* trazida a exame: é o caso da interpretação *extensiva*, consistente em pôr em realce regras e princípios não expressos, porém contidos implicitamente nas palavras do Código. A pesquisa do sentido não constitui o objetivo único do hermeneuta; é antes o pressuposto de mais ampla atividade. Nas palavras não está a lei e, sim, o arcabouço que envolve o espírito, o princípio nuclear, todo o conteúdo da norma. O legislador declara apenas um caso especial; porém a idéia básica deve ser aplicada na íntegra, em todas as hipóteses que na mesma cabem. Para alcançar este objetivo, dilata-se o sentido ordinário dos termos adotados pelo legislador; (.....)

A exegese *extensiva*, com extrair do texto mais do que as palavras parecem indicar, e a *estrita*, com atingir o contrário, *menos* do que a letra à primeira vista traduz: baseiam-se, uma e outra, em princípios definitivamente

³ Mesma obra, pág. 135

triumfantes, proclamadores da supremacia do espírito sobre o invólucro verbal das normas (.....)

As duas expressões – interpretação *extensiva* e *restritiva* deixam na penumbra, indistintas, imprecisas, mais idéias do que a linguagem faz presumir; tomadas na acepção literal, conduzem a freqüentes erros. Nenhuma norma oferece fronteiras tão nítidas que eliminem a dificuldade em verificar se se deve passar além ou ficar aquém do que as palavras parecem indicar. Demais não se trata de acrescentar alguma coisa, e, sim, de atribuir à letra o significado *que lhe compete*: mais amplo aqui, estrito acolá. A interpretação *extensiva* não faz avançar as raíais do precelto; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até seu verdadeiro posto. Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, terá cabimento a respeito da interpretação *restritiva*: não reduz o campo da norma, determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclui *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, interpretado à luz das idéias modernas sobre Hermenêutica. Rigorosamente, portanto, a exegese *restritiva* corresponde, na atualidade, à que outrora se denominava *declarativa estrita*; apenas *declara* o sentido *verdadeiro* e o alcance *exato*; evita a dilatação, porém não suprime coisa alguma. Abstém-se, entretanto de exigir um sentido *literal* : a precisão reclamada consegue-se com o auxílio dos elementos lógicos, tomados em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram para elaborar a regra positiva" (*negritos acrescentados*)

Em princípio, a decisão recorrida deu a interpretação adequada à norma, para aplicá-la ao caso concreto. Com auxílio de elementos lógicos, buscou o exato alcance da lei, que seria antecipar a tributação do saldo do lucro inflacionário, mediante extinção do crédito correspondente.

Não é razoável entender que a lei pretendesse restringir o benefício à extinção por pagamento, porque, em existindo crédito líquido e certo contra o Tesouro, os efeitos do pagamento e da compensação, para o Tesouro, são exatamente os mesmos. Ao Erário é indiferente receber o valor do imposto sobre o lucro inflacionário e restituir igual importância relativa ao IRPJ do ano-calendário de 1998, ou nada receber e nada restituir.

E desde que seja indubitoso que o contribuinte realmente utilizou aquele crédito para a compensação indicada, violaria a boa-fé pretender cobrar o valor compensado quando o contribuinte não mais tem direito de pleitear a restituição do saldo credor do IRPJ.

Ocorre que os elementos dos autos não me permitem concluir que o contribuinte, efetivamente, efetuou aquela compensação.

Primeiro, porque a única indicação nesse sentido é o registro no LALUR (fl.40). Note-se que, conforme apontado no auto de infração, na DIRPJ do exercício de 1999 o contribuinte registrou apenas a realização mínima obrigatória (ficha 08, linha 17), nada indicando nas linhas 13 e 14 da ficha 08, destinadas ao valor da realização integral e à data da opção.

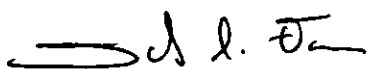
Depois, a IN 21/97, vigente à época dos fatos, previa que a compensação seria formalizada mediante pedido em formulário próprio, do qual não há notícia nos autos.

A disciplina da IN 21/97 permitia o controle do crédito utilizado, pois previa que a unidade da SRF debitaria o valor da restituição e creditaria o montante utilizado para quitação dos débitos, certificando, no processo de restituição, o valor utilizado na quitação e o saldo a ser restituído.

As DCTFs juntadas às fls. 101 a 103 permitem apenas constatar a utilização do saldo negativo do IRPJ em 31/12/98 para compensar IRPJ por estimativa de setembro de 1999, IRRF da 1ª semana de maio de 1999 e da 1ª semana de junho de 1999, mas não provam que o saldo remanescente não foi utilizado para compensar outros débitos do contribuinte (que não o referente à realização incentivada do lucro inflacionário).

Isto posto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a Delegacia da Receita Federal em Uberaba informe como foi utilizado o saldo negativo do IRPJ do contribuinte, do ano-calendário de 1998.

Sala das Sessões, DF, em 23 de maio de 2007



SANDRA MARIA FARONI



VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado.

A E. Primeira Câmara entendeu, por voto de qualidade, ao contrário do entendimento da Ilustre Conselheira Relatora, por REJEITAR a preliminar de conversão do julgamento em diligência e por DAR provimento ao recurso de ofício, para manter o lançamento na forma como formalizado.

Entendeu a Relatora do voto vencido que a Turma Julgadora de primeira instância havia trilhado o bom caminho ao decidir possível a quitação do saldo do lucro inflacionário realizado, restante na DIPJ do ano-calendário de 1998, mediante a compensação com o saldo negativo do IRPJ apurado em 31 de dezembro de 1998, utilizando-se da alíquota beneficiada de 10%.

Tal entendimento é contrário ao adotado pela autoridade tributária, que entendeu que a quitação do saldo do lucro inflacionário acumulado, deveria se dar pelo pagamento integral do valor correspondente a 10% do seu valor, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

Art. 9º À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento.

Abaixo reproduzo excerto daquele voto explicitando as razões de decidir, adotadas pela i. Conselheira Relatora, com o fito de converter o julgamento em diligência:

O art. 9º da Lei 9.532/97 estabeleceu que a opção seria feita mediante pagamento, e não mediante extinção (o que compreenderia a compensação) do crédito.

O art. 62 da Medida Provisória 2.113-31 de 2001 (e suas re-edições) se reporta à liquidação antecipada na forma do art. 9º da Lei 9.532/97, ou seja, mesmo que a liquidação seja parcelada, a extinção de cada parcela deve ser por pagamento, e não por compensação. Note-se que o § 2º do artigo menciona que o valor de

cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros de mora.

Não obstante o artigo 111 do Código Tributário Nacional disponha que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário, é preciso não perder de vista o objetivo da interpretação e o sentido do que seja interpretação literal.

Interpreta-se o direito para aplicá-lo aos casos concretos.

(...)

Deve-se atentar para o sentido que o insigne mestre dá à expressão “interpretação extensiva”, que é adotada quando o intérprete chega à convicção de que a lei disse menos do que queria, e assim, estende a compreensão do texto até o limite de sua possibilidade.

Na realidade, nesse sentido, as expressões “interpretação extensiva” e “interpretação restritiva” se confundem, pois não aumentam nem reduzem o campo do preceito, mas levam os limites da norma ao seu verdadeiro posto. Dessa forma, muito embora seja repetido, como dogma, que a lei que outorga isenção deve ser interpretada restritivamente, não há nenhuma heresia na afirmativa de Lobo Torres de que essa norma admite interpretação extensiva, posto que ambas buscam levar a norma ao seu verdadeiro leito, nem maior, nem menor do que deva ser.

(...)

Em princípio, a decisão recorrida deu a interpretação adequada à norma, para aplicá-la ao caso concreto. Com auxílio de elementos lógicos, buscou o exato alcance da lei, que seria antecipar a tributação do saldo do lucro inflacionário, mediante extinção do crédito correspondente.

Não é razoável entender que a lei pretendesse restringir o benefício à extinção por pagamento, porque, em existindo crédito líquido e certo contra o Tesouro, os efeitos do pagamento e da compensação, para o Tesouro, são exatamente os mesmos. Ao Erário é indiferente receber o valor do imposto sobre o lucro inflacionário e restituir igual importância relativa ao IRPJ do ano-calendário de 1998, ou nada receber e nada restituir.

E desde que seja indubitoso que o contribuinte realmente utilizou aquele crédito para a compensação indicada, violaria a boa-fé pretender cobrar o valor compensado quando o contribuinte não mais tem direito de pleitear a restituição do saldo credor do IRPJ.

Ocorre que os elementos dos autos não me permitem concluir que o contribuinte, efetivamente, efetuou aquela compensação.

A despeito do brilhante voto elaborado, peço vênias para discordar da conclusão a que chegou a Conselheira Relatora.

O caso concreto se limita à verificação da possibilidade de utilização da alíquota beneficiada de 10% para quitação do saldo do lucro inflacionário acumulado, utilizando-se do instituto da compensação, diferentemente da previsão legal do pagamento integral do valor.

Como vimos a Conselheira Relatora entendeu, assim como a Turma Julgadora de primeira instância, que a quitação do valor por compensação dos valores se equivaleria ao pagamento integral dos mesmos, não ferindo a norma do artigo 9º da Lei nº 9.532/1997, para a qual adotou uma interpretação extensiva adequando-a para aplicá-la ao caso concreto.

No entanto, tal interpretação, ao meu ver, fere dispositivo expresso do Código Tributário Nacional.

O artigo 111, I do CTN estabelece que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, não havendo possibilidade de, nestes casos, entender que a norma quis dizer mais do que disse.

Quando o artigo 9º, pré-citado, permitiu a quitação do total do saldo existente do lucro inflacionário, com o pagamento de parcela correspondente a 10% do seu valor, abrindo mão da parcela restante do crédito tributário correspondente, indicou ao sujeito passivo a forma a ser adotada para que se beneficiasse da exclusão de parcela do seu débito, o pagamento integral, não abrindo margem para que tal se desse pelas outras formas de extinção do crédito tributário.

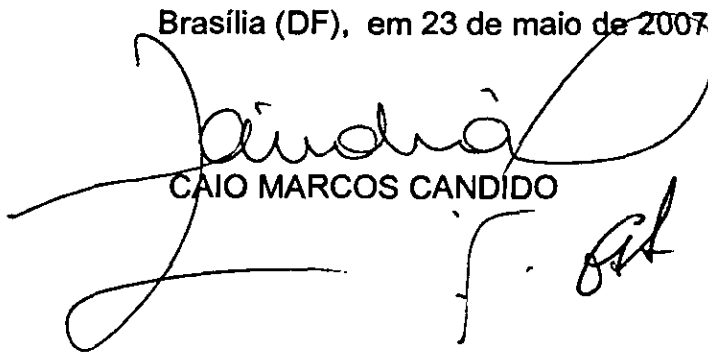
Por outro lado, a compensação é forma de extinção de crédito tributário prevista no artigo 156, II do CTN, ocorre que a quitação por compensação fica pendente de condição resolutória, a confirmação da liquidez e certeza do crédito tributário, que no presente caso, pendia de comprovação, tanto é assim que a conclusão do voto vencido era pela conversão do julgamento em diligência para verificar a forma de utilização do saldo negativo do IRPJ do contribuinte, do ano-calendário de 1998, que teria sido utilizado na referida compensação.

No mérito, Conforme visto, o citado artigo 9º da Lei nº 9.532/1997 estabelecia que para que o sujeito fizesse jus ao pagamento incentivado do saldo do

lucro inflacionário acumulado deveria efetuar o pagamento integral do valor correspondente a 10% do saldo até a data aprazada para tanto.

No caso presente, o sujeito passivo não efetivou tal pagamento, pelo quê há que ser dado provimento ao recurso de ofício, para reformar a decisão de primeira instância.

Brasília (DF), em 23 de maio de 2007


CAIO MARCOS CANDIDO