



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo n.º : 10925.003530/96-93  
Recurso n.º : 119.838  
Matéria : IRPJ – Ex.: 1996  
Recorrente : S/A FÓSFORO GABOARDI  
Recorrida : DRJ – FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 07 de dezembro de 1999  
Acórdão n.º : 108-05.947

IRPJ – COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DE ILL – ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS – ART. 66 DA LEI 8383/91 – A espécie tributária (natureza jurídica do tributo), para efeito da possibilidade da compensação automática prevista no art. 66 da Lei 8383/91, é determinada pela hipótese de incidência e base de cálculo do tributo (CTN, art. 4º). Tanto o ILL quanto o IRPJ possuem a mesma hipótese de incidência – apurar lucro – e a mesma base de cálculo – lucro –; assim, são ambos impostos de mesma espécie, havendo suporte legal para serem compensados entre si.

**Recurso provido**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S/A FÓSFORO GABOARDI.

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

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, GUENKITI WAKIZAKA (suplente convocado), TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947  
  
Recurso nº : 119.838  
Recorrente : S/A FÓSFORO GABOARDI

## RELATÓRIO

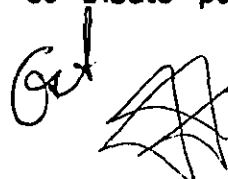
Trata-se de auto de infração pela falta de recolhimento de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica**, relativamente ao período de janeiro de 1996, informado pela contribuinte como devido e calculado pela receita bruta (lucro presumido).

De acordo com o Relatório de Fiscalização (fls. 6/7), a empresa informou no Quadro de Informações Gerais (fls. 9/21) valores de IRPJ e CSSL de janeiro a maio/1996, porém deixou de pagar o IRPJ relativo ao mês de janeiro/96 com a justificativa de que possui decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade do ILL, e que, desde então, vem procedendo à compensação do ILL com o IRPJ mensal.

Ainda no Relatório de Fiscalização, declarou o fiscal autuante que constatou uma conta no Ativo do balanço da empresa em janeiro/96, denominada **ILL a Recuperar**, transferida para a conta **IRPJ Estimativa a Recuperar**, sendo que nos meses subsequentes, a cada pagamento de IRPJ, registra lançamento a débito nessa conta, sem descontar os valores devidos, e quando faz compensação também não reduz essa conta de Ativo.

As fls. 25/29, consta informação prestada pela contribuinte no decorrer da fiscalização em que afirma que compensou o ILL pago em 1990, 1991, 1992 e 1993, e como anexos constam decisões judiciais em mandados de segurança relativos a ILL de diversos anos.

Em sua defesa, a empresa comprova os recolhimentos de ILL e, tendo em vista que o crédito decorrente da inconstitucionalidade do tributo para as

Handwritten signature and a rectangular stamp with a grid pattern.

Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

sociedades anônimas (sic), requer a improcedência do lançamento de IRPJ, sustentada na identidade de espécie entre IRPJ e ILL. Junta novamente decisões nos mandados de segurança, todos com objetivo de afastar o pagamento do gravame sobre o lucro não distribuído.

Os autos foram encaminhados à DRF em Joaçaba, uma vez que se entendeu ter havido pedido de compensação no bojo da impugnação apresentada. A compensação foi indeferida, cuja decisão se traduz pela seguinte ementa:

**Compete à autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal ou da Inspetoria da Receita Federal, classe A, do domicílio fiscal do contribuinte, decidir acerca do crédito pleiteado e autorizar seu pagamento ou compensação. (In SRF 21/07). O pagamento do ILL na forma do disposto na Lei n. 7713/88, não gera direito a compensação/restituição, a teor do disposto no § 2º, do art. 18 da MP 1542-24/97.**

Inconformada com a decisão da DRF, a contribuinte apresentou recurso à DRJ com argumentos semelhantes aos já elaborados anteriormente em sua impugnação.

A decisão de 1ª instância declarou parcialmente procedente o lançamento, reduzindo a multa para 75%, fundamentada nas argumentações de que: (a) à época da ciência do auto, ainda não havia sido editada a Resolução 82 do Senado Federal que suspendeu a execução do art. 35 da Lei 7713/88; (b) não há em favor da contribuinte nenhuma decisão judicial que a autorize a efetuar a compensação; (c) a compensação do ILL com o IRPJ depende de autorização, pois não são da mesma espécie; (d) não há pedido formal de compensação. Informou, a final, que a contribuinte poderia formalizar solicitação para a compensação dos créditos que possua a título de ILL com o presente crédito tributário.

O recurso de fis. 418/439, em que pede a reforma de decisão da DRJ, contém os seguintes argumentos:



3



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

- a) A ação direta de inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7713/88 possui efeitos "ex tunc", e qualquer recolhimento sob este manto é indevido, mesmo antes da decisão proferida e da resolução do Senado;
- b) A compensação se efetivou em janeiro/1996, e por isso deve ser analisada de acordo com as Leis 8383/91 (art. 66), 9069/95 (art. 58) e 9250/95 (art. 39), nas quais não se encontra qualquer impedimento;
- c) ILL e IRPJ possuem a mesma materialidade (renda) e a mesma destinação constitucional, e são devidos pelo mesmo sujeito passivo;
- d) A decadência não ocorreu porque, como são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo de 5 anos previsto no art. 168 do CTN é a contar da homologação do lançamento, o que lhe confere o prazo de 10 anos a contar do recolhimento;
- e) Os acionistas autorizaram a recorrente à recuperação do crédito, e ela é quem suportou o ônus financeiro do tributo e portanto possui a legitimidade ativa;
- f) A IN 73/97 autoriza a compensação do ILL com o IRPJ, bastando apenas que haja decisão favorável transitada em julgado.

A recorrente depositou o equivalente a 30% do crédito tributário, para seguimento do recurso voluntário.

É o Relatório.



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

## VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

O recurso apresenta os requisitos formais de admissibilidade, e dele, portanto, conheço.

A procedência do lançamento está vinculada diretamente à compensação desde logo alegada pela recorrente, bem como ao próprio crédito utilizado na compensação. Assim, mister a análise da possibilidade de compensação prevista na Lei 8383/91, e alterações, para, então, perquirir acerca do lançamento.

O art. 66 da Lei 8383/91, com a alteração dada pelo art. 58 da Lei 9069/95, dispõe:

**Art. 66** – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º – A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

Foi somente a partir desse dispositivo que o contribuinte foi autorizado a compensar tributos para efeito do art. 170 do CTN, que exigia lei ordinária para referido procedimento de extinção do crédito tributário. A compensação, contudo, foi



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

limitada a determinados créditos, isto é, só poderia ser efetuada entre tributos de mesma espécie.

Para explicitar essa limitação, o art. 39 da Lei 9250/95 estabeleceu:

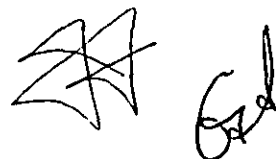
Art. 39 – A compensação de que trata o art. 66 da Lei 8383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n. 9069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal e receitas patrimoniais da mesma espécie e mesma destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

Assim, apenas entre impostos de mesma espécie – assim como entre taxas e contribuições entre si – é que poderia ser efetuada a compensação independentemente de autorização administrativa. Ou seja, automaticamente, passou a se compensar PIS com PIS, COFINS com COFINS, IPI com IPI, IR com IR, etc., como uma conta-corrente na qual o valor pago a mais pelo contribuinte é considerado como antecipação da mesma espécie tributária vincenda.

O RIR/94, no seu art. 943, estabeleceu condições para a compensação do IR pago a maior ou indevidamente, dentre elas: a conceituação do pagamento indevido ou a maior; a possibilidade de compensar com débitos supervenientes ao pagamento indevido ou a maior; a vedação à compensação com outros impostos ou contribuições; a exclusividade da compensação pelo titular do crédito, etc.

A questão do momento é: o crédito pelo pagamento indevido a título de ILL pode ser compensado automaticamente com o IRPJ vincendo ?

A resposta está na classificação dos tributos por sua natureza jurídica. O art. 4º do CTN reza que:



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

Art. 4º – A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

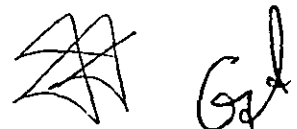
Portanto, é o fato imponível da obrigação tributária que identifica a natureza jurídica específica do tributo, mesmo que a lei forneça-lhe outra denominação. Paulo de Barros Carvalho aprofunda a interpretação desse dispositivo e assevera que a identificação está na hipótese de incidência, confirmada pela respectiva base de cálculo:

“... faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do *fato gerador*, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar no art. 4º, que ‘A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo *fato gerador da respectiva obrigação...*’

...

E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a existência, a existência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se subsequentemente, às várias espécies de cada qual.” (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1985, pág. 22).

Assim, para que se permita ou não a compensação entre o ILL e o IRPJ, é imprescindível o confronto de suas hipóteses de incidência e bases de cálculo. O art. 35 da Lei 7713/88, base legal do ILL, estabelecia que incidiria imposto na fonte

Handwritten signature and initials, possibly 'Gd'.

Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

sobre o lucro líquido apurado pela pessoa jurídica na data do encerramento do período-base.

Ou seja, incidia imposto sobre o lucro da pessoa jurídica no momento de sua apuração no encerramento do balanço. Note-se, pois, que o fato gerador é a apuração de lucro pela pessoa jurídica, tal qual o IRPJ.


A base de cálculo do Imposto sobre a Renda, por excelência é o lucro real (RIR/94, art. 179). Parece-me indiscutível que a base de cálculo do IRPJ tem íntima ligação com o lucro líquido, já que este, após os ajustes mencionados no art. 195 do RIR/94, corresponde ao lucro real.

Portanto, no meu ver, não há como diferenciar o ILL, na forma criada pelo art. 35 da Lei 7713, do IRPJ; os fatos geradores são os mesmos. Aliás, vale observar que a própria Lei 8383 (no seu art. 81) prevê a compensação entre ILL e Imposto de Renda, relativamente à TRD exigida sobre as obrigações fiscais.

Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco em obra específica sobre o tema, bem elucidam o tema colocado em testilha:

"Os arts. 81 e 82 (da Lei 8383) preveem quais créditos poderão ser compensados com quais débitos ...

Assim, para as pessoas jurídicas, o valor da variação da TRD incidente no recolhimento das parcelas de imposto de renda (IRPJ), do IR fonte sobre o lucro líquido (ILL) previsto no art. 35 da Lei n. 7713, de 22.12.88, e do IR fonte sobre rendimentos de qualquer espécie poderá ser compensado com impostos do mesmo tipo ou entre si, dentre os acima referidos." (Imposto de Renda – Lei 8383/91 – Questões Principais, Malheiros Editores, 1992, pág. 97)



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

Ademais, sendo o recolhimento indevido, cabe o crédito àquele que arcou com o respectivo ônus. Socorrem novamente Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco:

“No caso de imposto de renda retido na fonte, muito embora haja uma certa discussão na doutrina sobre quem seja o sujeito passivo da obrigação tributária - se a fonte ou o beneficiário do recolhimento - deve-se entender como sendo a fonte pagadora o sujeito passivo dessa obrigação.

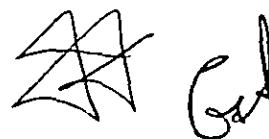
Desse modo, a pessoa jurídica titular de créditos de imposto de renda, originários de recolhimentos indevidos, poderá compensá-los com o IR retido na fonte sobre o pagamento de salários de seus funcionários, por exemplo, pois muito embora o imposto de renda incida sobre um rendimento percebido pelo empregado, o sujeito passivo da obrigação de reter o IR na fonte é a pessoa jurídica empregadora.”(ob. cit., pág. 92)

No tocante à destinação do ILL e do IRPJ, entendo não haver dúvida de que, não tendo eles destinação específica (CTN, art. 16), concorrem ambos para os cofres do tesouro nacional.

Portanto, diferentemente do que entendeu o Delegado de Julgamento, a compensação entre ILL e IRPJ não depende de autorização, pois são sim tributos, ou melhor, impostos de mesma espécie.

Resta verificar se, no momento da ocorrência da hipótese de incidência do IRPJ relativa ao período objeto do lançamento, a recorrente já possuía o direito de compensar, isto é, se o ILL já era considerado pagamento a maior ou indevido.

Independentemente das decisões judiciais favoráveis à recorrente em mandados de segurança afastando a exigência do ILL, à época do período-base de

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

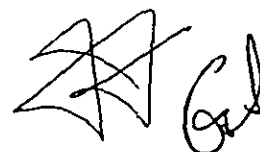
janeiro/96, já havia sido proferida a decisão pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 172.058-1/SC, datada de 30/6/95, a qual veio provocar a Resolução 82/96 do Senado Federal.

Ora, se o dispositivo legal foi considerado inconstitucional pelo STF e cujos efeitos foram suspensos por Resolução do Senado, as consequências daí decorrentes têm início desde a edição da lei, ou seja, os efeitos do vício da inconstitucionalidade são "ex tunc". Por outras palavras, o pagamento do ILL é indevido desde a época de sua instituição, e, conseqüentemente, a recorrente detinha o direito de compensar o tributo recolhido indevidamente a qualquer momento.

É importante observar que a ora recorrente desde o início da fiscalização informou que o não recolhimento se dera pela compensação efetuada com o crédito de ILL, fato narrado no Termo de Fiscalização, porém ignorado na formulação da exigência.

Quanto à questão de decadência, a recorrente defende não ter a mesma ocorrido em razão de o IRPJ ser tributo do tipo de lançamento por homologação e de o início do prazo do art. 168 do CTN somente ter-se iniciado após 5 anos do fato gerador do ILL (1990 a 1992). Apesar de não estar em litígio, tendo em vista que a autoridade julgadora de 1º grau entendeu que o início do prazo deve ser contado a partir da decisão do STF, e que no julgamento de recurso voluntário não se pode reformar decisão para agravar a exigência do contribuinte, entendo que o tema está superado. Ademais pelo simples motivo de que o Código Tributário Nacional não prever qualquer prazo para que o contribuinte promova a compensação de tributo pago indevidamente ou a maior.

Isto é, se, por um lado, se considerar que a compensação corresponde à repetição de indébito – com o que não concordo –, o prazo decadencial do art. 168 do CTN deveria ocorrer no mínimo a partir do trânsito em julgado dos processos judiciais que conferiram ao contribuinte o direito de afastar sua obrigação de recolher o



Processo nº : 10925.003530/96-93  
Acórdão nº : 108-05.947

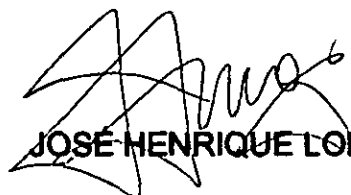
ILL, ou da decisão do STF, ou ainda da Resolução 82; sendo que, em qualquer desses casos, a recorrente teria procedido dentro do prazo do art. 168. Por outro lado, se se considerar que o prazo estipulado no art. 168 do CTN é apenas para a restituição do indébito, procedimento diverso da compensação, o termo de 5 anos para exercício da compensação não pode ser aplicado.

Além de tratamentos e conseqüências diversas previstas no Código Tributário Nacional (por exemplo, a previsão de extinção do crédito tributário mediante compensação), a distinção entre os dois institutos também está estampada no próprio § 2º do art. 66 da Lei 8383 que faculta ao contribuinte a possibilidade de, frente à compensação, optar pela restituição. Reforça a diferença o art. 11 da IN 67/92 que determinava a manifestação por escrito da desistência da restituição, já solicitada, quando pretendesse efetuar compensação.

De qualquer forma, pelo fato de que, por qualquer curso que o raciocínio percorra, o direito à compensação da recorrente é pleno, e não há motivo para aprofundar, neste momento, a investigação entre a compensação e a repetição de indébito.

Diante do exposto, no meu modo de pensar, a exigência de IRPJ merece ser cancelada em razão de o crédito tributário ter sido extinto por compensação, de modo que dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 1999

  
JOSE HENRIQUE LONGO

