



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 13971.003291/2002-22
Recurso nº 159.055
Matéria IRPJ
Acórdão nº 1805-00.001
Sessão de 19/03/2009
Recorrente POSTHAUS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

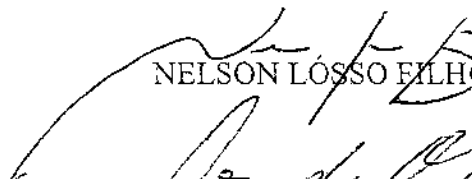
Exercício: 1998

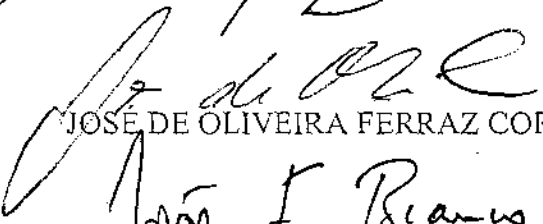
**LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO INTEGRAL
OPCIONAL - DECADÊNCIA**

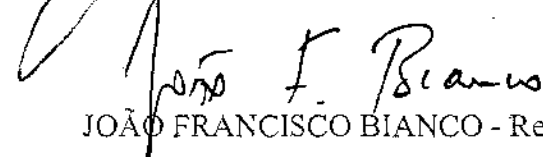
Manifestada pelo contribuinte na DIPJ a opção pela realização integral opcional do saldo do lucro inflacionário, conforme previsto no artigo 31 da Lei n. 8541, de 1992, o Fisco tinha cinco anos de prazo para contestar a extinção do crédito tributário por compensação e não por efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência suscitada e cancelar o lançamento, vencido o conselheiro José de Oliveira Ferraz Correa (Relator). Designado o Conselheiro João Francisco Bianco para redigir o voto vencedor.


NELSON LOSSO FILHO - Presidente


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA - Relator


JOÃO FRANCISCO BIANCO - Redator Designado

EDITADO EM: 29 JAN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros João Francisco Bianco, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, José de Oliveira Ferraz e Nelson Losso Filho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, que, por maioria de votos, considerou procedente o auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 116 a 121, no valor total de R\$ 62.769,24, incluindo-se aí a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da referida decisão:

“2. Contra o sujeito passivo qualificado nos autos foi lavrado o auto de infração de IRPJ (fls. 116/121), no valor total de R\$ 62.769,24, decorrente de adições não computadas na apuração do Lucro Real – Lucro Inflacionário não realizado para o ano-calendário de 1997.

2.1 De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 117, a razão do lançamento consistiu na ausência de adição ao lucro líquido do período, na apuração do Lucro Real, do Lucro Inflacionário realizado no montante de 10%, uma vez que não fora observado o percentual de realização mínima previsto na legislação de regência.

3. Cientificado da exigência em 20/12/2002 (fls. 124), apresentou o contribuinte a impugnação ao lançamento em 13/01/2003 (fls. 125/133) alegando, em síntese, o que se segue.

3.1 Em maio de 1993 efetuou a realização incentivada do lucro inflacionário com base no inciso V do artigo 31 da Lei nº 8.541/92. O autuante limitou-se a afirmar que não localizou o pagamento. De fato, tal pagamento fora efetuado mediante compensação de créditos oriundos do pagamento supostamente indevido do ILL.

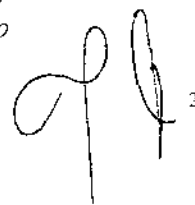
3.2 Preliminarmente, que estaria extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em discussão porquanto a compensação efetuada, descrita anteriormente, teria sido atingida pelo instituto da decadência.

3.3 O pagamento teria sido efetuado mediante compensação de créditos oriundos do pagamento supostamente indevido do ILL, porquanto efetuado com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, julgado inconstitucional conforme descrito abaixo.

3.3.1 O crédito de 30/04/1991, conforme consta no DARF de fls. 152, montava em Cr\$34.118.063,00, correspondente a 192.563,6039 UFIR, conforme demonstrativo de fls. 215.

3.3.2 Tal crédito, na realidade, teria sido de 175.319,4439 UFIR, já que no cálculo anterior a autuada cometera um erro na sua contabilidade, tendo sido devidamente corrigido e restituída a diferença conforme processo nº 13971.000182/92-84.

3.3.3 A inconstitucionalidade, no tocante ao ILL, fora declarada pelo STF para a exigência do imposto incidente sobre as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social não



previsse a distribuição automática dos lucros apurados, caso em que se enquadraria a impugnante.

3.4 A compensação do aludido crédito teria sido efetuada de acordo com a legislação em vigor, tendo sido registrada na contabilidade (LALUR, Diário e Razão) e declarada à época (DIRPJ/94).

3.4.1 Tal compensação, efetuada entre ILL e IRPJ, estaria amparada pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/91 já que se tratava de tributos da mesma espécie, conforme ampla jurisprudência acostada às fls. 130/133 de sua defesa.

3.5 Diante do exposto, requer a improcedência do lançamento ora analisado.

4. Em 18/01/2007 o Relator colocou em pauta o presente processo, sessão nº 381, propugnando pela improcedência do lançamento. Na oportunidade foi concedida vista ao julgador Ricardo Antonio Carvalho Barbosa.

5. O processo foi colocado em pauta na sessão subsequente, tendo sido decidido, por maioria de votos, pela conversão do julgamento em diligência, para adoção das seguintes providências (Resolução DRJ/FOR nº 793/2007):

a) A partir de consulta ao processo nº 13971.000182/92-84, confirmar se realmente procede o argumento da defesa sobre o valor já restituído, relativamente ao pagamento efetuado em 30/04/1991 (fls. 152);

b) Confirmar se as cópias do livro Diário, anexadas pela defesa às fls. 143/146, conferem com o original em poder do sujeito passivo;

c) Intimar o contribuinte a informar se estava amparado com alguma ação judicial, à época em que procedeu à compensação em análise.

6. Em atenção, a autoridade local anexou ao presente os documentos às fls. 252/261, e o relatório de diligência às fls. 262.

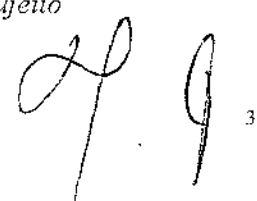
Conforme mencionado, a DRJ Fortaleza, em 13/04/2007, ao proferir o acórdão 08-10.605 (fls. 265 a 275), considerou, por maioria de votos (vencido o relator), procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1993

COMPENSAÇÃO.

Para ter direito à compensação não basta o sujeito passivo entender que pagou ou recolheu o tributo ou contribuição federal indevidamente ou a mais que o devido, necessitando que o seu respectivo crédito tenha sido reconhecido pela Administração Fazendária ou por decisão judicial com trânsito em julgado, tendo em vista que o art. 170 do CTN exige, para que seja possível a compensação, que o crédito do sujeito passivo contra o Fisco seja líquido e certo.



LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - DECADÊNCIA.

No que respeita à realização do lucro inflacionário, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização.

Lançamento Procedente"

O voto vencedor que orientou essa decisão fez as seguintes observações sobre a diligência solicitada:

"Como se pode observar, restaram prejudicados os exames requeridos, indicados nas letras "a" e "b" acima. O primeiro porque a autoridade local da Receita Federal não dispõe mais do processo administrativo correspondente, e o segundo pelo fato de o contribuinte alegar que não localizou o livro Diário solicitado.

No que concerne à suposta existência de uma ação judicial na data em que se procedeu à compensação, o contribuinte limitou-se apenas a questionar a necessidade de tal pedido, esquivando-se de responder ao que lhe foi perguntando pela autoridade fiscal.

Diante das informações obtidas na diligência fiscal, gostaria de centralizar minha análise no fato de o sujeito passivo não estar amparado com medida judicial para efetuar a compensação na data em que foi realizada."

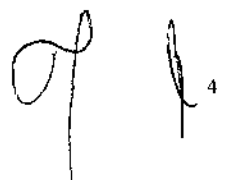
No decorrer da análise sobre a questão da medida judicial, prevaleceu a interpretação no sentido de que a compensação não pode ser concretizada se o direito creditório ainda depender de decisão definitiva na esfera administrativa ou no âmbito do poder judiciário, posto que estariam ausentes os atributos de certeza e liquidez exigidos pelo art. 170 do CTN.

Em reforço a esse entendimento, foi mencionado o art. 12, § 7º, da IN SRF nº 21/1997, segundo o qual a utilização de crédito decorrente de sentença judicial transitada em julgado, para compensação, somente pode ser efetuada após prévia análise do pedido pela COSIT, que deve se pronunciar quanto ao mérito, valor e prazo de prescrição ou decadência.

E com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, teria restado mais evidente que a inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação com base em decisão judicial.

Na esteira desse raciocínio, ao proferir o voto vencedor, o julgador lembrou que:

"(...) a decisão do Supremo Tribunal Federal, que considerou inconstitucional a cobrança do ILL (Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC), somente foi julgada em caráter definitivo pelo Tribunal Pleno na sessão de 30 de junho de 1995, posteriormente, portanto, à data em que o contribuinte procedeu à compensação. Além disso, o contribuinte não logrou comprovar que à data em que procedeu à compensação estava amparado com alguma medida judicial, transitada em julgado, que lhe possibilitasse a adoção de tal procedimento, embora tenha sido expressamente intimado nesse sentido (Intimação SACAT nº 89/2007)."



E sua conclusão foi assim manifestada:

"Com efeito, à data em que se procedeu à compensação (ano-calendário de 1993), não se poderia considerar como "líquido e certo" o crédito relativo ao pagamento efetuado pelo sujeito passivo em 30/04/1991, a título de Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Incabível, pois, o procedimento de compensação adotado pela empresa.

Quanto ao argumento apresentado pelo sujeito passivo de que já teria ocorrido a homologação tácita da compensação levada a efeito, cabe esclarecer que somente com o advento da Lei nº 10.833/2003 (vigência a partir de 31/10/2003) ficou instituído o prazo de 5 (cinco) anos para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, não alcançando, pois, o período em análise (ano-calendário de 1993).

Por fim, no que concerne à prejudicial de decadência argüida na peça impugnatória, concordo com os fundamentos e conclusão do relator do presente processo, devendo ser mantido no presente julgado.

De todo o exposto, voto no sentido de que seja mantida a exigência como formalizada."

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 30/04/2007, a contribuinte apresentou em 29/05/2007 o recurso voluntário de fls. 298 a 318, onde reitera as suas razões, nos seguintes termos:

- a legislação vigente à época do encontro de contas (Lei 8.383/91, art. 66) havia outorgado à Recorrente o direito de compensar os créditos de ILL com débitos de IRPJ, independentemente de autorização administrativa ou judicial;

- a Lei 8.383/91 jamais outorgou à SRF o poder de autorizar, ou não, a compensação do indébito tributário apurado;

- com o art. 66 da Lei 8.383/91, a compensação de tributos federais deixou de ser uma faculdade da SRF, para ser um direito subjetivo do contribuinte;

- a própria SRF, ao regulamentar esse dispositivo, editou a IN SRF nº 21/97 (art. 14), prevendo que a compensação entre tributos e contribuições de mesma espécie e destinação constitucional poderia se dar independentemente de requerimento;

- a COSIT, no ano de 1998, ao emitir o Ato Declaratório nº 14, decidindo que a amortização de crédito de IRPJ com débito de IRRF independia de autorização fazendária, reconheceu, *mutatis mutandis*, que o IRPJ e o IRRF são impostos de mesma espécie e destinação constitucional, sendo, por isso, possível o encontro de contas praticado pela recorrente (crédito de ILL com débito de IRPJ);

- o Conselho de Contribuintes já decidiu que a compensação de tributos da mesma espécie, prevista no art. 66 da Lei 8.383/1991, é feita pelo próprio contribuinte, por sua

 5

conta e risco, e independe de requerimento administrativo ou de autorização prévia da autoridade fiscal;

- como a Recorrente é compelida a apurar e recolher os tributos mensalmente devidos, sem o prévio exame da autoridade administrativa (CTN, art. 150), *exsurge* nítido o direito de, também por conta própria, apurar e compensar os créditos e débitos que reputar existentes, inclusive os créditos advindos de cobrança que o sujeito passivo considerar inconstitucional, ressalvada é claro, o direito-dever da SRF revisar a compensação efetuada, homologando-a, ou não, no prazo de 5 anos;

- quando o STF declara a inconstitucionalidade de uma lei, ou lhe é suspensa a execução, por força de Resolução do Senado, na prática, está havendo uma legitimação do crédito já utilizado, que torna-se líquido e certo desde a sua apuração;

- a declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser indébito sem causa do Poder Público, e não indébito tributário;

- reconhecer determinada lei como sendo inconstitucional, equivale dizer que a lei editada é nula, como se inexistente fosse, desde o seu nascimento;

- se o crédito de ILL, desde a sua gênese, quedou-se inconstitucional, incontestado, por consequência, a validade do crédito tomado, porquanto apurado e lastreado em tributo que sequer deveria ter sido pago;

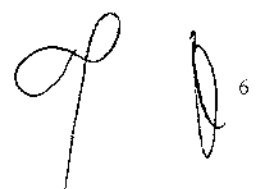
- segundo o STJ (RESP 132.567/SC), tributos cujo crédito se constitui através de lançamento por homologação são apurados em registros da contribuinte, devendo ser considerados líquidos e certos, para efeito de compensação, a concretizar-se independentemente de prévia comunicação à autoridade fazendária, à qual compete a fiscalização do procedimento compensatório;

- a Recorrente não está contestando o poder-dever da SRF fiscalizar a compensação efetuada, pelo contrário, o que se contesta é o fato do AFRF ter considerado inválido o crédito de ILL utilizado, mesmo após ter sido declarado inconstitucional o art. 35 da Lei 7.713/88 e suspensa a sua cobrança pela Resolução do Senado nº 82/96;

- como à época da lavratura do auto de infração a cobrança do ILL já havia sido declarada inconstitucional, tendo sido, inclusive, suspensa a sua cobrança por resolução do Senado, não havia mais motivo para se discutir a legitimidade do crédito utilizado, tampouco fato a ensejar o lançamento fiscal ora combatido;

- ao considerar que pagou tributo indevido (por inconstitucionalidade, ilegalidade ou a maior...), cabia ao sujeito passivo, por sua conta e risco, escriturar o indébito existente e, após compensá-lo com débitos apurados, informar à SRF acerca da amortização efetuada;

- é esse o caso dos autos. A Recorrente escriturou o crédito de ILL que reputava ter quitado indevidamente (fl. 217), compensando-o, posteriormente, com débitos de mesma espécie e destinação (IR-Lucro Inflacionário), cuja informação (acerca da realização e compensação) foi prestada à SRF, pela entrega da DIPJ/94;



- apesar desse encontro de contas independer de autorização administrativa ou judicial, no caso dos autos, a Recorrente comprovou a idoneidade do crédito de ILL manejado, por meio da apresentação do DARF quitado (fl. 152);

- impulsionada pela boa-fé, a Recorrente informou que o crédito de ILL utilizado no ano de 1993 teve sua gênese no PAF nº 13971.000182/92-84, notadamente porque, ao detectar que a Contribuinte havia liquidado o IRPJ devido em 30/04/1991 (fl. 152), com créditos do ILL, em valor superior ao necessário, a DRF em Blumenau, por meio desse outro processo, e reconhecendo a legitimidade do crédito de ILL, restituiu à empresa parte do crédito de ILL compensado a maior (17.244,1600 UFIR), oportunizando-lhe, com efeito, o direito de compensar o restante do crédito do ILL escriturado (175.319,4439 UFIR);

- para a surpresa da Recorrente, a DRJ/FOR limitou-se a dizer que o PAF 13971.000182/92-84, por meio do qual a empresa reaveu parte do crédito de ILL, foi destruído pela DRF em Blumenau, razão pela qual não há como precisar o valor do crédito efetivamente restituído à Contribuinte;

- se a própria DRF em Blumenau restituiu à empresa parte do crédito do ILL amortizado a maior (17.244,1600 UFIR), com débitos de IRPJ, evidente, então, que outorgou à Recorrente o direito de compensá-lo com débitos de mesma espécie e destinação constitucional;

- é de se reconhecer como legítimo e válido o encontro de contas praticado, uma vez que a Recorrente escriturou em sua contabilidade, conforme determinava a legislação vigente à época dos lançamentos, a Realização do IR-Lucro Inflacionário e a Compensação efetuadas em 1993, de tudo mantendo a Receita Federal informada. É, a propósito, o que se colhe pela observação dos Livros Diário (fl. 144/145), Razão (fl. 148/149) e LALUR (fl. 90), bem como pela DIPJ apresentada no ano de 1994 (fl. 138/141 e 243);

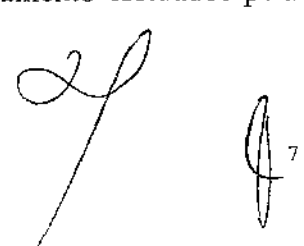
- ao contrário do que assevera a DRJ, as cópias autenticadas dos Livros Razão, Diário e LALUR apresentadas têm validade jurídica incontestada, notadamente porque o Código de Processo Civil, em seu art. 365, III, determina que fazem a mesma prova que os originais, as reproduções dos documentos públicos, desde que autenticados por oficial público;

- a DRJ, sem fazer a contraprova exigida pelo art. 389, I, do CPC, limitou-se a dizer que as cópias autenticadas não prestavam para comprovar a escrituração tempestiva dos lançamentos informados;

- além disso, ao analisar os Livros, o fiscal autuante não questionou a validade deles, por consequência, atestou implicitamente que estavam de acordo com o original;

- as cópias adunadas pelo Recorrente foram devidamente autenticadas por pessoa competente (Tabelião), cuja certificação goza de presunção de veracidade;

- uma vez comunicado à Receita Federal sobre a realização antecipada do IR-Lucro Inflacionário e a sua subsequente amortização com créditos de ILL, por meio da entrega da DIPJ, em 28/04/1994 (fls. 137 a 139), restou inaugurado o prazo decadencial de 5 anos para que a SRF procedesse à homologação, ou não, do lançamento e do pagamento efetuados pela Recorrente, como determina o art. 150, § 4º, do CTN;



- a decadência do direito de homologar, ou não, o encontro de contas praticado pela Recorrente, positivada expressamente na Lei 9.430/96, nada mais é do que uma decorrência lógica do prazo ofertado no art. 150, § 4º, do CTN;

- se a recorrente apurou antecipadamente o IR-Lucro Inflacionário em 1993, por conta do incentivo dado pela Lei 8.541/92 (art. 31), compensando-o com créditos de ILL, em abril de 1999 restou decaído o direito da SRF lançar eventual diferença, decorrente da realização e do encontro de contas efetivado;

- o Conselho de Contribuintes já decidiu que o prazo decadencial de que trata o CTN (art. 150, § 4º) é contado da data em que for Realizada, antecipadamente, a apuração do lucro inflacionário, por conta de incentivo fiscal;

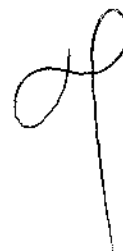
- a decadência alardeada pela Recorrente não atingiu o direito da SRF auditar a DIPJ/98, mas, sim, fulminou o direito da SRF homologar, ou não, a realização antecipada e incentivada efetuada; o valor do crédito de ILL escriturado; bem como o encontro de contas praticado pela Recorrente no ano de 1993, o qual foi informado à SRF em 28/04/1994, pela entrega da DIPJ;

- e mesmo que a Recorrente não tivesse efetuado o encontro de contas, ainda assim estaria decaído o direito da SRF homologar, ou não, a realização antecipada e incentivada do IR-Lucro Inflacionário ocorrida em 1993;

- a recorrente escriturou e informou à SRF acerca do IR-Lucro Inflacionário realizado antecipadamente (fl. 90), do crédito de ILL escriturado (fl. 217 – 25ª linha da planilha), bem como da compensação efetuada (fl. 138).

Ao final, a recorrente solicita seja reconhecida a improcedência do auto de infração.

Este é o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Não há dúvidas de que houve pagamento de ILL (fl. 152) e de que os livros contábeis e fiscais registraram tanto a realização antecipada do lucro inflacionário, quanto o encontro de contas (compensação) para a quitação deste (fls. 90, 144/145 e 148/149). Além disso, a realização antecipada do lucro inflacionário realmente foi informada na DIPJ/1994 (fls. 138/139).

Pelo relatório, percebe-se que o centro da controvérsia está em se aceitar ou não a alegada compensação como válida.

Nesse sentido, há dois pontos a serem tratados. O primeiro deles é a validade da compensação em si mesma, cabendo averiguar se poderia ela ter sido realizada nos termos em que foi, levando-se em conta a natureza do crédito utilizado na compensação, as condições em que se deu, seus aspectos formais, etc. O outro ponto é a validade da compensação enquanto manifestação da opção que a lei concedeu aos contribuintes para que estes realizassem o lucro inflacionário de forma antecipada e incentivada.

Essa questão vincula, inclusive, o exame da decadência, porque, segundo o § 4º do art. 31 da Lei 8.541/92, a opção pela realização antecipada do lucro inflacionário é manifestada com o pagamento do imposto.

Ou seja, o reconhecimento da realização antecipada do lucro inflacionário em 1993 depende que seja reconhecido um pagamento, ainda que por vias de compensação.

Do contrário, a realização normal do lucro inflacionário aqui examinado deveria ocorrer mesmo no ano calendário de 1997, como entendeu a fiscalização, e, nestes termos, estaria afastado o problema da decadência do lançamento, mesmo adotando o menor dos prazos do CTN (§ 4º do art. 150), uma vez que a ciência do auto de infração ocorreu em 20/12/2002, portanto, antes de 31/12/2002.

É interessante transcrever as considerações do Auditor Fiscal (fl. 114), para se compreender exatamente o mérito da autuação:

"7. Constatamos que o controle do Lucro Inflacionário a Tributar, constante na parte "B" do LALUR apresentado, encontra-se inutilizado com a expressão "Sem Efeito" (fls. 088). Há outro controle, denominado "Reserva C. M. IPC/BTNF 1990 D. Lei 332", na página 33 do LALUR (fls. 090), que registra os movimentos do Lucro Inflacionário até 31/05/1993, data em que o contribuinte, na pretensão de zerar o saldo então existente, lançou o valor de CR\$ 52.306.427.427,00 como realização do LI com base no art. 31 da Lei



8.541/92. O normativo citado trata da realização incentivada do Lucro Inflacionário, e tem a seguinte redação:

Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

I - 1/120 à alíquota de vinte por cento; ou

II - 1/60 à alíquota de dezoito por cento; ou

III - 1/36 à alíquota de quinze por cento; ou

IV - 1/12 à alíquota de dez por cento, ou

V - em cota única à alíquota de cinco por cento.

§ 1º O lucro inflacionário acumulado realizado na forma deste artigo será convertido em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.

§ 2º O imposto calculado nos termos deste artigo será pago até o último dia útil do mês subsequente ao da realização, reconvertido para cruzeiro, com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

§ 3º O imposto de que trata este artigo será considerado como de tributação exclusiva.

§ 4º A opção de que trata o caput deste artigo, que deverá ser feita até o dia 31 de dezembro de 1994, será irretratável e manifestada através do pagamento do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado, cumpridas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

8. Ocorre que, como podemos verificar no texto do normativo, a opção pela realização incentivada do Lucro Inflacionário pressupõe o devido recolhimento do Imposto aos cofres públicos, através de DARF com o código 3320, no prazo estabelecido pela legislação. E, em consulta ao Sistema SINAL, que registra os recolhimentos dos contribuintes através de DARF, não localizamos pagamento do imposto em questão, pelo contribuinte (fls. 92). Assim, por não ter cumprido o requisito básico da utilização incentivada do Lucro Inflacionário (qual seja: o pagamento do imposto no valor, prazo e forma determinados pela legislação), não pode prosperar o lançamento do contribuinte, tornando-se necessária a recomposição do saldo do Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar, com a inclusão do valor indevidamente realizado, o que resulta nos valores já registrados no Sistema SAPLI." (grifei)

O órgão julgador de primeira instância, por sua vez, ao apreciar a alegada compensação com créditos de ILL, adotou a interpretação no sentido de que a compensação não pode ser concretizada se o direito creditório ainda depender de decisão definitiva na esfera administrativa ou no âmbito do poder judiciário, posto que estariam ausentes os atributos de certeza e liquidez exigidos pelo art. 170 do CTN.



Assim, foi considerado incabível o procedimento de compensação adotado pela empresa, com o fundamento de que a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade da cobrança do ILL somente foi julgada em caráter definitivo pelo Tribunal Pleno na sessão de 30 de junho de 1995, posteriormente, portanto, à data em que a contribuinte procedeu à compensação.

Ainda segundo a DRJ, a contribuinte também não logrou comprovar que na data da compensação estava amparada com alguma medida judicial, transitada em julgado, que lhe possibilitasse a adoção de tal procedimento.

Não considero seja essa a melhor interpretação para a caracterização dos atributos de certeza e liquidez exigidos pelo art. 170 do CTN, em relação ao caso em análise.

Está claro nos autos que a empresa não discutia judicialmente a validade da cobrança do ILL, e, por isso, seu alegado crédito não estava vinculado a nenhum processo judicial. Nestes termos, não se podia exigir que a contribuinte aguardasse qualquer trânsito em julgado para proceder à referida compensação.

Por outro lado, com a introdução do art. 66 da Lei 8.383/91, regulamentado pela IN SRF 21/1997, normas que acabaram desaguando na instituição das Declarações de Compensação – DCOMP, pela Lei 10.637/2002, a condição de certeza e liquidez exigida pelo CTN não mais pode ser considerada como atributo exclusivo dos atos praticados pela Administração ou pelo Poder Judiciário.

A seguir tal orientação, o próprio art. 66 da Lei 8.383/91, o art. 14 da IN SRF 21/1997, e o art. 49 da Lei 10.637/2002, todos eles estariam em confronto com o CTN, uma vez que dispensam qualquer “requerimento” por parte do contribuinte.

Realmente, na sistemática destas normas, é o próprio contribuinte, por sua conta e risco, quem realiza as compensações que entender cabíveis. E nesse contexto, a certeza quanto à existência e a liquidez quanto ao montante dos créditos utilizados decorrem de um processo de interpretação e adequação ao direito, que também incumbe aos particulares.

Do contrário, como seria possível compatibilizar a exigência de certeza e liquidez em relação aos créditos utilizados nessas compensações que são realizadas pelos próprios contribuintes?

O caso aqui examinado, de fato, buscou abrigo no art. 66 da lei 8.383/91.

Percebe-se nos autos que a contribuinte efetuou recolhimento de ILL, e que considerava ou veio a considerar este tributo indevido. Deste modo, compensou contabilmente o crédito que julgava possuir com débito de IRPJ decorrente da realização antecipada do lucro inflacionário, realização essa que também foi informada à Receita Federal por meio da DIPJ/1994.

Cabe observar também, embora isso não esteja entre as questões suscitadas, que o direito de crédito aqui examinado não fica prejudicado pelas disposições do art. 166 do CTN, segundo o qual a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.



Esse comando normativo é apropriado aos chamados tributos indiretos, como o IPI e o ICMS, para aquelas situações em que antiga Doutrina identificava as figuras do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”.

O ILL, como tributo direto, não comportava essa mencionada transferência de encargo financeiro a terceiros, posto que incidia, nos termos do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, sobre o lucro líquido apurado pelas próprias pessoas jurídicas na data de encerramento do período-base.

Por outro lado, também não se tratava de mera retenção na fonte, pois sua incidência não ocorria sobre os valores efetivamente pagos/distribuídos aos sócios da empresa, mas sobre o lucro líquido desta. Por mais esse motivo, não se pode negar que o ônus financeiro desta tributação seja da recorrente, e que ela possuía legitimidade para reaver o indébito.

Assim, por todas essas considerações, considero não haver vícios que comprometam o procedimento de compensação em si, diferentemente do que concluiu o órgão julgador de primeira instância.

Contudo, ainda que a referida compensação tenha seguido as normas da época, cabe averiguar ainda, como mencionado no início deste voto, se a realização antecipada e incentivada do lucro inflacionário poderia se dar mediante procedimento de compensação.

Isto porque, conforme já transcrito anteriormente neste voto, o § 4º do art. 31 da Lei 8.541/1992 estabeleceu que a opção do contribuinte, dentre outros requisitos, deveria ser “manifestada através de pagamento do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado, cumpridas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal”.

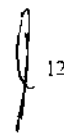
Matéria muito semelhante a essa foi apreciada pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão nº 101- 96.148, de 23/05/2007, que possui a seguinte ementa:

“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.”

Embora o dispositivo legal acima mencionado seja o art. 9º da Lei 9.532/1997, seu texto, na parte que nos interessa, é muito próximo do que está sendo aqui examinado, como pode se observar pela sua transcrição:

“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.

§ 1º Se a opção se referir a saldo de lucro inflacionário tributado na forma do art. 28 da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, a alíquota a ser aplicada será de três por cento.



§ 2º A opção a que se refere este artigo será irretratável e manifestada mediante o pagamento do imposto, em quota única, na data da opção."

Nesse outro processo, a questão foi decidida por voto de qualidade, e, apesar das valiosas considerações sobre hermenêutica jurídica feitas pela Conselheira Relatora, que restou vencida, prevaleceu o entendimento de que o benefício legal não poderia ser estendido para outras formas de extinção do crédito tributário, no caso, a compensação, exatamente como ocorre aqui.

Embora considere que a situação não seja propriamente a prevista no art. 111 do CTN, porque se trata de redução de alíquota e não de exclusão de crédito tributário (isenção), e sem adentrar no intrincado debate acerca das diferenças, ou não, entre as figuras da isenção e da alíquota zero (que é a redução de alíquota no seu maior grau), percebo tanto no dispositivo da Lei 8.541/1992, quanto no da Lei 9.532/1997, um nítido caráter de benefício fiscal, em razão da progressiva redução de alíquota à medida em que se antecipa a realização do lucro inflacionário.

Dentro desse contexto, entendo que a expressão "pagamento" como forma de opção à realização incentivada, realmente, não deve abarcar outras formas de extinção do crédito tributário.

Em primeiro lugar, porque o § 4º do art. 31 da Lei 8.541/1992 determinou que a Secretaria da Receita Federal baixasse instruções para o exercício da opção pela realização antecipada, o que foi feito com a edição da IN SRF 96/1993, nos seguintes termos:

"(...)

TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA REDUZIDA

Art. 6º - À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, artigo 3º), existentes em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

(...)

Art. 9º - A opção prevista no artigo 6º, de caráter irretratável, deverá ser manifestada até 31 de dezembro de 1994, vedado à pessoa jurídica retornar à realização mensal na forma do artigo 3º, bem como alterar a opção realizada.

§ 1º - (...)

§ 2º - Considerar-se-á formalizada a opção mediante o pagamento do Imposto sobre a Renda correspondente, com a indicação no campo 4 do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, do Código 3320.

§ 3º - A pessoa jurídica deverá consignar no campo 14 do DARF - Outras Informações, o valor, em UFIR, do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF existente na data da opção, bem como o número de parcelas correspondente.

 13

§ 4º - Manifestada a opção pela realização incentivada do lucro inflacionário, a eventual antecipação das parcelas, com vista à redução do prazo de realização, não implicará na modificação da alíquota do imposto."

É de se notar que há toda uma formalização em torno da manifestação da opção, o que não poderia ser diferente, pois se trata de um benefício fiscal.

Nesse sentido, é importante ressaltar que a compensação, na época em que foi realizada, embora fosse permitida para tributos de mesma espécie, e só para esses, não dependia de formalidades mínimas compatíveis com a fruição de um benefício fiscal, como é o caso.

Além disso, o conceito de "pagamento" no Direito Tributário, conforme disciplinado pelo art. 162 do CTN, não tem a amplitude dada pela Teoria Geral das Obrigações, que abarca na figura do pagamento variadas formas de cumprimento da prestação devida.

O CTN, inclusive, ao tratar individualmente das várias formas de extinção do crédito tributário, distingue com bastante clareza as duas figuras aqui debatidas, pagamento e compensação.

E ainda que se invoque a sistemática do art. 150, § 4º, que, a partir das DCOMP (Lei 10.637/2002), aproximou de certa forma esses dois institutos, cabe observar que a condição resolutória relacionada ao pagamento envolve a identificação da matéria tributável e a quantificação do tributo devido, enquanto que essa condição, no caso da compensação, abrange a existência do crédito, ou seja, a existência da própria "moeda" utilizada para a quitação do tributo, o que também reforça a distinção aqui destacada.

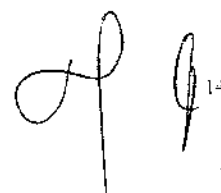
Finalmente, a compensação não pode concretizar a opção ao benefício porque a lei determinou que a realização antecipada e incentivada do lucro inflacionário fosse feita no regime de uma tributação exclusiva (§ 3º do art. 31 da Lei 8.541/92).

Assim, optando pelo incentivo, o lucro inflacionário acumulado (ainda que uma pequena parte dele) não poderia nem mesmo ser absorvido por prejuízos do próprio período de sua realização, o que, na lógica do imposto sobre a renda, representa uma restrição ainda mais marcante do que a relacionada à extinção via compensação, porque toca na própria materialidade do tributo, ou seja, no auferimento de renda/lucro.

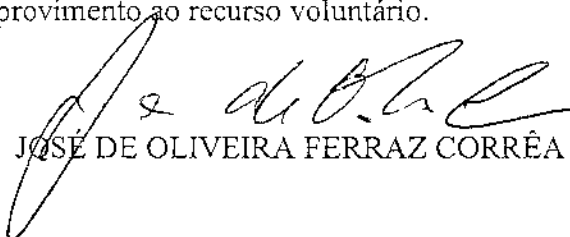
Nestes termos, por todas essas razões, considero que a opção pela realização antecipada e incentivada do lucro inflacionário acumulado não poderia ser manifestada na forma adotada pela recorrente.

E não havendo uma opção válida, não há como reconhecer que a realização do lucro inflacionário ocorreu no ano de 1993, e tampouco que foi extinto o crédito tributário a ela correspondente.

Deste modo, como alertado no início do voto, resta também afastado problema da decadência, mesmo adotando o menor dos prazos do CTN (§ 4º do art. 150), uma vez que a realização se deu em 31/12/1997 e a ciência do auto de infração ocorreu em 20/12/2002, portanto, antes de 31/12/2002.



Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA



Voto Vencedor

Conselheiro João Francisco Bianco

Peço vênia ao ilustre Conselheiro Relator para divergir das bem lançadas razões que fundamentaram seu voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Os fatos são os seguintes. A recorrente apurou um crédito tributário originado do pagamento indevido de ILL, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

Por outro lado, o artigo 31, inciso V, da Lei n. 8541, de 1992, permitia a tributação imediata e integral do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31.12.1993, à alíquota favorecida de cinco por cento.

Diante desse quadro, a recorrente utilizou o crédito de ILL para compensar o débito de IRPJ devido pela realização integral do lucro inflacionário acumulado, atendendo às condições previstas no artigo 66 da Lei n. 8383, de 1991.

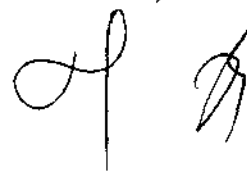
O ilustre Conselheiro Relator, examinando esses fatos, concluiu pela validade dos procedimentos utilizados pela recorrente para realizar a compensação e considerou-os compatíveis com o regime jurídico previsto no citado artigo 66.

O problema foi que o artigo 31 da Lei n. 8541 condicionava a opção pelo regime da tributação integral favorecida do lucro inflacionário ao “pagamento” do valor do imposto. E o Conselheiro Relator considerou que a compensação, embora sendo hipótese de extinção do crédito tributário (artigo 156 do CTN) da mesma forma que o pagamento, com este não se confunde.

Assim, como não teria havido o “pagamento” do IRPJ devido sobre o lucro inflacionário, a opção pela realização integral não teria sido realizada nos termos exigidos pela legislação. Consequentemente, seriam devidas as realizações mínimas obrigatórias previstas na legislação em vigor e objeto da presente autuação. E a questão da decadência estaria então plenamente superada.

A matéria foi longamente discutida pela Turma e acabei convencendo-me da improcedência do argumento.

Isso porque a realização integral do lucro inflacionário pela alíquota favorecida foi informada pela recorrente em sua DIPJ, conforme pode-se verificar da cópia juntada aos autos. Especificamente às fls 139 constata-se que, no quadro próprio, há expressa menção à tributação do lucro inflacionário à alíquota de cinco por cento, com a anotação do valor devido.

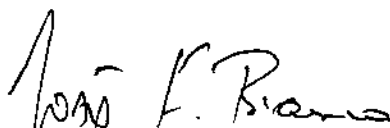


O Fisco, portanto, tinha cinco anos contados a partir de 31.12.1993 (data da ocorrência do fato gerador) para homologar o lançamento efetuado ou questioná-lo, constituindo o crédito tributário relativo a qualquer diferença eventualmente apurada.

Além disso, caso o Fisco discordasse da opção pela realização integral do lucro inflacionário, na forma como foi feita, tinha os mesmos cinco anos para manifestar sua resistência e exigir o pagamento de quaisquer diferenças.

É inevitável a conclusão no sentido de que, diante do silêncio do Fisco, o lançamento foi tacitamente homologado após o decurso dos cinco anos contados de 31.12.1993, nos termos previstos no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. Impossível, desse modo, pretender a fiscalização exigir diferenças de IRPJ em 20.12.2002, passados nove anos da ocorrência do fato gerador.

Diante de todo o exposto, novamente pedindo vênias ao ilustre Conselheiro Relator, reconheço a ocorrência da decadência do direito de a fiscalização constituir o crédito tributário de que tratam estes autos e voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

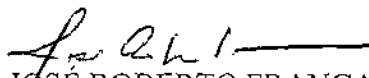

João Francisco Bianco



1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 07/05/2010.


JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração;
- ☐ _____.