



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMFL

Sessão de 20 de setembro de 1985

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.570

Recurso nº RD/103-0.315

Recorrente CIMENTO TOCANTINS S.A.

Recorrida TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - EX. DE 1978. No exercício de 1978, por força da sistemática introduzida pelo Decreto-lei 1.598/77, poderiam ser compensados os prejuízos apurados em exercícios anteriores, ainda que a empresa, ao efetivar a compensação, tivesse lucros em suspenso ou fundos de reserva. Inexistência de divergência entre os Acórdãos nºs 103-06.330, de 27.06.84, 101-74.113, de 10.02.83 e 101-74.258, de 13.04.83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMENTO TOCANTINS S.A.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, não conhecer do recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Urgel Pereira Lopes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi e Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões (DF), em 20 de setembro de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES E CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0168/056.547/78

RECURSO Nº: RD/103-0.315

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.570

RECORRENTE: CIMENTO TOCANTINS S.A.

R E L A T Ó R I O

CIMENTO TOCANTINS S.A., empresa sediada em Brasília, Distrito Federal, na Rodovia DF-07, Km 18, inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 00.065.557/0001-09, tendo em vista o V. Acórdão de nº 103-06.330, proferido pela E. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e dele discordando, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais com fundamento no inciso II do art. 4º e demais pertinentes da Portaria nº 434, de 03.05.79, que aprovou o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O contencioso teve origem na impugnação feita pela interessada à autuação constante de fls. 01, que se reportou a importância deduzida do lucro tributável a título de compensação de prejuízos verificados em exercícios anteriores, em montante superior ao que excede das reservas existentes, conforme demonstrativo de fls. 02. Tratava-se, na realidade, de prejuízos advindos de exercícios anteriores e que a empresa compensou com o lucro real no exercício de 1978, ano-base de 1977. Em razão de a pessoa jurídica apresentar nesse exercício e nos anteriores reservas de lucros, aplicou, ao caso, o disposto no art. 225 do RIR/75, segundo o qual o prejuízo fiscal verificado num exercício poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, mas se inexistirem fundos de reserva

Acórdão nº-CSRF/01-0.570

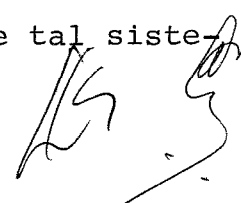
ou lucros suspensos, do lucro real apurado nos quatro períodos-base subsequentes, em se tratando de compensação a partir do exercício de 1978.

Na impugnação, a autuada alegou que possuía prejuízos acumulados de exercícios anteriores e que a primeira compensação se deu no exercício de 1976. Nessa época, possuía reservas para aumento de capital, mas constituídas meramente por adiantamentos de coligadas os quais foram impropriamente rotulados como reservas, sem uma soma a título de reserva de bonificações em ações, mas, na realidade, esta conta encobria verdadeira provisão. A segunda compensação foi efetuada no exercício de 1978, mas nesse exercício nada impedia que se procedesse à compensação, mesmo existindo reservas, por força do Decreto-lei nº 1.598/77, que estabeleceu as condições para a compensação em seu art. 67, I, "c", segundo o qual o imposto anual das pessoas jurídicas, no exercício financeiro de 1978, continuaria regulado pela legislação anterior, com as alterações introduzidas pelo seu art. 64. Em resumo:

1º - a compensação de prejuízos até o ano-base de 1975 (exercício financeiro de 1976) era regulado pelo art. 225 do RIR/75 ; a partir do ano-base de 1976 (exercício de 1977) entrou em vigor a sistemática instituída pelo Decreto-lei nº 1.493/76, cujas principais inovações foram:

- a) desapareceu a condição de que não deveriam existir lucros suspensos ou reservas;
- b) a compensação passou a ser feita com lucros contábeis;
- c) a compensação passou a poder ser feita nos quatro exercícios subsequentes, e não mais em três, e
- d) foi definido o prejuízo, para efeito de compensação;

2º - o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77 manteve tal siste-



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

mática, mas ao invés de autorizar a compensação com lucros contábeis, fê-lo com o lucro real.

Concluiu, pois, a autuada, que a legislação anterior perdeu sua razão de ser, "mesmo para a compensação de prejuízos formados em exercícios nos quais aquelas disposições estavam vigindo."

A autoridade de primeira instância, no entanto, negou acolhida à impugnação, confirmando os termos do auto de infração. Assim, a matéria subiu ao Primeiro Conselho, sendo distribuída à E. 3ª Câmara, que houve por bem dar provimento parcial, a fim de reformar a decisão recorrida, admitindo a compensação no exercício de 1978, mas não de acordo com o procedimento adotado pela recorrente. Os fundamentos do acórdão foram os seguintes:

"C) Relativamente ao mérito da tributação questionada, o relator entende que a decisão recorrida merece aperfeiçoamento, pelas razões declinadas na seqüência.

D) Com efeito, analisados detidamente os elementos constantes do Demonstrativo de fls. 2, parte integrante da peça básica (Auto de Infração de fls. 1), bem como os elementos inseridos na própria declaração de rendimentos da interessada, do exercício de 1978 (ano-base/77), ressaí cristalino que a recorrente somente poderia compensar a soma de Cr\$ 13.484.932,00, soma essa constituída da parcela de Cr\$ 12.178.683,00 (Cr\$ 27.766.099,00 - Cr\$ 15.587.416,00) advinda de exercícios anteriores e da parcela de Cr\$ 1.306.249,00, proveniente do exercício imediatamente anterior, e cujo direito de compensação em nenhum momento foi colocado em dúvida, e não Cr\$ 22.904.819,00, como de fato aconteceu, conseqüentemente, o excesso de compensação atinge a cifra de Cr\$ 9.419.887,00, e não Cr\$ 21.598.570,00, como arrolado no Auto de Infração de fls. 1. De conseqüência, impõe-se a exclusão da tributação do valor de Cr\$ 12.178.683,00 (Cr\$ 21.598.570,00 - Cr\$ 9.419.887,00). Demais cabe dizer que o fundamento legal da tributação está correto, e as alegações da recor-



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

rente estão descompassadas da legislação aplicável à espécie, inclusive, as decisões do Colegiado invocadas (três), não tem pertinência com o caso concreto."

No recurso dirigido a esta Câmara Superior (fls. 515/521), o recorrente suscita a divergência entre o acórdão recorrido e os Acórdãos nºs 101-74.113 e 101.74.258. Por outro lado, constou do acórdão recorrido que o excesso de compensação teria atingido a cifra de Cr\$ 9.419.887,00 e não Cr\$ 21.598.570,00, conforme o auto de infração; a autoridade de primeiro grau já havia cancelado parte do crédito tributário, no valor de Cr\$9.791.104, relativo ao exercício de 1977, ano-base de 1976, matéria esta que não foi levada em consideração na Câmara recorrida.

Ao admitir o recurso especial, o Presidente da Câmara recorrida ponderou:

"Creio que se pode entender caracterizado o dissídio, na medida em que o acórdão recorrido, ao erigir os fundos de reserva como fator impeditivo da compensação de prejuízos guiou-se pelos requisitos legais estatuídos à data da apuração dos prejuízos a compensar, ao contrário da tese esposada no Acórdão paradigma."

Nas contra-razões, a Fazenda Nacional alegou que a divergência é apenas aparente. Com efeito:

1º - o acórdão nº 101-74.113 teve por base o Decreto-lei nº 1.598/77 e em nenhum momento cuidou da disposição excepcional que deu sobrevida, no exercício de 1978, à legislação anterior que impedia o procedimento da compensação em havendo reservas, como aconteceu no caso presente, e que só em parte podiam ser utilizadas;

b) o acórdão nº 101-74.258, por sua vez, cuidou apenas de prejuízo apurado na vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, ou seja, versou especificamente sobre incorporação, em 1980, de empresa



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

que apresentara prejuízo de 1979.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O presente litígio trata, especificamente da hipótese de compensação de prejuízos apurados em exercícios anteriores e compensados com o lucro real no exercício de 1978.

A compensação de prejuízos tinha sido regulada, inicialmente, pelo art. 10 da Lei nº 154/47 que se achava consolidado no RIR/75, com a interpretação que esse regulamento dera aos prejuízos, isto é, que os prejuízos compensáveis eram os fiscais, nos seguintes termos:

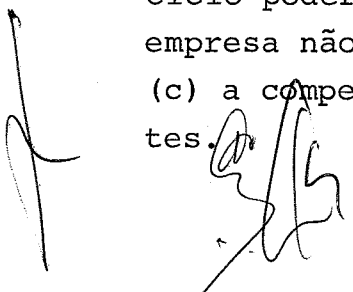
"Art. 225 - O prejuízo fiscal verificado num exercício poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos, dos lucros tributáveis apurados dentro dos 3 (três) exercícios subsequentes (Lei nº 154/47, artigo 10).

§ 1º - O prejuízo fiscal poderá, no entanto, ser compensado, no que exceder das reservas ou lucros suspensos existentes.

§ 2º - Decorridos esses 3 (três) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado (Lei nº 154/47, art. 10).

§ 3º -

De acordo com este dispositivo: (a) o prejuízo a compensar era o fiscal; (b) o prejuízo fiscal verificado no exercício poderia ser deduzido do lucro tributável, mas desde que a empresa não possuísse fundos de reservas ou lucros em suspenso; (c) a compensação só poderia ser feita nos três exercícios seguintes.



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

Esta sistemática não era perfeita. Bulhões Pedreira a criticou no seu livro Imposto Sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, vol. II, JUSTEC, 1979, pág. 467. Das várias críticas feitas transcrevo apenas a seguinte:

"... a obrigatoriedade de absorção de lucros ou reservas já tributados, como condição de compensação de prejuízos, era contradição em termos: correspondia a cobrar dois impostos sobre a mesma quantidade de lucros — um no exercício em que foi realizado e transferido para reserva e outro no exercício em que era compensado com prejuízos."

O Decreto-lei nº 1.493/76 alterou a sistemática até então vigente, dispondo no seu art. 12 do seguinte modo:

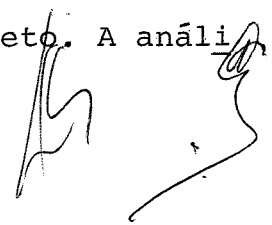
"Art. 12 - O prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderá ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subsequentes."

.....

Esse decreto-lei trouxe três espécies de alterações na sistemática até então adotada: (a) a compensação passou a ser feita entre prejuízo contábil e lucro contábil, e não mais em relação a prejuízo fiscal e lucro tributável; (b) eliminou a lei a condição de a compensação só ser possível na ausência de lucros suspensos ou de fundos de reserva; (c) o prazo para compensação foi ampliado de 3 para 4 exercícios financeiros.

Com esse decreto-lei também não se alcançou a perfeição em matéria de compensação de prejuízos. Surgiu, então o Decreto-lei nº 1.598/77, cujo art. 64 regulou inteiramente a matéria, tornando a permitir a compensação, mas para o prejuízo contábil e sem o defeito da Lei nº 154/47, isto é, sem exigir que a empresa não tivesse lucros suspensos ou reservas.

Voltemo-nos, agora, para o caso concreto. A análise



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

se do quadro demonstrativo, de fls. 02, está a indicar que os autuantes foram mais fiscalistas do que o próprio fisco. Com efeito, utilizaram-se de metodologia híbrida, em que consideraram a regra da condição impeditiva atuando no momento em que o prejuízo era apurado e, ao mesmo tempo, no momento em que o prejuízo seria compensado, ou seja, para a apuração do montante a ser compensado os fiscais autuantes deduziram, em cada exercício, os lucros e reservas existentes e, ao mesmo tempo, no exercício de 1978, quando o prejuízo (já diminuído dos lucros e reservas existentes no momento de sua apuração) foi compensado, também consideraram as condições impeditivas da legislação anterior.

Com o objetivo de corrigir tais distorções, o acórdão recorrido, adotou a seguinte tese: de um lado, não levou em conta os lucros e reservas existentes em 1978, ao contrário do que fizera o Fisco, em consonância com o art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77. De outro, porém, entendeu que os prejuízos a compensar, em 1978, eram os provenientes de exercícios anteriores, mas diminuídos das reservas e dos lucros suspensos existentes no momento em que deveriam ter sido apurados, ao contrário do que fizera a empresa. Daí a ementa:

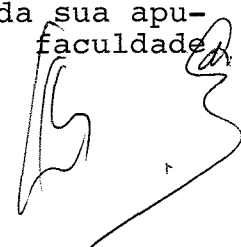
"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS EM EXCESSO (EXERCÍCIO DE 1978, ANO-BASE/77). Encerrando os autos provas cabais de que a recorrente efetivou a compensação de prejuízo sem levar em conta as reservas de lucros existentes, impõe-se a reforma da decisão recorrida para adequá-la à realidade fática.

Recurso a que se dá provimento em parte."

O entendimento adotado no acórdão recorrido não se contrapõe ao entendimento expresso no Acórdão nº 101-74.113, de 10.02.83 cuja ementa diz o seguinte:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

O valor a ser compensado e determinado pela legislação vigente no exercício da sua apuração e as condições para uso da faculdade



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

são as vigentes no momento da compensação do prejuízo. Interpretação do art. 64 do D.L. nº 1.598/77."

No voto, o Relator salientou o seguinte:

"A nosso ver, a compensação de prejuízos deve reger-se por dois princípios: 1º a constituição do direito à compensação (montante a compensar) rege-se pela norma vigente no exercício a que se refere a aventada compensação;

2º) o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente na data do fato gerador do tributo a calcular, ou seja, no efetivo exercício da compensação, dado que o valor compensável integra a base de cálculo do tributo. Esta sem dúvida, é a única interpretação que se amolda à regra do art. 144 do CTN e também do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e ainda à reiterada interpretação da própria Administração Tributária, somente alterada, data venia, sem maiores considerações quando da publicação do Parecer Normativo nº 41, de 1978."

Ora, foi esta, exatamente, a sistemática utilizada pela Câmara recorrida. Com efeito:

a) para o Relator do acórdão recorrido a constituição do direito à compensação (o montante a compensar) rege-se pela norma vigente no exercício em que se verifica o prejuízo. Assim, em cada período-base só admitiu se considerasse com direito à compensação, nos exercícios seguintes, o montante que excedesse às reservas e lucros em suspenso. Por que? Porque até o exercício de 1977 vigorou o disposto no art. 225 do RIR/75 (art. 10 da Lei nº 147/47). Por essa razão, o acórdão recorrido só aceitou como saldo de prejuízos excedente das reservas, no exercício de 1975, os Cr\$ 27.766.099, conforme o cálculo do Fisco, e não Cr\$ 38.492.235, como pretendia a empresa, pois esta simplesmente somara os prejuízos anuais, desde o exercício de 1972, sem levar em conta as reservas e lucros em suspenso existentes.



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

b) à maneira do acórdão paradigma, o acórdão recorrido adotou a tese de que o uso da faculdade da compensação é disciplinada pela legislação vigente no exercício da efetiva compensação. Por isso, a Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso, a fim de reconhecer o direito à compensação, apesar de o contribuinte ter lucros e reservas, no exercício de 1978, pois a legislação aplicável era a vigente na data da efetiva compensação, exercício de 1978, ou seja, o Decreto-lei nº 1.598/77. Essa a razão pela qual a Câmara reconheceu o direito à compensação, contra a tese do Fisco, que não permitia qualquer compensação, porque achava dever-se aplicar a legislação anterior.

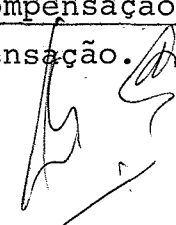
O acórdão recorrido não se contrapõe, igualmente, ao entendimento do Acórdão nº 101-74.258, de 13.04.84, cuja ementa é no seguinte sentido:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

1. Os pressupostos legais para o uso da faculdade de compensar prejuízos são os vigentes no exercício financeiro da efetiva compensação."

Como se vê, a regra é sempre a mesma: distinguir-se o direito à compensação do efetivo exercício desse direito. Aliás, os dois acórdãos paradigma são da mesma Câmara. Pelos motivos acima expostos, não há qualquer divergência.

Tanto o acórdão recorrido quanto os dois acórdãos invocados levam à conclusão de se ter que separar dois momentos: o da apuração do prejuízo e o da efetiva compensação. Com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, não mais se exigiu se verificasse a inexistência de reservas e lucros em suspenso, com relação aos prejuízos advindos de outros exercícios e compensados no exercício de 1978. Se a lei antiga previa que o prejuízo apurado num exercício, poderia ser compensado com os lucros obtidos nos exercícios seguintes, é evidente que a apuração do prejuízo seguiria as normas vigentes à época da apuração e a efetiva compensação seguiria as normas existentes na época da efetiva compensação.



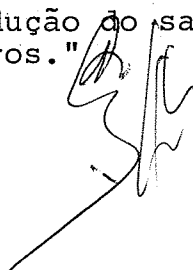
Acórdão nº-CSRF/01-0.570

A doutrina dominante também é nesse sentido. Cito, por exemplo, BULHÕES PEDREIRA Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídica, vol. II, Justec, RIO, 1979, pág. 467) que teceu as seguintes considerações, entre outras:

"O direito do contribuinte à compensação de prejuízo rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis revogadas que se achavam em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas da Lei nº 154/47 e DL nº 1.493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL nº 1.598/77 e não podem ser invocadas para restringir o regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei."

Já anteriormente RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, dedica ra o capítulo XI de seu livro "Fundamentos do Imposto de Renda" (Ed. Rev. dos Trib., 1977, págs. 229 a 258) ao estudo deste assunto. Sua tese pode ser sintetizada no trecho que se encontra à pág. 245:

"Pela cuidadosa e paciente análise do art. 10 da Lei nº 154, concluímos que os fundos de reservas e os lucros em suspenso a que o mesmo alude são exatamente os formados no próprio ano-base que gera o prejuízo, nem antes, nem depois, quando debitados a lucros e perdas. A lei permite a compensação do prejuízo de um exercício com os lucros dos três exercícios subsequentes se, realmente, não houver lucros suspensos ou reservas formadas no próprio ano-base do exercício deficitário. Caso contrário, não há prejuízos a compensar, pois o mesmo deve ser compensado no próprio exercício com aqueles fundos. A lei não permite que, mediante a eliminação do lucro de um exercício, através da constituição de fundos de reserva ou lucros em suspenso, a empresa deduza encargos desse exercício contra lucros de exercícios futuros. Em outras palavras, a lei exige primeiro a dedução contra os créditos do próprio exercício e, se não forem eles suficientes, permite a dedução do saldo negativo contra lucros futuros."



Acórdão nº-CSRF/01-0.570

Convém não esquecer, além do mais, que a matéria de fato objeto de análise no acórdão recorrido é completamente diferente da questão de fato mencionada nos dois acórdãos trazidos à colação.

No caso do Acórdão nº 101-74.113, disse o relator:

"A divergência entre o Fisco e o contribuinte, portanto, é de duas naturezas, resumindo-se a primeira delas em saber se um prejuízo fiscal apurado no exercício de 1977 poderia ou não ser compensado com o lucro fiscal do exercício de 1979 e 1980, isto é, fazendo-se a compensação das quantias homogêneas, como previsto no Decreto-lei nº 1.598/77, ou se a compensação daquele lucro fiscal somente poderia ter lugar com os lucros contábeis, segundo previa o Decreto-lei nº 1.493/76, vigente no exercício de 1977."

Como se vê, a matéria objeto de discussão neste acórdão é diversa da que ora se analisa.

Já no caso do Acórdão nº 101-74.258, a matéria de fato é assim descrita no relatório:

"A recorrente incorporara, em 31.12.80, empresa que, em 31.12.79, apresentara prejuízos da ordem de Cr\$ 62.828.272,00, o qual, corrigido monetariamente para Cr\$ 95.628.666,00 foi compensado com os lucros da incorporante, no exercício de 1981."

Neste segundo aresto ainda é mais flagrante a falta de paridade com o caso em julgamento.

Nestas condições, voto no sentido de não se tomar conhecimento do recurso.

Brasília-DF., em 20 de setembro de 1985

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR