



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 22 de outubro de 1987

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.777

Recurso nº RD/105-0.093

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: PREV CLUB SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA

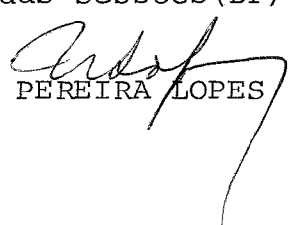
IRPJ - LUCRO LÍQUIDO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A pessoa jurídica que apresentou sua declaração de rendimentos com base no lucro real, utilizando-se do Formulário I, poderá compensar o prejuízo ocorrido no exercício anterior no qual utilizou o Formulário II, por estar isenta do imposto, quando puder comprovar que a apuração do lucro real se deu mediante demonstração desse lucro transcrita na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real e foi elaborada com base em escrituração feita com observância das leis comerciais e fiscais.

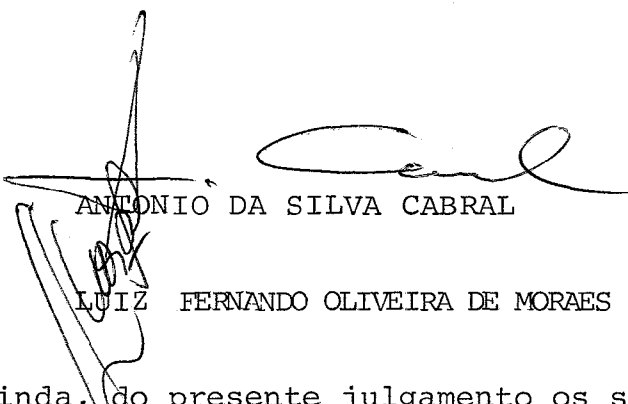
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1987.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE



ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVEIRO, RUY CRUVINEL FILHO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº: RD/105-0.093

Acórdão nº: CSRF/01-0.777

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: PREV CLUB SOCIEDADE PREVIDENCIARIA

R E L A T Ó R I O

A Procuradoria da Fazenda Nacional junto à E. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não se conformando com a decisão proferida no Recurso nº 88.812 e objeto do Acórdão nº 105-1.792, de 05.06.86, apresentou recurso especial, com base no art. 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

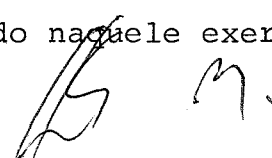
O acórdão recorrido está assim ementado:

"LUCRO LÍQUIDO - Compensação de prejuízos - A empresa que, no exercício de 1981, apresentou declaração de rendimentos com base no lucro real (formulário I) pode compensar os prejuízos apurados nos exercícios de 1977, 1978 e 1979, ainda que, nestes exercícios, tenha apresentado as declarações no formulário II, se comprovou ter mantido escrituração regular, na qual foi demonstrada, corretamente, a ocorrência dos prejuízos."

Este julgado se encontra em divergência com o Acórdão nº 103-04.515, de 20 de maio de 1982, assim ementado:

"IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Inadmissível a compensação de prejuízos se a forma de tributação no exercício anterior não foi a do lucro real."

Enquanto no acórdão recorrido foi dado provimento ao recurso do contribuinte, por maioria de votos, no acórdão paradigma foi negado provimento, por unanimidade. A situação, no entanto, é idêntica em ambos os casos, tratando-se de declaração em exercício posterior, apresentada com base no lucro real (Formulário I), com compensação de prejuízo ocorrido naquele exercício em



que foi apresentada a declaração de rendimentos de acordo com o Formulário II.

Entendeu a Procuradoria não estar correto o entendimento da Câmara recorrida, eis que a compensação de prejuízos (arts. 382 a 386 do RIR/80) está inserta no Capítulo VI do Subtítulo II, subtítulo este que integra o Título II, intitulado BASE DE CÁLCULO. Ora este Título, que está subdividido em quatro subtítulos, abrangendo os arts. 145 a 404, trata no Subtítulo I das "Disposições Gerais" (arts. 145 a 153), assim definindo a base de cálculo do imposto:

"Art. 153 - A base de cálculo do imposto é o lucro real (Subtítulo II), presumido (Subtítulo III) ou arbitrado (Subtítulo IV), correspondente ao período-base de incidência."

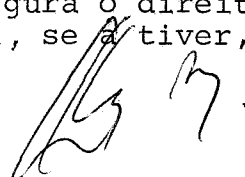
A compensação de prejuízos (arts. 382 a 386) compreende um Capítulo (o VI) do Subtítulo II, que trata exclusivamente da BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PELO LUCRO REAL. Se a empresa não apresentou a declaração de rendimentos pelo lucro real, no exercício anterior, é óbvio que não poderá pleitear a compensação de prejuízo apurado nesse exercício anterior.

Invocou a Procuradoria, outrossim, o disposto no § 6º do art. 125 do RIR/80, segundo o qual:

"§ 6º - A pessoa jurídica isenta na forma deste artigo está desobrigada de escrituração contábil e fiscal relativa ao imposto de renda."

Com base neste dispositivo é que a decisão de primeira instância teria razão. De acordo com as palavras do julgador singular:

"Pelo exame do texto legal, vê-se a impossibilidade do fisco federal de verificar o balanço das empresas que declaram pelo formulário II, pois a lei lhes assegura o direito de não manter escrituração. Ora, se a tiver, poderá



Acórdão nº-CSRF/01-0.777

negar-se a apresentá-la, e nada estará infringindo com isso. Apenas é obrigada a comprovar a receita declarada."

Invocou a Procuradoria, outrossim, o Acórdão nº... 101-75.350, de 21.08.84, bem como as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciadas nos Acórdãos nºs CSRF/01-0.461, 01-0.462 e 01-0.468, todos de 27 de agosto de 1984.

No despacho de fls. 120/124, o Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso de divergência, entendendo que esta estava configurada pela simples comparação das duas teses apresentadas nos acórdãos postos em confronto.

Nas contra-razões, a empresa simplesmente ratificou tudo quanto foi exposto e documentalmente comprovado.

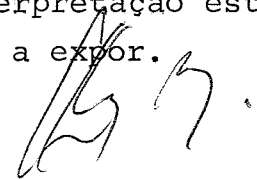
É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator:

A divergência de julgados é patente. Enquanto o Acórdão nº 105-1.565/86 manifesta o entendimento no sentido de que a apresentação da declaração de rendimentos com base no lucro real, utilizando-se do Formulário I, no exercício de 1983, permitia ao contribuinte compensar o prejuízo apurado no exercício de 1981, ainda que neste exercício tenha declarado seus rendimentos no Formulário II e mantido escrituração regular na qual foi corretamente demonstrada a ocorrência deste prejuízo, o Acórdão nº 103-04.515/82 declara inadmissível a compensação de prejuízos, se a forma de tributação no exercício anterior não foi a do lucro real.

Entendo que a melhor interpretação esteja com o acórdão recorrido, pelos motivos que passo a expor.



Trata-se, repita-se, de apreciar um feito em que a empresa apresentou declaração de rendimentos, no ano anterior, pelo Formulário II, específico para os casos em que a pessoa jurídica tem reduzida receita bruta ou está isenta e, no ano seguinte, declarou pelo Formulário I, próprio para as hipóteses em que o imposto é pago mediante sistema de apuração de resultados com base no lucro real.

Outra nota preliminar, que delimita o campo do exame ora encetado, é o fato de a empresa, apesar de não estar obrigada ao pagamento do imposto e não ter apresentado a declaração no Formulário I, ter, assim mesmo, mantido escrituração regular, inclusive a do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e o fisco não ter dúvidas sobre a existência do prejuízo.

Cumpre não perder de vista o disposto no art. 156 do RIR/80, cujo texto é o seguinte:

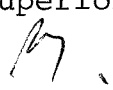
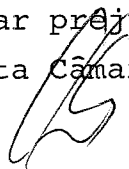
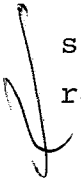
"Art. 156 - A pessoa jurídica será tributada de acordo com o lucro real determinado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras (Art.172)."

Toda pessoa jurídica, portanto, há de ter sua escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, a fim de demonstrar seu lucro ou prejuízo operacional, segundo conclui o art. 157 do mesmo RIR/80, nestes termos:

"Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais."

Por via de consequência, a primeira condição para uma empresa compensar o prejuízo registrado em sua escrituração com o lucro de determinado exercício é que mantenha escrituração regular a fim de que se possa perceber o que é prejuízo e o que é lucro.

Em julgado que firmou a impossibilidade de empresa, que declarara pelo Formulário II, compensar prejuízo apurado durante o período em que se declarou isenta, esta Câmara Superior, no



Acórdão nº-CSRF/01-0.686, de 14.11.86, não admitiu a compensação, porque, conforme está no voto do Conselheiro Amador Outerelo Fernãndez, a empresa apresentava as seguintes peculiaridades:

"a) no exercício social de 1979, não possuía escrita comercial, tendo escriturado apenas o LALUR;

b) no exercício de 1980, limitou-se a transcrever no Livro Diário um Balanço Patrimonial, cuja origem não se assenta em qualquer lançamento contábil, logo deve ter origem em levantamentos extracontábeis;

c) no exercício social de 1982, além de não haver apresentado os extratos de movimentação bancária, verificou a Fiscalização que o alegado prejuízo teria tido origem na despesa de correção monetária do capital, no entanto a empresa sequer se dignou comprovar a efetiva integralização do capital, gerador da correção monetária devedora e, portanto, do prejuízo que se objetiva compensar."

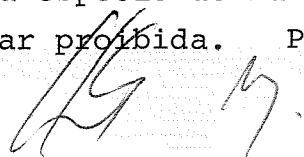
E acrescentou o Relator:

"Embora outros fatos pudessem aqui ser arrolados, esses já são suficientes para demonstrar que o sujeito passivo não possuía escrituração comercial e fiscal capaz de comprovar o prejuízo fiscal a que se julgou com direito de compensar."

Neste processo nada disto aconteceu. A pessoa jurídica sempre manteve escrituração regular, tanto comercial quanto fiscal, e nada consta contra ela a não ser a discordância do fisco a respeito da compensação de prejuízos. Supõe-se, portanto, que o fisco não duvide da existência destes.

Parte a Procuradoria da observação de que a empresa que declara pelo Formulário II está desobrigada de manter escrituração contábil e fiscal da mesma forma que se exige para as empresas que pagam o imposto pelo lucro real e que, portanto, não está obrigada a apresentar o verdadeiro lucro real do exercício, o que não lhe permite, por decorrência, apurar prejuízo.

Tem-se que observar, contra essa espécie de raciocínio, que estar desobrigada não equivale a estar proibida. Pelo



contrário, o normal seria a empresa, mesmo isenta, continuar escriturando suas operações de acordo com as leis comerciais e fiscais, sobretudo se se tratar de empresa amparada em isenção ou por ter reduzida receita bruta.

Ora, afirmar que só porque a pessoa jurídica não apresentou sua declaração pelo Formulário I estará impedida de compensar um prejuízo real é ir além do que disse a lei.

É evidente que a faculdade de compensar prejuízos não se aplica no caso de a empresa ter optado pela tributação com base no lucro presumido (Formulário III), conforme ficou assentado no Acórdão nº-CSRF/01-0.468, de 27.08.84, pois este Conselho bem como a Administração vêm entendendo que a opção pela tributação pelo lucro presumido implica, necessariamente, pela própria sistemática deste regime de tributação, na renúncia implícita ao aproveitamento do prejuízo fiscal, conforme consta do item 1 da Portaria Ministerial nº 24, de 12.01.79, bem como do Parecer Normativo CST nº 14, de 21.09.83. Não vem ao caso aprofundar-se mais esta matéria, pois não está em julgamento semelhante hipótese. Cumpre acentuar, apenas, que em se tratando de apresentação de declaração pelo Formulário II não há lugar para semelhante presunção, pois a empresa isenta não está renunciando à apuração do lucro real, mas apenas valendo-se de um privilégio legal, qual seja, o de a Fazenda Pública não poder cobrar imposto em razão da isenção.

Entende-se, agora, o porquê de o RIR/80 ter incluído a matéria relativa a compensação de prejuízos na parte dedicada ao lucro real. É óbvio que só se pode pensar em tal compensação efetiva se houver lucro real, pois se a empresa está isenta não tem o que compensar e se declara pelo sistema que se convencionou chamar de lucro presumido, ou se é tributada por meio de arbitramento de seu verdadeiro lucro, não há como se pensar em compensar um prejuízo, pois é a própria lei que estabelece, no art. 382, só poder a empresa compensar um prejuízo contra um lucro real. Há que se distinguir, porém, compensação efetiva com direito a compensar prejuízo.

Não se presta a devida atenção para um particular

de suma importância: enquanto o lucro real é apurado anualmente, o prejuízo é apurado de acordo com o ciclo operacional da empresa, que não coincide necessariamente com o exercício social. Transcrevo parte de um brilhante estudo de RUBENS GOMES DE SOUZA, que assim elucida a matéria no 3º volume dos "Pareceres", pg. 114:

"8. A compensação de prejuízos

8/1. Fixado este ponto, podemos passar ao segundo e último aspecto a ser considerado para chegarmos a uma conclusão quanto ao problema proposto. Este aspecto é a compensação total ou parcial dos prejuízos de um exercício com os lucros reais dos três exercícios subsequentes, introduzida pelo art. 10 da Lei 154 de 25.11.1947 (RIR, art. 247). Esta medida pode ser enquadrada na sistemática corretiva das distorções econômicas provocadas pela rigidez do princípio dito "da independência dos exercícios", adotado pela jurisprudência administrativa com base no art. 43 do D.Lei nº... 5844/43 (RIR, art. 242). Este entendimento é apoiado pela legislação comparada dos países que adotam idêntico princípio.

8/2. Assim, nos Estados Unidos o período máximo de compensação é de 8 anos, sendo 3 "para trás" ("carry-back") e 5 "para frente" ("carry-forward"), o que significa que, num dado exercício o prejuízo acumulado dos 3 exercícios anteriores pode ser compensado com o lucro dos 5 exercícios seguintes. Diz o comentário "padrão" da lei norte-americana: "O princípio da compensação dos prejuízos é um reconhecimento das inadequações que podem resultar da aplicação rígida de um método anual de contabilidade fiscal. Ele não elimina totalmente os desequilíbrios da tributação de contribuintes cujos lucros sejam essencialmente fluctuantes; mas permite, dentro de certos limites, e equilibrar os períodos negativos com os positivos" (RABKIN & JOHNSON: Federal Income, Gift and Estate Taxation, § 4.09, vol. 1 p. 459; folhas soltas, ed. 1971)."

A própria Secretaria da Receita Federal destinou, no Formulário II, um Quadro especial para o que ela chamou de "Prejuízo a compensar". No formulário relativo ao exercício de 1983, exercício em que se situa a presente discussão, a letra "f" das "Instruções para Preenchimento" desse formulário dizia o seguinte:

"No Quadro 10 será informado o valor do prejuízo compensável, na forma da legislação do imposto de renda. Os prejuízos apurados por contribuinte que apresentar declaração neste formulário somente poderão ser compensados com lucro real dos quatro exercícios subsequentes quando comprovar que a sua apuração se deu através de demonstração do lucro real transcrita na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real e elaborada com base em escrituração feita com observância das leis comerciais e fiscais. A compensação se dará nos exercícios em que a pessoa jurídica apresentar declaração em Formulário I."

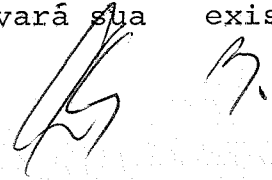
Creio correta semelhante explicação, pois entendendo que ela está em consonância com a própria lei, mais especificamente, o § 1º do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no § 1º do art. 382 do RIR/80, que determina o seguinte:

"§ 1º - O PREJUÍZO COMPENSÁVEL É O APURADO NA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL E REGISTRADO NO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL, CORRIGIDO MONETARIAMENTE ATÉ O BALANÇO DO PERÍODO-BASE EM QUE OCORRER A COMPENSAÇÃO."

Ao usar a palavra COMPENSÁVEL, a lei pretendeu dizer exatamente o que esta palavra significa, isto é: "QUE PODE SER COMPENSADO" (Dicionário Aurélio, 13ª imp., p. 353). Por outro lado, ao especificar que prejuízo "compensável" é este, forneceu suas notas características:

- a) é aquele que é apurado na demonstração do lucro real;
- b) é aquele que é registrado no LALUR.

Como se vê, não se diz em lugar algum que prejuízo compensável é o que consta da declaração de rendimentos, o que, de resto, seria um absurdo, pois não é o fato de um prejuízo ser apontado numa declaração de rendimentos que provará sua existência.



A empresa isenta, repita-se, não está proibida de apurar lucro real. O que é o lucro real? O próprio RIR/80 assim o define:

"Art.154 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento."

Em outras palavras, o lucro real nada mais é do que o lucro apurado na escrituração contábil da empresa, com certos ajustes previstos na lei fiscal. Por isso é que o artigo seguinte define o lucro contábil ou lucro líquido, nos seguintes termos:

"Art.155 - O Lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo II), dos resultados não operacionais (Capítulo III), do saldo da conta de correção monetária (Capítulo... IV) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial."

O mesmo Regulamento também define o lucro operacional, do seguinte modo:

"Art.175 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais e acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica."

Basta uma leitura destes artigos para se chegar à conclusão singela de que as empresas isentas não estão proibidas de apurar seus resultados nem de apurar seu lucro real. Logo, nada impede que um prejuízo devidamente registrado na escrituração comercial e fiscal, devidamente comprovado, e que se submeta às demais exigências da legislação vigente, não podendo ser compensado em determinado exercício porque a empresa está isenta da tributação, venha a ser compensado no exercício em que ela estiver sujeita ao pagamento do imposto.

Não se tem meditado, também, sobre o que representa a ISENÇÃO do imposto para uma empresa. Se bem observado, a maté-

ria relativa à isenção está situada no Capítulo V do C.T.N. denominado EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, isto é, a isenção não se inclui, nem no capítulo da "suspensão" nem no capítulo da "extinção" do crédito tributário. Em outras palavras, porque a isenção exclui o crédito tributário, supõe-se que o crédito não pode ser sequer lançado. Uma das distinções entre a anistia e a remissão é justamente o fato de a anistia estar no capítulo da exclusão do crédito, enquanto a remissão está no capítulo da extinção do crédito: num caso, ainda não houve lançamento e, no outro, apesar do lançamento, há o perdão da dívida.

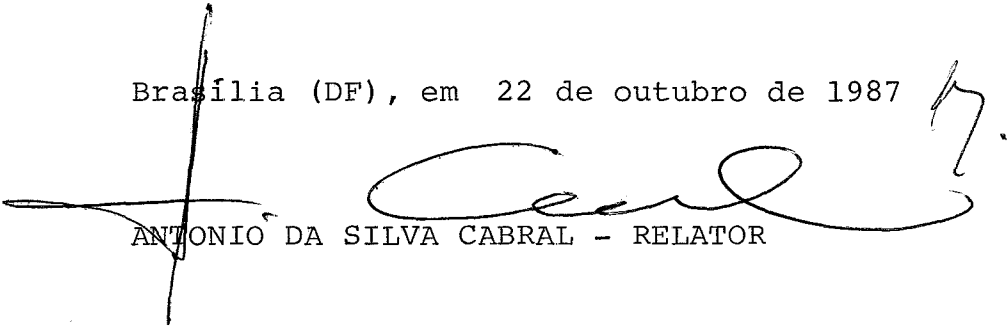
Nada impede que uma empresa isenta relacione em sua escrituração contábil os fatos geradores que comporiam a base de cálculo do lucro tributável, chegando, mesmo, a levantar as demonstrações financeiras. Ainda que apure lucro real, nenhum lançamento pode ser feito contra a empresa, pois ela está amparada pela isenção, que, como se disse, é causa excludente do crédito tributário. Ora, estar livre de pagar imposto não significa estar proibido de apurar lucro real. Por outro lado, quem apura lucro real tem o direito de compensar o prejuízo de um exercício com o lucro de outro exercício. Se este prejuízo ainda estiver amparado pela lei do tempo, no momento em que a empresa tiver que pagar o imposto estará autorizada, também, a compensar o prejuízo pendente.

Isto não implica em nenhum privilégio em favor das empresas isentas, no sentido de que as que pagam o imposto pelo sistema do lucro real deverem estar sujeitas a fiscalização da escrituração e estas não. É obvio que se uma empresa que declarara pelo Formulário II, por estar isenta, vier a declarar pelo Formulário I e quiser aproveitar-se da compensação de prejuízo passado terá que se submeter, se assim o quiser a autoridade lançadora, a uma revisão de seus livros e documentos fiscais que registram o prejuízo. Não há privilégio algum. É preciso que, em casos semelhantes, se dê ao fisco a oportunidade de verificar se realmente prejuízo existiu.

Por todos estes motivos, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

v.v.

Brasília (DF), em 22 de outubro de 1987


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR