



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 13 fevereiro de 1989

ACORDÃO Nº 103-08.895

Recurso n.º 93.474 - IRPJ - EX: DE 1986

Recorrente LILO CONSTRUÇÕES DE AMERICANA LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA - SP

IRPJ - LUCRO LÍQUIDO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A pessoa jurídica que apresentar 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 LALUR e foi elaborada com base em escrituração feita com observância das leis comerciais e fiscais.

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LILO CONSTRUÇÕES DE AMERICANA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR

LUÍZ CARLOS PIVA

VISTO EM
SESSÃO DE

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

16 MAR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO, SER BASTIÃO RODRIGUES CABRAL. AUSENTE POR MOTIVO JUSTIFICADO O CONSELHEIRO AYRES DE OLIVEIRA.

R E L A T Ó R I O

LILO CONSTRUÇÕES DE AMERICANA LTDA., empresa com sede na cidade de Americana, Estado de São Paulo, inscrita no CGC sob o nº 51.054.450/0001-06, não se conformando com decisão de fls. 42, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº.... 70.235/72.

O Fisco glosou a compensação de prejuízos dos exercícios de 1982 e 1984, nos valores de Cr\$ 47.442.789 e Cr\$ 229.024.555.

Na impugnação a empresa alegou que apresentou suas declarações no Formulário II, em cujas instruções para preenchimento se lia, na letra "f", que no quadro 10 seria informado o valor do prejuízo compensável na forma da legislação do imposto de renda.

O Delegado da Receita Federal negou acolhida às razões da impugnante, em decisão assim ementada:

"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - no exercício em que o contribuinte apresentar declaração com base no lucro real, poderá compensar os prejuízos fiscais apurados anteriormente, também com base no lucro real, respeitado o prazo determinado pela legislação; nos exercícios em que outra for a forma de tributação, não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais, visto serem compensáveis somente os prejuízos apurados com base no lucro real (declaração de rendimentos apresentada no formulário I)."

O julgador singular se fundamentou no art. 382 do RIR/80, no qual está dito que o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR. E acrescentou, ao final: "O que não é permitido é a compensação de prejuízos que foram apurados através de escrituração contábil, cuja declaração teve como base o lucro presumido ou reduzida receita bruta." 

No recurso voluntário a empresa alegou que já na impugnação alertara a repartição para o fato de ter obedecido o disposto no art. 382 do RIR/80, acentuando que: "... os citados prejuízos foram apurados na demonstração do lucro real e registrados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), dentro dos quatro anos subseqüentes, aos anos-base em que esses prejuízos foram apurados."

No tópico "Das Razões do Recurso" alegou, em resumo:

1. O próprio formulário do imposto de renda (Formulário II) apresentada uma orientação, na letra "f" das instruções para preenchimento, onde se lê que: "No quadro 10 será informado o valor do prejuízo compensável na forma da legislação do imposto de renda...."

2. Inexiste qualquer base legal para se equiparar o procedimento no preenchimento da declaração com base no lucro presumido (Formulário III) com a declaração feita por empresa com reduzida receita bruta (Formulário II), conforme fez o julgador de primeira instância.

3. Tem por objeto social a compra e venda de materiais de construção, construção de imóveis, terraplanagem em geral e pavimentação.

Citou, a propósito, julgado desta Câmara, em que foi Relator o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL (Ac. 103-08.502, publicado no D.O.U. de 10.11.88), em cuja ementa está dito que: "Os prejuízos regularmente apurados, ainda que a empresa tenha optado por declarar através de denominado Formulário II (isenta por reduzida receita bruta), são compensáveis nos prazos da lei."

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo pois a ciência da decisão recorrida se deu em 11.11.88 (AR de fls. 49), e a protocolização do presente teve lugar em 06.12.88 (doc. de fls. 50).

A matéria já foi sobejamente discutida na Câmara Superior de Recursos Fiscais em que tive ocasião de demonstrar não estar correto o Fisco ao proibir o contribuinte de compensar prejuízos só por que declarou seus rendimentos utilizando-se do Formulário II.

Nessa ocasião tive a oportunidade de salientar que o art. 382 só exige que a empresa, para compensar prejuízos, apure o lucro real. Disto o Fisco não duvidou, no caso em julgamento.

Conforme tive oportunidade de dizer no Acórdão nº ... CSRF/01-0.776, na sessão de 22.10.87:

"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 a 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.



Acórdão nº 103-08.895

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 SOUSA, 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 flutuantes; mas permite, dentro de certos limites, 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 comprovado 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 entendo 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 matéria 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 compo-
riam a base de cálculo do lucro tributável, chegando, mesmo, a levantar as demonstrações findanceiras. 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

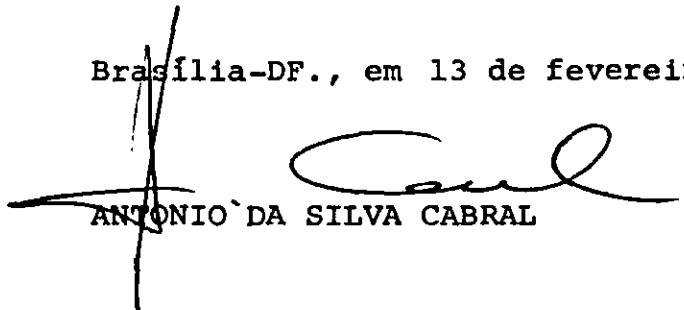
Acórdão nº 103-08.895

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 óbvio que se uma empresa que declarou 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."

Assim sendo, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 13 de fevereiro de 1989



ANTONIO DA SILVA CABRAL

RELATOR