



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 08 agosto de 1989

ACÓRDÃO Nº.103-09-400

Recurso nº 94.664 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente SONOVA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Recorrid DRF EM SÃO PAULO - 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 em 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 -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 SONOVA PARTICIPAÇÕES LTDA.

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

Sala das Sessões, em 08 de agosto de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE

10 AGC 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes:
ros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO E LUIZ ALBERTO CAVAMACEIRA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA

Recurso nº 94.664

Acórdão nº 103-09.400

Recorrente: SONOVA PARTICIPAÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

SONOVA PARTICIPAÇÕES LTDA., empresa com sede na cidade de São Paulo, inscrita no CGC sob o nº 48.101.224/0001-16 , não se conformando com a decisão de fls. 65/66, recorre a este Conselho, para ver reformado o julgado em primeira instância.

Recebeu a empresa notificação de lançamento suplementar relativo ao exercício de 1985 em razão de "prejuízo fiscal indevidamente compensado, segundo demonstrado no verso". A empresa compensara o prejuízo de 1982, no montante de Cr\$ 259.260.378, e o prejuízo de Cr\$ 783.754.366, relativo ao exercício de 1984. O fiscal não aceitou a compensação do prejuízo relativo ao exercício de 1982.

Na impugnação a interessada elaborou quadro demonstrativo justificando a compensação glosada. Em 1982 obtivera um prejuízo da ordem de Cr\$ 61.035.039, do qual compensou apenas a importância de Cr\$ 28.985.858, restando, ainda, Cr\$ 32.049.180 , que, por força da correção monetária montou, no exercício de 1985, a Cr\$ 259.260.378. Juntou, para tanto, cópias das declarações dos vários exercícios, bem como do LALUR, onde se poderá verificar o histórico das compensações.

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

"O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR, corrigido monetariamente até o balanço do período base em que ocorrer a compensação. Todavia, se o contribuinte não é tributado com base no lucro real o resultado fiscal que aponta prejuízo, torna-se definitivo, não sendo passível de compensação nos exercícios futuros."



Acórdão nº 103-09.400

Na fundamentação, disse o Delegado que a empresa de clarara rendimentos dos exercícios de 1981 e 1982 mediante Formulário II, próprio para empresa de pequeno porte, isenta do imposto de renda na forma do Decreto-lei nº 1.780/80. De acordo com o art. 382 do RIR/80, o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR. A interpretação sistêmica e literal da legislação do tributo não permite que aquele que esteja isento e, em consequência, desobrigado de proceder à demonstração do lucro, pretenda compensar prejuízos dado ser esta uma das vantagens exclusivas daquele que se submete ao regime de tributação pelo lucro real.

A interessada apresentou seu recurso voluntário alegando que se viu forçada a apresentar declaração de rendimentos pelo Formulário II. Citou acórdãos no sentido de que a simples escolha inadequada de formulário não afasta o direito à compensação de prejuízos. Além do mais, a legislação da época permitia a compensação de prejuízos, nas circunstâncias que ora são examinadas. Citou, por fim, o Acórdão nº CSRF/01-0.435/84, no qual se diz que a intenção do contribuinte de compensar prejuízos deverá ser respeitada, de vez que a lei não distingue entre lucro tributável declarado e lucro tributável apurado em lançamento suplementar. A seguir, juntou cópia de sua escrituração contábil a fim de demons - trar o acerto de seu procedimento.

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 06.05.89 (AR de fls. 69), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 01.06.89 (doc. de fls. 70).

Quanto ao mérito, cabe razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.



Acórdão nº 103-09.400

Em primeiro lugar, o lançamento suplementar foi precipitado. O Servidor do SERPRO não é autoridade competente para se pronunciar sobre o acerto ou não da contabilidade do contribuinte. Quando o cérebro eletrônico emite um documento como o de fls. 02, deveria o fisco convidar o contribuinte a se explicar. Ao contrário, procede-se, nestes casos, a uma espécie de lançamento condicional, isto é, lança-se e deixa-se o contribuinte se defender, sem maiores investigações.

O lançamento comportou um erro fundamental: só se preocupou com o exercício de 1985. Glosou-se a importância de Cr\$ 259.260.378, que era o valor atualizado de Cr\$ 32.049.180. Esqueceu-se o funcionário revisor que o prejuízo relativo ao exercício de 1982 era da ordem de Cr\$ 61.035.039,06. Por que não glosou os restantes Cr\$ 28.985.858? Ora, se o julgador afirma que a empresa não poderia ter compensado uma parte do prejuízo do exercício de 1982 porque optara pela apresentação do Formulário II, por que não glosou os restantes Cr\$ 28.985.858, que também foram declarados no Formulário II?

De resto, a tese do Fisco não tem guarida na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se infere do Acórdão CSRF/01-0.776, de 22.10.87, do qual fui Relator, pelo que transcrevo parte do voto que proferi naquela ocasião:

"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 declara



ração 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 de 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 como 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 o 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



Acórdão nº 103-09.400

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 constituem 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 por que 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 "extinção" do crédito tributário. Em outras palavras, por que 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 justamente o fato de a anistia estar no capítulo exclusão do crédito, enquanto a remissão está no capítulo da extinção do crédito: num caso, ainda houve lançamento e, no outro, apesar do lançamento há o perdão da dívida.

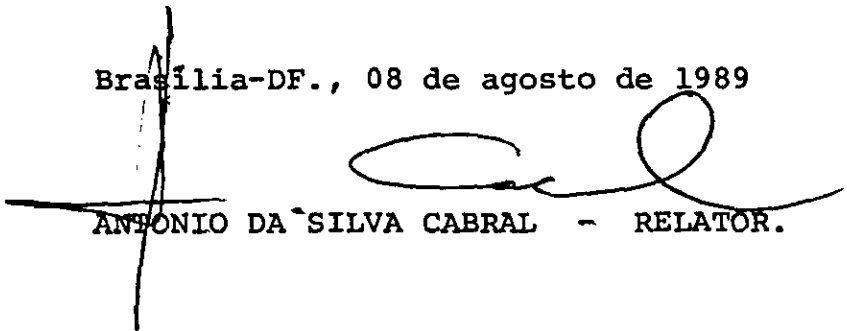
Nada impede que uma empresa isenta relate sua escrituração contábil os fatos geradores

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 óbvio 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 privilégios 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 dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., 08 de agosto de 1989



ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR.