



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT.

Sessão de 06 de julho de 1988.....

ACÓRDÃO Nº 103-08.502

Recurso nº 92.411 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente COMERCIAL DE CEREAIS A. DE CAMPOS LTDA.

Recorrida: DRF em BAURU - SP.

I.R.P.J. - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

Os prejuízos regularmente apurados, ainda que a empresa tenha optado por declarar através do denominado formulário II (isenta por reduzida receita bruta), são compensáveis, nos prazos da lei.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL DE CEREAIS A. DE CAMPOS LTDA.

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

Sala das Sessões-DF, 06 de julho de 1988.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUÍZ CARLOS PIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

11 AGO 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e RICHARD ULRICH KREUTZER.

R E L A T Ó R I O

COMERCIAL DE CEREAIS A. DE CAMPOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGC-MF sob nº 52.294.766/0001-20, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Bauru-SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através de Lançamento Suplementar (fls. 04, 13, 19, 20 a 22), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A matéria objeto do litígio está explicitada às fls. 20, nestes termos:

"O contribuinte pretendeu compensar o Lucro Real do exercício com o prejuízo apurado no IRPJ/84. Porém, foi esta declaração (IRPJ/84) apresentada no Formulário II, destinada à "Empresa de pequeno porte ISENTA DO IMPOSTO DE RENDA de acordo com o Decreto-Lei 1.780 de 14/04/80, o que torna definitivo o resultado fiscal apurado.

Visto que o Artigo 382 do RIR/80 trata da compensação de prejuízos, onde a pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com Lucro Real determinado nos 4(quatro) períodos - base subsequentes, ressalte-se que o PREJUÍZO COMPENSÁVEL é o apurado no LUCRO REAL e registrado no LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR), da qual estão obrigadas à escrituração deste livro (LALUR) todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto sobre a renda com base no LUCRO REAL, com a apresentação de sua declaração no Formulário I."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que se deu com a protocolização da peça impugnatória de fls. 01 a 03, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, assim ementada:



"IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS DO EXERCÍCIO 1985.

Inadmissível a compensação do Lucro Real com prejuízos apurados em exercícios nos quais a empresa declarou no formulário II, por estar isenta em virtude de reduzida receita bruta."

Em seu arrazoadado dirigido a este Colegiado, sustenta a Recorrente em resumo:

a) a manutenção da exigência está calcada tão somente no entendimento explicitado pela autoridade lançadora, no sentido de que aplica-se ao caso concreto normas de Pareceres e Acórdãos relativos ao Lucro Presumido;

b) inadmissível, no caso, é a afirmação contida na decisão recorrida, de que

"a instrução contida no Formulário II, item "F", ela carece de qualquer amparo legal, não procedendo se sobrepor ao arcabouço jurídico da matéria, sob pena de inovar em campo exclusivo das leis";

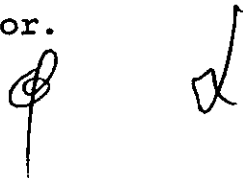
c) pelo que consta do Formulário II, preenchido corretamente, dá ao contribuinte o direito da compensação do prejuízo no ano seguinte;

d) não há inovação no campo das leis pois tal ato não contraria qualquer dispositivo legal, sendo certo que o procedimento adotado pelo fisco é que está contrariando a própria constituição a qual ampara o "Direito Adquirido".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.



Acórdão nº 103-08.502

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

A matéria em litígio não é nova neste Conselho, sendo inclusive uniformizada a Jurisprudência pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme faz certo o Acórdão nº CSRF/01-0.776, de 1987.

Naquela oportunidade, foi Relator o Insigne Conselheiro Antonio da Silva Cabral, cujo voto, por sua profundidade e brilhantismo, serve de orientação e como parâmetro para as demais decisões que lhe seguiram, como acontece no caso sob exame. Por cõ mungar integralmente com os fundamentos judiciosos que embasaram mencionado Aresto, adoto na íntegra o citado voto, pedindo venia para transcrevê-lo na íntegra:

"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."

Cumpra 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 Outorelo Fernández, a empresa apresentava as seguintes peculiaridades:

- "a) no exercício social de 1979, não possuía escrituração 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

Acórdão nº 103-08.502

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. Trancrevo parte de um brilhante estudo de RUBENS GOMES DE SOUZA, que assim elucida a matéria no 3º volume dos "Pareceres", pg. 114:

[Handwritten signature]

"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 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

Acórdão nº 103-08.502

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 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 alguma 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."

[Handwritten signature]

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 são tão proibidas de apurar seus resultados nem de apurar seu lucro real. Logo, nada impede que um prejuízo devidamente registrado na escrituração comercial 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 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 devam 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."

Voto, pois, pelo provimento do recurso voluntário in
terposto.

Brasília-DF, 06 de julho de 1988.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR.