



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc

Sessão de 10 de novembro de 1987...

ACORDÃO Nº 103-08.123

Recurso nº 90.939 - IRPJ - EX: 1984

Recorrente APOL - COMÉRCIO, TÉCNICA, PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO - SP

IRPJ - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. UTILIZAÇÃO DO FORMULÁRIO II. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

Mantida escrituração pela pessoa jurídica, que apresentou declaração de rendimentos através do denominado Formulário II, os prejuízos apurados são compensáveis de acordo com a legislação de regência.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por APOL - COMÉRCIO, TÉCNICA, PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO 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 10 de novembro de 1987.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

RELATOR

LUIS CARLOS PIVA

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

12 NOV 1987

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

RECURSO Nº: 90.939

ACÓRDÃO Nº: 103-08.123

RECORRENTE: APOL - COMÉRCIO, TÉCNICA, PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Contra a pessoa jurídica de direito privado: APOL-CO_MÉRCIO, TÉCNICA, PARTICIPAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO LTDA., inscrita no CGC-MF sob nº 45.651.387/0001-84, foi efetuado lançamento suplementar (fls. 04/06), em razão de haver ocorrido compensação indevida de prejuízo no exercício de 1984, ano-base de 1983.

Inconformada a pessoa jurídica autuada apresentou impugnação de fls. 01 a 03, sustentando, na essência, que:

"... a repartição arrecadadora chegou a tal raciocínio, a vista de um erro de fato, cometido pelo profissional encarregado do preenchimento do formulário de Declaração de Rendimentos, que, deixou de consignar no quadro 14, do item 47, do referido impresso, o valor do prejuízo fiscal acumulado no período-base de 1981, exercício de 1982, no valor de Cr\$.. 3.100.977 (três milhões, cem mil e novecentos e .. sessenta e sete cruzeiros), que devidamente corrigido ao final do período-base de 1982, importava em Cr\$ 6.132.492 (seis milhões, cento e trinta e dois mil, quatrocentos e noventa e dois cruzeiros), valor este passível de compensação, conforme claras disposições contidas nos artigos 382 e 386, do Regulamento do Imposto de Renda, já mencionado.

3. A razão principal de tal lapso, funda-se no fato de que não auferindo receitas operacionais durante o ano de 1981, não obstante ter mantido contabilidade regular, a impugnante apresentou sua Declaração de Rendimentos no chamado formulário II, em virtude de orientação recebida dos órgãos fazendários na época."

O Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, decidindo do feito, houve por bem manter o lançamento tributário pe los fundamentos que se transcreve:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-08.123

"Conforme se verifica pelo documento de fls o lançamento se originou pelo fato de a empresa pleiteado compensação de prejuízo fiscal apurado exercício no qual apresentara declaração de rendim^{to}s com opção pelo Formulário II.

Embora o artigo 382 do RIR/80, aprovado pelo D^ocreto nº 85.450/80, assegure à Pessoa Jurídica o di^oreito de compensar o prejuízo que houver apurado em um período-base com o Lucro Real determinado nos qua^{tr}o períodos-bases subseq^uentes, tal faculdade não se aplica ao caso em questão, visto que, de acordo com a legislação pertinente, é inadmissível a compen^sação de prejuízos referentes a exercícios em que a empresa não se submeteu à tributação com base no lu^cro real, ou seja, não se utilizou do Formulário I.

Assim, quando a empresa apresentar declaração de rendimentos no Formulário II, considera-se que houve renúncia implícita ao direito de compensação prevista no citado artigo 382 do RIR/80, ainda que, paralelamente, mantiver escrituração na qual tenha apurado prejuízo registrado no Livro de Apuração do Lucro Re^al (LALUR).

Logo, correto foi o procedimento da revisão ao glosar a compensação pleiteada pela interessada em sua declaração de rendimentos."

Em seu arrazoadado dirigido a esta Segunda Instância Ad^{mi}nistrativa, a recorrente sustenta em resumo:

- a) merece reparos a decisão recorrida, tendo em vista não foi indicada a disposição legal que veda a compensação do prejuízo apurado;
 - b) sendo a lei omissa nesse particular, não pode o julgador utilizar-se de recurso outro para exi^{gi}r tributo;
 - c) pode o interprete, através da hermenêutica, me^lhor conhecer a lei, fixando-lhe seu correto sentido e exatidão, mas nunca instituir ou cobrar imposto, conforme farta jurisprudência deste Cole^{gi}ado.
- 
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-08.123

Através da Resolução nº 103-0758, de 29.01.87, foi o julgamento dos presentes autos convertido em diligência, a repartição de origem tomasse as providências elencadas às fls. 38 (lê-se), do que resultou a juntada dos documentos de fls. 41 a 64.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

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

A matéria litigada já foi objeto de decisão pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme faz certo o Acórdão nº CSRF/01-0.776, de 22/10/87, cuja fundamentação constante do brilhante voto proferido pelo Conselheiro Antonio da Silva Cabral adotado na íntegra, verbis:

"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.

Cumprido 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 se 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 sua 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 pela 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 Outerello Fernández, 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 prejuízo fiscal a que se julgou com direito de compensar."

Neste processo nada disto aconteceu. A pessoa jurídica sempre manteve escrituração regular comercial quanto fiscal, e nada consta contr

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 em 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 lu

cro, 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, com pensação 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 o 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 & JONHSON: Federal Income, gift and Estate Taxation, § 4.09, vol I 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 Formu

lário 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 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 ed. 1ª 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? próprio RIR/80 assim o define:

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

... te 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 sequer ser 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

amparada

financeiras. Ainda que apure o 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 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 privilégio algum. É preciso que, em casos semelhantes, se dê ao fisco a oportunidade de verificar se realmente prejuízo existiu."

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 10 de novembro de 1987.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

RELATOR