



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.007300/2002-87
Recurso nº : 105-139775
Matéria : CSL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ABS AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão : 21 de março de 2006
Acórdão nº : CSRF/01-05.429

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ATIVIDADE RURAL - TRAVA DOS 30% - A compensação de bases de cálculo negativas oriundas da atividade rural não se sujeita ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, de que tratam o art. 58 da Lei nº 8.981/95 e os arts. 12 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator) que deu provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
REDATOR - DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 ABR 2007

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER , VICTOR LUÍS de SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELO, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

Recurso nº : 105-139775

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : ABS AGROPECUÁRIA LTDA

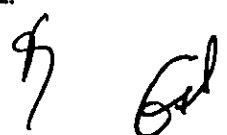
R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo de exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente ao ano-calendário de 1998, em decorrência de compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado na apuração da CSL.

Pelo Acórdão nº 105-14.500, de 16 de junho de 2004 (fls. 75), a Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. A decisão está assim ementada:

"COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVAS LIMITE DE 30% - a regra limitadora de compensação de bases negativas da CSL, prevista no artigo 58 da Lei nº 8.8981/1995, não se aplica à atividade rural".

Com fulcro no artigo 32, inciso I, aprovado pela Portaria nº 55/98, recorre a contribuinte à Câmara Superior de Recursos Fiscais contra a decisão proferida em segunda instância administrativa, alegando a contrariedade a lei nº 8.8981/91, art. 58, que prevê a limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativa da CSLL.



Processo nº : 10120.007300/2002-87
Acórdão nº : CSRF/01-05.429

Conforme o Despacho nº 105-167/2004 (fls. 92), a Presidência da Quinta Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pelo contribuinte, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.



Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

VOTO

Conselheiro – MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

O litígio trazido neste recurso especial de divergência restringe-se a matéria da legalidade da limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativas da CSLL para empresas rurais no ano-calendário de 1995.

A Lei nº 8.981, de 20.01.95, em seu artigo 58 estabelece especificamente para a CSLL a limitação de 30%:

"Art. 58- Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-bases anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento).

Esse dispositivo limita à compensação da base de cálculo negativa da CSLL formadas em períodos de apuração anteriores, note-se que essa é uma regra de cunho geral que alcança todos os contribuintes. Qualquer tratamento excepcional sobre compensação de prejuízos é matéria sob reserva de lei, pois estará concedendo tributação mais benéfica a determinado grupo de contribuinte que o legislador entenda distintos dos demais. Atuará sobre o critério pessoal da regra matriz de incidência da norma, para excluir dessa limitação determinado grupo de contribuintes que se dedicam à atividade específica. Assim, somente a lei pode excluir

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

dessa limitação empresas rurais, não podendo o intérprete concluir essa exceção a partir do emprego de analogia ou de interpretação extensiva.

A exegese desse preceito no tocante a exclusão da restrição à compensação de base de cálculo, à luz dos princípios que norteiam as concessões de tratamento diferenciado e mais benéfico, há de ser estrita, para que não se estenda o benefício a casos semelhantes não referidos na lei restritiva. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.

No dizer do mestre Carlos Maximiliano¹: *"o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva."*

A regra excepcional só veio a ser introduzida no mundo jurídico pela edição da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000, que, em seu art. 42, prevê tratamento diferenciado as empresas rurais, dispensando-as a aplicação da trava de 30% da base de cálculo negativa da CSLL, a saber:

"Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no artigo 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL".

¹ Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

Logo, essa regra excepcional só vale para o futuro, não cabendo incidir sobre fatos anteriores à sua vigência.

Ressalte-se, por relevante, que a própria lei nº 8.981/95, que trouxe a previsão da trava de 30% na compensação de base de cálculo negativa, predita que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda, mas ressalva expressamente a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Ora, a possibilidade de compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas é matéria inserta no âmbito da definição da base de cálculo do tributo e, portanto, não são aplicáveis as disposições de imposto de renda em que haja determinação expressa na legislação de CSLL.

Nesse sentido, verifico que a Lei nº 8.023, de 1990, regula a atividade rural, é específica para imposto de renda e, ao contrário do que defende a decisão paradigma, não pode ser utilizada para justificar a aplicação retroativa da MP nº 1991-15, de 2000. Tratando-se de matéria relativa à base de cálculo do tributo, frise-se, a disciplina da CSLL é própria e não podem ser aplicadas as disposições relativas ao imposto de renda.

Da mesma forma, não se deve aplicar as instruções normativas da SRF que regulam o imposto de renda, com quer a recorrente, para justificar a extensão do tratamento das empresas rurais à CSLL quando se referir à compensação de base de cálculo.

Também não vislumbro a possibilidade de aplicação retroativa da MP nº 1991-15, de 10 de março de 2000, para autorizar a dispensa da trava dos 30% para a CSLL, pois a própria lei não prevê expressamente sua aplicação a fatos passados. Como observa Luciano Amaro, "a retroatividade benigna (art. 106, II) é aplicável em



Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

matéria de infrações e penalidades. Já no campo da definição do tributo (onde não cabe falar-se em retroatividade benigna), deve-se encaminhar, em regra para uma interpretação mais estrita".²

Em outra passagem, o ilustre jurista sustenta que "as leis retroativas encontram seus limites delineados na Constituição. É evidente que, nas situações onde se veda ao legislador ditar regras para o passado, resulta vedado também ao aplicador da lei estender os efeitos desta para atingir os fatos anteriores à sua vigência". E conclui: "o aplicador está, em regra, proibido de aplicar retroativamente a lei nova".³

Dizer que uma lei é interpretativa por ser mais benéfica e fazê-la retroceder por via de interpretação gera a insegurança na sociedade, posto que a qualquer momento o legislador pode alterar o sentido das regras legais vigentes. Seria o mesmo que reconhecer ao intérprete o poder de alterar o sentido da norma, dando-lhe, a seu único e exclusivo critério, e a qualquer tempo, o entendimento que mais lhe convier.

Com relação ao argumento de que a atividade rural tem uma série de incentivos fiscais que autorizam deduzir como despesa a aquisição de bens necessários à sua atividade e que, por isso, a compensação de prejuízos deve ser integral para não inviabilizar a finalidade de criação de tais incentivos deve-se ponderar que incentivos fiscais são concedidos a diversos ramos de atividades e nem por isso a compensação integral de prejuízos é permitida. As empresas que dedicam a pesquisa tecnológica, por exemplo, possuem o benefício de depreciação acelerada e dedução em dobro de seus custos sem que isso represente tratamento diferenciado na apuração da base de cálculo do tributo.

² Direito Tributário Brasileiro, ed Saraiva, 9ª ed, São Paulo, pág. 218

³ Direito Tributário Brasileiro, ed Saraiva, 9ª ed, São Paulo, pág. 195

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

Os incentivos que concedem a ampliação das deduções atingem o resultado dessas empresas no período de apuração em que incorreram, mas não podem ser estendidos aos períodos seguintes e à forma em que são compensados prejuízos, a não ser que a lei preveja. Antes do advento da Lei nº 8383/91, as pessoas jurídicas que exerciam atividades rurais, embora gozassem de vários incentivos fiscais no IRPJ, não podiam compensar as suas bases de cálculo negativas da CSLL, sem que isso justificasse afastar a aplicação da restrição à compensação, pois o emprego de equidade pelo intérprete não pode resultar, segundo o art. 108 do Código Tributário Nacional, dispensa de pagamento de tributo devido.

Dado o exposto, dou provimento ao recurso especial do Procurador por entender que a MP nº 1991-15, de 10 de março de 2000 não pode ser aplicada retroativamente para dispensar a trava dos 30% na compensação de base cálculo negativa da CSLL.

Sala das Sessões – DF, 21 de março de 2006.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA





Processo nº : 10120.007300/2002-87
Acórdão nº : CSRF/01-05.429

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Redator designado:

Recurso tempestivo e assente em lei.

Tomo conhecimento do recurso interposto pela ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, com fulcro no inciso I, do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, atendidos que foram os pressupostos processuais previstos no citado dispositivo.

Igualmente, tomo conhecimento das contra-razões do sujeito passivo, previsto no art. 8º do mencionado Regimento e interposto no prazo ali estabelecido.

Trata-se de matéria já pacificada por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante os Ac. nº CSRF/01-04.549, de 09/06/03, CSRF/01-14.065, de 02/12/2002, Ac. nº CSRF/01101-04.345, de 02/12/2002. Além de muitos outros, da mesma CSRF, e de diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Entendo que a razão está com a maioria da Egrégia 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao acompanhar o laborioso e profícuo voto do ilustre relator sorteado.

É verdade que, em se tratando de contribuição social sobre o lucro, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 manda que sejam aplicadas as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

As empresas rurais sempre mereceram tratamento especial de tributação (Dec. Lei nº 902/69 e legislação posterior), e, na linha dessa política fiscal,

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

o legislador, através da Lei nº 8.023/90, em seu art. 14, excepcionou o tratamento em relação aos prejuízos fiscais.

Desde o advento do Decreto-lei nº 902, de 30/09/69, que a legislação fiscal dispõe de forma diferenciada sobre os resultados da exploração agrícola ou pastoril, culminando com as disposições constantes da Lei nº 8.023, de 12/04/90, que mantém a tributação das empresas rurais sob legislação específica.

No que respeita à compensação de prejuízos, é manifesta a diferenciação no tratamento.

Note-se que, enquanto o Decreto-lei nº 1.598/77, no art 64, permitia a compensação de prejuízos em 4 períodos-base subsequentes, a Lei nº 8.023, de 12/04/90, em seu art 14, permitia às pessoas físicas e jurídicas compensarem prejuízos apurados num ano-base com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores; logo, sem limite de tempo. E mais, segundo o parágrafo único do referido art 14, o benefício alcançava inclusive saldos de prejuízos anteriores, constante da declaração de rendimentos relativa ao ano base de 1969.

Somente esses fatos já demonstram que o tratamento legal dado às atividades rurais era peculiar.

E exatamente por essa razão a IN SRF nº 51, de 31/10/95, em seu art. 27, 3º, excepcionou a compensação dos prejuízos da atividade rural da trava dos 30%, de que tratam a Lei nº 8.981/95, em seu art. 42 "caput", e a Lei nº 9065/95, em seus arts. 12 e 15.

E, como o art 57 da Lei nº 8.981/95 manda aplicar à CSLL as mesmas regras de apuração e pagamento estabelecidas para o pagamento do IR, está patente também que a contribuição em tela das empresas rurais tem o mesmo tratamento especial para a compensação de prejuízos. Se a Lei nº 8.023 não se referiu expressamente à CSLL é porque somente com o advento da Lei 8.383/91 foi

Processo nº : 10120.007300/2002-87

Acórdão nº : CSRF/01-05.429

autorizada a compensação das bases de cálculo negativas com as bases de cálculo positivas dos períodos-base seguintes.

E uma vez autorizada, é lógico que o tratamento a ser dado à compensação da CSLL seria idêntico ao do imposto de renda. É oportuno lembrar que a Lei nº 9.065/95 determinou igual tratamento na apuração e pagamento do IR. E se, nesse procedimento a compensação dos prejuízos fiscais (no IR) são integrais, também na CSLL o serão.

De acordo com o § 2º do art. 4º da Lei nº 8.023/90, os incentivos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento, o que, no regime de caixa de que trata o art. 4º da lei citada, reduz consideravelmente o lucro ou acarreta prejuízos no período de apuração. Não teria, portanto sentido, fugindo à lógica e ao bom senso, que o legislador, após conceder todos esses tratos para viabilizar a atividade rural, viesse a reduzi-los com a trava de 30%.

Além disso, o art 108, do CTN estabelece que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária lançará mão da analogia.

Confira-se:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

"Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

Processo nº : 10120.007300/2002-87
Acórdão nº : CSRF/01-05.429

E assim o fazendo, a autoridade dará o mesmo tratamento diferenciado que a Lei nº 8.023/90, art. 14, e o art. 27, § 3º, da Instrução Normativa 51/95, concedem ao imposto de renda.

Ademais, vale consignar que o legislador dando-se conta dessa lacuna, que obrigava a autoridade a recorrer à disposição contida no art. 108 do CTN, veio supri-la pelo art. 42 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/00 (DOU 13/03/00).

O art. 42 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/00, tem a seguinte redação:

"Art. 42. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLLL"

Em resumo: A compensação de bases de cálculo negativas oriundas da atividade rural não se sujeita ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, de que tratam o art. 58 da Lei nº 8.981/95 e os arts. 12 e 16 da Lei nº 9.065/95

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de março de 2006



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

