



Processo nº 10380.730152/2011-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.367 – 1^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente ESPERANÇA AGROPECUÁRIA E INDÚSTRIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1997

CSLL. COMPENSAÇÃO. SÚMULA CARF nº 53. BASE NEGATIVA. ATIVIDADE RURAL.

Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de auto de infração de e-fls. 09 a 15, referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, para o ano-calendário de 1997, decorrente de procedimento de revisão interna da declaração de rendimentos do referido ano-calendário de 1997, da empresa Butano Agropecuária Ltda., CNPJ 07.468.184/0001-68, onde foi apurada a compensação indevida de bases negativas de CSLL de períodos anteriores em excesso ao limite legalmente admitido de 30%, estabelecido consoante Leis nº. 8.981, de 1995 e 9.065, de 1995.

2. Considerando a alteração no cadastro CNPJ, anexo, no qual a empresa acima foi incorporada pela Florestal Maracaçumé Ltda., CNPJ 06.385.934/0001-75, o Lançamento de Ofício foi efetuado em nome da sucessora nos termos do art. 835 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999).

3. Cientificada a contribuinte do auto de infração em 30.12.2002 (e-fl. 37), apresentou impugnação de e-fls. 40 a 48, perfeitamente resumida no relatório da autoridade julgadora de 1^a. instância, de e-fls. 51 a 54:

"(...)

5. Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 30/12/2002 (AR às fls. 10), o contribuinte, através de seu procurador (instrumento às fls. 23/24), em 23/01/2003, apresentou impugnação tempestiva às fls. 14/22, alegando, em síntese, que:

"(...)"

II - INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ÀS EMPRESAS RURAIS

Quanto ao mérito, porém, a autuação não tem a menor condição de procedência. É que a fiscalização incorreu em violência à sistemática jurídica de compensação dos prejuízos fiscais das pessoas jurídicas que desenvolvem atividade exclusivamente rural.

Pelo teor da peça de lançamento vê-se que foi aplicada a regra comum a todas as empresas (limitação de 30% para compensação da base negativa de CSLL), quando na verdade a firma incorporada fazia jus a tratamento diferente, beneficiado, em decorrência da atividade rural desenvolvida.

Todavia as regras vigentes no período-base investigado claramente disciplinavam o tratamento desses prejuízos de outro modo. Basta observar o que dizia o Decreto nº 1.041/94 (RIR/94):

"Art. 507. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural incentivada, na forma prevista no art. 350, poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos-base posteriores (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14)." (grifou-se).

Nem mesmo posteriormente, já pelas regras vigentes ao tempo do lançamento, se aplicava a "trava" dos 30% para a atividade rural. Com efeito, o art. 512 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) veio afirmar que:

"Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14)." (grifou-se).

E como neles se lê, esse particular tratamento dos prejuízos tinha na Lei nº 8.023/90, disciplinadora da tributação da atividade rural, sua base de sustentação jurídica.

Nesse passo, será útil ter em mente o art. 14 dessa lei como premissa para esclarecer o erro incorrido no auto de infração:

"Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores." (grifou-se).

Além disso, é norma interna da própria Receita Federal que os prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural não sofrem qualquer limitação.

A IN SRF nº 39, de 28/06/1996, mandou separar os fatos econômico-contábeis para efeito de cômputo do lucro real. Atividades distintas, portanto, teriam tratamento diferenciado.

Por essa Instrução Normativa, no caso da atividade rural, os prejuízos fiscais podiam ser integralmente compensados à luz de seu art. 2º, abaixo transcrito:

"Art. 1º A pessoa jurídica que explorar outras atividades, além da atividade rural, deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural, das demais atividades, bem como demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

(...)

Art. 2º À compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995." (grifou-se).

Caso a firma incorporada se dedicasse a qualquer outra atividade, estaria, sim, obrigada a respeitar a limitação de 30% imposta pelas Leis nºs 8.981/95 e 9.065/95.

Mas é fato que suas receitas advinham exclusivamente da exploração de atividade rural, como está claro pela própria declaração de rendimentos correspondentes ao exercício fiscalizado.

Portanto, é evidente que no caso em exame a compensação do saldo de prejuízos acumulados não estava sujeita a qualquer limitação senão às condições estabelecidas no art. 2º da Lei nº 8.023/90 e no art. 350 do Decreto nº 1.041/94 (RIR/94).

Convém lembrar ainda que as mesmas regras relativas ao IRPJ vigoravam para a CSLL, repercutindo no cálculo da contribuição, conforme expressamente determinado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95:

"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 7.689,15 de dezembro 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifou-se).

A mesma conclusão se impõe ainda em face de que o § 3º do art. 2º da IN nº. 39/96 remetia à Instrução Normativa nº. 11/96 no que tange à compensação de prejuízos fiscais das demais atividades. Este último instrumento, por sua vez, estabelecia regras indistintas para o IRPJ e CSLL, do qual vale a pena transcrever os seguintes dispositivos:

"Art. 1º Esta Instrução regula a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade e das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões legalmente regulamentadas.

(...)

"Art. 2º O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro serão devidos à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 25 e 57).

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro será determinada mensalmente de acordo com as regras previstas na legislação de regência e as normas desta Instrução Normativa.

(...)

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995." (grifou-se)

Vê-se então que a fiscalização interpretou o art. 58 da Lei nº 8.981/95 de forma inflexível, assistemática, desobedecendo inúmeras outras disposições que autorizavam o aproveitamento integral de prejuízos para fins de compensação com o lucro líquido das atividade rurais.

E para não restar qualquer dúvida - por mais razoável que seja - quanto ao equívoco materializado no lançamento, merece destaque a recente jurisprudência do Iº Conselho de Contribuintes a respeito de casos idênticos:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITES - LEI N° 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - IN SRF N° 39/96 - MAJUR/96 - A pessoa jurídica que explorar a atividade rural não se sujeita aos limites para a compensação do prejuízo real e da base de cálculo negativa da contribuição social." (Iº CC, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-06021, julgado em 13/07/2000 -grifou-se)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - Estando a atividade rural, expressamente por texto legal, retirada do alcance do limite de 30% para a compensação de prejuízos, o mesmo tratamento aplica-se às bases negativas para a determinação da Contribuição Social sobre o Lucro, à luz do que dispõe o art. 106, caput, c/c o seu inciso I, do CTN, tornando-se, pois, insubstancial o lançamento fiscal, (art. 57, da Lei 8.981/95 c/c art. art. 27, § 3º da Instrução Normativa/SRF nº 51, de 31/10/95). Recurso provido" (Iº CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-13278, julgado em 17/08/2000 - grifou-se)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - LIMITES - É possível a compensação da base de cálculo negativa da contribuição sobre o lucro, decorrentes da atividade rural, sem a aplicação da trava de 30%, mesmo antes da permissão expressa no art. 41 da Medida Provisória nº 2.113/01. Recurso provido." (Iº CC, 8ª Câmara, Acórdão nº 108-06888, julgado em 19/03/2002, e Acórdão no 108-06971, julgado em 22/05/2002 - grifou-se)

Conclui-se daí que a fiscalização erroneamente enquadrou a firma incorporada no limite de 30% da base de cálculo negativa da CSLL para compensação dos prejuízos fiscais, de resto válida para outras atividades, resultando na completa improcedência do lançamento.

E isso em virtude de estar em pleno vigor a vinculação da atividade administrativa de lançamento (§ único do art. 142 do CTN), decorrência natural do princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição Federal.

A conformação jurídica dos atos administrativos implica, pois, que a Administração fiscal não pode atuar segundo arbítrio, juízos subjetivos ou sem observância das prescrições legais. Assim, uma vez desrespeitada a legislação tributária, falece a validade jurídica do lançamento de ofício.

A melhor doutrina administrativa nacional, da qual extraem-se as seguintes lições de dois grandes mestres, é peremptória a respeito:

"O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina.

Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo aquilo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições (4 MELLO, Celso Bandeira de. "Curso de Direito Administrativo", 4^a ed., Malheiros:São Paulo, 1993, págs. 48-52-(...))

"A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.

Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'pode fazer assim'; para o administrador público significa 'deve fazer assim'". (MEIRELLES, Hely Lopes. "Direito Administrativo Brasileiro", 17^a ed., Malheiros: São Paulo, 1992, pág. 82/83 – (...)).

III - DO PEDIDO

Dante do que foi exposto, não se pode manter o lançamento e o crédito dele oriundo sem incorrer em violência à legislação tributária, cabendo ser totalmente invalidado já nessa instância de apreciação.

Assim sendo, a Impugnante pede a V. Sa. que julgue o auto de infração, no mérito, TOTALMENTE IMPROCEDENTE face a MANIFESTA INCOMPATIBILIDADE do mesmo com o disposto no art. 14 da Lei nº 8.023/90, art. 507 do Decreto nº 1.041/94 (RIR/94), art. 512 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), § único do art. 142 do CTN, art. 37 da Constituição Federal e nas IN's SRF nº 11/96 e 39/96, via de consequência determinando a desconstituição do respectivo crédito tributário."

4. A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1^a. instância, na forma de Acórdão de e-fls. 49 a 60, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos, *verbis*:

Assunto: **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: **1997**

Ementa: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ATIVIDADE RURAL.**

A não aplicação do limite de 30%, na redução do lucro líquido ajustado, na compensação de base de cálculo negativa apurado na atividade rural, somente tem aplicação a partir da edição da MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000 (art. 42).

Assunto: **Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: **1997**

Ementa: **DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre constitucionalidade da legislação.

POSICIONAMENTOS DE TRIBUNAIS E DE JURISTAS.

A Autoridade Administrativa não tem competência para apreciar alegações de descabimento de norma legitimamente inserida na legislação tributária nacional.

Lançamento Procedente

5. Cientificada a contribuinte da decisão de improcedência de sua impugnação, a contribuinte apresentou, em 25/06/2006 (e-fl. 61), Recurso Voluntário de e-fls. 61 a 69, onde:

a) Alega que o auto de infração carece de motivação e fundamento de validade porque não foi verificada infração concreta e punível. Isso em virtude de que a Recorrente, na condição de empresa rural, não estava obrigada a observar a limitação de 30% do lucro líquido ajustado para compensar as bases negativas da Contribuição Social, como ficará salientado adiante;

b) Expressa que se poderia argumentar em favor do auto que o art. 9º. do Decreto nº. 70.235/72 atribui ao Fisco o dever de efetuar lançamento de ofício sempre que se deparar com alterações na compensação de prejuízos fiscais. Entretanto, isso só valeria para o auto em questão se o mesmo estivesse instruído com prova capaz de descharacterizar a atividade rural da Recorrente, como exige a parte final do artigo. No caso presente, é possível verificar que o Auditor responsável não se desincumbiu desse ônus, denotando a falta de sustentação jurídica do lançamento.;

c) Isso aliado ao fato da própria legislação ter excepcionado a regra que impõe limitação para compensação das bases negativas pelo critério da atividade desenvolvida afasta as supostas infrações apontadas no auto de infração. Essa circunstância revelaria a incongruência entre a descrição legal do auto e a particular condição da Recorrente. A ausência da imprescindível correlação entre o fato e a infração descrita enseja a nulidade do lançamento, como aliás este egrégio Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de decidir, citando jurisprudência administrativa acerca do tema;

d) Conclui que o fiscal responsável não tinha como imputar infração por desobediência à "trava" dos 30% sem cometer violência ao art. 10 do Decreto nº. 70.235/72 porquanto a Recorrente não deixou de observar suas obrigações. Se a rigor não ocorreu infração, o auto jamais poderia estar correto do ponto de vista formal. Infelizmente o relator do Acórdão não foi capaz de perceber o vício, razão pela qual a irregularidade há de ser corrigida neste egrégio Conselho de Contribuintes;

e) Quanto ao mérito, alega que a manutenção do lançamento de ofício está fundada em simples pretexto muito mais do que em sólidas razões legais. Na verdade, o Acórdão padece de erro de interpretação posto que a tese nele defendida não reflete a correta aplicação dos dispositivos legais nem da regulamentação Interna da própria Receita Federal;

f) Cita o art. 512 do Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99).para defender que, ainda que se argumente pelo ângulo de uma pretensa interpretação literal - nem de longe a mais apropriada -, embora mencionem "prejuízos fiscais", os dispositivos citados tampouco excluem a expressão "bases negativas". Ao contrário do que afirma o relator em seu voto, deve-se ter em mente que as disposições que tratam da exceção à regra da limitação de 30% não existem de *per si* mas participam de um contexto bem mais abrangente, conduzindo à interpretação harmônica e sistemática das partes em relação ao sistema normativo em questão;

g) Reitera o argumento de que não apenas as disposições da Lei nº. 8.023/90 e do RIR/99 são claras a respeito da possibilidade das empresas rurais compensarem integralmente as bases negativas acumuladas nessa atividade como também as Instruções Normativas nº. 11/96 e 39/96 explicitam que esta exceção se aplica indistintamente tanto ao IRPJ quanto à CSLL;

h) Transcreve dispositivos da referida IN 11/96 e da IN 39/96, para concluir que percebe-se sem muito esforço que o contexto mais amplo dado pela referida Instrução diz, sim, respeito à apuração da CSLL, inclusive facultando que as empresas rurais compensem integralmente as bases negativas acumuladas em períodos anteriores e que, semelhantemente, a posterior IN SRF nº. 39/96 excepciona a regra da limitação em 30% com base na atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Alega que o teor objetivo das disposições transcritas faz ressaltar que o relator não estava autorizado a retirar da exceção de que ora se cuida a apropriação integral das bases negativas da CSLL oriundas da atividade rural;

i) Argumenta que, pelo visto, o relator aferrou-se à isolada expressão "prejuízos fiscais" contida no § 4º. do art. 35 da IN SRF nº. 11/96, deixando de considerar o escopo mais amplo dado pelo art. 1º. da mesma Instrução e pelas demais proposições normativas que tratam do assunto. Todavia, "interpretação literal" não é o mesmo que interpretação restritiva. Não significa dizer que o Fisco esteja autorizado a restringir o sentido e a amplitude de determinado instituto em prejuízo da tônica do sistema tributário em que se insere a norma particular, sobretudo quando se percebe claramente a intenção do legislador em favor da atividade rural;

j) Tampouco seria ocasião para invocar o art. 111 do CTN de sorte a restringir a exceção porque a "interpretação literal" ali mencionada dirige-se às hipóteses em que a lei trata de exclusão do crédito tributário (isenção e anistia, arts. 175 a 182 do CTN), que nem de longe se iguala ao fenômeno da apuração aqui discutido. Aliás, só se pode falar em exclusão do crédito quando este já estiver constituído, e a apuração da base é momento anterior no qual se busca a expressão líquida da obrigação tributária;

k) Portanto, haveria de existir fundamento juridicamente mais robusto além da mera "interpretação literal" para que diante de um mesmo fenômeno - compensação integral de resultados negativos apurados em outros exercícios - o relator pudesse afastar a faculdade instituída pelo ordenamento jurídico em função da atividade rural, pela qual o contribuinte compensaria integralmente as bases negativas da CSLL;

l) Cita, ainda que, no mais, a questão de que trata este recurso já foi amplamente debatida neste Conselho de Contribuintes, que reconhece não ser aplicável qualquer limitação desfavoravelmente à atividade rural, colacionando ementário de jurisprudência administrativa oriunda deste Carf;

m) Ressalta que, por outro lado, como o mérito não foi satisfatoriamente abordado no Acórdão guerreado, a Recorrente está autorizada a suscitar nova apreciação do tema em segunda instância. Nesse sentido, o art. 56 da Lei nº. 9.784/99, que dispõe acerca do processo administrativo no âmbito administrativo federal, sendo assim admitida a interposição de recursos administrativos com fundamento em aspectos substanciais, concorrentes à mera formalidade exigida para a validade da ação fiscal, em virtude de que a verdade material é pressuposto último de fundamentação das decisões do Poder Público;

n) Portanto, ainda que não fosse possível destacar o vício de nulidade do auto de infração por desobediência às formas prescritas no Decreto nº. 70.235/72 - o que se admite apenas por amor ao argumento -, tampouco seria possível reconhecer procedência material ao lançamento, pelos motivos apontados;

o) Assim, requer que se dê provimento ao presente recurso para reformar totalmente o Acórdão recorrido, declarando improcedente o lançamento de ofício inicialmente impugnado, e que seja desconstituído todo e qualquer crédito tributário dele oriundo, quer relativo à glosa da compensação integral das bases negativas da CSLL, quer relativo à multa de ofício.

Ressalte-se, por fim, que o presente processo é reconstituição do de número 10380.000354/2003-31, tendo em vista seu extravio por furto, contendo os elementos fundamentais á apreciação da lide, na forma acima relatada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

6. Cientificada a contribuinte da decisão de improcedência de sua impugnação, a contribuinte apresentou, em 25/06/2006 (e-fl. 61), Recurso Voluntário de e-fls. 61 a 69.

7. Tendo em vista o extravio do processo originário por furto, uma vez que não constam dos autos a data de ciência do Acórdão Recorrido e, ainda, em se motivando tal ausência (insanável) por caso fortuito/motivo de força maior em nada correlacionado à conduta da recorrente, considero, de forma mais favorável ao sujeito passivo, o pleito tempestivo e passo à sua análise.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração

8. Acerca da preliminar de nulidade levantada, com a devida vénia aos que adotam posicionamento diverso, entendo, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que somente é de se cogitar de tal nulidade, quando: a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou b) se encontrem caracterizadas as hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

9. Ou seja, uma vez não caracterizada nem a existência de prejuízo ao contribuinte nem a ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas pelo art. 59 do PAF, entendo que é de se rechaçar a decretação da nulidade do ato administrativo (aqui, auto de infração) litigado, sem qualquer impedimento, todavia, a que, ao se adentrar o mérito do Recurso Voluntário, possa o Colegiado julgá-lo parcial ou totalmente procedente, caso se aceda à tese de improcedência total ou parcial da cobrança esposada pelo impugnante, infirmando, assim, a tese jurídica que lastreou a improcedência da impugnação, tudo em linha com o disposto no art. 59, §3º. do já referido Decreto nº. 70.235, de 1972.

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

10. Defende-se, assim, aqui, que a solução mais adequada a ser adotada processualmente é o prosseguimento da análise para fins de provimento ou não do Recurso (e não a decretação de nulidade do auto de infração), sempre que se puder concluir que no processo administrativo fiscal sob análise:

a) não houve prejuízo (violação ao sistema de garantias disponibilizado) ao contribuinte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 1972, mas, sim,

b) o que há é tão somente a alegação, por parte do Recorrente, de ocorrência de violação ao arcabouço normativo em vigor por parte da autoridade lançadora e/ou julgadora, de forma a que se devesse reconhecer a improcedência do lançamento.

11. Ainda, de se notar que tal posicionamento - decretação de nulidade somente nos casos de prejuízo e/ou nas hipóteses previstas no art. 59, I e II do PAF, com precedência do provimento recursal, a partir da análise de seu mérito, se aplicável - é suportado por jurisprudência de longa data oriunda do STJ e do CARF, este último em sua instância máxima, na forma abaixo reproduzida.

STJ

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. (grifei)

4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (venire contra factum propium).

5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.

6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ. REsp 949959/PR. 2ª. Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon, Data de Julgamento: 10/11/2009, Publicado no DJe de 19/11/2009)

Acórdão CSRF/02-02.301

NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (grifei)

12. Feita tal digressão, de se registrar que, no caso sob análise, o auto de infração e o Acórdão recorridos foram formalizados por autoridade competente, encontram-se devidamente motivados e que a alegação de nulidade deduzida pela Recorrente tem como cerne justamente a adoção, pela autoridade fiscal, e, posteriormente, sua confirmação pela autoridade julgadora, de interpretação legislativa diversa da adotada pela contribuinte, mais especificamente quanto à abrangência da CSLL na exceção ao limite de compensação de prejuízos fiscais de 30% da base de cálculo do IRPJ, para o caso de empresas rurais.

13. Quanto à tal alegação, na forma já supra detalhada, de se rechaçar a possibilidade de que a adoção, pela Fiscalização, de interpretação legislativa divergente daquela adotada pela recorrente, caracterize qualquer prejuízo à recorrente, a partir da possibilidade deste CARF contribuinte decidir a favor do contribuinte quanto ao mérito do tema, ao estabelecer a interpretação que deva prevalecer no caso sob análise.

14. Ainda a propósito, nota-se que a interpretação legislativa defendida pela Fiscalização, caracterizadora da infração objeto de lançamento, não contraria os dispositivos legais vigentes aplicáveis à situação em tela à época da fato gerador e do lançamento, restando assim plenamente respeitados, pelo lançamento formalizado através de auto de infração de e-fls. 09 a 15, tanto o art. 142 do CTN como o art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, tudo em plena consonância com o princípio da legalidade.

15. Assim, conclusivamente, entendo que seja de se descartar a existência de prejuízo à parte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido Decreto nº. 70.235 ou, sequer, de qualquer outra irregularidade, incorreção ou omissão, na forma prevista pelo art. 60, também daquele Decreto e, desta forma, rejeito a preliminar de nulidade levantada, sem prejuízo do prosseguimento na análise de mérito do pleito.

Quanto ao mérito

16. Adentrando o mérito do tema, noto que a matéria em lide já se encontra pacificada no âmbito deste CARF, através da Súmula CARF nº. 53, vinculante a este Colegiado e que, em linha com a interpretação adotada pela Recorrente, estabelece:

Súmula CARF nº 53: Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000.

17. A partir da vinculação supra, adotam-se aqui os seguintes fundamentos de um de seus precedentes (Acórdão CSRF nº. 9101-00.303) como razões de decidir quanto ao mérito do presente recurso, *verbis*:

"(...) porque as empresas que tenham por objeto social a atividade rural, assim entendida aquela discriminada pelo artigo 2º. da Lei nº 8.023/1990, não estão submetidas à limitação na compensação do lucro auferido no período, podendo compensá-lo integralmente com a base de cálculo negativa acumulada de períodos anteriores, consoante o disposto no artigo 14 da aludida norma, a seguir transcrita:

"Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao saldo de prejuízos anteriores, constante da declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1989."

Com isto, a limitação imposta originariamente pela Lei nº 8.981/1995, não alcançou os resultados decorrentes da atividade rural, cuja apuração do lucro é regulamentada por norma específica, ainda vigente.

A Secretaria da Receita Federal reconhece esta situação, conforme se verifica da Instrução Normativa nº 51/1995, a seguir transcrita:

"Art. 27 - A partir do ano-calendário de 1995, para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser deduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento

(...)

§3º - O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividade rural, bem como pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, nos termos, respectivamente, da Lei nº 8023, de 12 de abril de 1990 e do art. 95 da Lei nº 8981 com a redação dada pela Lei nº 9065, ambas de 1995.

Este posicionamento foi confirmado, expressamente, através da MP 1991-15, de 10/03/2000, cuja redação é a seguinte:

MP 1991-15 de 10 de março de 2.000

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 negativa da CSLL.

Este Colegiado entende que este dispositivo apenas ratifica a Lei 8023/1990 e pacificou que a limitação de 30% na compensação, tanto do IRPJ quanto da CSLL, não se aplicam às empresas voltadas à atividade rural, de acordo com o que indica a ementa de decisão proferida pela 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, ac. 9101-00.139 de 12/05/2009, a seguir reproduzida:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DO SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - LIMITAÇÃO DE 30%. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no artigo 16 da Lei nº 9.065, de 20.06.95, não se aplica ao resultado decorrente de atividade rural, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo que se tratar de período anterior ao artigo 42 da Medida Provisória nº 1995-15, de 10 de março de 2000. "

A legislação de regência aponta para o tratamento diferenciado concedido à atividade rural, como se vê da legislação acima transcrita, sendo lícito concluir que a limitação de 30% na compensação da base de cálculo negativa da CSLL não se

aplica às empresas, como a ora Recorrente, que exercem atividade rural, mesmo se tratar de resultado de período anterior à vigência do artigo 42, da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000.

(grifei)

18. Destarte, a partir do exposto e considerando-se: a) a acusação da autoridade fiscal ter se limitado à inobservância do limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado (LLA) quando da compensação da base negativa da CSLL para o ano-calendário de 1997 pela Recorrente (empresa de atividade rural) e b) uma vez tendo sido tal limite afastado pela Súmula supra, voto por, afastada a preliminar de nulidade arguída, quanto ao mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, declarando-se improcedente o lançamento efetuado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior