



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10650.001188/00-59  
Recurso nº : 108-129.754  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : CITROPLAN AGRO INDUSTRIAL LTDA.  
Sessão de : 09 de junho de 2003  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL- -  
COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS LIMITE DE 30% -  
APLICAÇÃO NA ATIVIDADE RURAL – 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. (MP 1991-15 de 10 de  
março de 2.000, cc art,106-I do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto pela 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 passam a integrar o presente julgado. Vencidos os  
Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva e Manoel Antonio Gadelha Dias.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JUN 2003

Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RAUL PIMENTEL (SUPLENTE CONVOCADO), ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, NELSON MALLMANN (SUPLENTE CONVOCADO), REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, DORIVAL PADOVAN, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO e CELSO ALVES FEITOSA.



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

Recurso nº : 108-129.754  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL.

## RELATÓRIO

Em 30 de novembro de 2.000, a empresa CITROPLAN AGRO INDUSTRIAL LTDA CNPJ Nº 20.024.527/0001-63 foi autuada e intimada a recolher os valores constantes do demonstrativo de crédito tributário de folha 01, referente ao exercício de 1997 ano calendário de 1996, tendo a infração sido descrita da seguinte forma:

*“COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS-BASE ANTERIORES NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SUPERIOR A 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.  
Lei nº 8.981/95, art. 58 e Lei nº 9.065/95 art. 16.*

Inconformada com a exigência a empresa apresentou a impugnação de folhas 24 a 69, onde afirma que a limitação fere a previsão contida no artigo 14 da Lei 8.023/90 que autoriza a compensação de prejuízos bem como a IN SRF 39/96.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora manteve o lançamento , afirmando que a limitação de compensação de bases negativas da CSL aplica-se inclusive às empresas que se dediquem exclusivamente à atividade rural, ementando sua decisão da seguinte forma:

*“COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA. LIMITE 30%. ATIVIDADE RURAL. A exceção à regra que limita a 30% a compensação de prejuízos fiscais, previsto no art. 2º da IN SRF nº 39/1996, refere-se à atividade rural, no contexto do Imposto de Renda. A exceção não se aplica às bases negativas da Contribuição Social Sobre o Lucro, ainda que decorrentes de atividades rurais.”*



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

Não concordando com a decisão monocrática a empresa apresentou o recurso voluntário de folhas 35 a 44 onde repete as argumentações da inicial.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos deu provimento ao recurso através do Acórdão 108-06.971 de 22 de maio de 2.002, assim ementado:

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ATIVIDADE RURAL – COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - LIMITES. É possível a compensação de base de cálculo negativa da contribuição sobre 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”.*

Inconformado com a decisão da Egrégia Câmara, o PFN apresenta a esta Turma da CSRF, o recurso de folha 61 a 65, argumentando em síntese o seguinte:

Que o acórdão está em contrariedade expressa com o art. 58 da Lei nº 8.981/95 e seu parágrafo único, que inadmitem, expressamente, a redução superior a 30% do lucro líquido, apurado nos anos calendário posteriores a 1995, mediante a compensação de prejuízos fiscais.

Argumenta que a decisão contraria decisões anteriores da própria câmara e decisões judiciais, transcreve ementas de decisões emanadas da justiça.

A empresa apresentou contra razões ao recurso do PFN, onde repete as argumentações do recurso voluntário e encampa argumentos decisórios trazidos pela relatora do acórdão defendido.

É o relatório.



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento dele tomo conhecimento bem como das contra-razões apresentadas.

Vislumbra-se através da exordial inauguradora do procedimento administrativo fiscal e das peças processuais, que a matéria oferecida a julgamento deste colegiado trata-se da "*COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA DA CSL*", em percentual superior daquele permitido pela lei nº. 8.981/95, art. 58; e Lei nº 9.065/95, art. 12.

A contribuição social sobre o lucro foi instituída pela Lei nº 7689/88, nos termos previstos no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, verbis:

### CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;



**c) o lucro;**

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Analisando a lei maior podemos concluir que a Contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, incide sobre o lucro e que pode ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão de obra.

O constitucionalista quis com tal dispositivo dar liberdade ao legislador complementar ou ordinário para, estabelecer bases de cálculos e alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica e da utilização intensiva da mão de obra. Ou seja abriu a possibilidade para o legislador incentivar determinadas atividades com bases de cálculos ou alíquotas mais baixas que a estabelecida para as demais empresas.

**A lei instituidora da Contribuição tem a seguinte estabelece o seguinte:**

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

Art. 1º - Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;



**c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:**

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto sobre a Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

Analisando os autos verifico que a empresa desde a inicial afirma dedicar-se tão somente à atividade rural, argumento esse não contraditado pela decisão de primeira instância, pelo contrário a relatora no terceiro parágrafo afirma não haver qualquer norma que autorize às pessoas jurídicas que exerçam atividade rural a compensação integral da base de cálculo negativa da contribuição, o que demonstra uma confirmação da atividade desenvolvida pela empresa.

Pleiteia o PFN o provimento do recurso ancorada na tese de que a Câmara teria contrariado o artigo 58 da Lei nº 8.981/95, artigo 16 da Lei nº 9.065/95.

Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Art. 16 - **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa**, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

1995, **poderá ser compensada**, cumulativamente com a base negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, **observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.**

Ocorre que a empresa se dedica exclusivamente à atividade rural, e está regida quanto à apuração do lucro líquido pela Lei nº 8.023/90.

Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990

Art. 4º - Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º - É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

**§ 2º - Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.**

Para efeito do Imposto de renda, a própria administração, através da IN SRF 51 de 31.10.95, reconheceu que a limitação de compensação de prejuízos estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95, não se aplica às pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração da atividade rural. O SRF ancorou tal dispensa na Lei nº 8.023/90, que rege a atividade rural.

IN SRF nº 11/96

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. (Grifamos).

§ 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 aos apurados pelas empresas



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

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 8.023, de 12 de abril de 1990 e do artigo 95 da Lei nº 8.981 com redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995. (Grifamos).

A relatora passou ao largo da argumentação de contrariedade em relação à lei 8.023 afirmou em sua decisão que a IN SRF 39/96 aplica-se tão somente ao IRPJ.

Ocorre que à época da edição da Lei nº 8.023/90, não existia a limitação imposta quanto à compensação das bases negativas da CSL, só introduzida através da Lei nº 8.981/95, logo o que temos na realidade de examinar é se a Lei realmente se aplica somente ao IRPJ ou se também se aplicaria à CSL.

A base de cálculo da CSL é o lucro, e para as empresas rurais esse lucro é determinado de acordo com as normas previstas na Lei nº 8.023/90, logo seria temeroso dizer que tal Lei não se aplica à CSL.

Ora esse lucro é ponto de partida para se determinar tanto o Lucro Real, base do IRPJ como a base de cálculo da CSL, significa que até aí estão submetidas às mesmas regras.

As empresas que se dedicam exclusivamente à atividade rural têm tratamento diferenciado, visto que a apuração do resultado se faz anualmente, pelo regime de caixa e com a consideração dos investimentos como despesa no mês do efetivo pagamento. Para efeitos fiscais não se submetem portanto às regras de depreciação.

Ora se a lei especial admite, como incentivo é claro, o lançamento como despesa do valor de um investimento que pela lei comercial e pelas normas contábeis deveria ser diluído pelo interregno de benefício à atividade,



significa admitir um lucro menor ou um prejuízo maior que o que seria apurado se seguisse as normas das demais empresas. Limitar a compensação de tal prejuízo a determinado percentual do lucro nos anos seguintes seria um contra senso, seria dar o incentivo agora e retirá-lo amanhã, isso o legislador não quis e não o fez.

Na realidade embora o artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/95, não tratem da mesma matéria contida no § 2º do artigo 4º da Lei nº 8.023/90, se admitir-mos a limitação para as empresas que se dedicam à atividade rural, eles são antagônicos pois enquanto a lei rural assegura uma antecipação de despesa, que leva à geração de um lucro menor ou um prejuízo maior, a lei instituidora da limitação retira parte do incentivo ao reduzir a compensação da base negativa quando houver lucro.

Se admitir-mos a limitação da compensação da base negativa da CSLL na atividade rural, explicita-se o antagonismo, pois a lei 8.023/90, através do disposto no § 2º do art. 4º, permite a postergação de tributo, enquanto que a Lei nº 8981/95, através do seu artigo 58 visa a antecipação de tributo.

Não podemos dizer que a norma posterior revogou a anterior, primeiro porque não tratam da mesma matéria, segundo porque a Lei nº 8.023/90 é lei especial teria supremacia sobre as leis 8.981/95 e 9.065/95 que são gerais.

A maioria dos governos do mundo dá um tratamento especial à atividade rural, não só pela função social que exerce na produção de alimentos como e principalmente em razão do alto grau de risco que acomete a atividade. Além das questões de mercado a que estão submetidas todas as atividades, a rural depende de inúmeros fatores, como os ambientais, de difícil previsão o que leva os governos a dispensar-lhe tratamento especial.

O próprio legislador constitucional preocupou-se com o assunto ao possibilitar o estabelecimento de bases de cálculo e alíquotas diferentes em função da atividade econômica e a utilização intensiva de mão de obra.



Processo nº : 10650.001188/00-59  
Acórdão nº : CSRF/01-04.549

O governo confirmou a não aplicação da referida limitação através da legislação abaixo:

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.

O próprio Poder Executivo veio reconhecer ou confirmar explicitamente o que pela análise da legislação já era aplicável, ou seja de que a limitação imposta pelo artigo 58 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à atividade rural em virtude de ser regida por lei especial tendo em vista a particularidade com que é tratada a atividade, não só no Brasil como na maioria dos países do mundo. Pela maneira como foi redigido o texto da MP depreende-se que tal dispositivo têm na realidade efeito declaratório, ou seja, de confirmar a não limitação de bases negativas da CSL quando atividade da empresa for rural, devendo portanto ser aplicada retroativamente com base no inciso I do artigo 106 do CTN, pois o texto da MP não deixa dúvidas quanto a ser interpretativo.

Assim conheço o recurso do PFN bem como as contra-razões apresentadas pela empresa e no mérito NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 2003.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES