



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA


Processo nº : 10855.000867/98-08  
Recurso nº : 107-131471  
Matéria : IRPJ – Ex. 1994  
Recorrente : ALKROMA AGROPECUÁRIA LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 7ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 18 de outubro de 2004.  
Acórdão nº : CSRF/ 01-05.092

IRPJ – PREJUÍZO RURAL – COMPENSAÇÃO COM LUCRO POSTERIOR DE DEMAIS ATIVIDADES – ANO DE 1993 – IMPOSSIBILIDADE – Em face da diferença de base de cálculo e de alíquota não se permitia a compensação de prejuízo de atividade rural com o lucro decorrente das demais atividades em períodos posteriores.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALKROMA AGROPECUÁRIA LTDA.,

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 José Carlos Passuello (Relator), Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire, José Ribamar de Barros, Wilfrido Augusto Marques e Dorival Padovan. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Henrique Longo.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 FEV 2005

Processo n.º : 10855.000867/98-08

Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is a cursive 'C' followed by 'at'. The signature on the right is a stylized 'A' with a diagonal line through it.

Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

Recurso n.º : 107-131471  
Recorrente : ALKROMA AGROPECUÁRIA LTDA.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 7ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 107-07.205, da sessão de 12 de junho de 2003 (fls. 256 a 260), assim ementado:

*“NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADES – IMPROCEDÊNCIA. Tendo o auto de infração descrito a infração e capitulado as normas legais infringidas, e dada a clareza da infração, não procedem as alegações de nulidade do ato em face da falta de pedido de esclarecimentos e de inadequada capitulação legal.*

*IRPJ – ATIVIDADES RURAIS – PREJUÍZOS FISCAIS – COMPENSAÇÃO. O prejuízo fiscal apurado em atividades rurais, em exercícios subseqüentes, somente pode ser compensável com lucros advindos da mesma atividade.”*

O recurso especial admitido pelo Despacho n.º 107-055/04 (fls. 309 a 311) trouxe como divergentes os Acórdãos n.º 108-05.773, 108-05.720 e 108-05.983, sob seguintes ementas:

Acórdão n.º 108-05.720:

*“(…) IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL COM RESULTADO DE OUTRAS ATIVIDADES – No ano-calendário de 1993, era possível compensar os prejuízos apurados na atividade rural de anos anteriores, com o resultado positivo das demais atividades. (…)”*

Acórdão n.º 108-05.773:

Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

*“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO DE ATIVIDADE RURAL – LUCRO DE OUTRA ATIVIDADE – POSSIBILIDADE – ANO CALENDÁRIO 1993 – O Decreto-Lei 2.429/88 (art. 8º) permite que a pessoa que exerça atividade sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas somente pode compensar os prejuízos decorrentes do exercício da atividade tributada pela alíquota reduzida com lucros da mesma atividade. Como a alíquota para a atividade rural nos exercícios de 1991 a 1993 era de 25%, a mesma para as atividades em geral no exercício de 1994, admite-se a compensação dos prejuízos da atividade rural de 1991 a 1993 com os lucros das demais atividades da empresa no exercício de 1994.”*

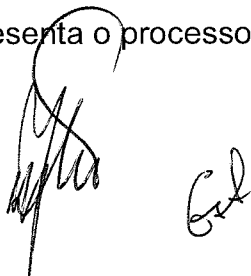
Acórdão n.º 108-05.983:

*“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – ATIVIDADE RURAL – Art. 8º Decreto-Lei 2.429/88 – A proibição estabelecida pelo art. 8º do Decreto-Lei 2.429/88 na compensação de prejuízo diz respeito a atividades sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas. O fato de haver tributação do lucro de exploração não impede que prejuízo gerado nessa atividade seja compensado com lucro que não seja apurado pelo mesmo critério, considerando que se aplica a mesma alíquota.”*

A divergência se estabelece claramente, porquanto a decisão recorrida entende que os prejuízos apurados na atividade rural somente podem ser compensados com lucros advindos da mesma atividade, enquanto os acórdãos paradigmas preferem aceitar a compensação de prejuízos e lucros da atividade rural com outras atividades desde que tais lucros sejam tributados à mesma alíquota, privilegiando a norma geral de apuração global do lucro real sob mesmas alíquotas.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator - JOSÉ CARLOS PASSUELLO

O recurso especial foi adequadamente admitido, devendo ser apreciado.

Trata-se de lançamento relativo ao ano calendário de 1993.

Contra a decisão refletida no Acórdão n.º 107-07.205, que lhe foi desfavorável, o contribuinte com apoio nos Acórdãos n.º 108-05.773/99 e 108-05.983, todos tirados à unanimidade.

É de se confrontar os argumentos expendidos nos votos considerados.

A decisão recorrida, prolatada no âmbito da 7ª Câmara apoiou-se no Acórdão n.º 108-07.023 e foi formalizada em 12.06.2003, apresentando como argumentos, especificamente (fls. 259):

*“Quanto ao mérito, igual sorte não merece o contribuinte. É que, como é cediço, o resultado advindo da exploração de atividades rurais, tem normas específicas, especialmente a Lei 8.023/90, que regula o tratamento tributário aplicável à atividade, isso em razão dos incentivos que concede, em especial a possibilidade de dedução integral de investimentos realizados.*

*Portanto, sendo as atividades rurais beneficiárias de incentivos em relação aos resultados que apuram e, ainda, beneficiárias de alíquota favorecida de imposto de renda, a regra estabelecida na IN SRF 138/90 e no MAJUR/94, longe de ser ilegal, representa mera explicitação de regra contida nas dobras da Lei 8026/90, dado que, evidentemente, seria desvirtuamento dos benefícios que se pretende dar apenas às atividades rurais, naturalmente*



Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

*afetados pelos incentivos da atividade, com lucros advindos da exploração de outras atividades, não beneficiárias de incentivos.”*

As decisões adotadas como paradigmas foram prolatadas exatamente pela 8ª Câmara, cuja jurisprudência inspirou a decisão recorrida, demonstrando claramente que a referida 8ª Câmara evoluiu para posição oposta (unânime), tanto que os acórdãos paradigmas são datados de 10.06.99 e 27.01.2000.

Os argumentos trazidos na nova posição da 8ª Câmara podem ser sintetizados (Acórdão 108-05.773) na coincidência de alíquotas do imposto de renda tanto para a atividade rural como para as demais atividades.

O Decreto-lei n.º 2.429/88 trouxe a questão inicial do problema, em seu artigo 8º:

*“Art. 8º A pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas a tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade.”*

A regra de não reciprocidade de compensar prejuízos por atividade estava vinculada à diferença de alíquotas incidentes, portanto, caso a atividade rural apresentasse alíquota diferenciada, seus prejuízos não poderiam ser “misturados” com prejuízos de atividades com tributação por alíquota mais elevada, portanto, mais onerosa.

A discussão encontra referências, nos processos mencionados, ao MAJUR de períodos diferentes.

Nas instruções de preenchimento contidas no MAJUR referente ao ano calendário de 1993 consta, textualmente (pág. 8):

*“6.1. ALÍQUOTAS – A alíquota do imposto de renda é de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o lucro real apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto, inclusive*



Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

*sobre o lucro da exploração da atividade rural de que trata a Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990.”*

É que a alíquota aplicável às empresas rurais, a partir da Lei n.º 8.023/90, passou a ser de 25%, como às demais atividades em geral.

Conforme cotejo entre a declaração de rendimentos – Anexo 2 (fls. 84) e o lançamento de revisão de declaração (fls. 27), os prejuízos compensados foram gerados no próprio período-base de 1993, tendo optado a empresa pela tributação mensal.

A despeito da uniformização da alíquota, permaneceram diferenças, essas relativas à composição da base de cálculo, com formação diferenciada principalmente pela sistemática de apropriação das depreciações.

O que há, portanto, é a distinção da base de cálculo, já que na atividade rural apura-se o lucro da exploração, porém, essa diferença de bases de cálculo, não me parece ser suficiente para invalidar a possibilidade de compensação somente oponível na situação expressamente prevista no texto legal, de diferentes alíquotas.

Assim, independentemente de diferenças na forma de construir a base de cálculo entre a atividade rural e outras atividades, restando uniformizada a alíquota, está afastado o impedimento de compensação de prejuízo entre elas.

Ainda, sendo a lei clara ao fixar que a limitação na compensação dos prejuízos se estabelece pela divergência do percentual da alíquota, não pode ato normativo de hierarquia inferior, ou até mesmo decreto regulamentar, ampliar o espectro obrigacional contido na lei.

Além disso, se o CTN em seu artigo 99 estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringe-se aos das leis em função das quais foram expedidos,



Processo n.º : 10855.000867/98-08

Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

com muito mais motivo os atos normativos, hierarquicamente inferiores ao decreto, devem respeitar os limites da lei.

Isso tem apoio no princípio da estrita legalidade.

Entendo que, diante da igualdade de alíquotas, a Lei nº 9.249/95 permitiu que os prejuízos da atividade rural poderiam ser compensados com lucros das demais atividades.

Isso, sem dúvida, privilegia a regra geral de apuração do lucro real de forma unificada para as diversas atividades submetidas à mesma alíquota de tributação.

Assim, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2004.

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO 

Processo n.º : 10855.000867/98-08  
Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator, que tem o costume de colaborar com votos de altíssima qualidade para formação da jurisprudência deste órgão.

O tema deste processo é o da compensação de prejuízo fiscal de Atividade Rural com lucro das Demais Atividades em período-base posterior.

Como mencionado pelo relator, na E. 8ª Câmara vinha sendo reconhecido o direito do contribuinte efetuar tal compensação, a partir do ano de 1991 (em função da equiparação de alíquota das atividades pela Lei 8023/90), porque o art. 8º do Decreto-lei 2.429/88 estabelecia limitação à pessoa que exercesse atividades sujeitas à tributação por alíquotas reduzidas:

**“Art. 8º – A pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas à tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade.”**

Então, o Decreto-lei 2.429 estaria vedando a compensação de resultado de atividade tributada com alíquota maior com prejuízo de atividade tributada com alíquota menor, e a identificação da proibição legal estaria relacionada única e tão somente ao percentual da alíquota, nada mais.

Entretanto, havia ainda a distinção da base de cálculo comparando-se a apuração, para Atividade Rural, do lucro da exploração nos termos do art. 278, § 1º, do RIR/80, com a apuração, para as Demais Atividades, do lucro real. Por outro lado, até 1995, havia incidência de alíquota diferenciada, se considerado o adicional que não se aplicava ao Lucro da Exploração.



Processo n.º : 10855.000867/98-08

Acórdão n.º : CSRF/01-05.092

Ora, o adicional deve ser considerado como acréscimo da alíquota (portanto, como acessório do principal), uma vez que é necessário para a função objetiva da alíquota, como elemento compositor, ao lado da base de cálculo, do *quantum debeatur*. A apuração do tributo devido é resultado da equação matemática **base de cálculo x alíquota**, de modo que se for parte integrante dos critérios que compõem esse cálculo ou se trata de **base de cálculo** ou então de **alíquota**. Portanto, o adicional deve ser entendido como parte integrante da alíquota, ainda que sua aplicação seja em parte da base de cálculo.


Portanto, diante de diferentes bases de cálculo bem como de alíquotas – ainda que os percentuais básicos sejam os mesmos – não se pode aceitar a compensação entre o prejuízo da Atividade Rural e o lucro das Demais Atividades. A Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento nesse sentido (Ac. CSRF/01-03.765).

Excepcionalmente o Majur/94 autorizava: "Na linha 46, poderá ser indicado pela pessoa jurídica que explorar a atividade rural (Lei n. 8023/90), o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período-base, demonstrado no quadro 09 do Anexo 4 (linha 09/14)."

No caso, os períodos (do prejuízo e do lucro contábil) são distintos. Assim, como a possibilidade da compensação entre prejuízo da Atividade Rural e o lucro das Demais Atividades restringia-se ao próprio período-base apenas, não há como reconhecer a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal da Atividade Rural de um período anterior com o lucro das Demais Atividades.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2004.

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO

