



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Recurso nº : 140.578
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EX.: 1997
Recorrente : AGRODEN – AGROPECUÁRIA DÉCIO NEULS LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº : 107-07.966

CSLL ATIVIDADE RURAL EXCLUSIVA NÃO
INFIRMADA.DESCARACTERIZAÇÃO FISCAL EM FACE DE
DESPESAS, BONIFICAÇÕES E RECEITAS
DECORRENTES.IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. Se a receita bruta
sempre decorrer de uma única atividade, o lucro dessa receita sempre
provirá.

CSLL.PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. BASE DE CÁLCULO
NEGATIVA.TRAVA DE 30%. GLOSA DO EXCESSO. ATIVIDADE
RURAL.ATO ACUSATÓRIO COM FUNDAMENTO EM PRINCÍPIOS
LEGAIS GENÉRICOS. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.
PROVIMENTO SE PRESENTES OS PRESSUPOSTOS
ACUSATÓRIOS. DILIGÊNCIA NA FASE DE
JULGAMENTO.PROPOSIÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DE ATIVIDADES
MISTAS COM RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO DA
ATIVIDADE.INOVAÇÃO.IMPOSSIBILIDADE. Se a decisão de primeiro
grau louva-se nos trabalhos conclusivos de diligência levados a efeito já
no período decadencial onde restara confirmado o acerto do ente
acusatório, porém fundados- os respectivos trabalhos -, em razões
diversas, e ainda abrangendo períodos não-levados a termo pela
exigência fiscal *ab initio*, timbra-se de nulidade, por inovação, a decisão
prévia. Supera-se essa preliminar quando se queda provado que
inexistira permissivo legal para se impor à atividade rural limitação à
compensação da base de cálculo negativa da CSLL.

CSLL. ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO PLENA DE BASES
NEGATIVAS. FORMA DE LIQUIDAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
PREVISIBILIDADE NA HIPÓTESE DE PREJUÍZOS
FISCAIS.EXTENSÃO POR ANALOGIA. COMPENSAÇÃO
SUBSISTENTE. Se à CSLL aplicam-se as normas de pagamento
próprias do IRPJ; e, se a compensação é uma forma de liquidar o
crédito tributário, logo haverá de se concluir que a compensação em
sendo plena na hipótese do IRPJ à CSLL se estenderá, por analogia.

CSLL. ATIVIDADE RURAL.BENEFÍCIOS CONCEDIDOS
EXPRESSAMENTE. LIMITAÇÃO POR COMPENSAÇÃO DA BASE
NEGATIVA. RETIRADA OU ANULAÇÃO DOS BENEFÍCIOS ANTES
CONCEDIDOS. CARÁTER E ALCANCE IMPROVÁVEIS DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Se na atividade rural os prejuízos fiscais,
desde os idos de 1990, não estão sujeitos à prescrição; se os bens do
imobilizado são tratados como despesa; e se o resultado não-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

operacional proveniente da venda desses bens - ora com custo contábil igual a zero - é excluído do lucro da exploração, não há como admitir que, pela via da limitação de 30% da base de cálculo negativa poder-se-ia usurpar os benefícios antes concedidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGRODEN – AGROPECUÁRIA DÉCIO NEULS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que fará a declaração de voto.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA,
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro HUGO CORREIA SOTERO. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

Recurso nº : 140.578
Recorrente : AGRODEN - AGROPECUÁRIA DÉCIO NEULS LTDA

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

AGRODEN – AGROPECUÁRIA DÉCIO NEULS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela PRIMEIRA TURMA DA DRJ/SANTA MARIA/RS., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

O referido auto de infração originou-se da revisão sumária da declaração de rendimentos, correspondente ao ano-calendário de 1996, na qual foi constatada "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", conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 02) e demonstrativo de valores apurados (fl. 03).

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada, por via postal, em 19.02.2001 (AR de fls. 18), inconformada apresentou em 29.03.2001 a peça impugnativa de fls. 19/23, acompanhada dos documentos de fls. 24 e seguintes, solicitando o cancelamento dos autos de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

Que exerce atividade essencialmente agrícola, logo, seus resultados são 100% oriundos da atividade rural;

que a tributação da CSLL das empresas que exploram somente atividade rural está regulamentada pela Medida Provisória nº 1.991, DOU de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

10.06.2000, e que, em seu art. 42, esclarece que 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 da atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

IV. A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 79/84 a decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 2.456, de 29 de janeiro de 2004, e assim sintetizada em sua ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1996

Ementa: ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS-BASE ANTERIORES

Tributa-se de acordo com as normas das atividades em geral o resultado da pessoa jurídica que explore a atividade rural, quando esta não apurar em separado as bases de cálculo de cada atividade.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, por via postal, em 15.03.2004 (AR de fls. 89), apresentou o seu feito recursal em 13.04.2004 (fls. 89/97).

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente contesta a decisão prévia que a caracterizara como detentora de atividade geral e não exclusivamente agrícola como ficara demonstrado. Dessa forma, está isenta de apurar o lucro da exploração.

Que submetidas as suas declarações desde os anos-calendário de 1992 a 1994 à Secretaria da Receita Federal, esse órgão não se manifestara contrariamente ao seu preenchimento e apuração dos resultados ali declarados pertinentes à exploração da atividade rural.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

No mérito, alega que não se manifestara acerca dos trabalhos de diligência, tendo em vista que deles não fora cientificada. Ficara sabendo do encerramento dos trabalhos, por telefone, onde fora convidada a comparecer à Delegacia da Receita Federal de Carazinho.

Que o AFRF, quando da elaboração do auto de infração, não demonstrara em momento algum o valor da base de cálculo negativa da contribuição social, quer seja da atividade rural explorada pela contribuinte ou da suposta atividade geral, valendo-se, unicamente, de demonstrativos extraídos do processo nº 11030.000218/2001-12.

Assinala que a venda de bens integrantes do seu patrimônio quando deságua em lucro não perde a sua natureza, pois se trata de receita acessória da atividade rural.

Que a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, a qual concede o benefício da depreciação integral dos bens do ativo imobilizado como despesa no próprio ano-calendário da aquisição não pode ser olvidada, pois se trata de despesa da própria atividade rural.

Por fim requer que se declare a improcedência total do lançamento, determinando-se o arquivamento do mesmo.

VIII. DO DEPÓSITO RECURSAL

Colaciona às fls. 98 arrolamento de bens devidamente acatado pela Autoridade Administrativa da SRF às fls.101, consignando aquela Autoridade que tal providência fora objeto do processo nº 13026.000064/2004 - 04.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

VOTO

Conselheiro - NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

Delimitemos o litígio: pela peça acusatória de fls. 01 a 05, o Fisco infirmara a compensação da base de cálculo negativa plena da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois não conformada ao percentual de trinta por cento do lucro líquido ajustado do período, consoante se extrai das leis de regências consubstanciadas nos arts. 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/96. *Verbis*, respectivamente:

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-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo 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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Observe-se que os comandos legais ora detalhados têm amplitude genérica, entendendo o Fisco, naquela oportunidade, que a compensação, independentemente da atividade-fim do contribuinte não poderia extravasar o percentual erigido em lei e, consoante o art. 57 da Lei nº 8.981/95, não-citado, alcançaria, dessarte, todas as pessoas jurídicas. *In totum*, o art. 57:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

para o Imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Desse modo emerge cristalina a inferência de que, para o ente acusatório, era despiciendo se a empresa estava subsumida exclusivamente à atividade isenta ou à atividade mista, pois não fora essa a motivação que animara a acusação. Contrário senso haveria de se consignar tal fato em Termo de Verificação Fiscal ou no próprio Auto de Infração. Não-obstante, conforme restara claro pela colação das Fichas "01" e "02" da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, às fls. 41, a recorrente exerce, como atividade principal, o cultivo de cereais.

O ilustre relator da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 46/47, em despacho fundamentado decidira suscitar a Autoridade autuante a promover uma nova verificação na escrituração do contribuinte, máxime por *não constar no processo elementos que permitam identificar a origem da base de cálculo negativa, se das atividades em geral ou da atividade rural, e se as bases de cálculo do período-base são, integralmente, da atividade rural*. E mais: *se o contribuinte apurara, separadamente, as bases de cálculo das atividades mistas; e se as bases de cálculo apuradas no ano-calendário de 1996 são integralmente da atividade rural*, questiona.

Após um levantamento exaustivo e digno dos maiores encômios pela forma didática como foram erigidos os números constantes da escrituração do contribuinte posta à disposição do Fisco, a Autoridade diligenciadora encerrara os seus trabalhos em 05.09.2003.

O relatório conclusivo da atividade de diligência consta de fls. 73, antecedido de planilhas que, segundo o seu autor e a e.Decisão de Primeiro grau, demonstraram com clareza que a recorrente exercitara outras atividades, que não só a incentivada, sobrelevando-se, "in verbis", *receitas de atividades acessórias, como são consideradas* – a teor de mero exemplo, conclui-se - *as decorrentes de aplicações*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 11030.000219/2001-67

Acórdão nº : 107-07.966

financeiras, variações monetárias ativas e passivas, reversões de provisões, recuperação de créditos, resultados de equivalência patrimonial, dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, aluguel de arrendamento, compra e venda de mercadorias e prestação de serviços.

Às fls. 84 assinalam os membros do Egrégio Colegiado de Primeiro Grau ao reconhecerem, segundo entendimento consolidado em suas hostess, a inaplicabilidade do limite de 30% (trinta por cento) na compensação da base de cálculo negativa da atividade rural; ao reverso, entretanto, esposam o entendimento de que a exigência terá fôlego de prosperar quando a pessoa jurídica, tempestivamente, não segregar as suas receitas e não apontar, em sua escrituração, as origens de suas bases de cálculo negativas, consoante as atividades por ela exercitadas, como ocorrentes, *in casu*.

Relator: ainda que tenha fundados receios acerca de as rubricas nominadas não-pertencerem à atividade rural, tal dúvida só ficaria a salvo se abstraíssemos do silogismo de que, se a receita bruta sempre decorreria de uma única atividade, o lucro dessa receita sempre dela provirá. Com todas as luzes, a vertente buscada pela digna Decisão de Primeiro grau, não-obstante, por certo não motivara os trabalhos de auditoria, *ab-initio*. A alteração dos fundamentos só se realizara, com a diligência, em 22.09.2003, data em que fora dada ciência, por via postal (AR de fls.75), à defendente, baldado essa se debater pelo não-recebimento dos trabalhos conclusivos da diligência ora sob apreciação.

Esse fato poderia contaminar de nulidade a decisão prévia. Porém, com supedâneo no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 há de se prosseguir na apreciação da e.Decisão recorrida, em face de outros elementos de convicção e que fixarão, por certo, o provimento ao rogo recursal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

Retomando-se o tema abortado no parágrafo imediatamente anterior a esse, agrega-se que, para a conclusão dos trabalhos de diligência o Fisco erigira planilhas que abarcaram não só o ano-calendário de 1996, mas também os anos-calendário de 1992 a 1995. E, se consideramos essa nova apropriação e a data em que ela se realizara, impossível não entendê-la fulminada pela caducidade do art. 150 do Código Tributário Nacional. Ademais, os trabalhos de diligência também não fundamentaram os motivos pelos quais as receitas havidas como de outras atividades, assim se perfilharam. Também guardo grandes reservas sobre a origem das bases de cálculos negativas anotadas nas planilhas tecidas pelo Fisco, tendo em vista que não há menção de quais atividades foram originadas e a sua conseqüente proporção. Tal aspecto haveria de ficar adstrito à Instrução Normativa do SRF nº 39, de 28 de junho de 1996.

Não se olvide, dessarte, que a busca motivadora da e. decisão recorrida teve o seu sustentáculo no ato normativo antes expendido, mais especificamente no *caput* do art. 2º da IN/SRF nº 39/96. É consabido, entretanto, o caráter interpretativo da norma excludente, provindo que fora de fonte diversa das leis, mas que, no âmbito do julgamento de Primeiro grau vincula as suas autoridades em seus deveres de ofício.

Posto esse cenário – até por razão de decidir - alinho-me à observação do ilustre relator quando admite não caber a exigência da denominada “ trava ” sobre a base de cálculo negativa das empresas voltadas, exclusivamente, para a atividade rural. Esse impeditivo se acha prescrito – com todas as luzes - pelo art. 42 da Medida Provisória nº 1.991, reeditada em 10 de março de 2000. *Verbis*:

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 CSLL.

Descabe, ao meu juízo, invocar-se até mesmo, como solução única, a prescrição do inciso I do art. 106 do Estatuto Tributário como se tem perfilhado a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

jurisprudência administrativa desse Conselho e, logo a seguir, explicitada. Isso porque a solução basilar do litígio encontra-se na própria MP sobredita, pois ao se reportar ao art. 16 da Lei nº 9.065/95 passara a incorporar, como já fora visto, o seu contexto. Vale dizer: refere-se a não-subsunção do limite de trinta por cento da base de cálculo da contribuição social, quando negativa, *apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 (...)*, notadamente quando o dispositivo legal em comento alcança, sem prescrição, o estoque de bases negativas similantemente não –aproveitadas e não-prescritas havidas até o ano-calendário de 1994. Dessa forma, ainda que tardia a sua expedição, agasalha a MP o conteúdo da norma legal primitiva, pois é a própria norma que expressamente retroage os benefícios da compensação.

E mais: há até mesmo de se estabelecer um liame conceitual entre base de cálculo negativa e prejuízo fiscal, tendo em vista que tais entes não necessariamente são iguais, sejam porque conformados às suas essências como em suas formações e destinos.

Por igual, também *não se pode confundir interpretação analógica ou extensiva com analogia. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. Em consequência, não é lícito ao intérprete imprimir analogia “in malam partem” para impor limitação ao aproveitamento da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando toda a essência contributiva da atividade rural conflue para um tratamento privilegiado à atividade.*

É inadmissível, pois, que a analogia possa ser empregada objetivando alcançar hipóteses de incidência diversas das consignadas no Direito Positivo, não se valendo o intérprete, pois, de tal princípio, para estender o âmbito de incidência da lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

tributária, máxime porque o sistema tributário admite sempre interpretação benéfica ao contribuinte.

Resta, pois, manifesto, que não há qualquer vedação legal que obste o aproveitamento da referida base de cálculo pela empresa que se dedica integralmente à atividade rural.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa,
excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos
interpretados;*

Tal postura legislativa não pode causar qualquer impressão contrária ao mais apartado analista, pois é consabido que a atividade rural - mercê de sua fragilidade e de sua grande importância para a economia nacional - vem, não de hoje, recebendo das Autoridades Econômicas Governamentais um tratamento privilegiado que melhor a viabilize.

Dentre os inúmeros atos esposando esses princípios, encontramos a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, ao conceder benefícios fiscais à atividade rural, dentre eles citando-se a compensação de prejuízos fiscais sem limite temporal (art. 14) e a depreciação integral de bens do ativo imobilizado no próprio ano da aquisição (§ 2º, art. 12); dispõe, ainda mais, em seu art. 12, que a pessoa jurídica que explorar a atividade rural pagará o imposto de renda calculado sobre o lucro da exploração. Ei-los, *in verbis*:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal.

1º (...);

2º. Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição.

Atrelado aos mesmos princípios deparamo-nos com o art. 29 da Lei nº 8.134, de 27 dezembro de 1990.

Art. 29. Para efeito de determinação do Imposto de Renda da atividade rural, de que trata a Lei nº 8.023, de 1990, o contribuinte, pessoa física ou jurídica, poderá, excepcionalmente, no exercício financeiro de 1991, ano-base de 1990, reduzir em até quarenta por cento o valor da base de cálculo para a cobrança do tributo.

Uma inferência que de pronto se manifesta decorre do fato de que, se à atividade rural é lícito debitar ao resultado o valor dos bens pertencentes ao imobilizado, concedendo a eles, por analogia, o tratamento robusto de uma despesa, não faria o menor sentido de que, na outra mão, pela via da compensação, subtraísse o legislador todo o benefício ofertado, notadamente quando é de todo provável que uma despesa desse jaez fará desaguar num não menos desprezível resultado negativo do período. Que não se diga que, na venda desses bens, os valores debitados seriam recuperados pelo fisco pela via dos resultados não-operacionais (hipótese de custo contábil igual a zero), pois é consabido que os resultados não-operacionais são excluídos do lucro líquido para a formalização do cálculo do lucro da exploração da atividade.

Dessa forma, se há mais de uma razão para se dar provimento, uma só basta, como a inserta no último parágrafo desse voto condutor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

C O N C L U S ã O

Em face do exposto decide-se por se conceder provimento ao apelo
recursal.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005.

NEICYR DE ALMEIDA 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER LIMA, Relator

O ilustre Conselheiro-relator sustenta não caber a exigência da denominada "trava" sobre a base de cálculo negativa das empresas voltadas, exclusivamente, para a atividade rural..

Com a devida permissão, ousou discordar desse respeitável entendimento por entender que tal interpretação não é condizente com a legislação vigente à época dos fatos.

Com efeito, a 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 1996.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

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 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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL".

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

Como observa Luciano Amaro, “a retroatividade benigna (art. 106, II) é aplicável em 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.000219/2001-67
Acórdão nº : 107-07.966

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 8.383/91, 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, nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo 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, 24 de fevereiro de 2005.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA