



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 13401.000257/2002-61
Recurso nº 108-144.249 Especial do Procurador
Matéria CSLL
Acórdão nº 01-05.998
Sessão de 12 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAPARANDUBA FAZENDAS REUNIDAS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL**

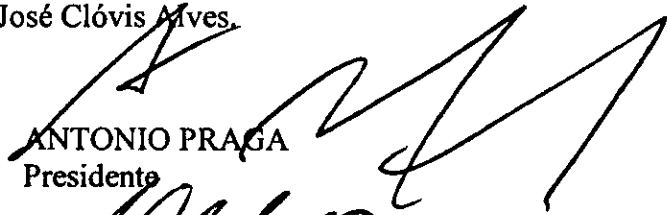
Exercício: 1997

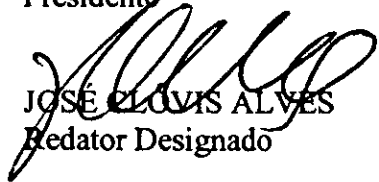
COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS LIMITE DE 30% -
APLICAÇÃO NA ATIVIDADE RURAL - O limite máximo de
redução do lucro líquido ajustado, previsto no artigo 16 da Lei nº
9.065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado
decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à
compensação de base negativa da CSLL. (MP 1991-15 de 10 de
março de 2.000, cc art,106-I do CTN).

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos
Vinícius Neder de Lima (Relator), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Luciano de Oliveira
Valença que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o
Conselheiro José Clóvis Alves.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2009



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

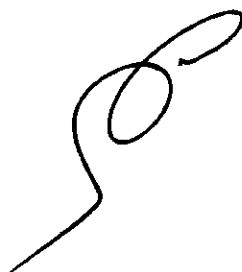
Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-08.742, a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art.32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98.

O aresto recorrido foi proferido pela Oitava Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso por entender que A regra limitadora de compensação de bases negativas da CSL, prevista no artigo 58 da 8.981/1995, não se aplica à atividade rural.

Sustenta a recorrente que alegando contrariedade a Lei nº 8.981/1995 que prevê a limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativa da CSLL. Aduz o ilustre Procurador que a limitação dos 30% aplica-se na compensação de bases de cálculo negativas da contribuição social às pessoas jurídicas que se dedicam à exploração da atividade rural e que, somente com a edição da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, é que a base negativa das empresas que se dedicam a atividades rurais não está sujeita à “trava”.

Conforme o Despacho nº 108-218/06 (fls.111), a Presidência da Oitava Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

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

O litígio trazido neste recurso especial de divergência restringe-se a matéria da legalidade da limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativas da CSLL para empresas rurais no ano-calendário de 1997.

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

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

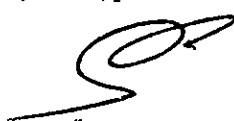
Esse dispositivo limita à compensação da base de cálculo negativa da CSLL formadas em períodos de apuração anteriores, note-se que essa é uma regra de cunho geral que alcança todos os contribuintes. Qualquer tratamento excepcional sobre compensação de prejuízos é matéria sob reserva de lei, pois estará concedendo tributação mais benéfica a determinado grupo de contribuinte que o legislador entenda distintos dos demais. Atuaria 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

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



diferenciado as empresas rurais, dispensando-as a aplicação da trava de 30% da base de cálculo negativa da CSLL, a saber:

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

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.

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

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

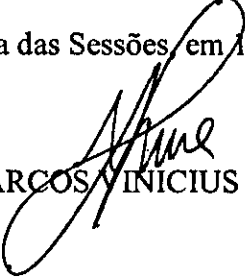
³ Direito Tributário Brasileiro, ed Saraiva, 9ª ed, São Paulo, pág. 195

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.

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

Dado o exposto, dou provimento ao recurso especial do 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, em 12 de agosto de 2008.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



Voto Vencedor

O bem elaborado voto do relator não foi acompanhado pela maioria da Turma.

A matéria galgada a esta instância especial é unicamente de direito eis que sobre prova não falou o recorrente. Assim entendo como decidido de forma definitiva a questão relativa a origem dos prejuízos aceitos como advindos da atividade rural.

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.

Analizando 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 n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988

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

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

§ 1° - 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.

Lei n° 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 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 n° 8.981, de 1995.



Ocorre que a empresa se dedica 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 contraindidos 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 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 – BEFLEX, 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).

O DRJ afirmou em sua decisão que a Lei nº 8.023/90 cuida apenas da tributação do IRPJ sobre o resultado da atividade rural. É silente quanto à CSLL, que já havia sido instituída pela Lei nº 7.689/88.

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 admitirmos 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 admitirmos 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.

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.

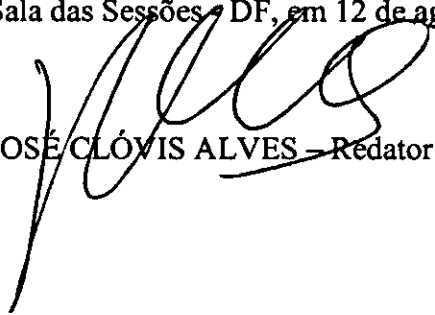
Esta Turma da CSRF já firmou jurisprudência sobre o tema conforme acórdão abaixo:

Acórdão nº : CSRF/01-05.375

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).

Assim, conheço o recurso apresentado pela Fazenda Nacional e no mérito NEGO-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de agosto de 2.008.


JOSÉ CLÓVIS ALVES – Redator designado.

