



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Recurso nº : 143.246  
Matéria : CSLL – Ex(s): 1997  
Recorrente : PJD AGROPASTORIL LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ–RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 18 de agosto de 2006  
Acórdão nº : 103-22.614

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITAÇÃO. ATIVIDADE RURAL. INAPLICABILIDADE – 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.

Recurso voluntário a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por PJD AGROPASTORIL LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Flávio Franco Correa que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614  
  
Recurso nº : 143.246  
Recorrente : PJD AGROPASTORIL LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de Auto de Infração (fls.3/12) para cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro líquido referente aos meses de março a outubro de 1996 inclusive, no valor de R\$ 13.382,76, consolidado em 23/02/2001, incluindo multa de ofício e juros de mora.

De acordo com o relato de fl. 4, a autuação tem origem no fato do sujeito passivo, no período analisado, não ter respeitado o limite de 30% (trinta por cento) previsto no artigo 16 da Lei nº 9.065/95 para compensação da base de cálculo negativa da CSLL de períodos-base anteriores.

Notificada da exigência (fl.7), a autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 31/46) acompanhada dos documentos de fls. 47/54, tecendo extensa crítica à limitação da compensação de prejuízos trazida pelo art. 58 das Lei nº 8.981/95.

Afirma que o dispositivo em comento viola o art. 195, I, da CF, por implicar em tributação do patrimônio, implicando na incidência da CSLL sobre lucros fictícios. Assim, a União estaria utilizando tributo com efeito de confisco, violando o inciso IV, do art. 150, da CF.

Defende ainda que a inaplicabilidade da limitação à compensação determinada pela Lei nº 8.981/95, por ofensa ao direito adquirido, nos termos do art. 5º, XXXVI, da Carta Magna. Isso porque a empresa já teria adquirido o direito inalienável de compensar a integralidade dos prejuízos existentes em 31/12/94, quando da edição da norma em discussão. Aduz que a MP nº 812/94, matriz da Lei nº 8.981/95, foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

publicada em 31/12/94, sábado, devendo ser considerado como efetivamente publicado apenas em 1995.

Por fim, questiona a utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/RPO/Nº 5.949/2004 (fls. 58/63) negando provimento ao pleito, em, decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Exercício: 1997*

*Ementa: COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO.*

*Para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em até trinta por cento, em razão da compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social.*

*Assunto: Normas Gerais de direito Tributário*

*Exercício: 1997*

*Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.*

*A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*A aplicação da taxa Selic tem previsão legal.*

*Lançamento Procedente.*

Devidamente cientificado (fl. 69), a interessada recorreu a este colegiado (fls. 70/974) e apresentou documentos de fls. 95/113. Reitera as razões da peça impugnatória no que se refere à inconstitucionalidade do art. 58 da Lei nº 8.981/95 e acrescenta que as bases negativas aproveitadas no ano-calendário de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

1996, supostamente de forma indevida, poderiam ter sido utilizadas nos anos-calendário de 1998 e 1999 onde foi apurado lucro.

Assim o lançamento deveria considerar os efeitos da postergação de pagamentos de tributos, pois não se pode exigir tributos em duplicidade.

Foi executado o devido arrolamento de bens, conforme documentos de fls. 96/99.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

VOTO

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

O recurso foi tempestivo e preenche as condições de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Apesar da densidade argumentativa da peça recursal em relação a eventual vício de inconstitucionalidade da limitação à compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de anos anteriores prevista inicialmente no art. 58 da Lei nº 8.981/95 e, posteriormente, no art. 16 da Lei nº 9.065/95; tal matéria não pode aqui ser apreciada, por absoluta incompetência deste Colegiado.

É nesse sentido o teor do enunciado da Súmula 1º CC nº 2, recentemente aprovada:

*O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ainda assim, registre-se que o STF já se pronunciou quanto à regularidade constitucional da limitação à compensação de prejuízos ou da base de cálculo negativa da CSLL, imposta pelos dispositivos em comento. Sobre o tema, o Conselho de Contribuintes também uniformizou o entendimento dentro do Órgão conforme a Súmula 1º CC nº 3, com o seguinte enunciado:

*Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.*

No que se refere à questão da postergação do pagamento da CSLL, a princípio assistiria razão ao demandante. Realmente, qualquer fato que tenha impacto na apuração do tributo em diversos períodos, deve ser analisado com a abrangência requerida por tal circunstância. Inclui-se nessa categoria a limitação à compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

prejuízos ou base de cálculo negativa da CSLL em 30%. Perfeitamente legal, como já visto acima, a limitação implica no direito à utilização em períodos futuros dos valores não compensados pela trava imposta. Se o sujeito passivo, ainda que indevidamente, compensou o saldo negativo da CSLL sem respeitar as limitações impostas pela norma, ele também deixou de exercer esse direito.

Com isso, o descumprimento da legislação resulta, no presente caso, na postergação do pagamento da contribuição para período de apuração posterior ao que seria devida. Caberia à fiscalização levar em contas eventuais valores da CSLL apurados a maior pelo sujeito passivo em períodos subseqüentes, em decorrência da diminuição ou esgotamento da base de cálculo negativa a compensar nesses períodos, em função de seu comportamento anterior.

Ao tratar da inobservância do regime da competência para efeitos de apuração Lucro Real, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, matriz legal de dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, deixa bem claro a necessidade dos devidos ajustes.

*Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

(.....)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

(.....) (grifo acrescentado)

Convém lembrar que, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95, aplicam-se à CSLL as mesmas regras de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ. Assim, o que vale para o lucro real, vale para o lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

Pois bem, cumprida a exigência prevista no § 4º do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o § 6º desse mesmo artigo estabelece que, em irregularidades concernentes à inobservância do regime de competência, o lançamento deve incidir sobre a diferença apurada:

(.....)

*§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.*

(.....)

É claro que só há que se falar em diferença de tributo (no caso, CSLL) se o sujeito passivo apurar contribuição devida em períodos posteriores. Na hipótese contrária, não haveria direito de compensação a ser exercido em períodos futuros o que implicaria na exigência da contribuição postergada em sua totalidade.

Apesar da recorrente afirmar na peça recursal que apurou lucro nos anos-calendário de 1997 e 1998 o que resultaria na aplicação dos dispositivos precedentes, não consta dos autos qualquer documento que permita atestar o resultado auferido naqueles períodos e de que forma afetariam a presente exigência.

Seria o caso, portanto, de converter o julgamento do recurso em diligência para que fosse verificado de que forma o resultado de períodos posteriores seria alterado pela trava à compensação, aplicando-se então as regras acima mencionadas.

Entretanto, outra questão vem à baila ao se constatar o objeto social da interessada. De acordo com o contrato social trazido aos autos trata-se de empresa que exerce atividade rural. Essa circunstância foi argüida em resposta à intimação (fl. 27) onde se requereu justificativa para as compensações de bases de cálculo negativa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

da CSLL e prejuízos fiscais, no período fiscalizado, em valores superiores ao limite de 30% previsto em lei.

Na resposta (fl. 28) a fiscalizada ressalta ter por objeto a exploração da atividade rural o que a desobrigaria de submeter-se ao limite em questão. A autoridade fiscalizadora reconheceu que a empresa tem por objeto a atividade rural, porém ressaltou que, no período sob exame, a não submissão ao limite aplicava-se apenas à compensação de prejuízos, não havendo previsão em relação ao saldo negativo da CSLL de exercícios anteriores.

Essa questão não foi levantada pela recorrente em nenhuma das peças de defesa. No entanto, por considerá-la relevante para o deslinde da querela será aqui objeto de análise. Entendo que o fato da matéria já ter sido mencionada, ainda que apenas durante o procedimento fiscal, já seria suficiente para justificar sua apreciação.

Se não bastasse, deve-se ter em mente os princípios que regem o processo administrativo fiscal. Compreendendo-se os princípios como diretrizes ou normas fundamentais de um sistema jurídico, o respeito a eles é condição fundamental para o perfeito funcionamento e orientação global daquele sistema.<sup>1</sup>

Deve a autoridade administrativa buscar o equilíbrio entre a aplicação da lei e os princípios jurídicos que, nos dizeres de CARRAZA, vinculam inexoravelmente o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.<sup>2</sup>

Na verdade, para a Administração Pública, a obediência aos princípios deve se sobrepor à rigidez da vinculação à norma, pois violar um princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de

<sup>1</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz: *Tributação das Pessoas Jurídicas (Comentários ao Regulamento do Imposto de Renda/94, atualizado para 1997, com as Leis nº 9.430/96 e 9.317/96)*. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 16.

<sup>2</sup> CARRAZA, Roque Antonio: *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 3ª ed., São Paulo: RT, 1991, p.29.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92

Acórdão nº : 103- 22.614

comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade conforme o escalão do princípio atingido, na visão de BANDEIRA DE MELLO.<sup>3</sup>

Dentre os princípios norteadores da atividade administrativa, no âmbito do Direito Tributário, está o princípio da verdade material, como decorrência do princípio da legalidade. Em todas as etapas do processo administrativo tributário, a busca da verdade material deve conduzir a autoridade administrativa na análise de todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada.

Como corolários desse princípio, a Administração tributária dispõe da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova. De fato, a lei concede à autoridade tributária ampla liberdade na busca dos meios probatórios, justamente para garantir que a formação da convicção, tanto na atividade de lançamento como na julgadora, dê-se sob a égide da persecução e obtenção da verdade material.

No entendimento de Alberto Xavier<sup>4</sup>, para a Administração Fiscal a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material muito mais do que um ônus traduzem um dever jurídico. Em relação à atividade julgadora, esse dever conduz a autoridade a agir de forma a manter ou cancelar a autuação apenas quando os fatos estiverem devida e suficientemente comprovados.

Sob esse prisma, passo a analisar o limite de 30% à compensação da base de cálculo negativa da CSLL de exercícios anteriores, no caso de empresas que exploram atividade rural.

Num histórico das normas que regem a matéria, boa parte delas já mencionada neste arrazoado, registre-se que a limitação imposta à compensação de prejuízos, para as pessoas jurídicas em geral, veio com a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 que estabeleceu:

<sup>3</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p.230.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto, *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: RT, 1977, p. 116.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

*Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*

No que se refere à CSLL, a Lei nº 8.981/95 estabeleceu o mesmo tratamento:

*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.*

Percebe-se a intenção do legislador de dar o mesmo tratamento ao imposto de renda e à CSLL, o que vai ao encontro da lógica. Se alguma dúvida ainda existisse quanto a esse fato, o artigo 57 dessa mesma norma é basilar:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

O mesmo paralelismo entre o IRPJ e a CSLL foi mantido na Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Considerando que o artigo 12 dessa Lei estabeleceu a vigência dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 até 31/12/95, o texto legal previu o seguinte tratamento aos prejuízos fiscais e à base de cálculo negativa da CSLL, a partir dessa data:

*Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.*

(.....)

*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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

*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.*

Todos os dispositivos citados referem-se às pessoas jurídicas em geral. No que tange às empresas que exploram atividade rural, são regidas pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990. Essa norma, ao estabelecer em seu artigo 1º que os resultados provenientes da atividade rural estariam sujeitas ao Imposto de Renda conforme o nela disposto, deixa bem claro a especificidade da atividade exercida pelas empresas por ela reguladas.

O artigo 14 da Lei nº 8.023/90 tratou da compensação dos prejuízos fiscais nos seguintes termos:

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

É razoável supor que se o legislador editou norma específica tratando das empresas que exploram atividade rural, deve-se usar de parcimônia ao transpor para essas pessoas jurídicas dispositivos normatizados como regra geral.

Sob esse prisma, o artigo 14 supra transcrito não impõe restrições à compensação. Pelas disposições da Lei específica, não vejo como impor à atividade rural uma restrição contida em norma genérica.

Esse entendimento consolida-se com a Instrução Normativa SRF nº 39, de 28 de junho de 1996 que esclarece:

*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.*

Considerando que o cerne da questão é a natureza da atividade exercida e tendo em vista que a legislação estabelece que sejam aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do Imposto de Renda, entendo que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13855.000314/2001-92  
Acórdão nº : 103- 22.614

insubmissão ao limite de trinta por cento deve abranger também a compensação da base de cálculo negativa da CSLL.

Penso ser essa a interpretação mais lógica, que foi apenas ratificada pelo artigo 41 da MP nº 2.158-35/01 (originalmente artigo 42 da MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000):

*Art. 41. 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.*

Assim, não resta dúvida quanto à natureza interpretativa desse dispositivo e sua aplicabilidade a fatos geradores anteriores, nos termos do art. 106, I do CTN.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário. Nessa linha, por não estar submetida ao limite de compensação o procedimento da interessada mostrou-se correto tornando desnecessária a diligência quando seria verificado o impacto da trava nos períodos subseqüentes.

Sala das Sessões - DF, 18 de agosto de 2006

*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO