



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

|                    |                           |
|--------------------|---------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 13921.000231/2002-43      |
| <b>Recurso nº</b>  | 147.780 Voluntário        |
| <b>Matéria</b>     | CSLL - Ex(s): 1998 e 1999 |
| <b>Acórdão nº</b>  | 103-23.277                |
| <b>Sessão de</b>   | 08 de novembro de 2007    |
| <b>Recorrente</b>  | GRALHA AZUL AVÍCOLA LTDA. |
| <b>Recorrida</b>   | 2ª Turma/DRJ-Curitiba/PR  |

---

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1998, 1999

Ementa: **TERMO DE INÍCIO** – a ausência de termo de início não macula o lançamento, pois o procedimento de fiscalização é de natureza inquisitiva; pode ser realizado unilateralmente pela Administração. O direito de defesa e o contraditório são garantidos na fase contenciosa, que se inaugura com a impugnação.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL** – é dispensável a emissão de MPF em procedimento de malha fiscal. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DA ATIVIDADE RURAL** – antes do advento da Medida Provisória nº 1.991-15/00, a contribuição social sobre o lucro da atividade rural submetia-se ao limite de 30% para a compensação de suas bases de cálculo negativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRALHA AZUL AVÍCOLA LTDA.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença

(Presidente) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

  
LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
Presidente

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
Redator Designado

Formalizado em: 25 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.



## Relatório

Em procedimento fiscal de Malha Fazenda em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido às fls. 02 a 06. A impugnação foi apresentada às fls. 33 a 38.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

"Em decorrência de verificação efetuada pela Malha Fazenda, foi lavrado o auto de infração de contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 02/06), que exige o recolhimento de R\$ 48.409,32 a título de contribuição, R\$ 36.306,97 a título de multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e demais acréscimos legais.

2. O lançamento decorre da compensação de base de cálculo negativa anterior em montante superior ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/10), com infração ao disposto no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

|                                       |     |            |
|---------------------------------------|-----|------------|
| ano-calendário de 1997 - 1º trimestre | R\$ | 122.445,08 |
| ano-calendário de 1997 - 2º trimestre | R\$ | 43.597,90  |
| ano-calendário de 1998 - 1º trimestre | R\$ | 29.267,98  |
| ano-calendário de 1998 - 2º trimestre | R\$ | 121.156,98 |
| ano-calendário de 1998 - 3º trimestre | R\$ | 129.100,64 |
| ano-calendário de 1998 - 4º trimestre | R\$ | 159.548,26 |

3. Como a contribuinte teve sua falência decretada pelo Juiz de Direito da 1ª Vara Cível e Anexos da Comarca de Francisco Beltrão (fl. 55), além da ciência dada ao proprietário da empresa, em 13/08/2002, o lançamento fiscal foi também cientificado ao síndico da massa falida em 21/10/2002.

4. Tempestivamente, em 23/09/2002, a interessada, por intermédio do representante legal nomeado pelo síndico da massa falida (fl. 39), apresentou a tempestiva impugnação de fls. 33/38, instruída com os documentos de fls. 40/51, cujo teor é sintetizado a seguir.

4.1. Argui a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, ao argumento de ausência de termo de início de fiscalização, que deveria ter sido lavrado em seguida à abertura de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF; que somente tomou conhecimento da infração após a ciência do lançamento fiscal e que teve o exíguo prazo de 30 dias para apresentar sua defesa.

4.2. Quanto ao mérito, argumenta que caso o auditor fiscal, em vez de tomar por base apenas as declarações de rendimentos por ela apresentadas, tivesse antes requisitado documentos contábeis e fiscais para sua auditoria, teria verificado que consta do Lalur que o prejuízo é decorrente da atividade rural; junta cópia de folhas da parte "B" do Lalur e da ficha 07 (Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral) da DIPJ.

4.3. Argui que o cálculo efetuado pelo auditor fiscal não está correto em face de ter considerado apenas a ficha 11 (Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) da DIPJ, a qual junta o lucro de ambas as atividades, proporcionando o equívoco.

4.4. Aduz que os lucros líquidos ajustados da atividade geral dos 1º e 2º trimestres/1997, de, respectivamente, R\$ 82.939,85 e R\$ 24.735,93, foram compensados com bases de cálculo negativas anteriores da atividade geral de R\$ 24.881,96 e 7.420,78 (até o limite de 30%) e com bases negativas da atividade rural de R\$ 58.057,89 e R\$ 17.315,15; que apurou bases de cálculo negativas nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/1998 na atividade normal (de, respectivamente, R\$ 134,65, R\$ 8.159,10, R\$ 26.431,89 e R\$ 347,16).

4.5. Alega que a compensação de prejuízo da atividade rural não está submetida ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, conforme dispõem o art. 512 do RIR de 1999 e o art. 35, § 4º, da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e consta do manual de orientação de preenchimento da DIPJ 2002, no item 18.4.

4.6. Cita as Decisões nºs 339 e 354, ambas de 1999, da Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, segundo as quais na atividade rural a base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores pode ser integralmente compensada com o resultado do período de apuração, não se aplicando o limite máximo de 30%.

4.7. Requer, ao final, a exoneração total do débito tratado nos autos.

5. Em 05/11/2002 (fl. 56), a contribuinte, por intermédio do representante legal nomeado pelo síndico da massa falida, ratifica a defesa apresentada às fls. 33/38; requer que seja retificado o seu nome para Gralha Azul Avícola Ltda - Massa Falida e que a impugnação de fls. 33/38 seja apreciada como se houvesse sido agora apresentada".

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 49 a 54) negou provimento à defesa em razão dos seguintes fundamentos:

##### **Preliminarmente**

O lançamento não é nulo, uma vez realizado por autoridade competente, que pode efetivá-lo independentemente de intimação prévia ao contribuinte para prestar esclarecimentos. Ademais, não é necessária a emissão de MPF para a realização de Malha Fazenda.

##### **No mérito**

Não há fundamento legal para se compensar a base de cálculo negativa da contribuição social acima do limite de 30% do lucro líquido previsto na Lei nº 9.065, de 1995, ainda que o resultado seja decorrente da atividade rural.

As exceções previstas nas Instruções Normativas SRF nº 51/95 e 11/96 (compensação do prejuízo da atividade rural, sem limite, com o lucro da própria atividade rural ou com o lucro das demais atividades relativamente ao mesmo período-base) são relativas apenas ao prejuízo fiscal, ou seja, à base de cálculo do IRPJ.

A compensação das bases negativas relativas à atividade rural sem o limite de 30% só foi estabelecida pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2.000 e não alcança os períodos anteriores ao da sua edição.

A Lei nº 8.023/90 estipulou uma tributação favorecida à exploração da atividade rural. No seu art. 14, estabeleceu a compensação do lucro real com prejuízos fiscais da referida atividade, mas silenciou em relação à compensação das bases de cálculo negativas da CSLL. Tal compensação foi estabelecida para as pessoas jurídicas em geral apenas com o advento da Lei nº 8.383/91, em seu art. 44, parágrafo único. Assim, não se pode admitir tratamento especial à atividade rural em relação à Contribuição Social sobre o Lucro por ausência de previsão legal.

Corrobora esse entendimento o fato de, nas DIPJ de 1998 e 1999, não haver previsão de segregação do resultado da atividade rural para a apuração da base de cálculo da CSLL.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 72 a 79, no qual, em síntese, reitera as razões trazidas na impugnação.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

### PRELIMINARES

De início, cumpre-me, talvez até por excesso de zelo, destacar incidentes idênticos na impugnação e no recurso voluntário.

Em ambas peças de defesa, o sujeito passivo, no mérito, defende-se expressamente contra a autuação sob o único fundamento de ter direito a compensar as bases de cálculo negativas da atividade rural, independentemente de limite.

Com esse propósito junta aos autos DIPJ's dos períodos e o LALUR – parte B, às fls. 40 a 51. Nada obstante, nos quadros demonstrativos constantes das peças de defesa fez constar exclusões (e também adições) que, exceto no segundo trimestre de 1997, reduziriam o lucro líquido antes da compensação.

Todavia, ao se compulsarem as DIPJ's constantes dos autos, podemos verificar que as exclusões e adições introduzidas nos demonstrativos das peças de defesa são idênticas àquelas declaradas para a apuração do lucro real e não para aferição da base de cálculo da CSLL.

Considero, pois, que a defesa não consignou tais valores com o propósito de se defender, mas apenas se equivocou ao transcrever números.

Em verdade, outros tantos motivos corroboram minha conclusão: (i) em parte alguma da impugnação – nem do recurso voluntário – há qualquer argumentação específica da defesa que se refira aos montantes; (ii) num dos períodos-base os valores, no caso adições, agravariam a autuação; e (iii) nenhum dos documentos apresentados visa à comprovação das exclusões.

Dessarte, a ausência de referência expressa a tais valores na decisão de primeiro grau não a macula de nulidade, o que, aliás, nem sequer foi pedido no recurso voluntário.

A defesa alega ausência do termo de início de fiscalização, o que seria causa de nulidade do auto de infração, uma vez que só teve o prazo de 30 dias da impugnação para confeccionar sua defesa.

Ora, o procedimento de fiscalização está para o inquérito policial, assim como o contencioso tributário para a ação penal, vale dizer, o primeiro é inquisitivo. O contraditório é exercido durante o julgamento administrativo. Ao contribuinte é dada a oportunidade de apresentar suas razões na impugnação e não antes. Desde que o auto de infração contenha os elementos necessários para que o sujeito passivo possa exercer com plenitude a sua defesa na fase contenciosa, não há que se falar em nulidade. O lançamento pode ser realizado por procedimento interno sem prévia publicidade ao sujeito passivo.



No que diz respeito à alegação de vício na emissão e/ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, não merece qualquer reparo a decisão de primeiro grau. Com efeito, no caso de procedimento de malha, a legislação dispensa a sua emissão.

Nada obstante, ainda que a legislação estipulasse a sua emissão, não comprometeriam a validade do lançamento. O MPF trata-se de mero ato de controle administrativo de natureza discricionária. Assim, eventuais falhas na sua emissão não invalidam o lançamento, que é ato vinculado.

Esta conclusão tem sido estampada em diversas decisões deste Conselho. Transcrevo uma a título exemplificativo:

*"PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influindo na legitimidade do lançamento tributário. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-12.941 em 16.10.2002)".*

### MÉRITO

Pela jurisprudência dominante do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Contribuição Social sobre o Lucro da Atividade Rural não se submete à denominada “trava dos 30%” na compensação de suas bases de cálculo negativas. Abaixo, transcrevo dois acórdãos da linha majoritária:

Número do Recurso: 148142

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 13558.000454/2001-15

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente: CHAVES AGRÍCOLA E PASTORIL LTDA.

Recorrida/Interessado: 2º TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Data da Sessão: 30/03/2007 00:00:00

Relator: Mário Junqueira Franco Junior

Decisão: Acórdão 101-96102

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - LIMITAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – ATIVIDADE RURAL – INAPLICABILIDADE – MP 1.991-15/2000, ARTIGO 42 – CARÁTER INTERPRETATIVO – A limitação à compensação de bases negativas de contribuição social não é aplicável à atividade rural, pois o disposto no artigo 42 da Medida Provisória 1.991-15/2000 (atual artigo 41 da MP 2.158/2001) tem caráter manifestamente interpretativo, sendo o seu conceito, por conseguinte, aplicável desde a instituição da própria limitação.

Recurso provido.

Número do Recurso: 105-140691

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 11080.015564/2002-91

Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): INCOBRASA AGRÍCOLA LTDA.

Data da Sessão: 21/03/2006 09:30:00

Relator(a): José Henrique Longo

Acórdão: CSRF/01-05.436

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima que deu provimento ao recurso.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – ATIVIDADE RURAL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS - TRAVA DOS 30% - As empresas que se dedicam à atividade rural não estão sujeitas ao limite de 30% de que trata o art. 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/95, na compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No voto do relator do primeiro acórdão acima reproduzido – Sr. Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, há uma precisa síntese da evolução legislativa e das posições antagônicas acerca do tema:

*"A questão é tormentosa, já tendo provocado grandes discussões nesta Câmara Superior. Argumentam doutos Conselheiros que seria verdadeira contradição dos princípios norteadores de política fiscal permitir deduções e depreciações integrais na atividade rural para depois travar a compensação da base negativa eventualmente gerada. Concluem, por isso, inaplicável a limitação de compensação à base negativa gerada na atividade rural.*

*Outros, não menos doutos, afirmam não ser inerente à atividade rural o benefício da compensação integral, sem limitações, ressaltando que somente com a Lei 8.383/91 pode o contribuinte, em qualquer caso, atividade rural ou geral, compensar bases negativas. Concluem, ao reverso da primeira corrente, que somente com a MP 1.991/2000 passou a constar do ordenamento regra a afastar a trava na contribuição social para atividade rural.*

*No sopeso dos argumentos, tenho para mim que o legislador nunca buscou aplicar tal limitação à compensação de bases negativas geradas na atividade rural como um todo, tanto para o IRPJ quanto para a CSL. Ocorre que lhe faltou legislar sobre esta última e, conforme destacado no próprio apelo especial, não há regra que vincule normas específicas do IRPJ para imediata aplicação à CSL, com exceção das normas de pagamento ou aquelas cuja vinculação esteja expressamente prevista (Lei 8.541/92, artigo 38; Lei 8.981/95, artigo 57 e Lei 9.430/96, artigo 28).*

*Não obstante, para sanar tal lapso legislativo, buscou fórmula a permitir aplicação retroativa, à luz do artigo 106, I, do CTN, pois a redação do artigo 42 da MP 1.991/2000, ao se referir expressamente ao artigo 16 da Lei 9.065/95, norma esta instituidora da própria limitação, tem caráter manifestamente interpretativo, produzindo efeitos, por conseguinte, desde a edição da norma citada em seu texto" (destaque original).*

Nada obstante, divirjo de suas conclusões e, portanto, da atual posição dominante neste Colegiado.

Em primeiro lugar, a retroatividade prevista no art. 106, inciso I, do CTN diz respeito à lei “expressamente interpretativa”. Na dicção original:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa(...)*

Há uma enorme diferença entre uma redação dita “manifestamente interpretativa” de outra “expressamente interpretativa”. Esta se dá quanto o próprio veiculador do texto – no caso, o legislador – diz (com todas as palavras) que se trata de disposição com a finalidade interpretativa.

É o que se dá, por exemplo, com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/05:

*“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei” (destaque meu).*

Só uma redação dessa natureza legítima, à luz do Código Tributário Nacional, o efeito retroativo. E não é o caso do artigo 42 da MP 1.991/2000. Vejamos:

*“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”.*

Em nenhuma parte do referido dispositivo, ou de qualquer outro, o legislador asseverou tratar-se de regra interpretativa. A circunstância de se fazer referência a artigo de outra lei não pode levar à conclusão de se tratar de dispositivo interpretativo. Se assim o fosse, praticamente todas as leis do ordenamento pátrio teriam tal caráter, pois é sobremaneira raro encontrarmos uma que não faça remissões a dispositivos de outra.

Cogitar o efeito retroativo previsto no art. 106, inciso I, do CTN, só é possível quando o legislador expressamente assevera que o dispositivo é de natureza interpretativa. Não pode restar dúvida a essa questão justamente por que a retroatividade é regra de absoluta exceção na ordem jurídica moderna.

Aliás, assim decidiu recentemente a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1). Abaixo transcrevo parte do voto do Sr. EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

*“2. Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art. 2º). Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional - de*

assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também a de interpretá-la previamente -, é atribuída ao Poder Judiciário. A atividade legislativa está submetida à cláusula constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), razão pela qual as modificações do ordenamento jurídico, impostas pelo Legislativo, têm, em princípio, apenas eficácia prospectiva, não podendo ser aplicadas retroativamente. A função jurisdicional, ao contrário, atua, em regra, sobre fatos já ocorridos ou em via de ocorrer. Só excepcionalmente pode o Legislativo atuar sobre o passado, assim como só excepcionalmente pode Judiciário produzir sentenças com efeitos normativos futuros. Todos sabemos que essa bipartição não tem caráter absoluto, comportando algumas exceções. Mas a regra geral é essa: o Legislativo produz o enunciado normativo, que vai ter aplicação para o futuro; produzido o enunciado, ele assume vida própria, cabendo ao Judiciário, dai em diante, zelar pelo cumprimento da norma que dele decorre, o que comporta a função de, mediante interpretação, descobri-la e aplicá-la aos casos concretos. São atividades complementares. Como dizia Calamandrei, "O Estado defende com a jurisdição sua autoridade de legislador" (CALAMANDREI, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil, tradução de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1986, vol. I, p.175).

3. Interpretar um enunciado normativo é buscar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado. 'A interpretação', escreveu Eros Grau, 'é um processo intelectivo através do qual, partindo de fórmulas lingüísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. (...) Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de interpretar, portanto, é o significado atribuído ao enunciado ou texto (preceito, disposição)' (GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso sobre a interpretação/Aplicação do Direito , 2ª ed., SP, Malheiros, 2003, p. 78). E observa, mais adiante: "As disposições são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram imprimir . Sucedeu que as disposições devem exprimir um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados imprimidos às disposições (enunciados, textos), por quem as elabora e os significados expressados pelas normas (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as disposições são transformadas em normas )" (op. cit., p.79).

Prossegue o autor: 'A interpretação, destarte, é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a interpretação – uma atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello (...) que (...) é a interpretação que especifica o conteúdo da norma. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz. Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação . De

resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete, (...)'. As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete. (...) As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...) (op. cit., p. 80).

4. Sendo assim e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (= a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

5. Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (= produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance. Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. 'Interpretar uma norma', escreveu Juarez Freitas, 'é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito' (FREITAS, Juarez. A Interpretação Sistemática do Direito, SP, Malheiros, 1995, p. 47). Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, consequentemente, ser aplicada com efeitos retroativos" (meus negritos).

Pois bem, se a retroatividade de expressas regras interpretativas, à luz da mais recente jurisprudência do STJ, deve ser absolutamente excepcional, o que dizer dos efeitos de

um dispositivo que não traz a expressa disposição do legislador para interpretar leis anteriormente editadas?

Evidentemente seus efeitos são prospectivos, são para o futuro, são para frente!

Ademais, a compensação integral das bases de cálculo negativas da Contribuição Social é um tratamento diferenciado e favorecido em relação às demais atividades econômicas, o que se configura claramente como um benefício fiscal. Trata-se de regra especial em relação à norma que prevê o limite para as atividades em geral.

Como preceito de boa hermenêutica jurídica, as regras especiais devem ser interpretadas restritivamente. Abaixo, transcrevo decisões que explicitam tal lição exegética:

Em direito previdenciário:

**ACÓRDÃO N° 1.171/2005 - TCU - 2ª CÂMARA**

*"O objetivo da aposentadoria especial de professor é conferir tratamento diferenciado ao servidor público que desempenha funções de magistério em estabelecimento de ensino. Por ser norma especial, deve ser interpretada restritivamente. Deve-se ressaltar que diversas decisões do Supremo Tribunal Federal restringe o tempo de serviço para essa aposentação especial apenas para as atividades em sala de aula (RE 276.040, RE 131.736, RE 171.694)".*

Em direito Penal:

*"PENAL. ESTUPRO E ATENTADO VIOLENTO AO PUDOR. CRIMES DE ESPÉCIES DIVERSAS. CONCURSO MATERIAL. CRIMES HEDIONDOS. REGIME DE CUMPRIMENTO DE PENA INTEGRALMENTE FECHADO. INSUSCETÍVEIS DE PROGRESSÃO DE REGIME. INAPLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI DE TORTURA. A tese agitada pelo Apte. de que os crimes de atentado violento ao pudor e de estupro sejam entendidos como um único crime, onde aquele nada mais é do que uma preliminar desse, é de ser afastada, pois tais crimes, embora sejam da mesma natureza são de espécies diversas, pois enquanto naquele o que deseja o agente é alcançar mediante violência ou grave ameaça a conjunção carnal com a vítima, nesse seu objetivo é manter com a vítima, utilizando-se da mesma violência ou grave ameaça, a prática de ato libidinoso diverso da conjunção carnal. Pretende, ainda, o Apte. a progressão do regime imposto para o cumprimento da pena, mas ocorre que tais crimes são tidos como sendo hediondos, ex vi do art. 2º, § 1º, da Lei 8.072/90, e, assim, impossíveis de serem alcançados pelo regime de progressão de pena, sendo certo e assente nesta Egrégia Turma que a Lei nº 9.455/97, que trata dos crimes de tortura, não se aplica aos demais crimes hediondos que nela não estão inseridos, já que sendo uma lei especial deve ser interpretada de forma restrita. Esta questão já ficou definitivamente assentada pela Excelsa Corte no julgamento do Habeas Corpus nº 69.657, que entendeu que não é constitucional o § 1º, do art. 2º, da Lei nº 8.072/90, quando impõe o regime integralmente fechado para os crimes hediondos nela definidos. Recurso desprovido" (APELAÇÃO CRIMINAL nº 2001.01.1.066419-4, Acórdão n.º 156782, 1ª Turma)*

*Criminal, Rel. Des.. P. A. ROSA DE FARIAZ, publicado no DJU de 21-08-2002, p.113).*

Não há razões para se interpretar diferentemente as leis tributárias.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as regras constitucionais de favores fiscais (as imunidades), adota a interpretação restritiva.

Abaixo transcrevo trecho ilustrativo da lavra do Exmo. Sr. Ministro Nelson Jobin, no voto vencedor no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 170.784-4, de 14/03/2006:

*"A controvérsia diz respeito à interpretação do vocábulo 'operações', contido no §3º do art. 155 da CF. As normas constitucionais concessivas de benefícios devem ser interpretadas restritivamente".*

Cujo acórdão apresenta a seguinte ementa:

*"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. Serviços de transporte de minerais. CF, art. 155, § 3º. Normas constitucionais concessivas de benefício. Interpretação Restritiva. Recurso improvido".*

Se o Pátrio Tribunal Excelso adota critério restritivo de interpretação das regras constitucionais limitadoras de competência tributária, como poderia eu adotar interpretação extensiva de regras legais que excepcionam as normas gerais de tributação?

O art. 58 da Lei nº 8.981/95 e o art. 16 da Lei nº 9.065/95 estipulam a regra geral para compensação das bases de cálculo da CSLL, qual seja, a limitação de 30%.

O tratamento diferenciado para a atividade rural é regra especial introduzida apenas com a edição da MP 1.991-15/00. Afirmar que tal regra tem caráter interpretativo e, com isso, estender seus efeitos para o passado é lhe conferir amplitude temporal não prevista pelo legislador e nem abalizada pela jurisprudência.

Voto, pois, por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2007

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

/

## Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Redator Designado

Sem embargo dos respeitáveis argumentos em contrário explicitados pelo ilustre Relator, considero que a jurisprudência deste Colegiado não merece ressalva no que se tange à inaplicabilidade para as empresas que exercem atividade rural do limite de 30% para compensação do saldo da base de cálculo negativa da CSLL.

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:

*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 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.*

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 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). Assim, não há dúvida quanto à natureza interpretativa desse dispositivo e sua aplicabilidade a fatos geradores anteriores.

Do exposto, entendo que o recurso deve ser provido.

Sala das Sessões – DF, em 08 de novembro de 2007  
*Leonardo de Andrade Couto*  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO