



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10880.007759/98-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.266 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL  
**Recorrente** MARIA LUIZA AGROPECUARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1993

ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES COM O LUCRO REAL PERCEBIDO EM OUTRAS ATIVIDADES. ALÍQUOTA EFETIVA INFERIOR. VEDAÇÃO.

Diante da sujeição dos resultados da atividade rural a alíquotas inferiores àquelas aplicáveis às demais atividades das pessoas jurídicas, extrai-se das previsões do art. 14 da Lei nº 8.023/90 e do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88 vedação da compensação de prejuízos dessa operação menos onerada, percebidos em períodos anteriores, com o lucro auferido em outras transações.

Em 1993, ainda que a atividade rural estivesse sujeita à alíquota *ordinária* de 25% do IRPJ, sobre o seu resultado tributável não incidia o Adicional de Imposto de Renda, fixado em 10%, nos termos do art. 10 da Lei nº 8.541/92.

Caso demonstrado e comprovado que todo o lucro compensado era exclusivamente proveniente de atividade rural, logicamente, não se aplica tal vedação, independentemente do atendimento preciso às formalidades da declaração de rendimentos do período.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1993

PROVA DO DESEMPENHO EXCLUSIVO DE ATIVIDADE RURAL. EXIGÊNCIA OBJETIVA APÓS PRAZO LEGAL DE GUARDA DE DOCUMENTOS. CONTABILIDADE REGISTRADA E OUTROS ELEMENTOS CONFIRMATÓRIOS. VALORAÇÃO DAS PROVAS. RACIONALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROCEDÊNCIA.

Quando especificamente exigidos documentos do contribuinte após o esgotamento do prazo legal de guarda, é justificável a sua não apresentação.

Tratando-se de contenda inaugurada há mais de duas décadas, por medida de racionalização e razoabilidade processual, a carência de provas cuja produção ou localização mostra-se inviável não pode prejudicar o direito alegado do contribuinte (se certo que este não deu causa à duração demasiada do processo), podendo-se valorar excepcionalmente os demais elementos de prova, efetivamente constantes dos autos.

Ainda que o art. 923 do RIR/99 condicione o valor probante da escrituração do contribuinte a documentos hábeis, o art. 924 do mesmo *Compêndio* determina que cabe à Autoridade Administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade, com a exceção dos casos em que a Lei expressamente atribui o ônus probatório ao contribuinte, como veiculado no art. 925, subsequente. Tais dispositivos devem ser interpretados conjuntamente, considerando o cenário factual que se apresenta.

Diante de Autuação exclusivamente proveniente de *revisão sumária* de DIRPJ, que não foi precedida por ação fiscal ou qualquer investigação do Fisco sobre os registros contábeis e documentos do contribuinte, não se pode, simplesmente, afastar ou presumir inválido o teor das demonstrações e livros contábeis, principalmente quando registrados em Junta Comercial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 85 a 93), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP (fls. 73 a 79) que manteve integralmente a Autuação sofrida pela Contribuinte (fls. fls. 9 e 10), negando provimento à Impugnação apresentada (fls. 03 a 05).

Em resumo, a contenda tem como objeto lançamento de ofício de IRPJ, referente ao ano-calendário de 1993, mês de janeiro, acompanhado de multa de ofício e juros, originário da *revisão sumária* da Declaração de Rendimentos da Contribuinte, referente a *prejuízo fiscal indevidamente compensado na demonstração do lucro real*, revelando-se tratar da utilização de prejuízos acumulados, oriundo especificamente de atividade rural com lucro real (supostamente auferido com outras atividades, como declarado), apurado no primeiro mês de 1993.

Já foram proferidas nos autos duas v. Resoluções, visando à comprovação cabal da efetiva atividade desempenhada em 1993, conseqüentemente referente às receitas que formaram o lucro real apurado e compensado no período - objeto singular da exação em tela.

Tendo em vista que trata-se de *retorno de diligência*, anteriormente determinada através do v. Resolução nº 1103-000.040 (fls. 748 a 753), exarada pela extinta C. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, adoto, a seguir, o seu preciso relatório:

*Trata-se de auto de infração que constituiu crédito tributário e aplicou a correspondente a multa de ofício, em razão de compensação de prejuízo fiscal, referente ao período-base 1991, considerado inexistente pela SRFB e incidente sobre o lucro real apurado em 31/01/93.*

*Cientificada, a interessada impugnou o lançamento, que restou mantido pela 4ª Turma da DRJ São Paulo/SP, m que proferiu o Acórdão nº 6009, de 14/10/2004, com a seguinte ementa:*

DIRPJ. REVISÃO SUMÁRIA. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL. ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

O prejuízo da atividade rural é compensável com os lucros dos

períodos-base seguintes da mesma atividade, mas com o lucro real das demais atividades somente no mesmo período-base (ou seja, somente no mesmo mês, no caso de lucro real mensal).

*Do julgado proferido pela Delegacia Regional de Julgamento, extrai-se: verifica-se que a impugnante não preencheu a Demonstração do Lucro da Exploração e nem a Demonstração do Lucro Real da Atividade Rural (fls. 56 a 63), mas apenas a demonstração do Lucro Real ( fls. 42 a 49). Assim, não há prejuízo fiscal da atividade rural no mês de janeiro, a ser compensado na Demonstração do Lucro Real. Por outro lado, não há saldo de prejuízo fiscal das demais atividades (fl. 30), para efetuar a compensação"(fls. 72).*

*A recorrente foi cientificada do acórdão de 1º grau em 24/07/2007 e interpôs recurso voluntário em 23/08/2007.*

*Sustenta o recorrente haver decadência, uma vez que a autuação se deu em 31 de março de 1998, o prejuízo compensável, em 1991 e a compensação, em janeiro de 1993.*

*Aduz que o IRPJ, à época dos fatos, obedecia a sistemática de apuração mensal, a qual perdurou até o advento da Lei nº 9.430/96, cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos no sentido de que o vencimento é o termo a quo do prazo decadencial.*

*Conclui, enfim, pela consumação pela decadência, haja vista que o prejuízo foi compensado em janeiro de 1993 e o lançamento foi efetivado em 31 de março de 1998.*

*Outrossim, faz longa exposição acerca da inexistência de limitação à compensação dos prejuízos, anteriores a 1995, em 30% do lucro líquido, uma vez que a legislação limitativa sucedeu a aferição dos prejuízos.*

*Ao final, expressa que "resta demonstrado que não há qualquer limitação para a compensação do prejuízo fiscal advindo da atividade rural com o lucro real de mesma natureza (exatamente o caso ora Recorrente), motivo pelo qual deve ser cancelado o auto de infração ora impugnado".*

*Na sessão de julgamento realizada em 29/01/2009, os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da Resolução nº 19100.007 (fls. 200/2002 e-processo) resolveram converter o julgamento em diligência, para verificar a origem as receitas da empresa no mês de janeiro de 1993, nos seguintes termos:*

*[...]Em síntese, as alegações jurídicas tão bem expostas no Recurso Voluntário não podem ser apreciadas como deveriam, porque o lastro fático, existência do crédito (prejuízo fiscal compensado) e a atividade exclusivamente rural, não foram objeto de comprovação, havendo, inclusive, informações oriundas das declarações prestadas pelo contribuinte que comprovam justamente o contrário.*

*Tendo em vista que os aspectos fáticos não estão perfeitamente delineados, surgindo dúvida quanto à existência do próprio crédito compensável e da atividade exclusivamente rural, A TURMA À UNANIMIDADE baixa em diligência os autos, para que o contribuinte faça prova desses dois pontos acima ventilados.*

*Advertindo o contribuinte acerca de que nas operações com gado há prazo mínimo para ser considerado atividade rural.*

*Após, a concessão de prazo de 30 dias para o contribuinte fazer essa prova, que haja o relatório conclusivo da diligência e ato contínuo seja aberta vista por 15 dias ao contribuinte.*

*Em 06/08/2010, a autoridade fiscal diligenciante lavrou e deu ciência à interessada do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 724/730 e-processo), com as seguintes conclusões:*

**Considerando** que durante esta diligência fiscal (sic) o contribuinte obteve Receita de venda de bois no valor de R\$ 5.349.288,00 no mês de janeiro de 1993, conforme lançamentos no Livro Diário nº 15 registrado na JUCESP sob o nº 3231 em 14/03/1994, porém deixou de apresentar as notas fiscais que deram origem ao lançamento alegando não mais possuí-las em seus arquivos.

**Considerando** que o objeto social do contribuinte é: de fls. 556. **"O objeto da sociedade constituirá nas seguintes atividades: agricultura e pecuária em terras próprias ou de terceiros; de invernista; bem como na participação em outras sociedades que explore, exclusivamente atividades agrícolas ou pastoris".**

**Considerando** que o contribuinte informa, nas fls. 548 a 549, que o Lucro Real de CR\$ 2.719.592,00 foi erroneamente declarado na DIPJ de 1993 linha 39 da ficha denominada "APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL", e como tal deveria ter sido declarado na linha 46 da mesma ficha, gerando dúvida sobre o lucro de atividade rural.

**Considerando** que esta diligência fiscal NÃO teve como escopo a verificação da origem dos valores de prejuízos fiscais dos anos-calendário 1989 e 1991 utilizados na compensação do mês de janeiro de 1993.

**Concluo**, diante da análise dos documentos apresentados e dos fatos relatados pelo contribuinte concluímos (sic) que:

- 1) O crédito apurado no mês de janeiro de 1993 é compensável, conforme item 3.1;
- 2) Os valores apurados e compensados são da atividade rural, pois são oriundos da receita da venda de bois, conforme item 3.2.

*Entendendo estarem cumpridos os procedimentos fiscais relacionados na presente diligência reabro prazo de 15 (quinze)*

*dias, para apreciação de manifestação, caso desejado pela empresa, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a partir da ciência do presente Relatório Fiscal.*

*A interessada apresentou manifestação (fls. 737/738 do e-processo) no sentido de que, restando demonstrado que as receitas obtidas no ano de 1993 (e os prejuízos de períodos anteriores que foram compensados em 1993) têm por origem a atividade rural, conforme expresso reconhecimento da Fiscalização" deve ser dado provimento ao recurso voluntário.*

*É o Relatório.*

E estes foram os termos da v. Resolução determinada, redigida e subscrita pela I. Redator *Ad Hoc*, Luiz Tadeu Matosinho Machado:

*Formalizo esta resolução por designação do presidente da 1ª Seção de Julgamento, ocorrida em 12/08/2015, tendo em vista que o redator designado, Conselheiro Hugo Correia Sotero, não formalizou a decisão proferida em 01/02/2012, pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e não pertence mais aos colegiados do CARF.*

*Ressalto, por oportuno, que não integrava o colegiado que proferiu o acórdão e, portanto, não participei do julgamento.*

*Assim, o entendimento consubstanciado neste voto tem por base os elementos do processo, a minuta do voto do Relator, apresentada durante a sessão de julgamento, constante dos arquivos do CARF, e os dados da ata da Sessão de Julgamento, realizada pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no dia 1º de fevereiro de 2012, e não exprimem qualquer juízo de valor por parte deste redator ad hoc.*

*O recurso voluntário é tempestivo, portanto, foi devidamente conhecido. Recebido o processo para julgamento, após a realização das diligências requeridas, não obstante o bem fundamentado voto apresentado pelo relator, que negava provimento ao recurso, entenderam os membros do colegiado, por maioria, em converter o julgamento novamente em diligência, por entender que o relatório de diligências não dirimiu completamente as dúvidas suscitadas na resolução 191007, verbis:*

Tendo em vista que os aspectos fáticos não estão perfeitamente delineados, surgindo dúvida quanto à **existência do próprio crédito compensável** e da **atividade exclusivamente rural**, A TURMA À UNANIMIDADE baixa em diligência os autos, para que **o contribuinte faça prova desses dois pontos** acima ventilados.

*Segundo o entendimento do Relator do acórdão, manifestado no voto apresentado na sessão de julgamento, as diligências não teriam demonstrado completamente o direito da recorrente à compensação dos prejuízos, verbis:*

Embora a Resolução nº 19100.007 da então Primeira Câmara tenha expressamente advertido a Recorrente de que nas operações com gado há prazo mínimo para ser considerado atividade rural, fl. 194, não se vê a demonstração de direito no arcabouço documental por ela trazido quando da resposta ao termo de diligência.

Por sua vez, e com a devida vênia, a conclusão do Auditor Fiscal em seu parecer de fls. 623 e seguintes não há de ser levada em conta, no particular, porque parte da premissa que a simples escrituração da venda de bois no livro “Diário nº 15” é suficiente para a caracterização de atividade rural.

Noutra vertente, referido parecer registra que do prejuízo fiscal no valor de Cr\$ 2.409.619.999 (sic) do ano-calendário de 1991 a contribuinte compensou a quantia de Cr\$ 1.482.490,00 no mês de janeiro de 1993. Confirma-se, então, a compensação de prejuízo da atividade incentivada com lucro de outra atividade econômica ou derivado de outros resultados não operacionais e, além disso, em período diverso.

*Em seu relatório de diligências, a autoridade fiscal limitou-se a confirmar que tanto o lucro apurado como os prejuízos compensados eram oriundos da atividade rural, mas pelo entendimento do colegiado não foi exaustivo quanto à comprovação da natureza dos resultados apurados no período da compensação (se efetivamente oriundos exclusivamente da atividade rural), nem quanto à comprovação de que as operações de compra e venda de gado obedeceram ao prazo mínimo para serem consideradas como atividade rural, conforme expressamente solicitado na Resolução nº 19100.007, que determinou a realização das diligências.*

*Desta feita, o colegiado resolveu converter, novamente, o processo em diligências para que a unidade de origem adote os procedimentos com vistas ao complemento das informações solicitadas por meio da Resolução nº 191007, nos termos acima.*

*Concluídas as diligências, o processo deve retornar a este Conselho para continuidade do julgamento.*

*Resolução formalizada em 19 de agosto de 2015.*

Devidamente encaminhado o processo à Unidade Local, tentou se proceder à intimação da Contribuinte (fls. 770 a 774) para apresentar a documentação e os esclarecimentos *adicionais* solicitados. Contudo, a Autoridade Fiscal certificou (fls. 775) que a correspondência não foi recebida no endereço cadastral da Recorrente, entrando em contato com seu sócio, via *e-mail* e telefone, sendo esclarecida a identidade do responsável atual pela Companhia, fornecendo-se procuração e indicação do seu devido endereço.

Devidamente intimado o Responsável (fls. 780 a 781 e 784 a 785), foi elaborada Informação Fiscal, que atesta o seguinte (fls. 792 a 794):

*Diante de tal fato exarei o Termo de Constatação/Esclarecimento N° 2 (fls. 776), onde consignei a situação narrada no parágrafo acima e, em seguida, encaminhei o Termo de Diligência Fiscal ao Sr. Temilton (fls. 779/780). O Termo de Diligência desta feita foi efetivamente recebido, frise-se, pelo próprio destinatário (fls. 781/782).*

*Não obstante tenha recebido o documento, o Sr. Temilto quedou-se inerte quanto à apresentação de esclarecimentos/documentos.*

*Diante do silêncio do Sr. Temilton e, uma vez mais, privilegiando os princípios do contraditório e da ampla defesa reintimei o mesmo a apresentar os esclarecimentos/documentos solicitados (fls. 783/785) e consignei que o não atendimento implicaria na devolução do processo ao CARF para prosseguimento do julgamento, sem o pronunciamento do contribuinte.*

*O Termo de Diligência foi efetivamente recebido (fls. 786/787) e novamente não houve qualquer resposta.*

#### CONCLUSÃO

*A despeito dos esforços desta fiscalização no afã de buscar o complemento das informações trazidas à baila por intermédio da primeira Diligência efetuada, conforme solicitado pelo CARF, tem-se cristalino que o contribuinte optou por manter-se silente.*

*Isto posto e, tendo-se em vista restarem cumpridos os procedimentos fiscais relacionados com a presente Diligência, cientifico a diligenciada acerca do conteúdo dessa Informação Fiscal, para que, querendo, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias.*

Intimado de tal *Relatório*, não houve manifestação da Contribuinte (fls. 796), apenas comparecendo aos autos o Patrono para solicitar cópias, por duas vezes, sem nada alegar ou informar.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Reitera-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado.

Como se observa do relatório, o presente processo trata de Auto de Infração de IRPJ do mês de janeiro de 1993, referente ao aproveitamento supostamente indevido de prejuízos percebidos em atividade rural em anos-calendário anteriores, compensados com *lucro real* percebido em tal período.

Preliminarmente, em seu *Apelo*, agora sob apreciação, alega a Recorrente a ocorrência de decadência, fulminando integralmente a exação em tela, diante da dicção da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, supostamente incidente ao caso, vez que versa a lide sobre tributo sujeito a lançamento por homologação.

Nesse sentido, demonstra que o *fato jurídico tributário* deu-se ao final de 01/1993 e, ao seu turno, a lavratura do Auto de Infração se aperfeiçoou em 03/1998, superando o quinquênio legal, o que revelaria a caducidade do crédito tributário exigido.

Pois bem, de fato, à época dos fatos colhidos, o IRPJ já sujeitava-se, sem margem para dúvidas, às regras e à dinâmica do lançamento por homologação.

Contudo, como hoje é cediço e pacífico, tanto na jurisprudência deste E. CARF, como na dos E. Tribunais do Poder Judiciário, a incidência da regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN depende também **1)** da ausência de comprovação de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do contribuinte, bem como **2)** da existência de satisfação *parcial* ou *adiantamento* daquele tributo exigido, no período sob análise, ou sua constituição definitiva.

Primeiramente, fica claro nos autos inexistir acusação de práticas dolosas, fraudulentas ou simuladas.

Por outro lado, não há qualquer registro da ocorrência de recolhimentos referentes ao período de janeiro de 1993 (o IRPJ devido pela Contribuinte era apurado sob sistemática mensal naquele tempo).

Pelo contrário, o próprio contexto fático envolvido e incontroverso na presente contenda apresenta cenário em que houve a *compensação* integral da base de cálculo positiva auferida pela Recorrente em janeiro de 1993 com prejuízos da atividade rural, de períodos anteriores. Igualmente, não está presente qualquer instrumento de constituição definitiva (ainda que parcial), anterior ao lançamento de ofício perpetrado, dos débitos sob debate.

Dessa forma, temos que, diferentemente da compensação procedida com crédito oriundo de saldo negativo, formado por IRRF e/ou estimativas (que representam efetivas antecipações, afetando, ao final do período de apuração, o *saldo de imposto a recolher*), a utilização de prejuízos percebidos em períodos anteriores, para fazer frente ao lucro real apurado, não configura qualquer adimplemento ou adiantamento na medida em que não pressupõe recolhimentos pretéritos. Tal operação não afeta o *saldo de imposto a recolher*, mas, sim, a própria verificação do *imposto devido*, sendo diretamente procedida no cômputo da base de cálculo.

No mesmo sentido da posição acima adotada é o entendimento estampado no Acórdão nº 9101-002.083 da 1ª Turma da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, de votação unânime e relatoria da I. Conselheira Karem Jureidini Dias, publicado em 29/11/2017 (sessão de 20/01/2015):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 1997*

*Ementa:*

*REGIMENTO INTERNO CARF DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ ARTIGO 62A DO ANEXO II DO RICARF*

*Segundo o artigo 62A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C do Código de Processo Civil devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.*

*DECADÊNCIA*

*O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo ou declaração constitutiva de crédito tributário, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário Nacional.*

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA NÃO CONFIGURA PAGAMENTO PARCIAL**

*A compensação de prejuízo fiscal e base negativa atua na formação do lucro real tributável e não se equipara a pagamento parcial de imposto.*

(...)

*Voltando ao presente caso, temos que não houve pagamento parcial, tampouco declaração em DCTF do tributo efetivamente devido ou quitação por compensação, já que a compensação de base negativa de CSLL não é a compensação, enquanto forma de quitação parcial, mas pertence à própria formação da base de cálculo do tributo devido.*

*De fato, se de compensação de tributo se tratasse, para efeito de extinção do crédito tributário, então se estaria em situação equiparada a de pagamento parcial. Ocorre que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados não se equipara a uma compensação de tributo, porquanto pertence à própria formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compondo, antes, a formação do lucro real tributável.*

*Com efeito, a compensação a que se refere o art. 156, II, do Código Tributário Nacional, é, por exemplo, a compensação de saldo negativo de imposto, ou de imposto pago a maior, com tributo a pagar, não se assemelhando à utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, que simplesmente participam da formação do lucro real tributável.*

*Verifico nos autos deste processo que, conforme DIPJ às fls. 05/22, também não houve pagamento antecipado de estimativa no período em análise, primeiro trimestre de 1997.*

*Dessa forma, como não há nos autos prova de que houve pagamento antecipado, representado pelo recolhimento de estimativas, a contagem de prazo decadencial deve ser realizada pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

Diante disso, é incidente ao crédito tributário sob exame o comando do art. 173, inciso I, do CTN para o cômputo da decadência. Logo, temos que se iniciou o prazo de 5 (cinco) anos em 1º de janeiro de 1994, findando apenas no início de 1999, então, posteriormente à lavratura da Autuação combatida.

Não há aqui em se falar que o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* seria 1º de março de 1993 - primeiro dia do período subsequente ao vencimento do tributo devido em janeiro - sendo certo na doutrina moderna e na jurisprudência deste E. CARF que, mesmo se o tributo estivesse, então, sujeito a apuração e vencimento mensal/trimestral, o comando do Legislador, ao empregar o termo *exercício*, contempla período anual.

Desse modo, revela-se improcedente a preliminar de decadência arguida pela Recorrente, em sede de Recurso Voluntário.

Em relação ao mérito, primeiramente considerando a longa duração do processo e diversas ocorrências processuais, cabe aqui considerações prévias sobre as circunstâncias do deslinde deste feito, que são bastante relevantes para o julgamento do Recurso Voluntário.

Nota-se nos autos que a única cópia do Auto de Infração foi aquela trazida pelo próprio Contribuinte, instruindo sua *Impugnação* (*vide* fls. 9 e 10). Em tal documento, as únicas descrições da infração apurada são as seguintes:

*O presente Auto de Infração originou-se da revisão sumária de sua declaração de rendimentos correspondente ao ano-calendário de 1993 (DIRPJ/94), efetuada com base no art. 623 e parágrafos 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80 (RIR/80);*

*Foi constatada a existência de irregularidades na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que implicaram a apuração da diferença suplementar de Imposto de Renda apontada no quadro 3 do Auto de Infração;*

*As alterações efetuadas e suas conseqüências em cada período-base estão detalhadas no Demonstrativo de Valores Apurados e no Demonstrativo de Consolidação de Valores.*

(...)

*PREJUÍZO FISCAL INDEVIDAMENTE COMPENSADO NA DEMONSTRACAO DO LUCRO REAL, CONFORME DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO EM ANEXO.*

*ART. 154, 382 E 388 INCISO III DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, APROVADO PELO DECRETO*

85.450/80, ART. 14 DA LEI 8.023/90, ART. 38, PARAGRAFOS 7 E 8 DA LEI 8.383/91 E ART. 12 DA LEI 8.541/92. (fls. 10)

Além das 2 (duas) folhas da Autuação, não há mais qualquer outra documentação ou registro de investigação sobre crédito tributário (ainda que esteja claro ser o lançamento consequência exclusiva de *revisão sumária* da DIRPJ/94 e não de ação de fiscalização perante a Contribuinte). Os demonstrativos expressamente lá mencionados não constam dos autos.

Tanto assim é que, quando do julgamento em 1ª Instância, quase 6 anos depois da apresentação da *Defesa*, a DRJ *a quo* confirma a falta de documentação referente ao lançamento de ofício, atribuindo tal *falha* à postura da Contribuinte, afirmando que, por isso, teve de proceder a consulta em sistemas da RFB para estabelecer qual era o efetivo objeto da contenda e sua quantificação. Confira-se:

*7 A impugnação é tempestiva, pois embora não conste o AR no processo, com a data efetiva da ciência do lançamento ao sujeito passivo, esta é considerada como sendo 31/03/98, a teor do MEMO COFISIDIPRA n° 98/056, de 29/04/1998 (fls. 28 e 29), que transcreve o MEMO MF/SRF/COSAR n° s/n, de 20/04/1998, cujo item "6.4" diz que "caso não se disponha do AR para comprovação, a data da ciência a ser informada será 31/03/98."*

**8 Destaque-se, inicialmente, que não foram apresentados, pela impugnante, os demonstrativos que acompanham o auto de infração e nem a DIRPJ do ano-calendário de 1993.**

**9 Diante disso, foram efetuadas consultas nos sistemas IRPJ e SAPLI, para apurar os dados de preenchimento (fl. 2) da DIRPJ e os respectivos dados alterados para lançamento suplementar (fl. 46), na Demonstração do Lucro Real, e para exame do Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais (fi. 30) e do Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais (fi. 40), que suprimam as informações de tais documentos.**

**10 Constatou-se, então, que o valor objeto da autuação não é, como diz a impugnante, de Cr\$ 2.719.591.474,77, equivalente a CR\$ 2.719.591,47, mas, sim, de CR\$ 1.482.890,00, valor que corresponde a uma compensação indevida, no mês de janeiro, com um prejuízo fiscal que seria proveniente do período-base de 1991, e que a SRF considerou inexistente (fl. 40). Tal compensação está registrada na Linha 42, do Quadro 04, do Anexo 2, da DIRPJ, conforme cópia do formulário extraída do MAJUR/94 (fl. 50). O IRPJ lançado foi calculado da seguinte forma (fls. 5, 25 e 26):**

COMP INDEV - Cr\$		COMP INDEV - CR\$	UFIR	COMP INDEV - UFIR	%	IRPJ
1.482.890.000	1.000	1.482.890	9.597,03	154.515,51		
				-25.000,00	25	6.250,00
				129.515,51	35	45.330,42
				IRPJ-UFIR		51.580,42
				UFIR		0,9108
				<b>IRPJ-R\$</b>		<b>46.979,44</b>

11 Esclarecidos esses pontos, é preciso dizer que a diferença IPC/BTNF não alcançou os saldos de prejuízos fiscais, pois o IPC não foi utilizado nesse caso, conforme se verifica consultando a relação de indexadores utilizados para corrigir prejuízos fiscais (fl. 39).

12 No tocante ao mérito do argumento - existência de saldo de prejuízos fiscais anteriores provenientes exclusivamente de atividades rurais, que seriam plenamente utilizáveis para a compensação em tela - é preciso distinguir prejuízos fiscais apurados na Demonstração do Lucro Real de prejuízos fiscais apurados na Demonstração do Lucro Real da Atividade Rural.

Observa-se também que, nas informações contidas no Auto de Infração não há menção expressa ao fato de que o *prejuízo indevidamente compensado* reputava-se à utilização de prejuízos oriundos de atividade rural com o *lucro real* auferido (a origem deste último foi presumida como de outras atividades, vez que na declaração da época o lucro era segregado por atividade e nada constava das fichas e linhas específicas para a demonstração do resultado positivo tributável das *operações* ruralista). Apenas o art. 14 da Lei nº 8.023/90, invocado pela Autoridade Fiscal<sup>1</sup>, que versa de forma geral sobre o aproveitamento do prejuízo fiscal, está inserido em norma especial da tributação do IRPJ sobre o resultado da atividade rural.

<sup>1</sup> Lei nº 8.023/90 (...)

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.

Lei nº 8.383/91 (...)

Art. 7º Sem prejuízo dos pagamentos obrigatórios estabelecidos na legislação, fica facultado ao contribuinte efetuar, no curso do ano, complementação do imposto que for devido sobre os rendimentos recebidos.

Art. 8º O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do apurado na forma do inciso I do art. 15 destalei.

Parágrafo único. Para efeito da redução, o imposto retido ou pago será convertido em quantidade de Ufir pelo valor desta:

- a) no mês em que os rendimentos forem pagos ao beneficiário, no caso de imposto retido na fonte;
- b) no mês do pagamento do imposto, nos demais casos.

Lei nº 8.541/92 (...)

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração.

Somente a DRJ *a quo* apresentou, especificamente, a motivação para a vedação da manobra de compensação efetuada, invocando para tanto o Decreto-Lei nº 2.429/88 e a IN nº 138/90 (fls. 76 a 77):

*12 No tocante ao mérito do argumento - existência de saldo de prejuízos fiscais anteriores provenientes exclusivamente de atividades rurais, que seriam plenamente utilizáveis para a compensação em tela - é preciso distinguir prejuízos fiscais apurados na Demonstração do Lucro Real de prejuízos fiscais apurados na Demonstração do Lucro Real da Atividade Rural.*

*13 O Decreto-lei nº 2.429/88 estabeleceu que:*

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

*14 Este artigo somente foi revogado pelo art. 88, XV da Lei nº 9.430/96.*

*15 A Lei nº 8.023, de 12/04/1990, que alterou a legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural, estabeleceu que:*

*"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."*

*16 E a IN SRF nº 138, de 28/12/1990, dentre outras providências, dispôs sobre a tributação dos resultados da atividade rural:*

*"34. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto á alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração da atividade rural.*

*34.1. A empresa com outras atividades somente poderá utilizar a alíquota favorecida se mantiver escrituração separada das receitas inerentes à atividade rural, de modo a permitir a determinação da receita líquida por atividade. (...)"*

E complementa, afirmando que a impugnante não preencheu a Demonstração do Lucro da Exploração e nem a Demonstração do Lucro Real da Atividade Rural (fls. 56 a 63), mas, apenas, a Demonstração do Lucro Real (fls. 42 a 49).

Assim, no entender deste Conselheiro, com base na documentação constante do processo, apenas quando do julgamento de Impugnação toda a matéria jurídica, agora controversa, foi efetivamente esclarecida.

Em sede de Recurso Voluntário, em relação ao mérito, defende-se a Contribuinte afirmando que exclusivamente desempenhava atividade rural e, ainda, alega que o art. 14 da Lei nº 8.023/90, que rege o tema em esfera legal, não impunha limitações para compensação de prejuízos da atividade rural, percebido em períodos anteriores, com o lucro percebido com demais atividades desempenhadas, como também em relação à porcentagem de 30% do resultado (sendo esta última alegação referente a matéria alheia ao feito).

Reforça o arguido com julgados do antigo E. Conselho de Contribuintes, que endossam a compensação de prejuízos pretéritos, das atividades ruralistas, com resultados posteriores, de outra natureza. Acosta cópias do Lalur e Declarações de Rendimentos de 1989 a 1994.

Quando conhecido o *apelo* pela primeira vez nessa C. 2ª Instância administrativa, em janeiro de 2009, entendeu-se por determinar a v. Resolução nº 191-00.007 (fls. 200 a 202), *em vista que os aspectos fáticos não estão perfeitamente delineados, surgindo dúvida quanto à existência do próprio crédito compensável e da atividade exclusivamente rural, A TURMA À UNANIMIDADE baixa em diligência os autos, para que o contribuinte faça prova desses dois pontos acima ventilados. Advertindo o contribuinte acerca de que nas operações com gado há prazo mínimo para ser considerado atividade rural.*

Em relação à existência do prejuízo, o I. Relator ao tempo de tal determinação, em sua análise, refere-se a prejuízos percebidos no próprio mês de janeiro de 1993 (cuja compensação seria autorizada, no próprio entendimento da DRJ), citando expressamente a decisão recorrida para identificar o objeto de dúvida: *eis o ponto controvertido: " ..Assim, não há prejuízo fiscal da atividade rural no mês de janeiro, a ser compensado na Demonstração do Lucro Real."*

Deve-se esclarecer que não foi alegado pela Contribuinte ter sido este o caso.

Independentemente disso, foi procedida à diligência, intimando-se a Recorrente diversas vezes a apresentar toda sorte de documentação referente às suas atividades e transações procedidas no período, sendo tais solicitações atendidas praticamente em sua totalidade, com exceção das Notas Fiscais de 1993, que a Recorrente alegou não mais as possuir, tendo o prazo legal de guarda se exaurido em 1999 (fls. 211 a 723).

Processo nº 10880.007759/98-31  
Acórdão n.º 1402-003.266

S1-C4T2  
Fl. 841

Contudo, os Livros contábeis operacionais do período (registrados na JUCESP), cópias do LALUR, Declarações e até notas fiscais exemplificativas de 2001 foram trazidas, visando demonstrar que os prejuízos dos anos-calendário anteriores foram devidamente registrados, bem como sempre apenas se exerceu atividade rural (havendo erro no preenchimento da DIRPJ de 1994, inserindo no campo do Lucro Real informações referentes a atividade rural - que possuíam campo próprio).

Munida de tal documentação, a Autoridade Fiscal elaborou Relatório de Diligência Fiscal, obtendo as seguintes conclusões (fls. 727 a 730):

Da análise das informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, verificamos através dos documentos apresentados que:

3.1 – O contribuinte obteve Receita de CR\$ 5.349.288,00 da venda de bois no mês de janeiro de 1993, conforme lançamentos no Livro Diário nº 15 registrado na JUCESP sob o nº 3231 em 14/03/1994, anexo de fls. 190 a 605, demonstrado no quadro abaixo:

RECEITA DAS ATIVIDADES AGROPASTORIS				
Data	Nº Nota Fiscal de Entrada	Conta contábil	Histórico	CR\$
31/01/1993	3424	120-7	Venda de 210 bois	1.085.645,00
31/01/1993	3387	120-7	Venda de 300 bois	1.506.199,00
31/01/1993	3418	120-7	Venda de 190 bois	957.444,00
31/01/1993	2136	120-7	Venda de 200 bois	900.000,00
31/01/1993	2139	120-7	Venda de 200 bois	900.000,00
<b>TOTAL:</b>				<b>5.349.288,00</b>

3.2 – O contribuinte, através dos documentos e informações apresentados apurou um lucro em janeiro de 1993 no valor de **CR\$ 2.719.592,00 antes da compensação dos prejuízos fiscais**, conforme quadro abaixo:

## Demonstração do Resultado do Exercício do Período Base 1994/1993

Linha	Histórico	CR\$ (*)
04	Receita das Atividades Agro-Patoris	5.349.288,00
07	ICMS e Outras Deduções de Vendas	141.756,00
08	RECEITA LIQUIDA	5.207.532,00
26	Custo dos Produtos Agro-Patoris	376.405,00
28	LUCRO BRUTO	4.831.127,00
29	Remuneração, Ordenados, Salários, Gratificações e Encargos	20.843,00
30	Serviços Prestados por Terceiros	24.233,00
33	Variações Monetárias Passivas	15.084,00
34	Despesas Financeiras	7.619,00
36	Outras Despesas Operacionais	273.501,00
38	Receitas Financeiras	322.523,00
41	LUCRO OPERACIONAL	4.812.370,00
45	Saldo Devedor da conta de correção monetária	2.258.951,00
46	RESULTADO DO PERÍODO BASE	2.553.419,00
53	LUCRO LIQUIDO DO PERÍODO DEPOIS DA PROVISÃO DO IR	2.553.419,00

(\*) Valores obtidos da DIPJ 1994/1993

APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA  
Demonstração do Lucro Real do Período Base 1994 / 1993

Linha	Histórico	Valores (CR\$)
01	LUCRO LIQUIDO DO PERÍODO DEPOIS DA PROVISÃO DO IR	2.553.419,00
09	ADIÇÕES - Tributos e Contribuições não pagos	166.173,00
39	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	2.719.592,00
40	Compensações ano 1990/1989	1.236.702,00
42	Compensações ano 1992/1991	1.482.890,00
48	LUCRO REAL	-

(\*) Valores obtidos da DIPJ 1994/1993

## 3.3 – Da origem dos Prejuízos Fiscais:

3.3.1 – O valor apurado do Prejuízo Fiscal no exercício de 1990/1989 no valor de NCz\$ 5.259.448,00 foi demonstrado pelo sujeito passivo nos documentos abaixo relacionados:

- a) Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado de fls. 248 a 250;
- b) Cópia da DIPJ do ano –calendário 1989 de fls. 252 a 260;
- c) Cópia do LALUR do ano–calendário 1989 de fls 261;
- d) Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais – SAPLI de fls. 29.

3.3.2 – Do prejuízo fiscal apurado no exercício 1990/1989 no valor de NCz\$5.259.448,00 o contribuinte utilizou na compensação no mês de janeiro de 1993 o valor de **CR\$1.236.702,00**.

3.3.3 – O valor apurado do Prejuízo fiscal no exercício de 1992/1991 no valor de Cr\$ 2.409.619.999,00 foi demonstrado pelo sujeito passivo nos documentos abaixo relacionados:

- e) Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado de fls. 262 a 264;
- f) Cópia da DIPJ do ano –calendário 1991 de fls. 266 a 272;
- g) Cópia do LALUR do ano–calendário 1991 de fls 437;
- h) Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais – SAPLI de fls. 29.

3.3.4 – Do prejuízo fiscal apurado no exercício 1992/1991 no valor de Cr\$ 2.409.619.999,00 o contribuinte utilizou na compensação no mês de janeiro de 1993 o valor de **CR\$1.482.890,00**

**4 - DA CONCLUSÃO**

**Considerando** que durante esta diligência fiscal o contribuinte obteve Receita da venda de bois no valor de CR\$ 5.349.288,00 no mês de janeiro de 1993, conforme lançamentos no Livro Diário nº 15 registrado na JUCESP sob o nº 3231 em 14/03/1994, porém deixou de apresentar as notas fiscais que deram origem ao lançamento alegando não mais possuí-las em seus arquivos.

**Considerando** que o objeto social do contribuinte é: de fls. 556.

**"O objeto da sociedade consistirá nas seguintes atividades: agricultura e pecuária em terras próprias ou de terceiros; de invernista; bem como na participação em outras sociedades que explore, exclusivamente atividades agrícolas ou pastoris."**

**Considerando** que o contribuinte informa, nas fls. 548 a 549, que o Lucro Real de CR\$ 2.719.592,00 foi erroneamente declarado na DIPJ de 1993 linha 39 da ficha denominada "APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA – DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL", e como tal deveria ter sido declarado na linha 46 da mesma ficha, gerando dúvida sobre o lucro de atividade rural.

**Considerando** que esta diligência fiscal **NÃO** teve como escopo a verificação da origem dos valores de prejuízos fiscais dos anos–calendário 1989 e 1991 utilizados na compensação do mês de janeiro de 1993.

**Concluo**, diante da análise dos documentos apresentados e dos fatos relatados pelo contribuinte concluímos que:

- 1) O crédito apurado no mês de janeiro de 1993 é compensável, conforme item 3.1;
- 2) Os valores apurados e compensados são de atividade rural, pois são oriundos da receita da venda de bois, conforme item 3.2.

Entendendo estarem cumpridos os procedimentos fiscais relacionados com presente Diligência reabro prazo de 15 (quinze) dias, para apresentação de manifestação, caso desejado pela empresa, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a partir da data de ciência do presente Relatório Fiscal.

Como consta de tal Relatório de Diligência, a Autoridade Fiscal, com base nos Livros, Declarações e demonstrações financeiras da Contribuinte, concluiu - diferentemente daquilo constante da Autuação - que a compensação de prejuízo era válida, entendendo que os valores apurados e compensados em janeiro de 1993 são também oriundos de atividade rural, afastando a fundamentação do lançamento do lançamento de ofício.

Contudo, retornando os autos a este E. CARF, a C. Turma *anterior* entendeu que, apesar de ter a Unidade Local efetivamente alcançado uma conclusão, deveria a Autoridade Fiscal ter se aprofundado nas investigações, determinando o *complemento* da diligência anterior. Então, a v. Resolução nº 1103-000.040 foi redigida por Redator *Ad Hoc*, e publicada apenas em setembro de 2015, nos seguintes termos (fls 748 a 753):

*Segundo o entendimento do Relator do acórdão, manifestado no voto apresentado na sessão de julgamento, as diligências não teriam demonstrado completamente o direito da recorrente à compensação dos prejuízos, verbis:*

Embora a Resolução nº 19100.007 da então Primeira Câmara tenha expressamente advertido a Recorrente de que nas operações com gado há prazo mínimo para ser considerado atividade rural, fl. 194, não se vê a demonstração de direito no arcabouço documental por ela trazido quando da resposta ao termo de diligência. Por sua vez, e com a devida vênia, a conclusão do Auditor Fiscal em seu parecer de fls. 623 e seguintes não há de ser levada em conta, no particular, porque parte da premissa que a simples escrituração da venda de bois no livro “Diário nº 15” é suficiente para a caracterização de atividade rural.

Noutra vertente, referido parecer registra que do prejuízo fiscal no valor de Cr\$ 2.409.619.999 (sic) do ano-calendário de 1991 a contribuinte compensou a quantia de CR\$ 1.482.490,00 no mês de janeiro de 1993. Confirma-se, então, a compensação de prejuízo da atividade incentivada com lucro de outra atividade econômica ou derivado de outros resultados não operacionais e, além disso, em período diverso.

*Em seu relatório de diligências, a autoridade fiscal limitou-se a confirmar que tanto o lucro apurado como os prejuízos compensados eram oriundos da atividade rural, mas pelo entendimento do colegiado não foi exaustivo quanto à comprovação da natureza dos resultados apurados no período da compensação (se efetivamente oriundos exclusivamente da atividade rural), nem quanto à comprovação de que as operações de compra e venda de gado obedeceram ao prazo mínimo para serem consideradas como atividade rural, conforme expressamente solicitado na Resolução nº 19100.007, que determinou a realização das diligências.*

*Desta feita, o colegiado resolveu converter, novamente, o processo em diligências para que a unidade de origem adote os procedimentos com vistas ao complemento das informações solicitadas por meio da Resolução nº 191007, nos termos acima.*

*Concluídas as diligências, o processo deve retornar a este Conselho para continuidade do julgamento.*

Remetidos o processo à Unidade Local, como já relatado, a Recorrente foi intimada a proceder às seguintes providências (fls. 770):

Processo nº 10880.007759/98-31  
Acórdão n.º 1402-003.266

S1-C4T2  
Fl. 845

- 1) Comprovar, de maneira exaustiva, que os resultados apurados no período de compensação efetivamente decorreram exclusivamente da atividade rural, frisando que no entendimento expressado pelo relator do acórdão, transcrito na Resolução nº 1103-000.040 (fls. 1.047 do processo nº 10880.007759/98-31) "...a simples escrituração da venda de bois no livro Diário nº 15..." não se afigura suficiente para a "...caracterização da atividade rural";
- 2) Comprovar que as operações de compra e venda de gado obedeceram ao prazo mínimo para serem consideradas como atividade rural.

Não obstante as tentativas da Autoridade Fiscal em contatar a Contribuinte, mantendo efetivo contato com seu Representante, não houve o atendimento da determinação.

Após tal digressão explicativa do contexto atual da lide, apresenta-se circunstância em que o *complemento* probatório, expressado na última v. Resolução *a quo* não foi produzido.

Diante disso, procede-se, agora, à apreciação da tese arguida pela da Contribuinte, ponderando, primeiramente, a necessidade da comprovação exigida em relação à atividade exercida e, caso positivo, verificando, posteriormente, a satisfatoriedade das provas já produzidas, dentro do contexto da demanda, acima apresentado.

Como dito, a Recorrente alega que o art. 14 da Lei nº 8.023/90 não traz consigo vedação à utilização de prejuízos da atividade rural, de períodos anteriores, com o lucro real, proveniente de outras atividades. De fato, não há proibição expressa de tal manobra em tal regra.

Mas ficou claro e consta expressamente do v. Acórdão recorrido que, não obstante o art. 14 da Lei nº 8.023/90 determinar que *o prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores*, a impossibilidade da compensação efetivamente procedida pela Contribuinte em janeiro de 1993 deu-se em razão da atividade rural ser tributada por alíquota favorecida, atraindo a previsão do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88, no qual se estabelece que a *pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas a tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade* (esse fundamento legal complementar não foi objetivamente especificado no Auto de Infração).

O mesmo consta da IN nº 138/90, que trata dos procedimentos do registro da tributação dessa atividade sob alíquota favorecida, vedando a compensação desses prejuízos percebidos com o lucro de outras transações.

Ocorre que - de um lado - desde 1991, a alíquota do IRPJ destinada à tributação da atividade rural era de 25%, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.023/90<sup>2</sup> (percentagem repetida na própria IN nº 138/90, item 34<sup>3</sup>), sendo a mesma percentagem que também onerava, ordinariamente, o lucro real percebido com demais atividades das pessoas jurídicas (art. 3º Lei nº 8.541/92<sup>4</sup>).

Uma vez que não há vedação expressa no art. 14 da Lei nº 8.023/90 para a compensação de prejuízos pretéritos da atividade rural com o lucro real de outras atividades, sendo a suposta existência de alíquotas diferenciadas e reduzidas o discrimén legal específico (constante do Decreto-Lei nº 2.429/88) que, realmente, justificou a *glosa* da compensação de prejuízos, não subsistiria a fundamentação jurídica do lançamento de ofício.

O antigo E. Conselho de Contribuinte já manifestou tal entendimento nos Acórdãos nº 108-05.773, nº 108-05.983, nº 108-06.176, nº 108-06.290 e nº 108-06.284, todos proferidos pela C. 8ª Câmara do C. Primeiro Conselho, entre 1999 e 2000, exonerando o crédito tributário exigido sob a mesma fundamentação logo acima exposta.

Todavia - por outro lado - tal corrente considerava a tributação do IRPJ incidente sobre o lucro real no período (de 1990 a 1993) exclusivamente sob a alíquota de 25%, quando, na verdade, já em janeiro de 1993 era aplicável o Adicional do Imposto de Renda diretamente sobre parcelas do Lucro Real, sob a razão de 10%, nos termos do art. 10 da própria Lei nº 8.541/92<sup>5</sup> (não se tratando aqui do *AIRE*, de competência estadual, originalmente previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988).

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 34. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração da atividade rural.

<sup>4</sup> Art. 3º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal.

§ 1º O imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota de 25% sobre o lucro real expresso em quantidade de Ufir diária.

<sup>5</sup> Art. 10. A partir de 1º de janeiro de 1993, a pessoa jurídica estará sujeita a um adicional do Imposto de Renda à alíquota de dez por cento sobre a parcela do lucro real ou arbitrado que ultrapassar:

I - 25.000 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;

II - 300.000 Ufir, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente.

§ 1º A alíquota de adicional de que trata este artigo será de quinze por cento para os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos desesenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil.

§ 2º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

§ 3º O limite previsto no inciso II do caput deste artigo será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de período-base inferior a doze meses.

Posto isso, diverge-se de interpretações que tratam o Adicional do Imposto de Renda previsto na norma acima mencionada como elemento *alheio* e *desvinculado* deste tributo federal sobre a renda ou mesmo como componente quantitativo *diverso* de alíquota.

E, ao seu turno, esse Adicional do Imposto de Renda, durante os períodos envolvidos no presente debate, não incidia sobre o lucro percebido com atividades rurais, nem mesmo em 1993.

Nessa esteira, ilustrando posição jurisprudencial majoritária nas C. Câmaras do E. Conselho de Contribuintes, confira-se o Acórdão nº 105-13.334, proferido pela C. 5ª Câmara, cujo voto vencedor foi redigido pelo I. Conselheiro Luiz Gonzaga Medeiros Nóbrega, publicado em 18/10/2000:

*IRPJ — ATIVIDADE RURAL — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS*

*Os prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, relativos à atividade rural, somente poderão ser compensados com lucros da mesma atividade.*

(...)

*O lançamento decorreu de revisão sumária da declaração, cujos valores estão colocados com parcimoniosa argumentação e correspondem apenas ao mês de dezembro de 1993 (ex. 94), como o comprova o texto trazido a fls. 13: "PREJUÍZO FISCAL INDEVIDAMENTE COMPENSADO NA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL, CONFORME DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO EM ANEXO."*

(...)

*Ainda que o único benefício fiscal da atividade rural fosse a alíquota diferenciada, argumento implícito na tese da defesa, esta não prevaleceria, não obstante a respeitável divergência jurisprudencial invocada pela Recorrente, uma vez que, conforme discorrido acima, o lucro real daquela atividade não se sujeita ao adicional do IRPJ, o qual constitui, na prática, em alíquotas majoradas a serem adotadas pelas pessoas jurídicas para a apuração do imposto incidente sobre as demais atividades, permanecendo incólume a regra contida no artigo 8º, do Decreto-lei nº 2.429/1988, no ano-calendário de 1993.*

Desse modo, realmente, o suposto lucro real apurado e declarado pela Contribuinte, em janeiro de 1993, como obtido por meio de outras atividades estava sujeito a

alíquotas superiores àquelas dirigidas às atividades rurais que deram margem aos *prejuízos* percebidos entre 1989 e 1991.

Perante tal fato, considerando conjuntamente as disposições do art. 14 da Lei nº 8.023/90 com o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88 (mesmo ignorando qualquer previsão veiculada por normativo infralegal), seria procedente a fundamentação do lançamento se, de fato, as receitas que formaram o lucro real compensado fossem oriundas de atividades não rurais.

Em razão disso, deve-se agora analisar a alegação e as comprovações de que a Recorrente apenas explorava atividade rural, de modo que os valores apurados em janeiro de 1993, mesmo que *erroneamente* declarados como lucro real de outras atividade na DIRPJ/94, seriam também advindos desse seu exclusivo objeto social.

Como já relatado, em sede de Impugnação a Contribuinte já afirmava que suas receitas eram exclusivas da atividade pecuária, com venda de gado (fls. 03 a 05). Naquela *Defesa* não se produziu prova de tal fato, voltando todos os esforços a demonstrar o *histórico* dos prejuízos utilizados e seu registro contábil.

Mas, deve-se considerar aqui que o Auto de Infração é fruto exclusivo de *revisão sumária da DIRPJ/94* e não resultado de Ação fiscal, investigativa, junto à Contribuinte.

O motivo da *constatação* no Auto de Infração de que foram compensados prejuízos fiscais de atividade rural de períodos anteriores com lucro real de outras atividades foi, apenas e objetivamente, baseado no *local* (linha, quadro e anexo) da DIRPJ em que registrou-se os resultados do período, então destinado ao lucro real *ordinário* e não ao lucro da atividade rural.

Sobre a argumentação de que a Recorrente apenas exercia atividade rural, no v. Acórdão *a quo* (proferido onze anos após os *atos geradores* e seis anos após a apresentação da Impugnação) registrou-se entendimento que tal fato seria **indiferente** para prevalência da infração, a qual estaria consubstanciada apenas no preenchimento equivocado da DIPRJ/94 e efeitos dessa informação procedida:

*Esses prejuízos fiscais da atividade rural não se confundem e não se substituem - mesmo para empresas cujas atividades sejam exclusivamente rurais - com prejuízos fiscais apurados na*

*Demonstração do Lucro Real (fl. 50), que as empresas dedicadas exclusivamente à atividade rural também devem preencher, pois nem todos os seus resultados são derivados da atividade rural, como por exemplo, receitas financeiras, variações monetárias, lucro inflacionário, etc., além de outros ajustes necessários, como por exemplo, excesso de remuneração de dirigentes, etc ..*

(...)

22 Verifica-se que a impugnante não preencheu a Demonstração do Lucro da Exploração e nem a Demonstração do Lucro Real da Atividade Rural (fls. 56 a 63), mas, apenas, a Demonstração do Lucro Real (fls. 42 a 49). Assim, não há prejuízo fiscal da atividade rural, no mês de janeiro, a ser compensado na Demonstração do Lucro Real. Por outro lado, não há saldo de prejuízo fiscal das demais atividades (fl. 30) para efetuar a compensação.

23 Portanto, **VOTO** por ser o lançamento considerado **PROCEDENTE**, na íntegra, conforme o demonstrativo a seguir.

(fls. 78 e 79 - destacamos)

Somente se atribuiu relevância potencialmente *eficaz* à alegação de que a Contribuinte exclusivamente exercia atividade rural (no sentido de poder validar sua manobra de compensação) no julgamento que resultou na v. Resolução nº 191-00.007, proferida 16 (dezesesseis) anos após os fatos geradores, quando decidiu-se, então pela primeira vez, investigar a sua veracidade e características concretas.

Apesar disso, durante essa primeira diligência, em 2010, que perdurou meses, a Contribuinte atendeu a todas intimações, apenas não entregando as notas fiscais correspondentes às transações do período de 1993 (*descritas nas folhas 21, 32, 125, 142, 149, 151, 165, 177, 197, 205, 306, 308 e 335*), posto que não mais as possuía, justificando o ocorrido pela consumação do prazo legal de *guarda* de documentação fiscal.

E, mesmo assim, a Unidade Local, analisando cópias do Livro Diário de 1993 (devidamente registrado na JUCESP), cópias do LALUR e dos balanços de 1989 e 1991, chegou à conclusão de que este *lucro real* apurado em 1993 é oriundo de atividade rural e, conseqüentemente, a compensação procedida teria sido lícita.

Nesse ponto é crucial ponderar que a escrita contábil e os demonstrativos, financeiros e fiscais, dos contribuintes possuem valor relativo, devendo as informações

constantes desses registros ser suportadas por documentos hábeis, idôneos e correspondentes, como dispõe o art. 923 do RIR/99<sup>6</sup>.

Numa demanda administrativa, desenvolvida e apreciada sob circunstâncias *normais*, seria adequado e justificável condicionar a comprovação do direito alegado pela Parte, baseado em registros contábeis, a confirmação por outras provas documentais.

Porém, deve-se considerar que aqui se está diante de transações empresariais ocorridas há mais de 25 (vinte e cinco) anos - fato extraordinário na atual rotina jurisdicional dessa C. Corte administrativa - e que, mesmo quando da prolatação da decisão da DRJ *a quo*, o prazo de guarda de tais documento já havia sido consumado há quase 5 anos (lembrando que não houve questionamento específico da Fiscalização, quando da lavratura da Autuação, sobre a natureza das atividades desenvolvidas, mas apenas do preenchimento da Declaração de Rendimentos).

E tratando-se de revisão sumária de DIRPJ, em que não se procedeu a nenhuma ação fiscalizatória (que culminaria na edificação de um conjunto probatório específico pelo Fisco, arrimando materialmente a infração imputada, cabendo, assim, ao contribuinte desconstruí-lo), bem como de acusação fiscal de mera compensação indevida de prejuízos, a qual não se vale de *presunções legais* ou inversão legal do ônus da prova, incide ao caso a prescrição dos arts. 924 e 925 do RIR/99:

#### *Ônus da Prova*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.*

#### *Inversão do Ônus da Prova*

*Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração. (destacamos)*

Não existe nos autos nenhuma prova concreta que contrarie os registros contábeis da Recorrente além da *forma* como esta procedeu ao preenchimento da sua DIRPJ/94.

---

<sup>6</sup> Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais

Em acréscimo, como atestou a Autoridade Fiscal, o Livro Diário da Recorrente estava registrado na JUCESP, fato este que não pode ser ignorado na devida valoração dessa prova, principalmente em face da certa e inquestionável impossibilidade de se produzir novas provas, mais precisas, sobre os mesmo fatos/eventos lançados na contabilidade (divergindo-se, então, da posição adotada na segunda v. Resolução, de nº 1103-000.040, proferida em 2015 nestes autos).

Sobre tema muito semelhante, já se posicionou esta C. 2º Turma Ordinária por meio do Acórdão nº 1402-002.392, de votação unânime e relatoria do I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, publicado 09/03/2017:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Na apuração do resultado na alienação de imóvel integrante do ativo circulante, a composição do custo de aquisição pode ser exigida respeitado o prazo quinquenal. Além desse período, o valor total do custo informado na DIPJ deve ser tido como fidedigno se corroborado nos balanços da pessoa jurídica. A aplicação do art. 37, da Lei nº 9.430/96 deve ser direcionada a situações nas quais o impacto do fato em períodos posteriores seja inevitável por decorrência legal.*

*(...)*

*A questão principal sob exame consiste na ausência de documentos que demonstrassem o custo de aquisição do empreendimento Shopping Goiabeiras alienado no ano-calendário de 2008, operação essa objeto do procedimento fiscal. Com isso, o valor correspondente foi integralmente excluído pelo Fisco da apuração do resultado no período.*

*O custo do imóvel correspondeu exatamente ao valor contábil do bem registrado no ativo. Intimado a demonstrar esse montante, a interessada alegou não mais dispor dos documentos referentes à construção do empreendimento.*

*Não há dúvidas quanto à necessidade de comprovação documental dos valores que integram a escrituração. Sob essa ótica, a princípio, o agente fiscal teria agido dentro dos preceitos normativos.*

*Entretanto, algumas circunstâncias devem ser consideradas.*

*A interessada apresentou os balanços de 1995 a 2008, alguns deles publicados em jornais da época, que não foram*

considerados pela Fiscalização. Não há qualquer indicativo de que esses documentos tenham sido elaborados posteriormente.

De acordo com o balanço referente ao ano-calendário de 1995, em 31/12/1995 o valor do imóvel era de R\$ 25.613.277,00. A partir dessa data e até a operação de venda em 2008 o valor do bem sofreu acréscimo de menos de 10% (dez por cento), finalizando no montante de R\$ 27.298.799,21 correspondente ao custo glosado. Aquele acréscimo ocorreu entre os anos de 1996 e 2002, permanecendo quase constante a partir daí.

Assim, a formação do custo ocorreu em seu valor mais relevante até o ano-calendário de 1995, parecendo corresponder ao período de construção do empreendimento.

Isso significa que a intimação do Fisco dirigiu-se na quase totalidade a documentos referentes no mínimo há 13 (treze) anos atrás.

Pelo fato do custo ter sido levado a resultado quando da venda do bem em 2008, a Fiscalização não teceu qualquer juízo de valor em relação às considerações acima e entendeu que caberia a apresentação da documentação pertinente.

Quanto a essa questão, a decisão recorrida embasou a concordância com o procedimento fiscal no art. 37, da Lei nº 9.430/96:

(...)

Não consigo ver razoabilidade na aplicação ao presente caso de forma a embasar a exigência de documentos para comprovar fatos ocorridos há mais de 13 (treze) anos.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso e cancelar o lançamento, ficando prejudicadas as demais razões de defesa, decisão essa aplicável também à cobrança da CSLL. (destacamos)

Ora, não só todos os elementos de prova efetivamente presentes nos autos apontam para o fato dos valores que formaram o *lucro real* declarado pela Contribuinte em janeiro de 1993 terem sido também fruto do desempenho de atividade rural, como a própria Unidade Local se *convenceu* disso e corroborou a alegação e pedido da Recorrente em primeiro Relatório de Diligência.

Ainda que possa se apresentar conjunto probante a quem daquele tipicamente exigido em casos como o presente, resolver a demanda em desfavor da Contribuinte por tal suposta carência implicaria em também presumir totalmente inválida a sua escrita contábil, devidamente registrada na Junta Comercial, em total contrariedade ao art. 924 do RIR/99.

Embora o *princípio da duração razoável do processo não* seja direta e tipicamente incidente na resolução meritória de contendas administrativas fiscais, a prolongação da presente demanda (quase 20 anos, desde a apresentação da Impugnação) excede a segura noção daquilo que se pode considerar como *padrão* e não se deu por culpa da Recorrente, não podendo, assim, operar desfavoravelmente ao seu direito alegado os reflexos e consequências do ocorrido.

Quanto à questão do *intervalo* da operação de compra e venda de gado, no sentido de verificar se seu *ciclo comercial* teria superado ou não 1 (um) ano para ser considerada atividade rural, temos que tal questionamento específico foi incidentalmente aventado na primeira v. Resolução de 2010 (o que atrairia a prescrição da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72), momento em que a produção (ou localização) de novas provas hábeis sobre tal característica específica da operação estava, certamente, prejudicada.

Ainda sobre isso, mesmo que não seja possível, agora, mensurar o tempo efetivo do *iter* transacional da alienação das reses que formou a receita objeto de controvérsia, pode se considerar que tal matéria está devidamente encampada na atribuição de validade dos seus registros contábeis e dos balanços da época, que trataram tais valores como receita de atividade rural.

Repita-se, a confirmação *empírica* de tal constatação, agora, não se apresenta razoável ou mesmo factível, representando ônus processual demasiado à Recorrente.

Deve ser rechaçada a imposição de *probatio diabolica*.

Posto isso, com base no conjunto de provas disponível e a ponderação circunstancial de seu valor e efeitos, procedida à luz das prescrições aplicáveis, reforçada pelo posicionamento prévio da Unidade Local sobre o tema, considera-se satisfatoriamente comprovado que as receitas que formaram o *lucro real* apurado no mês de janeiro de 1993 são integralmente provenientes de atividade rural, apesar da existência de *equivoco* no preenchimento nos campos da DIRPJ/94.

Uma vez se tratando de prejuízos e lucros provenientes de atividade rural, a vedação legal extraída das disposições do art. 14 da Lei nº 8.023/90 e do art. 8º do Decreto-Lei nº 2.429/88 não se aplica ao presente caso, esvaziando integralmente o fundamento da Autuação combatida pela Recorrente.

Processo nº 10880.007759/98-31  
Acórdão n.º **1402-003.266**

**S1-C4T2**  
Fl. 854

---

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o lançamento de ofício.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella