



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13510.000174/2005-87  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.975 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de maio de 2024  
**Recorrente** MARICULTURA DA BAHIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ÔNUS DA PROVA DA ORIGEM DE PREJUÍZO FISCAL EM ATIVIDADE RURAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à confrontação de glosa decorrente da transposição, para os controles da Receita Federal, de prejuízo fiscal informado em DIPJ como decorrente de atividade rural, como se decorrente de atividade não-rural, e não para atribuir a natureza de atividade rural a prejuízos informados como decorrente de atividade não-rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.975 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 13510.000174/2005-87

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MARICULTURA DA BAHIA S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-005.431, na sessão de 16 de março de 2021, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. LIMPEZA E ACONDICIONAMENTO POR PROCEDIMENTO INDUSTRIAL. MANUTENÇÃO DA COMPOSIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO IN NATURA. ENQUADRAMENTO.

A carcinicultura, desde que mantidas a composição e as características do produto in natura, mesmo que haja o acondicionamento e limpeza do produto por procedimento industrial, caracteriza-se como atividade rural nos termos do art. 2º da Lei n.º 8.023/90.

APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO DO ART. 512 DO RIR/99. MÚLTIPLAS ATIVIDADES. RURAIS E NÃO RURAIS. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES EQUIVOCADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O benefício previsto no art. 512 do RIR/99 somente aproveita a atividade rural. Possuindo no contrato social do sujeito passivo várias atividades, rurais e não rurais, e tendo suas declarações equívocos reconhecidos por ele próprio, cabe a ele provar que os prejuízos a serem utilizados para o benefício acima citado são provenientes da atividade rural.

O litígio decorreu de lançamento de IRPJ apurado no ano-calendário 2000 a partir da constatação de compensação de prejuízos fiscais acima do saldo disponível no período. A autoridade julgadora de 1ª instância, depois de promover diligência na qual não restaram comprovadas as alegações de existência de prejuízos fiscais anteriores e o exercício de atividade rural, declarou procedente o lançamento (e-fls. 355/363). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 440/450).

Cientificada em 07/05/2021 (e-fl. 455), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 13/05/2021 (e-fls. 457/468) arguindo *contradição e omissão do acórdão recorrido acerca da comprovação da origem dos prejuízos e omissão quanto a alegação da aplicação do princípio da verdade material*, aos quais foi negado seguimento porque não demonstrado nenhum vício na decisão, conforme e-fls. 472/477)

Notificada da rejeição dos embargos em 16/08/2021 (e-fl. 483), a Contribuinte interpôs recurso especial em 23/08/2021 (e-fl. 484/508) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 586/590, do qual se extrai:

4. Suscita a Recorrente, para discussão, a seguinte matéria: **“ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral, quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural, na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais”**.

5. Destaca-se, de início, que o recurso especial tem por escopo uniformizar a interpretação da legislação tributária entre os diversos colegiados que compõem o CARF (câmara, turma de câmara, turma especial, turma extraordinária ou a própria CSRF), não se prestando, pois, a viabilizar a abertura de uma terceira instância de julgamento (Acórdão CSRF n.º 9101-001.450, de 2012). Desse modo, as turmas da CSRF somente podem vir a ser acionadas se houver a comprovada necessidade de

unificação do entendimento daquele Conselho (Acórdão CSRF n.º 9101-004.830, de 2020).

6. O alegado dissenso interpretativo deve ocorrer em relação a questões de direito (Acórdão CSRF n.º 9101-004.760, de 2020), tratando, todos os julgados comparados, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-002.102, de 2015) ou semelhante (Acórdão CSRF n.º 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-004.835, de 2020). Se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam similares, não há falar-se em discordância de decisões (Acórdão CSRF n.º 9101-005.239, de 2020), uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito, unicamente, à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF n.º 9101-005.211, de 2020).

7. A divergência jurisprudencial, portanto, não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF n.º 9101-005.206, de 2020), e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF n.º 9101-004.772, de 2020), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção (Acórdão CSRF n.º 9101-003.906, de 2018).

8. Por outro lado, na atual fase processual — de exame de admissibilidade de recurso especial —, somente são examinados os pressupostos regimentais para o seguimento ou não do recurso especial, em face dos apontados desacordos na interpretação da legislação tributária. Pedidos de outra natureza, que não invocam qualquer dissídio jurisprudencial e que em nada influenciam no seguimento ou não do recurso especial, serão objeto de apreciação pela CSRF, caso esse recurso venha a obter seguimento, cabendo àquele Colegiado decidir pelo seu conhecimento ou não e, se conhecido, pela sua procedência ou não.

9. Da contraposição dos fatos e fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos confrontados, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso interpretativo, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

[...]

10. Afirma-se, em síntese, que, *embora conste a previsão da prática de outras atividades, que não a rural, no contrato social da recorrente, imperioso ressaltar que, em momento algum, restou evidenciada a prática de qualquer dessas atividades, sendo certo que não compete à Recorrente produzir prova negativa, mas sim à fiscalização demonstrar o contrário, o que não ocorreu nestes autos* (e-fls. 507, subitem 4.8).

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral [*na análise procedida foi verificado que, no ano de 1997, a contribuinte não apresentou prejuízo referente à atividade rural, possuindo somente prejuízo da atividade geral*], quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural [*os prejuízos fiscais formados nos anos-calendário de 1992 a 1998, ..., são todos decorrentes da atividade rural exercida pela impugnante*], na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais [*o contrato social da Recorrente demonstra que seu objeto possui outras atividades, às quais não se enquadrariam como rurais*], é do contribuinte [*a responsabilidade pelo ônus da prova é da Recorrente*], o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1802-00.242) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral [*a DIRPJ/1994 registra prejuízo de outras atividades e as fichas que alimentam o controle da Receita foram também preenchidas como se fossem de outras atividades*], quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural [*explora exclusivamente atividade agropecuária,*

*sendo o prejuízo obtido no ano-calendário de 1993 decorrente do exercício de atividade rural], na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais [consta do contrato social do recorrente a possibilidade de exercício de outras atividades que não atividade rural], é do fisco [O ônus da produção de tal prova é da fiscalização].*

13. Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1401-002.286), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, uma vez que as discussões prevalentes nos acórdãos recorrido e paradigma são diferentes.**

14. Enquanto na **decisão recorrida** discute-se o *ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral, quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural, na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais*, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1401-002.286), **ao contrário**, discute-se se a fiscalização se equivocou, ou não, *ao não aproveitar todo o prejuízo da atividade rural com o lucro da atividade rural.*

15. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

16. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

Aduz a Contribuinte que, em impugnação, *demonstrou, de forma inequívoca, a origem dos créditos indevidamente glosados, oriundos da exclusiva atividade rural que desempenhara, ocasião em que demonstrou documentalmente a fragilidade da autuação e afastou as conclusões lançadas.* Relata a determinação para que fosse, em diligência, *comprovado, através das notas fiscais emitidas pela empresa nos anos calendário de 1992 a 1997, se realmente toda a receita auferida no período é proveniente de atividade rural, mas observa que a fiscalização visitou as instalações da empresa Valença Maricultura da Bahia, incorporadora da Recorrente, que manteve processo produtivo idêntico ao da Recorrente e, inclusive, passou a utilizar as mesmas edificações e instalações que esta utilizava em seu processo produtivo, além de que, ambas produzem(iam) os mesmo produtos: camarão com cabeça congelado, calda de camarão congelada, de diversos ditos/ tamanhos (classificação) armazenados em embalagens de 1 kg..* A fiscalização teria certificado *que o processo produtivo da empresa Valença Maricultura da Bahia, incorporadora da Recorrente, envolvia várias etapas, que descreve, bem como identificado com maior clareza de detalhes quais são as atividades desenvolvidas pela Recorrente.*

Apesar de ter compreendido *o processo produtivo da Recorrente de forma clara, com considerável clareza de detalhes, ressaltando que este é voltado para criação e comercialização de camarões, atividade definida como carcinicultura, a fiscalização concluiu que suas atividades não podem ser consideradas como atividade rural, por entender que há beneficiamento do produto durante o processo produtivo, além de ressaltar que o patrimônio da empresa fiscalizada era consideravelmente elevado, o que afastaria seu enquadramento desenvolvidora de atividade rural.*

Diante das decisões no sentido de que a Contribuinte *não logrou êxito em comprovar suas alegações, apesar de também em recurso voluntário ter evidenciado a natureza das atividades que exercia, sendo certo que estas inequivocamente não podem ser enquadradas de outra forma se não como rurais*, confronta-se o acórdão recorrido que *concluiu que as atividades de carcinicultura, desenvolvidas pela Recorrente, caracterizam-se como atividade rural, contudo e ressaltou que em seu contrato social há a previsão de desempenho de outras atividades além da rural.*

Registra ter oposto embargos de declaração, *onde evidenciou a ocorrência de contradição no acórdão supra, que expressamente consignou que “a principal atividade da Recorrente se caracteriza como atividade rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.023/90” (fl. 449), mas concluiu que o “fato de não conseguir identificar a origem dos prejuízos por meio de provas, sendo que a responsabilidade pelo ônus da prova é da Recorrente, por força do art. 15 e seguintes do Dec. 70.235/72 e do art. 373 do CPC, não pode a Contribuinte, no caso em questão, aproveitar do benefício concedido pelo art. 512 do RIR/99”, bem como apontou omissão quanto à alegação da aplicação do princípio da verdade material, já que reconheceu que a “a principal atividade da Recorrente se caracteriza como atividade rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.023/90” (fl. 449), mas ignorou o quanto a Recorrente alegou em seu recuso voluntário.* Contudo, os embargos de declaração foram rejeitados e o acórdão embargado restou inalterado, seguindo-se a interposição de recurso especial arguindo a seguinte divergência jurisprudencial:

3.1. O art. 512 do RIR/99, vigente à época dos fatos, dispõe o seguinte:

*“ Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14)”*

3.2. Por sua vez, o mencionado art. 510 do mesmo diploma legal estabelece o quanto segue:

*“ Art. 510. 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 neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15)”*

3.3. Nesse contexto, conforme ventilado alhures, a Recorrente vem demonstrando, desde sua primeira manifestação nos autos, que o lucro real apurado no ano de 2000 foi compensado com prejuízos fiscais da atividade rural, mais especificamente carcinicultura, de exercícios anteriores (1992/1998), ressaltando que sobre referida compensação não incide a limitação de compensação de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, nos exatos moldes como permite o art. 512 do RIR/99.

3.4. Além disso, inequivocamente restou reconhecido, no curso do presente processo fiscal, que a atividade desenvolvida pela Recorrente naquele período é considerada como atividade rural, carcinicultura, sendo certo que a própria fiscalização, ao analisar seu processo produtivo, apontou que pôde *“identificar com maior riqueza de detalhes quais são as atividades desenvolvidas pela empresa”* (fl. 341), o que resultou no reconhecimento, por parte do acórdão de recurso voluntário, que referida atividade se enquadra no conceito de atividade rural:

*“ CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. LIMPEZA E ACONDICIONAMENTO POR PROCEDIMENTO INDUSTRIAL. MANUTENÇÃO DA COMPOSIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO IN NATURA. ENQUADRAMENTO.*

*A carcinicultura, desde que mantidas a composição e as características do produto in natura, mesmo que haja o acondicionamento e limpeza do produto por procedimento industrial, caracteriza-se como atividade rural nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023/90.*

*(...)*

*(Fl. 440)*

3.5. Contudo, em que pese reconhecer expressamente que a atividade desenvolvida pela Recorrente em seu processo produtivo se enquadra como atividade rural, com destaque para o fato de que a própria fiscalização não apontou qualquer outra atividade, que não a rural, no referido processo produtivo, o acórdão de recurso voluntário (fl. 440/450) concluiu pela impossibilidade de aproveitamento do benefício previsto no art. 512 do RIR/99, **sob o argumento de que a Recorrente possuía outras atividades em seu contrato social que não a rural:**

“ (...)

*APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO DO ART. 512 DO RIR/99. MÚLTIPLAS ATIVIDADES. RURAIS E NÃO RURAIS. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES EQUIVOCADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.*

*O benefício previsto no art. 512 do RIR/99 somente aproveita a atividade rural. Possuindo no contrato social do sujeito passivo várias atividades, rurais e não rurais, e tendo suas declarações equívocos reconhecidos por ele próprio, cabe a ele provar que os prejuízos a serem utilizados para o benefício acima citado são provenientes da atividade rural.”*

3.6. Entretanto, como amplamente demonstrado nos autos, iniludivelmente as atividades econômicas desenvolvidas pela Recorrente durante todo o período compreendido entre 1992 e 1998 se enquadram exclusivamente como atividade rural, o que, inequivocamente, lhe garante o aproveitamento do benefício previsto no art. 512 do RIR/99.

3.7. Nesse sentido, mas de forma completamente distinta da ocorrida nos presentes autos, no que tange ao gozo do benefício do art. 512 do RIR/99 por sujeito passivo que possua em seu contrato social a possibilidade de desenvolvimentos de outras atividades, no acórdão n.º **1802-00.242 (primeiro paradigma, doc. 02)**, proferido nos autos do PAF n.º 10140.000852/2004-98, pela 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, a conclusão alcançada foi que a “*simples previsão de possibilidade de exercício de outra atividade que não a rural em seu contrato social não significa que a referida atividade é a efetivamente exercida pelo contribuinte*”.

3.8. Ou seja, o acórdão n.º **1802-00.242 (primeiro paradigma, doc. 02)**, aplicando a presunção legal do art. art. 512 do RIR/99, concluiu que a contribuinte que exerce atividade exclusivamente rural tem o direito de aproveitar todo o prejuízo da atividade rural com o lucro da atividade rural, revelando-se indiferente o fato de constar em seu contrato social a previsão da possibilidade de desempenhar outra atividade, caso a autoridade fiscal não demonstre que houve o exercício de qualquer atividade além da agropastoril:

“ (...)

*Como visto, em seu apelo, o ora recorrente limita-se a se insurgir quanto limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais no que se refere ao IPR.J. Afirma que sua atividade é exclusivamente rural e que, em razão de tal fato, não se submete ao limite de 30%.*

*De fato, não obstante constar do contrato social do recorrente a possibilidade de exercício de outras atividades que não atividade rural, não se verifica, nos autos, prova de que, de fato, havia o exercício de qualquer atividade além da agropastoril.*

*Ora, a simples previsão de possibilidade de exercício de outra atividade que não a rural em seu contrato social não significa que a referida atividade é a efetivamente exercida pelo contribuinte. Caberia A autoridade fiscal demonstrar que, de fato, houve o exercício de atividades outras .*

*A ausência de qualquer prova idônea do exercício de outras atividades que não a atividade rural acaba por inviabilizar a autuação objeto do presente.*

*Registre-se que não há como se exigir que o contribuinte produza prova negativa, ou seja, que comprove não ter exercido outra atividade que não a rural. O ônus da produção e tal prova é da fiscalização, que não se desincumbindo do seu ônus, acaba por invalidar o lançamento.*

(...)"

3.9. Enquanto no acórdão recorrido, em situação idêntica à havida no acórdão n.º **1802-00.242 (primeiro paradigma, doc. 02)**, já que o órgão julgador expressamente reconhece que a atividade econômica da Recorrente é classificada como rural e que não há qualquer prova da produção de outra atividade que não a rural, a conclusão que se alcança é completamente distinta, já que restou afastado o benefício previsto no art. 512 do RIR/99, confira-se mais uma vez:

(...)

3.10. Por oportuno, importante frisar que a similitude fática entre o acórdão recorrido e o 1º acórdão paradigma é latente, uma vez que *i)* ambos versam sobre a classificação da atividade desenvolvida pela empresa fiscalizada como rural, e *ii)* em ambos os casos restou reconhecida a previsão da prática de outra atividade que não a rural em seus contratos sociais, mas em ambos não há qualquer prova de sua prática, sendo certo que, em que pese a similitude fática apontada, a conclusão sobre o gozo do benefício previsto no art. 512 do RIR/99, que afasta o limite previsto no caput do art. 510 do mesmo diploma legal, foi completamente distinta.

3.11. No quadro a seguir é possível identificar com ainda mais clareza a similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma:

[...] *(destaques do original)*

Afirma o prequestionamento da matéria *alusiva ao gozo do benefício previsto no art. 512 do RIR/99*, tanto em recurso voluntário como na ementa do acórdão recorrido e, *demonstrada a divergência acerca da possibilidade de gozo do benefício previsto no art. art. 512 do RIR/99, que permite a compensação integral do lucro da atividade rural com o prejuízo da mesma atividade, sem a trava dos 30% (trinta por cento)*, passa ao mérito da questão, argumentando que:

4.1. Conforme consignado alhures, o acórdão recorrido reconheceu expressamente que a atividade principal desenvolvida pela Recorrente é classificada como rural:

*“ CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. LIMPEZA E ACONDICIONAMENTO POR PROCEDIMENTO INDUSTRIAL. MANUTENÇÃO DA COMPOSIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO IN NATURA. ENQUADRAMENTO.*

*A carcinicultura, desde que mantidas a composição e as características do produto in natura, mesmo que haja o acondicionamento e limpeza do produto por procedimento industrial, caracteriza-se como atividade rural nos termos do art. 2º da Lei n.º 8.023/90.*

(...)"

4.2. Partindo-se dessa premissa, considerando-se superada a questão quanto à natureza da atividade exercida pela Recorrente (carcinicultura), uma vez que demonstrado o seu caráter minentemente rural e não industrial, não há que se falar em impossibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados decorrentes de tal atividade com lucros da mesma atividade.

4.3. Contudo, conforme disposto no relatório da autuação fiscal, mantido pelo acórdão recorrido, a Recorrente teria compensado indevidamente no ano-calendário de 2000 o valor de R\$ 6.558.482,43, a título de prejuízos da atividade rural com o lucro real apurado no mesmo período. Assim o Sr. Fiscal efetuou a glosa da compensação que entendeu ser indevida e, por conseguinte, compensou 30% do lucro real apurado no

ano-calendário de 2000, ou seja, o valor de R\$ 1.967.544,73, com os prejuízos fiscais acumulados da atividade geral.

4.4. Ocorre que, tendo em vista que as receitas auferidas pela Recorrente decorreram do exercício da atividade rural de carcinicultura (criação de camarões), esta goza dos incentivos fiscais concedidos às sociedades que exploram atividade rural, dentre eles, a possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural com o lucro da mesma atividade, sem a limitação de 30% (trinta por cento) de que trata o art. 510 do RIR/99, nos moldes de seu art. 512, que dispõe o seguinte:

*“ Art. 512 O prejuízo apurado pela pessoa, jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510.”*

4.5. Desta forma, verifica-se que, exercendo a sociedade atividade rural - como e o caso da Recorrente - não existe a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais.

4.6. Logo, conforme comprovam as folhas da parte “A” do Lalur e planilhas da parte “B” do Lalur da Recorrente, os prejuízos fiscais formados nos anos-calendário de 1992 a 1998 são todos decorrentes da atividade rural exercida por esta, conforme já amplamente demonstrado em sede de recurso voluntário (fl. 395/396).

4.7. Ressalta-se que as referidas folhas comprovam que os prejuízos fiscais são referentes da atividade rural e, ainda, foram apresentadas pela Recorrente em sede de **impugnação** (fls. 75/94), mas sequer foram levadas em consideração.

4.8. Além disso, como já amplamente demonstrado no presente recurso, embora conste a previsão da prática de outras atividades, que não a rural, no contrato social da recorrente, imperioso ressaltar que em momento algum restou evidenciada a prática de qualquer dessas atividades, sendo certo que não compete à Recorrente produzir prova negativa, mas sim à fiscalização demonstrar o contrário, o que não ocorreu nestes autos.

4.9. Desta forma, restando cabalmente demonstrado que a atividade exercida pela Recorrente é rural, não poderia o Sr. Fiscal, ao seu arbítrio, querer aplicar o limite de redução de 30% sobre o lucro real apurado no ano-calendário de 2000, para fins de compensação dos prejuízos fiscais acumulados que entendeu equivocadamente ser da atividade geral, afastando, assim, o benefício previsto no art. 512 do RIR/99.

4.10. Ante o exposto e cabalmente comprovado, resta claro que não se aplica a limitação de 30% (trinta por cento) para compensação de prejuízos fiscais, tendo em vista que atividade exercida pela Recorrente (carcinicultura - criação de camarão) é eminentemente rural, motivo pelo qual merece reforma o r. acórdão recorrido, para que seja julgado totalmente improcedente a autuação fiscal combatida.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para que seja julgado procedente o pleito da Recorrente, com o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal combatida, uma vez que restou inequivocamente demonstrado que suas atividades são eminentemente rurais, razão pela qual faz jus ao benefício previsto no art. 512 do RIR/99.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 23/09/2021 (e-fls. 591), e retornaram em 04/10/2021 com contrarrazões (e-fls. 592/597) nas quais a PGFN observa que a Contribuinte busca que a CSRF reanalise as provas trazidas aos autos, razão pela qual o recurso não deve ser conhecido. No mérito, aduz que:

Com relação ao mérito recursal, em que pese o colegiado ter reconhecido que a principal atividade desempenhada pelo contribuinte se caracterizar como atividade rural, não há nos autos qualquer prova de que os prejuízos que se pretende compensar são originados de tal atividade. Isso ocorre porque o contrato social do recorrente prevê, expressamente, o desempenho de outras atividades que não se enquadram como atividade rural.

O contribuinte foi instado a identificar a origem dos prejuízos por meio de provas que entender cabíveis, porém, deixou de fazê-lo.

Neste sentido, vale aqui a transcrição de trecho do voto condutor do acórdão recorrido, posto que bastante elucidativo a respeito do tema, *in verbis*:

[...]

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, *mantendo-se a decisão recorrida, nos quesitos objeto da presente insurgência*.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

## Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento na matéria “*Ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral, quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural, na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais*”, e isto com base apenas no primeiro paradigma indicado, porque:

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral [*na análise procedida foi verificado que, no ano de 1997, a contribuinte não apresentou prejuízo referente à atividade rural, possuindo somente prejuízo da atividade geral*], quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural [*os prejuízos fiscais formados nos anos-calendário de 1992 a 1998, ..., são todos decorrentes da atividade rural exercida pela impugnante*], na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais [*o contrato social da Recorrente demonstra que seu objeto possui outras atividades, às quais não se enquadrariam como rurais*], é do contribuinte [*a responsabilidade pelo ônus da prova é da Recorrente*], o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1802-00.242) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o ônus da prova da origem dos prejuízos fiscais declarados como de atividade em geral [*a DIRPJ/1994 registra prejuízo de outras atividades e as fichas que alimentam o controle da Receita foram também preenchidas como se fossem de outras atividades*], quando, segundo a Recorrente, seriam da atividade rural [*explora exclusivamente atividade agropecuária, sendo o prejuízo obtido no ano-calendário de 1993 decorrente do exercício de atividade rural*], na hipótese de o contrato social prever também atividades não rurais [*consta do contrato social do recorrente a possibilidade de exercício de outras atividades que não atividade rural*], é do fisco [*O ônus da produção de tal prova é da fiscalização*].

A PGFN contesta a admissibilidade recursal porque, embora a Contribuinte situe o dissídio jurisprudencial no art. 512 do RIR/99, ela *de fato busca que a CSRF reanalise as provas trazidas aos autos*.

Importa, assim, avaliar se os acórdãos comparados apresentam a similitude necessária para que a divergência jurisprudencial se situe na interpretação da legislação tributária de regência.

Isto porque, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que*

*lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

O Colegiado *a quo* reconheceu que a atividade principal da Contribuinte caracterizaria atividade rural. Porém, observou que ela exerceria outras atividades e que, na diligência realizada para verificação desse exercício ela não fora encontrada em seu domicílio, assim como, intimada, deixara de apresentar livros e documentos que confirmariam os prejuízos como provenientes da atividade rural, destacando, ainda, sua declaração de que *havia se equivocado nos lançamentos em suas declarações*. Concluindo, dessa forma, não ser possível *identificar a origem dos prejuízos por meio de provas*, o Colegiado *a quo* validou a glosa parcial de prejuízos fiscais compensados no ano-calendário 2000. Esclareça-se que do total compensado de R\$ 6.558.482,43, apenas R\$ 307.675,48 foi confirmado como estoque de prejuízos da atividade rural, remanescente de prejuízo revisado no ano-calendário 1998 e não utilizado em 1999, admitindo-se ainda a compensação de prejuízos de atividade geral no valor de R\$ 1.967.544,73, equivalente a 30% do lucro ajustado. E, sob os fundamentos antes indicados, considerou-se improvas as alegações de outros prejuízos fiscais acumulados entre o ano-calendário 1992 e 1997.

Em embargos de declaração, a Contribuinte suscitou contradição entre o reconhecimento de sua atividade principal como rural e a limitação mantida à compensação dos prejuízos fiscais, bem como omissão sob esta mesma ótica e por inobservância do princípio da verdade material. Os embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade porque a limitação à compensação se impôs por ausência de prova de que os prejuízos teriam origem em atividade rural, dado o exercício de outras atividades constantes de seu contrato social, aspecto também determinante para rejeição da segunda omissão.

Em seu recurso especial, a Contribuinte assevera ter demonstrado em impugnação, *de forma inequívoca, a origem dos créditos indevidamente glosados, oriundos da exclusiva atividade rural que desempenhara*. Diz que a diligência realizada visitou as instalações de sua incorporadora, a qual adotou seu processo produtivo, e que a Fiscalização identificou as atividades desenvolvidas, mas apresentou óbices à caracterização da atividade como rural, pelo beneficiamento realizado no processo produtivo e patrimônio elevado. A autoridade julgadora de 1ª instância, contudo, considerou improva a existência de prejuízos fiscais da atividade

rural entre 1992 e 1997. Já no julgamento do recurso voluntário admitiu-se a atividade como rural, mas considerou-se incomprovada a origem dos prejuízos, e isto apesar dos embargos de declaração opostos. Diante deste cenário, a Contribuinte afirma a divergência jurisprudencial sob a premissa de que, no acórdão recorrido:

Contudo, em que pese reconhecer expressamente que a atividade desenvolvida pela Recorrente em seu processo produtivo se enquadra como atividade rural, com destaque para o fato de que a própria fiscalização não apontou qualquer outra atividade, que não a rural, no referido processo produtivo, o acórdão de recurso voluntário (fl. 440/450) concluiu pela impossibilidade de aproveitamento do benefício previsto no art. 512 do RIR/99, **sob o argumento de que a Recorrente possuía outras atividades em seu contrato social que não a rural:**

[...]

Entretanto, como amplamente demonstrado nos autos, iniludivelmente as atividades econômicas desenvolvidas pela Recorrente durante todo o período compreendido entre 1992 e 1998 se enquadram exclusivamente como atividade rural, o que, inequivocamente, lhe garante o aproveitamento do benefício previsto no art. 512 do RIR/99. *(destaque do original)*

Não se vê, porém, no acórdão recorrido, a premissa fática de que *as atividades econômicas desenvolvidas pela Recorrente durante todo o período compreendido entre 1992 e 1998 se enquadram exclusivamente como atividade rural*. O Colegiado *a quo* reconheceu que a atividade principal exercida pela Contribuinte era rural, mas ressaltou a existência de outras atividades em seu contrato social, e assim confirmou a necessidade da prova da origem em atividade rural dos prejuízos compensados.

A Contribuinte entende que há divergência com o paradigma n.º 1802-00.242 no qual se concluiu que a *simples previsão de possibilidade de exercício de outra atividade que não a rural em seu contrato social não significa que a referida atividade é a efetivamente exercida pelo contribuinte*. Aduz que:

Ou seja, o acórdão n.º 1802-00.242 (primeiro paradigma, doc. 02), aplicando a presunção legal do art. 512 do RIR/99, concluiu que a contribuinte que exerce atividade exclusivamente rural tem o direito de aproveitar todo o prejuízo da atividade rural com o lucro da atividade rural, revelando-se indiferente o fato de constar em seu contrato social a previsão da possibilidade de desempenhar outra atividade, caso a autoridade fiscal não demonstre que houve o exercício de qualquer atividade além da agropastoril:

O voto condutor do paradigma, porém, expressa os seguintes fundamentos:

De fato, não obstante constar do contrato social do recorrente a possibilidade de exercício de outras atividades que não atividade rural, não se verifica, nos autos, prova de que, de fato, havia o exercício de qualquer atividade além da agropastoril.

Ora, a simples previsão de possibilidade de exercício de outra atividade que não a rural em seu contrato social não significa que a referida atividade é a efetivamente exercida pelo contribuinte. Caberia A autoridade fiscal demonstrar que, de fato, houve o exercício de atividades outras .

A ausência de qualquer prova idônea do exercício de outras atividades que não a atividade rural acaba por inviabilizar a autuação objeto do presente.

O caso presente, porém, não resulta de glosa por presunção de que os prejuízos fiscais não decorreriam de atividade rural em face da *simples previsão de possibilidade de exercício de outra atividade que não a rural em seu contrato social*. Como visto, só havia prejuízo fiscal de atividade rural informado em DIPJ a partir de 1998 e o saldo disponível no ano-calendário 2000 era significativamente inferior ao compensado sem observância do limite

legal. E, no curso do processo administrativo, embora provado que a atividade da Contribuinte se caracterizaria como rural, não foi apresentada prova que sustentasse as alegações de existência de prejuízos da atividade rural entre 1992 e 1997.

Interessante notar que o paradigma nº 1802-00.242 também traz esse debate, porque o sujeito passivo alegou que sua declaração e o LALUR indicavam prejuízo exclusivamente da atividade rural no ano-calendário 1993, assim destinado a compensação integral no ano-calendário 1999, e a autoridade julgadora de 1ª instância anotou que o registro da compensação em DIRPJ fora feito como prejuízos de outras atividades e que o LALUR precisaria estar suportado por registros do Livro Diário. Contudo, em recurso voluntário o sujeito passivo apresentou prova de que *as receitas e custos que deram origem tanto ao lucro quanto ao prejuízo do ano-calendário 1993 são todas da atividade agropecuária*, imputando à Receita Federal o dever de corrigir a incorreta transposição das informações prestadas para os controles de prejuízos. Assim é que, diante da demonstração de que no ano-calendário 1993 somente houve exercício de atividade rural, o outro Colegiado do CARF afirma inexistir prova, pela autoridade fiscal, de que houve o *exercício de qualquer atividade além da agropastoril*. Sob esta ótica, inclusive, os embargos de declaração da PGFN contra o paradigma serão rejeitados nos Acórdãos nº 1802-000.865 e 1802-001.000, em face da alegação de existência de prejuízos de outras atividades registrados no SAPLI, vez que:

Consta da DIPJ/2000 (fl.22) que os prejuízos compensados, glosados, decorrem da atividade rural.

O controle do valor dos prejuízos compensáveis, na forma da legislação vigente, deve ser feito na parte “B” do Lalur o qual apresentado à fl.132 demonstra que o contribuinte possuía prejuízos fiscais apenas decorrentes da atividade rural. Tendo em mente o mencionado documento fiscal e a legislação vigente é possível afirmar que pode ser feita a compensação por se tratar de prejuízo de atividade rural com Lucro Real decorrente da atividade rural.

Constata-se, daí, que a conclusão do paradigma no sentido de que a contribuinte que exerce atividade exclusivamente rural tem o direito de aproveitar todo o prejuízo da atividade rural com o lucro da atividade rural é dependente da prova lá feita pelo sujeito passivo de que o prejuízo fiscal acumulado em sua escrituração tinha origem em atividade rural, e isto para demonstrar, segundo afirmou o sujeito passivo, que houve incorreta transposição das informações prestadas para os controles de prejuízos.

Equívoca-se a Contribuinte, portanto, quando deduz que naquele caso foi presumido que o prejuízo fiscal acumulado seria de atividade rural por ser esta a atividade principal da pessoa jurídica. Houve prova, ali, de que prejuízo fiscal informado em DIPJ para o ano-calendário 1993 fora apurado no exercício de atividade exclusivamente rural, a indicar que a incorreta transposição desta informação para os controles de prejuízos acumulados, pela Receita Federal, evidenciaria a indevida presunção. E, nestes autos, não houve prova sequer da informação de prejuízo com origem em atividade rural antes de 1998, nem que efetivamente houve apenas exercício de atividade rural em tais períodos, prevalecendo a dúvida, na medida em que a Contribuinte poderia exercer atividades de outra natureza.

Confirma-se, portanto, a objeção da PGFN no sentido de que a pretensão da Contribuinte é, tão só, a revisitação das provas que pretendeu produzir para demonstrar a existência de prejuízos da atividade rural acumulados em montante suficiente para compensação integral com o lucro apurado no período fiscalizado. Em reforço, veja-se o que argumenta a Contribuinte em seu mérito recursal:

4.5. Desta forma, verifica-se que, exercendo a sociedade atividade rural - como e o caso da Recorrente - não existe a limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais.

4.6. Logo, **conforme comprovam as folhas da parte “A” do Lalur e planilhas da parte “B” do Lalur da Recorrente, os prejuízos fiscais formados nos anos-calendário de 1992 a 1998 são todos decorrentes da atividade rural exercida por esta**, conforme já amplamente demonstrado em sede de recurso voluntário (fl. 395/396).

4.7. Ressalta-se que **as referidas folhas comprovam que os prejuízos fiscais são referentes da atividade rural** e, ainda, foram apresentadas pela Recorrente em sede de impugnação (fls. 75/94), mas sequer foram levadas em consideração.

4.8. Além disso, como já amplamente demonstrado no presente recurso, embora conste a previsão da prática de outras atividades, que não a rural, no contrato social da recorrente, imperioso ressaltar que em momento algum restou evidenciada a prática de qualquer dessas atividades, sendo certo que não compete à Recorrente produzir prova negativa, mas sim à fiscalização demonstrar o contrário, o que não ocorreu nestes autos.

4.9. Desta forma, restando cabalmente demonstrado que a atividade exercida pela Recorrente é rural, não poderia o Sr. Fiscal, ao seu arbítrio, querer aplicar o limite de redução de 30% sobre o lucro real apurado no ano-calendário de 2000, **para fins de compensação dos prejuízos fiscais acumulados que entendeu equivocadamente ser da atividade geral**, afastando, assim, o benefício previsto no art. 512 do RIR/99. (*destacou-se*)

Como visto, a Contribuinte pretende discutir o ônus da prova da origem do prejuízo fiscal em atividade oral a partir de parâmetros fáticos distintos: neste caso, não foi informado em DIPJ que os prejuízos, quando apurados, tinham origem em atividade rural, e no curso do contencioso administrativo a interessada não logrou provar que os prejuízos informados em seu LALUR como decorrentes de atividade rural decorreriam desta, e não das outras atividades que integram seu objeto social; já no paradigma, informado embora informado em DIPJ que o prejuízo fiscal tinha origem em atividade rural, esta informação não foi transposta para os controles de prejuízo, ensejando a glosa dos valores compensados acima do limite de 30%, e a demonstração, pelo sujeito passivo, da informação originalmente posta em DIPJ, bem como em sua escrituração, resultaram na conclusão de que caberia ao Fisco ter desconstituído estas informações antes de glosar a compensação acima do limite legal.

Diante de tais circunstâncias, confirma-se que a Contribuinte não pretende a solução de divergência na interpretação da legislação tributária, mas sim o reconhecimento da existência de prejuízos fiscais acumulados na atividade rural em face das provas juntadas aos autos. Considerando a competência estreita desta instância especial, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao seu recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora

