



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

Processo nº 18088.000421/2008-49
Recurso nº 899.444 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.702 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2012
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Durante os procedimentos de fiscalização, caso a autoridade fiscal encontre provas ou um conjunto de indícios convergentes que seja hábil a desconstituir a presunção legal da veracidade da escrituração contábil, reunindo os elementos caracterizadores da infração, caberá ao contribuinte comprovar a impossibilidade de aquele lançamento prosperar.

PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA. ATIVIDADE RURAL.AGROINDÚSTRIA.DEPRECIAÇÃO INTEGRAL.

A produção de suco de laranja por agroindústria, por não observar os requisitos previstos no art. 2º da Lei nº 8.023/1990, não pode ser qualificada como atividade rural, de modo que não é cabível o gozo do benefício da depreciação integral previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

A aplicação de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral.

DESPESAS COM AERONAVES. GLOSA.

As despesas da pessoa jurídica passíveis de dedução na apuração do lucro tributável são aquelas previstas em lei como sendo essenciais para o funcionamento da empresa e o atendimento de seu objeto social. a utilização de aeronaves privadas, quando voltadas para o desenvolvimento de atividades diretamente relacionadas ao objeto da empresa, permite que os seus custos sejam deduzidos da base de formação do imposto de renda. No entanto, havendo comprovação de que as aeronaves eram utilizadas para fins privados, as despesas correspondentes são passíveis de glosa, principalmente pela ausência de segregação dos custos relacionados à utilização das aeronaves em benefício da empresa daqueles relacionados à utilização para fins estranhos ao objeto social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, (I) por unanimidade, em rejeitar as preliminares e no mérito, (II) pelo voto de qualidade, negar provimento em relação à glosa das despesas de depreciação acelerada, vencidos o Relator, o Conselheiro Maurício Pereira Faro que davam integral provimento, e a Conselheira Karem Jureidini Dias que acompanhava pelas conclusões dando provimento parcial por entender que foi descumprida a condição de as matérias-primas serem exclusivas do produtor, o que ensejaria a proporcionalização; e (III) por maioria de votos, negar provimento em relação à glosa de despesas de aeronaves, vencida a conselheira Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(Assinado digitalmente)

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira - Relator

(Assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Netto – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração de IRPJ e CSLL lavrado em desfavor da Contribuinte Recorrente, fundados em glosa de depreciação e despesas. Como bem resumido nas razões de recurso, são dois os pontos questionados pela Fiscalização, a saber:

(i) A atividade principal desenvolvida pela Recorrente não a legitima ao aproveitamento da depreciação acelerada incentivada, porquanto não se enquadra no conceito de atividade rural, considerando, ainda, a interpretação literal da legislação tributária que versa sobre benefícios fiscais; e

(ii) As despesas com aeronaves da Recorrente não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por conta destas não serem consideradas operacionais ou necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora.

No que toca à depreciação acelerada incentivada, o Termo de Verificação Fiscal fundou-se nas seguintes razões, *in litteris*:

2 - DA ATIVIDADE RURAL NA PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA

A partir das informações constantes da DIPJ do ano-calendário 2003 e seguintes verifica-se que a fiscalizada considera desempenhar atividades conceituadas como rurais. O conceito fiscal do desempenho de referida atividade tem seu desenho normatizado pela Lei no 8.023/90, com as alterações impostas pela lei n° 9.430/96, assim disciplinado:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

Referida lei incentiva as atividades do setor primário da economia, de molde a permitir a fixação do homem ao campo na produção de alimentos.

Da leitura do estatuto social da auditada encontra-se como objeto social a "indústria, comércio, importação e exportação de produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, subprodutos e resíduos; a agricultura; a pecuária; a prestação de serviços correlatos as suas atividades, a exploração imobiliária e a atividade de operador portuário" (fl. 2132).

A partir dos livros contábeis da auditada constata-se que a fiscalizada dedica-se quase com exclusividade à venda de suco de laranja em escala industrial, preponderantemente exportando-o. Diga-se que se cuida da líder mundial na produção de suco de laranja concentrado. Exerce a chamada atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial, própria do segundo setor da economia. Do que foi apurado no processo produtivo da fábrica, a produção de laranja é própria do setor primário, enquanto a seqüência e finalização do processo pertencem ao setor secundário. Em verdade a produção de suco de laranja é tão somente uma das etapas para a obtenção do suco de laranja e derivados. Cabe então verificar a compatibilidade destas atividades operacionais com a tributação na forma da atividade rural.

2.1 - Da incompatibilidade entre a produção do suco de laranja e a transformação permitida na atividade rural

Compulsada a base legal da atividade rural seria de se esperar que a atividade desempenhada fosse a produção agrícola ou a transformação de produtos decorrentes da atividade rural. A empresa dedica-se, quanto à agricultura, à venda de gado e laranja. Mas o que prepondera é a atividade de transformação em que produz suco de laranja. No primeiro caso, as vendas de produtos diretamente derivados da terra são receitas da atividade rural, jungindo-se com perfeição ao conceito legal de atividade modelado no inciso I, do artigo retro citado, e em conformidade ao exposto em resposta da fiscalizada ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 21/02/2008.

Ocorre que nesta segunda possibilidade, a da transformação da produção agrícola, exige a lei outras condições, a saber: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura; b) sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais; c) a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador; d) que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.

Os conceitos e contornos modelados pela norma evitam que a atividade de transformação ultrapasse o escopo protetivo legislado para os rurícolas. Referida lei tributa os resultados da atividade rural. Assim, se por um lado permite que a transformação seja feita pelos produtores, de outro limita a atividade dos transformadores. Ou seja, do que se lê, fácil constatar que os benefícios tributários afetos aos produtores no desempenho de atividade rural não são elásticos como interpreta a fiscalizada.

De início a limitação imposta atinge a fiscalizada, eis que na produção de suco de laranja há nítida alteração das características do produto in natura, eis que no processo industrial do suco é retirada água, deixando-o em sua forma concentrada. Consta inclusive da Instrução Normativa nº 257/2002, art. 2º, VIII, alínea c, item 3, que a atividade permitida como rural é a de produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação.

No caso sob análise é claro que o suco fabricado em nada se aproxima ao formato legal permitido. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fábrica não poderia produzir o suco de laranja concentrado, mas tão somente vendê-lo em embalagem de apresentação, desde que mantidas as características e composição do suco natural. No presente, o suco concentrado produzido não mantém a característica, nem a composição do suco natural. Nos balanços contábeis dos custos da produção resta clara a utilização de produtos químicos para fabricar o suco concentrado como a adição de enzimas, de molde a alterar a composição e as características do suco.

E, quando o legislador impede que o produto in natura perca suas características e composição, tornou imprópria a transformação do suco de laranja na forma como industrializada, pois neste caso há transformação de aroma, sabor, cor, densidade etc, muito diferentes do suco natural.

De outra parte, quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as sucessivas extratoras e caldeiras encontradas no processo produtivo da fábrica para produzir o suco industrializado com a forma artesanal usada na atividade do produtor rural de suco de laranja. A se considerar similares ambos processos, desnaturada resta a atividade rural incentivada. Também dos balancetes contábeis afere-se a alta complexidade e grandiosidade do maquinário utilizado no processo industrial, quando identificadas as contas de custos de produção sob a rubrica “manutenção de equipamento”. Claro está que não é usual que seja encontrado na atividade rural um parque industrial como o produtor de suco de laranja, quanto mais quando este parque abastece a produção em escala mundial.

Ainda na descaracterização de que a fábrica execute atividade rural, a diferença do processo desta com a do produtor rural é também quantitativa. Trata-se de processo industrial o verificado nas fabricas com a produção como a deste caso, eis que a quantidade produzida de milhões de litros de suco de laranja requerem manejo industrial. Não pode, nem foi pensado na lei tributária, um tratamento em bases iguais do produtor rural com o industrial que se utilize de insumos agrícolas. Suas dimensões os desigalam, inclusive no que tange a capacidade contributiva.

Nestes termos dispõe o art. 3º, inciso I, da IN nº 257/02, ao vedar expressamente a inclusão na atividade rural das atividades de industrialização, como as implementadas pela auditada. Permite-se, na mesma legislação, a transformação de produtos zootécnicos, tal como a produção de sucos de frutas (art. 2º, inciso VIII, alínea c, item 3), mas apenas quando acondicionados em embalagem de apresentação. No caso sob exame, as vendas de suco são feitas através de tambores centenas de litros ou de cilindros de capacidade de dezenas de milhares de litros aos atacadistas predominantemente estrangeiros.

Destaque-se que a venda em território nacional ocorre apenas para a Coca-Cola por força de contrato em que se estipulou que os refrigerantes a base de laranja feitos em escala mundial têm seu suco fornecido pela fiscalizada. As vendas nacionais limitam-se a este contrato.

Ainda determina a lei que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração (inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90). Continuando a conceituação de referida atividade, observa-se que impedido está o produtor rural de adquirir produtos de terceiros para que os transforme . Evita-se com mais esta restrição que haja comercialização da produção de produtores rurais e possível concentração na produção rural. A forma como está, a lei inviabiliza tratamento favorecido a quem repasse o que não produz, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei 8.023/90.

No caso em tela, a auditada não industrializa apenas o que planta. Também compra laranja de terceiros, uma vez que sua atividade lucrativa é a preponderante venda de suco de laranja concentrado, independentemente se tenha que adquiri-los de fornecedores ou parceiros. Caracterizado está que a atividade principal da fiscalizada e a fabricação de suco de laranja, sendo o plantio de laranja atividade acessória.

A última, mas não menos importante condição da atividade rural é a que condiciona ao transformador a venda do produto final em embalagem de apresentação. Neste caso, resta claro que

vincula ao produtor rural o desempenho de atividade mercantil

definição legal atinge a fiscalizada somente em seus efeitos previdenciários. Ressalte-se que a legislação do imposto de renda e da contribuição social não utilizam esta conceituação em nenhum diploma legal. Mormente na conceituação da atividade rural, que dista da definição de agroindústria por conter limites outros, definidos pela Lei nº 8.023/90, inclusive antagonizando com a tributação das contribuições previdenciárias pela agroindústria ao permitir a industrialização de produção adquirida de terceiros.

A agroindústria envolve setor bem mais amplo, não se limitando à atividade agrícola ou pecuária, tampouco a atividade rural. Tal ramo vai desde a indústria que produz o equipamento e implementos agrícolas, os fertilizantes, o beneficiamento e seleção de sementes e mudas, o programa de plantio, o financiamento da atividade, a colheita, o armazenamento, a distribuição, até o atendimento aos consumidores.

Não é demais destacar que a tributação destes tributos tem como fato gerador a renda, diferindo acentuadamente da tributação da contribuição previdenciária, que se dá sobre o faturamento. Logo, aplicar o conceito de agroindústria A atividade rural seria tratar tributos de conceitos distintos de forma similar, o que nos leva a erro crasso de aplicação da legislação tributária. Inexiste o conceito de agroindústria no trato do imposto de renda. A legislação fiscal limitou-se a conceituar a atividade rural de forma restrita.

Também descabe trazer de leis de direito privado o conceito de atividade rural, mormente quando bem definida na lei do imposto de renda o que se considera na sua tributação a atividade rural. Não é demais citar o art. 109 do Código Tributário Nacional, que determina que o conteúdo de conceitos de direito privado não devem ser usados para a definição dos efeitos tributários, pois a lei tributária será apta a determinar o alcance tributário.

Que não seja utilizado o conceito de agroindústria na atividade rural, e verificados todos os itens constantes na lei que limitam a tributação sob as regras da atividade rural, não há outra conclusão: é descabível tratar uma fábrica de suco pertencente aos prósperos negócios da agroindústria como os produtores rurais albergados pelos benefícios fiscais da atividade rural. Impossível destacar artificialmente a atividade de produção da laranja da sua etapa no amplo processo produtivo do suco, e considerar a fiscalizada como um todo pertencente A atividade rural.

Óbvio por tudo quanto exposto que as receitas da venda de laranja são da atividade rural, mas não menos evidente que não se pode aceitar as receitas da venda de suco de laranja como sendo da atividade rural. Ou, mais absurdo ainda, considerar

próprios da atividade rural, sem que as receitas decorrentes do processamento industrial desta laranja também estejam conceituadas como pertencentes a atividade rural.

Em assim agindo, tratar-se-ia de mecanismo híbrido de atividade rural sem permissão legal, pois na Lei nº 8.023/90, que cuida da tributação do resultado da atividade rural, o vocábulo "resultado" vem significar a diferença entre receitas e despesas da mesma natureza, ou seja, ambas da atividade rural. Reza o art. 40, da Lei nº 8.023, que "considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas e das despesas pagas no ano-base". Ilegal a interpretação de exploração da atividade rural contra legem.

Com efeito, basta a leitura do art. 1º, da Lei nº 8.023/90, para entender que a tributação da atividade rural no que toca ao imposto de renda e contribuição social ocorre sobre os resultados, senão vejamos:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

Por força desta forma de tributação sobre resultado é que se conclui que o resultado da atividade rural da fiscalizada abrange tão somente a parcela de receitas da atividade rural em comparação ao total das receitas. E cediço que a tributação do imposto sobre a renda advém do resultado, o que significa dizer que da composição da atividade rural (receitas rurais - custos rurais) é que se apura a base de cálculo da atividade rural. E mais. A partir deste resultado contábil é que são feitos os ajustes de exclusão ou adição, chegando-se ao lucro real da atividade rural.

Para arrematar, admite a lei a transformação, mas desde que o produtor ou criador mantenham esta qualidade intrínseca de rurícola. Ao contrário do fato apurado, em que o industrial serve-se da atividade como produtor rural para dela extrair benefícios fiscais em atividades outras não rurais. A fábrica dedica-se a produzir em escala industrial suco de laranja a partir da laranja comprada ou cultivada - seu insumo industrial, não o reverso admitido pela legislação, quando o produtor da laranja a transformaria para dar vazão à sua produção rural, mantidas as condições antes detalhadas. Desde o início a fábrica de sucos foi criada para produzir tal qual qualquer empresa industrial.

Importante destacar que a menor parte da produção advém da sua lavoura própria. Também merece destaque esclarecer que a fiscalizada resolveu cindir as atividades rurais no ano-calendário 2002, constituindo a empresa CBL Agrícola Ltda para atuar no ramo da produção de laranja, fornecida com exclusividade à Cutrale. Sendo assim, por força de planejamento tributário, eis que há diferenças de tributação entre a legislação

dos tributos imposto de renda e contribuições previdenciárias, tomou a decisão da divisão de atividades rurais e industriais. Em seguida, em julho de 2003, resolveu novamente unir as atividades agrícolas com as industriais.

Percebe-se que quando as atividades eram divididas em empresas distintas, incorria o efeito da depreciação incentivada na Cutrale, pois a CBL efetivamente possuía atividade rural vez que vendia sua produção de laranja. E, naquela situação, a CBL sofreria consecutivos prejuízos fiscais rurais. Com a incorporação de ambas, na forma como efetuado pela fiscalizada, passou-se a compensar erroneamente estes prejuízos fiscais da atividade rural com os lucros das demais atividades.

Em síntese, a atividade rural envolve os custos e as receitas na produção rural. A indústria, simplesmente por produzir parte da laranja utilizada como insumo no processo industrial, não pode se aproveitar dos benefícios da atividade rural para a produção do suco. A previsão legal é da tributação do resultado como um todo da atividade rural, não quando as receitas de venda envolvem produtos não considerados da atividade rural.

Destarte, há que ser rateada a receita da atividade rural - venda de laranja in natura - das demais receitas industriais, a fim de que o benefício da atividade rural seja aplicado apenas a parcela do resultado rural. Da forma como feita, o benefício da atividade rural está abrangendo o total das receitas da auditada, sem discriminar o que seja receita da atividade rural do que sejam as demais receitas, e assim, os benefícios fiscais do cultivo da laranja não aplicada na atividade de venda de laranja devem ser desconstituídos.

Referida forma de consideração está disposta no art. 8º da IN nº 257/02, em que resta estabelecido o rateio das receitas quando coexistirem atividades rurais e não rurais. No mesmo disciplinamento também se considera que o resultado da atividade rural envolve tão somente as unidades rurais da auditada. Portanto, entende o fisco acertadamente que sofrem duas formas de tributação distintas os rendimentos da atividade rural das demais atividades, segregando-os.

2.3 - DO BENEFÍCIO DA DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

O tratamento acima considerado da fábrica como pertencente à atividade rural ainda não teve esclarecido seus efeitos fiscais. Da análise das declarações de imposto de renda verifica-se que a empresa utilizou-se do benefício da depreciação incentivada disposta no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Reza a norma ser possível que os bens do ativo permanente imobilizado utilizados na atividade rural sejam depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Para tanto pode ser feita uma exclusão na apuração do lucro real no valor do bem quando imobilizado, com as posteriores adições

nos anos subseqüentes a medida que a quota de depreciação for sendo incorrida.

Por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constata-se que assim foi feito pela fábrica. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a auditoria desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação do imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições que também foram incorretas.

Nos anos-calendário 2003 a 2007 constam no LALUR como exclusões os valores das aquisições destinadas ao cultivo da laranja ocorridas no período. Nesta rubrica de exclusões aparece o maquinário adquirido para o trato da laranja, o maquinário adquirido para o transporte da laranja, os custos incorridos na formação da lavoura sob a rubrica "plantas cítricas formadas", tais como mão-de-obra dos trabalhadores rurais, encargos previdenciários e trabalhistas, assim como os custos das prestadoras de serviços.

Cabe esclarecer que a lei tributária permite que as pessoas jurídicas possam depreciar integralmente os bens do ativo permanente, e que a fiscalizada está utilizando-se deste benefício não apenas para o maquinário, mas também para a exclusão dos custos da laranja. E bom que se explique que a rubrica planta cítrica formada cuida do plantio das mudas de laranja plantadas em cada ciclo de dezesseis anos de produção. Neste ciclo da árvore são recolhidos os frutos. Logo, neste processo produtivo os custos de formação da lavoura de laranja estão sendo ativados, para depois serem depreciados.

De se dizer que deveria ter a empresa segregado os resultados fiscais da atividade rural dos demais resultados, conforme determina a legislação infra-legal já citada. Afinal são dois resultados com tributação distinta, eis que ao resultado da atividade rural são concedidos benefícios como os ora citados. Ao não fazê-lo, deliberadamente tratou a produção de laranja como sendo exclusiva da atividade rural, no entanto referida atividade serve tanto para as receitas da atividade rural - tal como a venda de laranja in natura, como para as receitas de atividade não rural, por exemplo a produção de suco de laranja e derivados.

A distorção provocada por referida consideração acentua-se na apuração dos resultados fiscais, pois neste caso a atividade rural sistematicamente gera prejuízos, os quais são compensados pelas demais atividades. Porém, em verdade inexistente a distorção, já que caberia o rateio dos custos da produção de laranja proporcionalmente As receitas das atividades rurais e não rurais. Em assim contabilizado, de acordo com o art. 8º da IN nº

257/02, a exclusão efetuada não resultaria no desequilíbrio entre as atividades, já que somente poderia ser feita proporcionalmente na parcela da atividade efetivamente rural, seguindo os contornos da lei nº 8.023/90, qual seja, a venda de laranja in natura. O erro na apuração do lucro real ocorreu da falta de segregação das duas atividades, que, por via de consequência, resultaria em exclusão da parcela de receitas da atividade rural.

Da forma como feita, a exclusão envolveu tanto as atividades rurais quanto as não conceituadas como rural. Em que pese que acima de 99% da produção é de atividades não rurais, a distorção provocou significativo erro na apuração do lucro real, eis que a exclusão foi indevida na sua quase totalidade, sendo admitida apenas na parcela da atividade rural.

Ainda no estudo do delineamento produzido pela normativa, cabe destacar que o art. 14 regulou os procedimentos de apuração do lucro real. Repete os conceitos da lei ordinária, como seria de se esperar, limitando o benefício fiscal aos bens do ativo imobilizado que sejam utilizados na atividade rural.

Pois bem. Também cabe interpretação o § 6º do mesmo dispositivo, quando estabelece que não fará jus ao benefício de que trata aquele artigo a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria. Está claro que vincula novamente a utilização do bem com a atividade rural, mas vai além, pois quando inadmite o benefício a quem aplicá-lo com exclusividade a atividade não rural, contrario sensu está permitindo a concomitância da aplicação do bem em duas atividades, rural e não rural.

Com efeito, ao admitir esta aplicação comum, nada mais faz do que permitir a segregação da utilização dos bens do ativo imobilizado, na forma como já determinado no art. 8º, em que os custos e as despesas comuns das duas atividades devem ser rateadas em função das receitas das atividades. Assim, como no caso da fiscalizada, a exclusão correta seria apenas da parcela aplicada na atividade rural, o restante não pode ser excluído porque se trata de aplicação em atividade não rural (industrial).

No caso presente sabe-se que a produção de laranjas é direcionada em sua quase integralidade para atividade não rural, e que o benefício fiscal não se ajusta a produção do suco de laranja e derivados. Outra conclusão não há que a limitação da exclusão do lucro real à parcela da atividade rural, calculada na forma do rateio proporcional a percentagem que a receita líquida da atividade rural representa em relação à receita líquida total.

Descabida a exclusão integral, haja vista que as receitas dividem-se em rural e não rural (industrial). Esclareça-se que esta forma de rateio de receitas está disciplinada no art. 8º, § 1º

2.3.1 - DA CONTABILIZAÇÃO E APURAÇÃO DO CUSTO REFERENTE AO CULTIVO DA LARANJA

A empresa cultiva a laranja em terras próprias, mediante arrendamento de terras de terceiros e também com a compra direta de produtores rurais.

Para tanto, realiza, mensalmente, investimentos diversos com o preparo do solo, plantio e manutenção da lavoura que são registrados na sua escrituração contábil conforme passa a ser descrito.

2.3.1.1.- Mudanças em Formação

Classificadas pelo contribuinte no Ativo Circulante - conta nº 11760006 (fl.), contém todos os gastos para a formação das mudas de laranja (até o período imediatamente anterior a formação da árvore). Os principais custos são: fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, corretivos de solo, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, produtos químicos, etc.

O contribuinte contabiliza separadamente os custos apropriados no estoque em formação.

Esta conta do ativo circulante será transferida para a conta do ativo imobilizado Cultura Permanente em Formação, após a formação das mudas e no início do plantio.

2.3.1.2 - Cultura Permanente em Formação

Esta conta está classificada no ativo permanente - conta nº 14010018, contendo os gastos a partir do plantio das mudas de laranja. Serão então imobilizados os dispêndios na formação da árvore que produzirá os frutos. Neste ponto, a árvore ainda não iniciou seu ciclo produtivo, pois, depois de plantada a muda, a produção iniciará em três anos. Nesta fase são apropriados os dispêndios das árvores.

2.3.1.3 - Plantas Cítricas Formadas

Após a imobilização dos custos da cultura permanente em formação, e iniciado o ciclo produtivo da planta, são transferidos para esta conta do ativo permanente - conta nº 14010008, os valores já imobilizados da cultura em formação. Neste passo, a cultura já está formada, rendendo os frutos dos pomares formados.

Quanto aos efeitos fiscais, a partir desta conta é que o ativo imobilizado sofre os efeitos da depreciação, valendo-se a fiscalizada dos benefícios fiscais da atividade rural.

2.3.2 - DO BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO A DEPRECIAÇÃO INTEGRAL DA CONTA LAVOURA CÍTRICA FORMADA

Conforme já descrevemos, o contribuinte contabiliza em conta do Ativo Permanente Imobilizado (plantas cítricas formadas) os custos apropriados para a formação da lavoura cítrica, amortizando contabilmente os custos desta conta na taxa de 6,25%, ao ano, mediante lançamentos de depreciação acelerada incentivada.

O contribuinte entende que por ser uma pessoa jurídica que explora atividade rural (nos termos do art. 58, inciso VI, do Decreto nº 3.000/99 — RIR199), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR199, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura cítrica, registrados na conta Plantas Cítricas Formadas.

De fato, o contribuinte está utilizando o benefício da depreciação acelerada incentivada e está depreciando, integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura canavieira(SIC), registrados na conta Planta Cítrica Formada.

Em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 192 (cento e noventa e dois) meses, ou seja, nos próximos 16 anos, nos ajustes do Lucro líquido do período, no LALUR — fls. 2030/2125.

2.4 - DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Por tudo quanto apontado, claro está que a legislação tributária confere tratamento privilegiado aos produtores rurais. Conquanto não esteja correta a adequação das atividades produtivas principais da fábrica com as próprias dos produtores rurais, o fato comprovado documentalmente e informado é de que a empresa agroindustrial não exerce atividade rural quando vende a produção industrial. Pois bem. Há duas considerações relevantes a serem dispostas.

A primeira atine a interpretação da legislação tributária aos benefícios fiscais. O modelo legal desenhado para a atividade rural define contornos bem precisos. A lei delimita com clareza os destinatários do benefício fiscal. Nesta definição inclui de um lado os produtores rurais. Ainda prevê como beneficiários os produtores rurais que transformam sua produção, mas neste caso com as limitações impostas e já retro analisadas. Nesse diapasão, percebe-se que a atividade rural de transformação da produção rural sofreu limitação interpretativa legal.

Junte-se a esta norma a veiculada no Código Tributário Nacional, art. 1111, que dispõe caber a interpretação literal da legislação tributária aos benefícios fiscais, conclui-se haver dupla blindagem aos transformadores de produtos rurais caso queiram ser contemplados.

Quando reza o CTN este dispositivo visa à manutenção do princípio da igualdade tributária, vez que ao estabelecer vantagens tributárias a determinado contribuinte não permite seu elastério, de molde a não desvirtuar a tributação para um universo maior dos que os atingidos pela benesse. Considera o legislador que, ao conferir benefícios, a lei é precisa e enxuta, determinando ao legislador que caso queira ser benevolente com outros contribuintes não atingidos diretamente pela norma, o faça com nova lei.

Desta forma deve ser entendida a conceituação da atividade rural. Como benefício fiscal, sua tributação favorecida está restringida h. interpretação literal pelo CTN, bem como limitada pela própria conceituação da atividade de transformação do produtor rural. O resultado da reincidente restrição é que atividades como as agroindustriais desenvolvidas para a produção em escala industrial das fábricas de suco de laranja não estão beneficiadas em sua tributação.

Seria mesmo admitir um absurdo que a pujante indústria de sucos pudesse ser igualada tributariamente aos produtores rurais em interpretação ampliativa, quando o conceito legal vem em dupla mão oposta. Desarrazoado pensar que o maior industrializador mundial do suco de laranja utilize as mesmas vestes tributárias dos rurícolas.

E neste sentido, seria equivocado interpretar que a previsão trazida no art. 59 da Lei nº 9.430/96, exclusiva para o cultivo de florestas destinadas ao corte, conceituando como atividade rural este cultivo se destinado à venda para comercialização, consumo ou industrialização, ampliou o conceito de atividade rural para a industrialização. O que houve foi tão somente a permissão de que, às empresas dedicadas ao florestamento e reflorestamento, fosse dado tratamento da atividade rural, isto vindo a interpretar o tratamento fiscal até então objeto de lançamentos fiscais. Diga-se que os efeitos atingem exclusivamente a compensação de prejuízos, visto que para estas atividades inexistia depreciação das florestas, mas exaustão. E para a exaustão não há o benefício fiscal.

Portanto, quando o legislador ordinário incluiu entre as atividades rurais o cultivo de florestas, apenas interpretou que os reflorestadores quando vendessem sua produção para a industrialização, ao transformarem as árvores em toras menores, ainda assim mantivessem-se como beneficiários da atividade rural, ampliando os limites do Parecer Normativo CST nº 30/80. Descabido considerar pelo tudo quanto exposto, que ampliou o conceito de atividade rural, nos moldes já exaustivamente delimitados em lei, ainda mais para outros.

Já no que toca às despesas com aeronaves, o Termo de Verificação Fiscal assim se posiciona, *in verbis*:

3- DAS DESPESAS COM AERONAVES

No correr dos trabalhos de auditoria, verificou-se que entre os bens do ativo imobilizado constam aeronaves representativas de significativa parcela de ativo imobilizado. Lavrou-se então Termo de Intimação Fiscal com o fito de verificar os reflexos fiscais de referida imobilização. Em resposta a auditada argumentou possuir diversos estabelecimentos espalhados pelo Brasil, como também transacionar com diversos clientes espalhados em todos os continentes do planeta, justificando assim a dedutibilidade das despesas.

3.1 - Das condições para a dedutibilidade dos bens do ativo imobilizado

Compulsando-se a legislação fiscal, com fulcro no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), tem-se que:

Art.299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas silo as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A Lei nº 9.249/95 veio acrescentar ainda mais uma condição restritiva ao contido no instrumento legal acima, determinando quais os gastos estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme art. 13, incisos II e III:

"Art. 13- Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro liquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer

outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

(...) (grifou-se)

Consoante bem ressalta o Parecer Normativo CST nº 32, de 13/08/81, a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio, como visto acima, de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da dedutibilidade. Tal qual na pessoa física em que há limites legais de valores de dedução de várias despesas, tais como despesas com dependentes e de instrução, também para a pessoa jurídica o conceito legal de despesa dedutível sofre limitações. Não deixam de ser despesas, apenas que não são dedutíveis quando infringem a lei fiscal.

Vale dizer que a legislação fiscal tratou as despesas operacionais elencadas anteriormente como indedutíveis, excepcionando este caráter tão somente nos casos da intrínseca vinculação à produção ou comercialização.

Segundo o conceito legal transcrito (art. 299 do RIR199), o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Em reforço à lei vieram as disposições constantes do art. 25 da Instrução Normativa SRF no 11/96, que representam o entendimento firmado pela Administração Tributária sobre quais os bens são considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, em regulamentação ao contido no citado art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/95:

"Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

I - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

II - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se

intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade ;

b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;

c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;

d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;

e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;

f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;

g) os veículos de transporte coletivo de empregados;

h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;

i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;

j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;

l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade." (grifou-se)

Da leitura dos itens acima relacionados com veículos evidencia-se que ha restrição na sua aplicação. Resta claro que a normativa impede a dedutibilidade como despesa operacional dos bens com possibilidade de utilização particular, tal como um veículo ou aeronave. No rol restrito dos bens admitidos somente são encontrados aqueles de aplicação coletiva, próprios ao conceito de produção, impedindo que uma aeronave de aplicação limitada aos sócios figure entre aqueles intrinsecos as atividades da fiscalizada.

Segundo o Dicionário Aurélio, o adjetivo intrínseco significa o que está dentro de uma coisa ou pessoa e lhe é próprio, interior, íntimo; o que lhe é inerente, peculiar. Logo, essa é a acepção que deve ser dada ao advérbio intrinsecamente referido no texto legal.

Nem se diga que o rol trazido pela normativa não é exaustivo. Conforme evidenciado pelo desenho normativo da dedutibilidade das despesas, já esclarecido, a lei considera exceção os gastos com bens do ativo imobilizado serem dedutíveis. Ao delimitar expressamente a relação de quais bens seriam intrinsecamente relacionados com a produção, considera que o restante dos bens não está vinculado com produção ou comercialização. Assim, elencou apenas os bens que geram excepcionalmente despesas dedutíveis.

Sobre o conceito de despesas necessárias e as modificações introduzidas pela Lei nº 9.249/95, assim se posiciona José do Nascimento Dias, in Comentários ao Novo Regulamento do Imposto de Renda, Editora Forense, 2001, pág. 224:

"O critério fundamental para definir uma despesa como "necessária" é a sua conexão com a atividade desenvolvida pela empresa, com a fonte de lucros da empresa. Uma despesa será tida como necessária na medida em que contribua para a produção do lucro da empresa. A Lei nº 9.249/95 reforça essa exegese ao se referir, em seu art. 13, II e III, a despesa relacionada intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços. As despesas não necessárias, estranhas à produção de resultados pela empresa são denominadas liberalidades.

Na conceituação do Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva: "As despesas necessárias se justificam por se terem mostrado indispensáveis, para que se cumprisse uma finalidade ou um

objetivo, que era imposto pelas contingências. Assim, em qualquer aspecto, necessário vem por em evidência o que tem que ser feito, o que não pode deixar de ser, e tem que ser feito pelo modo indicado".

(..)"(grifou-se)

Em sendo assim, a limitação legal à dedutibilidade, por ser de aplicação restrita, deve ser cabal e expressa para que comprove a sua indispensabilidade nas atividades da empresa. Não se trata de despesa sob a qual pairam dúvidas interpretativas a permitida como dedutível. A vinculação direta entre o dispêndio e sua necessidade não pode deixar margem a dúvidas nos contornos legais acima esclarecidos.

3.2 - Da utilização das aeronaves pela empresa, seus sócios e familiares

Para efeito de análise cabe um detalhamento das aeronaves em posse da fiscalizada. A empresa possuía uma aeronave Dassault Falcon Jet, modelo 900EX (prefixo PT-XSC), adquirida diretamente da fábrica por R\$ 65.161.634,27 em abril de 2000. Referida aeronave trata-se de um jato de três turbinas com autonomia de voo de cerca de nove horas, que lhe dá capacidade intercontinental. Também adquiriu direto da fábrica uma aeronave King Air, modelo 350 (prefixo PP-JSC), no valor de R\$ 13.033.517,71 em março de 2001. Posteriormente, em março de 2006, alienou o jato intercontinental para adquirir um leasing de nova aeronave de mesmo modelo 900EX (prefixo PR-CCC) pelo valor de dez parcelas que totalizam o montante de US 39.843.535,80 dólares americanos. Recentemente também foi adquirido o leasing de um helicóptero.

Com o escopo de auditar a forma de utilização das aeronaves, foi instada a fiscalizada a fornecer os mapas de controle de destino das aeronaves, bem como a identificação dos passageiros, para alguns meses dos anos sob fiscalização. Apresentadas a informações de voo juntamente com diário de bordo das aeronaves, por força dos destinos e usuários das aeronaves, fez-se por bem solicitar as informações para todo o período fiscalizado.

De posse desta documentação, assim como dos lançamentos contábeis de gastos com combustíveis e lubrificantes, intimou-se a empresa a esclarecer em detalhes os reembolsos de gastos com as aeronaves. Em resposta a fiscalizada esclareceu que os lançamentos contábeis sob o histórico "Reembolso de despesas de JLC" tratam de abatimento das despesas, portanto tem natureza credora, de gastos pessoais com a aeronave falcon 900, e que correspondem a 5% da quantia despendida no centro de custos. O mesmo procedimento contábil ocorre com as despesas com a outra aeronave (King Air -350), mas neste caso o histórico descreve como "Reembolso de despesas de JCJ" correspondendo ao reembolso dos gastos de José Cutrale Junior. Os reembolsos são feitos na conta de gastos com combustíveis e lubrificantes, sendo iniciados a partir de junho de 2003. Também deve ser destacado que no mês de dezembro de 2006 o percentual é inferior aos 5%.

Na resposta apresentada resta claro que o sócio admitiu o uso pessoal da aeronave, uma vez que reembolsa a empresa. Em verdade o sócio é titular de várias fazendas fornecedoras de laranjas para a fiscalizada, e abate os reembolsos dos valores a receber da fiscalizada. Ocorre que a forma de rateio das despesas do sócio e família em contrapartida às despesas da empresa é desestruturada. Estabeleceu-se um percentual fixo de 5% como correspondendo a cota de uso pessoal das aeronaves, no entanto inexistente qualquer controle acerca das rotas efetivamente particulares. Reembolsa-se sem se perquirir sobre a

motivação das viagens. Em resumo, o fato é que o sócio Jose Luis Cutrale e seus filhos, os diretores José Henrique Cutrale e Jose Luis Cutrale Junior, não controlam seus destinos na utilização das aeronaves, tão somente embarcam conforme suas vontades e conveniências, bem como de seus familiares.

Neste ponto, em virtude de vários destinos turísticos e dos acompanhantes do sócio e seus familiares, traçou-se planilha contendo desvios a demonstrar a liberalidade com que estão pautadas as rotas aéreas. Os itinerários foram extraídos dos mapas de informações de vôo fornecidos pela auditada e compulsados de forma detalhada.

(segue planilha com detalhamento de vôos realizados, em que constam pessoas da família Cutrale, dentre eles diretores da Recorrente, mas também familiares e terceiros, em viagens para destinos turísticos e/ou locais onde existe empresas do grupo Cutrale, no Brasil e no exterior)

A despeito do reembolso de 5 % das despesas, verifica-se da extensa listagem acima que o percentual de proveito pessoal ultrapassa estes valores. Também por se considerar pessoal o transporte dos diretores entre seus locais de trabalho, uma vez que nas datas e formas com que são feitos mais se adéqua ao interesse do transportado do que propriamente da empresa.

Visualiza-se com clareza que as aeronaves são usadas em benefício do sócio e familiares, quer seja levando seus componentes em viagens de passeio no país e exterior (Angra dos Reis, Ubatuba, Comandatuba, Alpes suíços, Alpes austríacos, Caribe, estações de esqui entre outras), ou então para usufruto, em rápido e confortável meio de transporte dos familiares. Constatou-se que a esposa Rosana Falcioni Cutrale por muitas vezes vai e volta de São Paulo de avião, assim como para os EUA ou entre cidades americanas, a despeito de não possuir qualquer vínculo empregatício com a empresa.

Assim também ocorre com Graziela Cutrale, filha de José Luis Cutrale, para quem as aeronaves deslocam-se até Ribeirão Preto, onde é domiciliada, levando-a ou trazendo-a juntamente com os filhos para os mais variados lugares acima identificados, por razões que transcendem os interesses da fiscalizada, vez que estas não figuram no quadro societário época das viagens, nem desempenham qualquer atividade remunerada pela Cutrale, segundo informações coletadas das declarações de imposto de renda de ambas.

Consoante pode ser acima caracterizado, além da consideração acerca da utilização particular das aeronaves, há outra ordem de razão ainda a causar os dispêndios: as aeronaves servem de meio de transporte pessoal dos sócios e familiares. Basta identificar que a aeronave King Air é usufruída com intensidade nos finais de semana ou vésperas pelos diretores da empresa para seus deslocamentos entre Araraquara e São Paulo como se

utiliza um automóvel. Neste caso, faz-se do avião um meio de transporte entre a residência e o local de trabalho, em claro desvio dos propósitos admitidos na legislação tributária, afinal foge do desígnio de qualquer sociedade comercial patrocinar os deslocamentos de seus sócios. Nestes mesmos casos a sociedade estaria a serviço dos sócios, hipótese contrária. As práticas empresariais aceitas. O exemplo é similar ao da aquisição pela empresa de automóvel de luxo pelo sócio a fim de deslocá-lo.

Ainda destacam-se as constantes viagens para Angra dos Reis dos diretores e familiares para passagem de feriados e finais de semana. Nestes deslocamentos caracterizado está que um bem da empresa fica a serviço de seus sócios.

O mesmo desvio de finalidade ocorre no uso do Falcon, pois na maior parte das vezes as informações indicam o deslocamento do proprietário José Luis Cutrale. Pelos roteiros verificados nos mapas de deslocamento da aeronave e relação dos passageiros, conclui-se cristalinamente que o uso é tanto pessoal quanto profissional. Comparados todos os roteiros, constata-se que é baixa a frequência com que a aeronave é compartilhada com os demais funcionários da fiscalizada. Via de regra quem dela usufrui é o sócio majoritário. Ainda que se queira justificar, o que se tem é a relação intrínseca entre as razões empresariais e pessoais, aliás mais estas do que aquelas. No caso, não se trata de relação intrínseca entre aeronaves e produção/comercialização, mas entre razões mercantis e particulares.

Neste ponto, os documentos demonstram que os sócios, diretores e familiares, por deterem o controle da empresa aproveitam as aeronaves como se suas fossem, sem que prestem qualquer satisfação ou sejam controlados pela sociedade empresarial que administram.

3.3 —Da impossibilidade da dedução das despesas com aeronaves

Pelo que até aqui estudado da legislação fiscal das despesas com os bens do ativo imobilizado, está claro que a regra é a indedutibilidade destas. E mais. Que a dedutibilidade, por se tratar de exceção, somente ocorre quando expressamente prevista pela norma infra legal.

Deste entendimento, a considerar a exclusiva hipótese de que a empresa utilizasse as aeronaves apenas em suas atividades mercantis, conclui-se que as aeronaves de que tratam os presentes autos deveriam ser consideradas como intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização das mercadorias na atividade do sujeito passivo, uma vez que em nada acrescentam na geração de receitas. Não se têm notícias de que a indústria citrícola autuada emprega aviões nessa atividade de venda de seus produtos.

Ainda nesta mesma linha de raciocínio, e, em que pese a tentativa, nem o sujeito passivo comprova que a aeronave é empregada nesse sentido. Em verdade, sua argumentação aponta na direção de que a utilização do veículo é indispensável na administração dos negócios, hipótese que também restou a margem de comprovação, ante a insuficiência da prova apresentada. A vocação exportadora da fiscalizada vem de décadas, e para administrar seus negócios jamais necessitou das aeronaves do porte das empregadas no período fiscalizado. Mas que assim o fosse, descabidos os efeitos fiscais pretendidos no caso de uso dos bens para administração dos negócios.

A se considerar a aeronave como um automóvel apto a deslocar os diretores de maneira rápida e eficaz entre suas residências e local de trabalho, incabíveis as despesas na apuração do lucro real, pois assim estariam sendo utilizados para a administração da empresa, mas para uso pessoal dos administradores.

É bem verdade que houve reembolso de pequena parcela das despesas, mas ainda assim os valores não possuem qualquer respaldo legal, eis que a legislação tributária inadmite a utilização híbrida do mesmo bem entre a empresa e seus sócios e familiares, mormente no caso sob análise em que inexistente segregação. As informações de voo compulsadas nos levam à conclusão de que os serviços prestados pelas aeronaves mais se adaptam a comodidade do sócio e seus dois filhos diretores, do que propriamente aos fins da empresa. A frequência, os destinos, as datas e a relação de passageiros indicam que prevalece o interesse estranho aos da fiscalizada, comuns apenas em alguns casos de administração da empresa.

Aduziu a fiscalizada que por se tratar de empresa com clientes na Europa e Estados Unidos, justificada está a despesa com aeronaves. No entanto, o que foi apurado é que os constantes deslocamentos ocorrem para Orlando, Atlanta e Nova York. Nos primeiros dois destinos o que se tem são as fábricas de suco da empresa Cutrale North America Inc, controlada em sua integralidade pela fiscalizada. Portanto, as despesas não são da fiscalizada, mas sim da empresa sediada nos Estados Unidos. Ao deslocar-se com constância para aqueles destinos está tratando da administração da empresa americana, com as conseqüências fiscais das despesas devendo ser apropriadas para aquela empresa. Que se diga que se trata de controlada estando assim justificada a despesa, o principio da entidade as separa, determinando que cada qual das empresas custeie suas despesas. Despropositado imaginar que caberia à fiscalizada bancar as despesas das controladas com aeronaves.

Da mesma forma para os deslocamentos para a Europa em que a fiscalizada controla integralmente a empresa Cutrale Europe Holding, e para onde o sócio José Luis Cutrale e sua esposa viajam com frequência. Ao querer justificar as despesas com os deslocamentos para o continente europeu, avalia-se que com as

viagens para a Europa administra aquela empresa européia. A conclusão é idêntica a já alinhada acima, ou seja, descabida a despesa porque deve ser apropriada à controlada. Se assim não se considerar, também descabida por corresponder à administração da fiscalizada, motivo já repisado como indedutível.

Pode-se ainda comparar os valores da rubrica aeronaves com outros itens do mesmo imobilizado. Evidencia-se desta ponderação, que completamente desproporcional o quanto colocado no ativo em aeronaves, pois seu total é a metade do total imobilizado em maquinismos e equipamentos de todo parque fabril. De maneira alguma se considera intrínseco o dispêndio nestes ativos se comparados ao consumido pela aeronave. Neste ponto, conclui-se que as despesas decorrentes da imobilização da aeronave, quais sejam, despesas de depreciação, seguros, serviços de manutenção, impostos, não são necessárias, nem usuais às atividades da fiscalizada. Não se vinculam à produção e comercialização como requer a lei. Ainda mais quando sopesado que nos últimos cinco anos a fiscalizada gastou cerca de oitenta e seis milhões de reais nas aeronaves, quantia desarrazoada se comparada aos demais gastos administrativos.

A empresa tem natureza familiar, sendo administrada pelo sócio quase exclusivo José Luis Cutrale, sucessor único de seu genitor José Cutrale Junior. Desta característica defluiu que a aquisição das aeronaves, na forma como aproveitadas, poderia ter sido feita pelo sócio com a distribuição de lucros isenta de tributação. Porém assim agindo não haveria os benefícios de redução dos resultados fiscais da empresa, com a conseqüente diminuição de pagamento de tributos sobre a renda. Ao adquirir as aeronaves os sócios em nada abateriam os custos na manutenção destes bens.

O interesse pessoal preponderou na aquisição das aeronaves Falcon 900 EX e nas demais, pois possibilita o deslocamento pessoal de forma rápida e luxuosa dos sócios e familiares entre os mais variados destinos. A compra trata-se de mera liberalidade, perpetrada pelo sócio José Luis Cutrale, em seu próprio favor. Ainda mais se for considerado que este sócio detem a quase totalidade da participação societária da fiscalizada (99,99 %).

Com efeito, quando a empresa deliberou a compra das aeronaves quem o fez foram os usufrutuários da confortável utilização das mesmas. Desta forma, os interesses entre os sócios da fiscalizada comunicam-se com seus interesses pessoais, em uma zona cinzenta claramente rechaçada pela legislação do imposto de renda e contribuição social. A confusão patrimonial entre empresa e sócio resta clara, sem que o reembolso de forma descomprometida da realidade possa sanar o vício incorrigível do desvio de finalidade. Tais despesas existem, mas não podem

afetar negativamente o lucro real da auditada por se tratarem de mera liberalidade da empresa em benefício dos sócios, devendo ser glosadas. Neste ponto, confundiram-se os interesses pessoais com os societários, em desvantagem do imposto de renda apurado.

Também o Conselho de Contribuintes firmou a mesma posição reiteradamente, com as restrições impostas pela Lei nº 9.249/95:

" IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EX - 1998 - BASE DE CALCULO - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - AERONAVE - BEM NÃO INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO - A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 13), são vedadas as dedutibilidades, na determinação do lucro real, das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, não intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens ou serviços, e das correspondentes despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL - Exercício - 1998 - BASE DE CALCULO - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE — AERONAVE - BEM NÃO INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO - A regra acima mencionada se estende para a determinação da base de cálculo da CSLL, por expressa disposição legal. " (1º CC, Acórdão nº 105-14.962, processo nº 10830.0107910/2002-51, em 24/02/2005)

“DEPRECIÇÃO - DEDUTIBILIDADE - AERONAVES - BEM NÃO INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A COMERCIALIZAÇÃO - A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 13), para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as dedutibilidades de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, não intrinsecamente relacionadas - a produção ou comercialização dos bens ou serviços. DEPRECIÇÃO ACELERADA - Bens móveis poderão ser aceleradamente depreciados, até o limite de seu custo de aquisição, desde que comprovadamente, sejam submetidos ao desgaste pela utilização diária igual ou superior a dois ou três turnos de oito horas (RIR/94, art. 255). O encargo da depreciação acelerada deve compor - escrituração comercial da pessoa jurídica. POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DE TRIBUTOS - Caracteriza-se postergação no pagamento de tributos, o efetivo pagamento espontâneo do tributo em período-base posterior. JUROS DE MORA - APLICABILIDADE DA TAXA SELIC - Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos a partir de abril de 1995, incidem os juros de mora

equivalentes A taxa SELIC para títulos federais. INCONSTITUCIONALIDADE - A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, - preconizado na nossa Carta Magna. DECORRÊNCIA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.” (Ac. 1º CC nº 105-13857, processo nº 10935.002816/2001-70, em 21/08/2002)

“ARRENDAMENTO MERCANTIL. VEÍCULOS DE LUXO - Anos: 1995 a 1997 - A partir do advento da Lei nº 9.249/95, somente são dedutíveis do lucro tributável, as contraprestações de arrendamento mercantil de veículos, quando comprovada sua relação intrínseca com a produção e comercialização dos bens e/ou serviços da empresa.” [Ac. 1º CC nº 108-06305, em 09/11/00] (grifou-se)

Em apertada síntese no tocante às despesas com as aeronaves, as duas ordens de razão que justificam a glosa apontam: a uma, que as despesas somente seriam admitidas se intrinsecamente relacionadas às atividades de produção ou comercialização da empresa, não para administração como justificado pela fiscalizada; por outra, que inadmissível o reembolso linear das despesas das aeronaves pelo sócio de molde a sanar a incorreção da confusão patrimonial existente no uso das aeronaves para fins pessoais e empresariais. Mormente quando não há segregação dos motivos que ensejam as viagens, nem dos gastos individualizados das viagens.

Inconformada, a Recorrente apresentou impugnação contra o auto de infração, julgada integralmente improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007, 31/01/2008.

PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA - ATIVIDADE RURAL - AGROINDÚSTRIA - DEPRECIÇÃO INTEGRAL - DESPESAS COM AERONAVES – INDEDUTIBILIDADE.

A produção de suco de laranja por agroindústria, por não observar os requisitos previstos no 'art. 2º da Lei nº 8.023/1990, não pode ser qualificada como atividade rural, de modo que não é cabível o gozo do benefício da depreciação integral previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001. As despesas com aeronaves, quando não relacionadas intrinsecamente com a

produção ou comercialização dos bens ou serviços não são dedutíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007.

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Contra essa decisão, foi apresentado recurso voluntário para apreciação e julgamento perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que a Recorrente repisa as razões de impugnação, fundadas nos seguintes argumentos:

Preliminares

1) nulidade do auto de infração, posto que fundado em presunção sem amparo na lei, uma vez que a Autoridade Fiscal teria desconsiderado as documentações fartamente apresentadas pela Recorrente, tanto no que toca à exploração de atividade rural, quanto no que toca à utilização das aeronaves para deslocamento de pessoal não relacionado às atividades da empresa;

2) nulidade do auto de infração, pois a Fiscalização inverteu o ônus da prova, posto que atribuiu à Recorrente o ônus de comprovar os fatos constitutivos do direito que seria da Fazenda Pública, mediante a apresentação de inúmeras planilhas e documentos, quando, no seu entendimento, caberia à Fiscalização realizar tal tipo de investigação;

3) que o direito tributário segue o princípio da legalidade, que não admite a tributação de fatos não previstos na lei, assim como não admite a tributação de fatos presumidos sem que haja a previsão expressa autorizativa da aplicação da presunção legal;

Mérito

Quanto às Glosas na Depreciação:

4) as atividades de agro-indústrias estão incluídos no sistema nacional de políticas agrícolas conforme art. 187 da Constituição da República, assim como nos termos da lei nº 8.171/91;

5) que a atividade desenvolvida pela Recorrente caracteriza-se como atividade rural, por atender o disposto no inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, que diz que

considera-se atividade rural “a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação”

6) que uma interpretação da evolução da legislação aplicável à matéria favorece a tese da Recorrente, uma vez que a redação original do referido inciso V do art. 2º da lei nº 8.023 expressamente vedava a aplicação do regime quando a transformação do produto configurasse “procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador”; restrição esta que foi expressamente retirada pela lei nº 9.250/95;

7) que o dispositivo legal supra invocado expressamente inclui a extração do suco de laranja como produto da “transformação de produtos decorrentes da atividade rural” não considerados como sujeitos ao conceito de industrialização para fins de aproveitamento do benefício fiscal;

8) que o produto final produzido e comercializado pela Recorrente é sempre o suco de laranja, sendo que, pelo fato de o mesmo ter assumido a forma concentrada, não deixou de ser o mesmo elemento original. Nos seus dizeres, “o suco de laranja nunca deixou de ser suco de laranja”;

9) que possui quatro formas de produção do produto final, quais sejam: “(i) o suco de laranja integral (obtido pela extração do suco, sem nenhum processo de transformação); (ii) o 'concentrado' (obtido pelo processo de retirada da água); (iii) o 'preservado' (adição de conservante químico); e (iv) o 'pulp wash' (adição de enzimas)”;

e que, em nenhuma delas, existe alteração da natureza final do produto, qual seja, continuam sendo “suco de laranja”;

10) trouxe à baila parecer técnico da ITAL – Instituto de Tecnologia de Alimentos, renomado laboratório que atesta, com relação aos seus produtos finais, que os mesmos não deixaram de ser “suco de laranja”, ainda que submetidas a processos químicos com adição de enzimas e outros substratos, como benzoato, que visam apenas a conservação do produto;

11) que nos termos do art. 6º da Medida Provisória nº 2.159/2001, reedição 70, os bens do ativo imobilizado “adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição”. Sob essa ótica, a Recorrente preenche os requisitos para se utilizar da depreciação antecipada, o que impede a glosa realizada pelo auto de infração;

12) não pode ser aplicado o disposto no art. 111 do CTN, que veda a interpretação mais alargada da legislação nos casos de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário; por não se tratar, na hipótese, de nenhum desses institutos jurídicos, mas sim de mera antecipação de efeitos financeiros da depreciação;

Quanto ao Uso das Aeronaves:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 05/10/2012

por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 07/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA

, Assinado digitalmente em 21/11/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA

Impresso em 15/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

13) que as aeronaves são utilizadas para atividades operacionais da Recorrente;

14) que a lista apresentada pela IN ° 11/96 é meramente exemplificativa e o fato de não contemplar aeronaves não impede, por si só, a dedutibilidade das despesas com as mesmas;

15) que não se poderia inverter o ônus da prova para demandar ao Recorrente a comprovação de que o uso das aeronaves refere-se ao objeto social da empresa, posto que referido ônus caberia à Autoridade Fiscal;

16) que os vôos realizados com as aeronaves da Recorrente foram utilizados “(i) ou para filiais do Recorrente no Brasil ou (ii) para visitas a clientes e fornecedores no Brasil ou Exterior; ou (iii) para demais finalidades relacionadas à operação do Recorrente”.

17) que as eventuais viagens realizadas nas aeronaves com destinos turísticos realizados pelos sócios da Recorrente não passam de 5%, fator este utilizado para fins de reembolso à empresa pelo uso pessoal dos aviões;

18) que, com relação às viagens realizadas para Orlando e Atlanta, nos Estados Unidos da América e para a Europa, onde a Recorrente possui subsidiárias integrais, não podem, como pretendeu a fiscalização, serem imputadas como custos das empresas estrangeiras;

19) que o montante das despesas incorridas e comprovadas como sendo dedutíveis (fls. 2.224 a 2.279) já são suficientes para comprovar a quase totalidade das despesas glosadas pela fiscalização a este título;

20) que nem mesmo para as viagens nitidamente tidas como relacionadas aos interesses da empresa foi admitida a dedução dos custos;

Com estes fundamentos, pede, a Recorrente, o provimento do presente recurso e o cancelamento da autuação fiscal.

É este o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator:

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos da lei, dele conheço.

Preliminares:

Sustenta a Recorrente, em preliminar, a nulidade do auto de infração pelo fato de este ser embasado em presunção sem amparo na lei, uma vez que a Autoridade Fiscal teria desconsiderado as documentações fartamente apresentadas pela Recorrente, tanto no que toca à exploração de atividade rural, quanto no que toca à utilização das aeronaves para deslocamento de pessoal não relacionado às atividades da empresa.

Também alega nulidade do auto de infração por entender que o Fisco inverteu o ônus da prova, atribuindo à Recorrente o ônus de comprovar os fatos constitutivos do direito que seria da própria Autoridade Fiscal.

Por fim, argumenta que o direito tributário segue o princípio da legalidade, que não admite a tributação de fatos não previstos na lei, assim como não admite a tributação de fatos presumidos sem que haja a previsão expressa autorizativa da aplicação da presunção legal.

Em relação à primeira nulidade suscitada, entendo que não merece acolhida.

Não se trata de aplicação de presunção, pela Autoridade Fiscal, sem amparo em lei. A Autoridade Lançadora apenas realizou a sua interpretação da lei e a aplicou sobre os fatos apurados nos autos, contrariando as expectativas da Recorrente quanto ao resultado dos trabalhos fiscais.

Entretanto, não se pode afirmar que houve tributação por presunção. As glosas e as suas conseqüências decorrem da interpretação dos dispositivos legais feita pela fiscalização, atrelada ao conjunto probatório a que ela teve acesso (fatos e documentos), que a permitiu concluir que a atividade principal do contribuinte não poderia ser enquadrada como atividade rural.

É dizer: a Autoridade Fiscal fez a sua interpretação sobre o conceito de atividade rural disposto em lei e confrontou com a atividade exercida pelo contribuinte, de acordo com as provas apresentadas.

Desse modo, em relação ao benefício fiscal da depreciação incentivada dos bens do ativo permanente, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente não poderia usufruí-lo, já que a sua atividade principal (a produção de suco de laranja em escala industrial), não poderia ser qualificada como atividade rural. Fundamentou a sua conclusão na interpretação do art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 e do art. 2º da Lei nº 8.023/1990, com as

alterações introduzidas pela Lei nº 9.250/1995, bem como nos documentos constantes da escrituração contábil e fiscal.

Da mesma forma, entendeu que são indedutíveis as despesas com aeronaves. A Autoridade Fiscal, interpretando o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 combinado com o art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, concluiu que as aeronaves não são bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de suco de laranja. Além disso, verificou em documentos acostados aos autos que, em algumas ocasiões, as aeronaves foram utilizadas para fins particulares dos sócios, administradores e dos familiares destes, desvinculando o seu uso em viagens destinadas à produção ou comercialização de suco de laranja.

Está claro que não é o caso de tributação por presunção, mas apenas de interpretação das normas e aplicação sobre fatos provados por documentos, sem utilizar qualquer regra de experiência. Ora, se a Recorrente não concorda com a interpretação e vinculações realizadas pela Autoridade Fiscal, isso será analisado quando da apreciação do mérito do presente recurso. Contudo, o fato de o Fisco ter realizado uma interpretação dissonante daquela esperada pela contribuinte não significa que houve tributação por presunção.

Quanto à nulidade relativa à inversão do ônus da prova, é sabido que o CPC adotou a teoria estática do ônus da prova (teoria clássica), segundo a qual o encargo probatório é previamente definido, cabendo ao autor o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito e ao réu provar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito deduzido.

Entretanto, essa regra estática de distribuição do encargo probatório tem mostrado-se ultrapassada. Atualmente, a teoria mais acertada sobre o assunto é a “teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova”, segundo a qual, no caso concreto, a prova incumbe a quem tem melhores condições de produzi-la, eis que a distribuição rígida do ônus da prova pode resultar em julgamentos injustos, desfavoráveis à parte que não se desincumbiu do seu encargo probatório, mesmo tendo a outra parte condições de produzir as provas necessárias para o desfecho da demanda. Sobre essa evolução na teorias das provas, o r. jurista Fredie Didier Jr., no Curso de Direito Processual Civil (6ª edição, volume 2, p.95/97) esclarece que:

“[...]nem sempre o autor e o réu têm condições de atender a esse ônus probatório que lhes foi rigidamente atribuído – em muitos casos, por exemplo, vêem-se diante de prova diabólica. E, não havendo provas suficientes nos autos para evidenciar os fatos, o juiz terminará por proferir decisão desfavorável àquele que não se desincumbiu do seu encargo de provar (regra de julgamento).

É por isso que se diz que essa distribuição rígida do ônus de prova atrofia nosso sistema, e sua aplicação inflexível pode conduzir a julgamentos injustos. Não se nega a validade da teoria clássica como regra geral, mas não se pode admitir tal regra como inflexível e em condições de solucionar todos os casos práticos que a vida apresenta’.”

Didier sintetiza a distribuição dinâmica do ônus da prova em quatro elementos principais: (i) o encargo probatório não deve ser repartido prévia e abstratamente, e **sim caso a caso**, (ii) sua distribuição deve ser dinâmica e não estática e inflexível; (iii) é

irrelevante, nessa subdivisão, a posição assumida pela parte na causa (se autor ou réu); (iv) é irrelevante o interesse em provar o fato ou a natureza deste, isto é, se é constitutivo, modificativo, impeditivo ou extintivo. O que importa é quem tem mais possibilidades de fazer a prova.

Embora a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova não seja expressamente reconhecida pelo CPC, a doutrina tem admitido a sua aplicação com respaldo nos princípios da igualdade, art. 5º, caput da CR/88 c/c art. 125, I, do CPC, princípio da lealdade, boa fé e veracidade (arts. 14, 16, 17, 18 e 125, inciso III do CPC), princípio do devido processo legal, bem como o princípio da solidariedade para com o órgão julgador.

Este último princípio é o mais relevante para a aplicação dessa nova teoria ao direito tributário, em função da busca incessante pela verdade material.

Entretanto, é de extrema importância ressaltar que de acordo com o art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, *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*. Há, portanto, uma presunção legal da veracidade da escrituração contábil do contribuinte, quando, logicamente, fundamentada nas normas e princípios contábeis.

No intuito de desconstituir a presunção de veracidade da escrituração contábil do contribuinte, nos termos do §2º do mesmo art. 9º do Decreto Lei nº 1.598/77, *cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância das disposições legais*.

Portanto, para se abandonar os registros constantes dos livros fiscais há a necessidade de demonstrar fundamentos relevantes, apurados pela autoridade fiscal durante os procedimentos de fiscalização. Essa necessidade decorre, inclusive, do intuito de garantir o exercício do amplo direito de defesa e do devido processo legal, sob pena de nulidade da acusação.

Caso, durante os procedimentos de fiscalização, a autoridade fiscal encontre provas ou um conjunto de indícios convergentes que seja hábil a desconstituir a presunção legal da veracidade da escrituração contábil, reunindo os elementos caracterizadores da infração, caberá ao contribuinte comprovar a impossibilidade de aquele lançamento prosperar.

Neste instante entra em cena a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova. Cabe sim à autoridade fazendária o ônus da prova da constituição do crédito tributário, todavia o contribuinte é o detentor dos dados e informações acerca do fato gerador do tributo. Assim, é ônus do contribuinte proceder a devida escrituração dos livros fiscais sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que, quando requisitados, deverão ser disponibilizados à fiscalização.

Caso o contribuinte não cumpra suas obrigações legais, a legislação autoriza o agente fiscal proceder o lançamento por meio do arbitramento, sempre limitado aos elementos não estranhos à movimentação empresarial do contribuinte.

Portanto, os contribuintes têm o dever de colaborar na condução dos trabalhos fiscais, inclusive produzindo todas as provas necessárias para comprovação dos fatos ali envolvidos (vez que é ele o detentor de toda informação acerca dos fatos geradores), sob o risco de sofrer o lançamento por arbitramento dos tributos envolvidos. Da mesma forma os contribuintes devem proceder durante toda a discussão administrativa, elaborando todas as provas que estiverem ao seu alcance para comprovar os fatos e operações envolvidas e a defesa de seus interesses.

Não é tolerável o contribuinte impor o ônus da prova à autoridade fiscal que lhe seja impraticável. O ônus da prova deve ser distribuído de forma justa, não se admitindo, também, o lançamento duvidoso.

No presente caso, a autoridade fiscal rejeitou a veracidade da escrituração fiscal da contribuinte com base em provas e fundamentos que culminaram no presente lançamento tributário. A título exemplificativo, a autoridade fiscal juntou um conjunto probatório acerca da utilização dos aviões por membros familiares e para destinos turísticos, o que fundamentou a glosa das despesas com a utilização das referidas aeronaves.

Não pode, portanto, a Recorrente querer impor à autoridade fiscal o ônus de comprovar que as referidas viagens foram realizadas com outro escopo, uma vez que – apesar de o ônus da prova constitutiva do crédito tributário ser do fisco – a autoridade fiscal estaria impossibilitada de o fazer.

Conseqüentemente, a autoridade fiscal levantou indícios de que aquela despesa não estava relacionada à atividade da Recorrente, transferindo, nesse momento, o ônus da prova para o contribuinte.

Desse modo, não merece acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração sustentada pela Recorrente, haja vista que não se trata de inversão do ônus da prova por parte da fiscalização. Apenas foi exigido da Recorrente que ela produzisse as provas que estavam a seu alcance, na defesa de seus interesses, contribuindo na busca pela verdade material.

Por fim, quanto à última nulidade arguída pela Recorrente em seu recurso voluntário, verifica-se que ela sustenta o seguinte: *“as Instruções Normativas, Pareceres Normativos e Atos Declaratórios, largamente utilizados pela fiscalização para fundamentar suas conclusões, devem ser levados em consideração com uma boa carga de relatividade. Isto porque, são apenas normas complementares em matéria tributária, conforme determina o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional. (...) Assim, é preliminar deste recurso que as conclusões da fiscalização fundadas exclusivamente em normas complementares e que afrontem ou extrapolem o conteúdo legal, devem ser rechaçadas de modo a prevalecer o disposto em lei.”*

Entretanto, mesmo atento às observações da Recorrente, entendo que essa preliminar também não merece acolhida.

Pelos fundamentos já expostos acima, não há que se falar em tributação de fatos não previstos na lei ou tributação de fatos presumidos sem que haja a previsão expressa autorizativa da aplicação da presunção legal. A Autoridade Fiscal realizou a sua interpretação

dos dispositivos legais envolvidos, valendo-se, inclusive, de orientações de instrução normativa para corroborar o seu entendimento. Não houve presunção, como dito anteriormente.

Ademais, como bem salientado pela DRJ, deve ser ressaltado que a Autoridade Administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional. Cabe a ela simplesmente interpretar à lei, relacioná-la com as provas realizadas e aplicá-la a cada caso concreto.

Assim, embora compreenda os argumentos da Recorrente, penso que a interpretação dos referidos atos normativos foi realizada com relatividade, considerando as disposições legais existentes sobre a matéria envolvida. Desse modo, entendo que não houve ofensa ao princípio da legalidade e, muito menos, houve tributação por meio de fatos presumidos ou não previstos em lei.

Feitas essas considerações, deixo de acolher as preliminares suscitadas pela Agravada e passo a analisar o mérito da demanda.

Mérito:

Custos com Aeronaves

Da investigação fiscal realizada pela Autoridade Autuante, restou constatado que as aeronaves pertencentes à Recorrente eram utilizadas em viagens não relacionadas ao objetivo da empresa, por vezes com passageiros que não compõem o seu corpo societário ou diretivo, com destinos claramente turísticos, ou para atender demandas pessoais dos membros da família Cutrale ou a eles relacionados.

Desta feita, promoveu-se a glosa integral dos custos com aeronaves, nos termos do ato de infração.

Argumenta, todavia, a Recorrente, que os custos relacionados a viagens comprovadamente realizadas em negócios da empresa são suficientes para respaldar os valores deduzidos a título de despesas, pelo que a glosa se mostra insubsistente.

Em sua defesa, a Recorrente apresentou a planilha de fls. 2.224 à 2.279, onde relaciona as viagens feitas em aeronaves da Recorrente em visitas a filiais, sucursais ou clientes, assim como a planilha de fls. 2.296 a 2.301, em que relaciona a diferença entre os custos comprovados nessas viagens e os valores glosados pela Autoridade Fiscal.

Por fim, ressalta que 5% (cinco por cento) dos custos incorridos com despesas de aeronaves são atribuídos ao uso pessoal das aeronaves, dissociadas do objeto social, não tendo, portanto, sido deduzidos como custo na composição do lucro tributável.

Sem razão o contribuinte.

As despesas da pessoa jurídica passíveis de dedução na apuração do lucro tributável são aquelas previstas em lei como sendo essenciais para o funcionamento da empresa e o atendimento de seu objeto social. Trata-se das chamadas despesas operacionais, assim

Art.299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, § 12).

§ 2º. As despesas operacionais admitidas silo as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n2 4.506, de 1964, art. 47, § 22).

Particularmente entendo que a utilização de aeronaves privadas, quando voltadas para o desenvolvimento de atividades diretamente relacionadas ao objeto da empresa, permite que os seus custos sejam deduzidos da base de formação do imposto de renda.

No entanto, no caso dos autos, houve comprovação, pela Autoridade Fiscal, de que as aeronaves eram utilizadas para fins privados – sem prejuízo de sua utilização para os fins da empresa.

Caberia, assim, à Recorrente, comprovar que fez a segregação dos custos atinentes a tal despesa, como forma de permitir que os custos relacionados à utilização das aeronaves em benefício da empresa fossem separados dos custos relacionados à utilização das aeronaves. Mas não foi isso que fez a Recorrente.

Como forma de apuração dos custos de utilização das aeronaves, entre aquilo que seria dedutível e aquilo que seria não dedutível, a Recorrente aplicou um percentual fixo de 5% das despesas incorridas como sendo indedutíveis, pelo uso particular das aeronaves pelos sócios da empresa, permitindo-se a dedução do restante dos custos incorridos.

Permissa venia, o que fez a Recorrente foi criar uma presunção de indedutibilidade dos custos da aeronave, sem que houvesse qualquer respaldo legal para esse procedimento.

Lado reverso, reclamando de que teria havido inversão do ônus da prova, a Recorrente apresentou as planilhas de fls. 2.224 à 2.279.

Novamente sem razão a Recorrente.

A uma, por que cabe ao contribuinte comprovar a regularidade de sua escrita fiscal, principalmente quando da apuração do imposto de renda pelo lucro real. Nesse caso, o contribuinte deve manter a guarda de sua documentação e realizar a sua escrituração refletindo os dados constantes dessa documentação. E, na hipótese de fiscalização, cabe ao contribuinte provar que escriturou corretamente seus livros fiscais.

A duas, por que as planilhas de fls. 2.224 a 2.279 não fazem a segregação dos custos incorridos pela Recorrente, e cuja dedutibilidade se pretende. De fato, com base nos

diários de vôo das aeronaves, a Recorrente demonstra que as mesmas também eram utilizadas em viagens a serviço e em favor da empresa. No entanto, não existe uma correlação entre custos incorridos x utilização das aeronaves em benefício da empresa, de forma a permitir a dedutibilidade dos custos da apuração do imposto de renda.

A três, por não sido feita a discriminação dos objetos das viagens realizadas, de forma a comprovar que as mesmas de fato objetivavam atender à finalidade empresarial. Isso porque o simples fato de a Recorrente possuir filiais, clientes ou subsidiárias no destino das aeronaves não é suficiente para dizer que a viagem fora realizada em benefício da empresa, mormente quando o destino comporta questões de cunho negocial e de natureza turística.

Dentro desse contexto, seria necessário que se fizesse uma correlação de custo pela utilização da aeronave no caso concreto, de forma a poder afirmar qual o custo de cada vôo para dizer que os custos incorridos nas viagens particulares dos sócios e diretores da empresa superasse os 5% (cinco por cento), o que, salvo melhor juízo, não foi feito.

Diante do exposto, entendo deva ser negado provimento ao recurso neste particular.

VOTO VENCIDO:

Depreciação Acelerada. Atividade Rural.

Segundo explica Sérgio de Iudicibus (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Atlas, São Paulo, 2008. P. 221), “com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios financeiros beneficiados por seu uso no decorrer da vida econômica”. Segundo o art. 183 da lei de sociedades anônimas, referida dedução deve ser realizada, basicamente, de três formas:

Art. 183 (...)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração

Assim é que, no decorrer da vida útil do bem integralizado ao ativo da empresa, admite-se a dedução dos valores relativos à depreciação do mesmo, de acordo com a sua utilização.

No entanto, para determinadas atividades, como forma de incentivo ao setor produtivo, a lei permite que os valores relativos à depreciação seja feita de forma antecipada; e não conforme forem sendo identificados pela perda da vida útil do bem. É o caso dos bens registrados no ativo imobilizado de empresas voltadas ao desenvolvimento da atividade rural.

Nos termos do art. 6º da medida provisória nº 2.159-70/2001, a empresa que imobilizar no seu ativo bens destinados ao desenvolvimento da atividade rural poderá utilizar-se da depreciação antecipada e integral do bem para fins de composição do lucro tributável.

Leia-se o dispositivo em questão, *in verbis*:

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

São, pois, requisitos para a depreciação acelerada:

- 1) que o bem, adquirido pela empresa, tenha sido integrado ao seu ativo imobilizado;
- 2) que a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica seja considerada como “atividade rural”;
- 3) e que os bens imobilizados no ativo estejam relacionados ao desenvolvimento de referida atividade rural.

A questão posta em debate no julgamento do presente recurso é saber se a Recorrente tem, ou não, direito à depreciação acelerada prevista no art. 6º da medida provisória nº 2.159-70/2001. Conforme amplamente relatado, a Recorrente desenvolve atividade de agro-indústria, atuando desde o plantio de produtos agrícolas que, após o seu processamento na forma de “suco de laranja” em quatro modalidades, é comercializado e majoritariamente destinado à exportação.

Antes, assim, de se chegar à análise do mérito do presente feito, é necessário tecer algumas considerações acerca da legislação e da interpretação a ser dada à mesma.

Atividade Rural x Atividade Industrial: Transformação do Produto

O conceito de atividade rural, no ordenamento jurídico brasileiro, foi dado pela lei nº 8.023/90, que na sua redação original dispunha o seguinte:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

1- a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Com relação aos quatro primeiros incisos do art. 2º supra descrito, não existem dúvidas com relação à sua caracterização como atividade rural, posto que diretamente ligados ao plantio, cultivo e criação de culturas vegetais e animais.

O inciso V, no entanto, trata da transformação de referidos produtos feita pelo próprio produtor rural, com o objetivo de destinar o produto final à venda. A princípio, referida transformação não seria considerada atividade rural, posto que não se refere diretamente à cultivo ou extração de culturas vegetais e animais, mas sim a transformação do produto obtido de referidas culturas. Trata-se, assim, de uma concessão autorizada pela lei, que permitiu a transformação das mercadorias, mas manteve a sua característica de atividade rural. Vedou, no entanto, a legislação, que essa transformação assumisse um estágio próprio de industrialização, caracterizando como atividade rural.

Veja-se que, segundo o parágrafo único do art. 3º da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, considera-se industrialização, em regra, “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”.

Ainda, segundo se extrai do sítio da Receita Federal do Brasil na *internet*, *in litteris*:

“Produto industrializado é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como:

a) **transformação** - operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que resulta na obtenção de espécie nova;

b) **beneficiamento** – operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;

c) **montagem** – operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulta novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;

d) **condicionamento ou reacondicionamento** – operação que altera a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;

e) **renovação ou recondicionamento** – operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou restaura o produto para utilização.

Impende notar que, se não existisse a previsão do inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, qualquer transformação promovida nos produtos objeto das atividades previstas nos incisos I a IV do mesmo artigo configuraria, em tese, atividade industrial. É dizer, o inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, desqualifica os produtos que se enquadram naquelas características, como sendo produtos industrializados, para qualificados como produtos decorrentes de atividade rural.

Todavia, a redação original do inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, ao qualificar o conceito de atividade rural, é coerente ao dizer que considera-se atividade rural a transformação dos produtos agrícolas ou pecuários desde que (i), não seja alterada a composição e as características do produto *in natura*; (ii) não se caracterize o procedimento industrial; (iii) seja tal transformação feita pelo próprio agricultor ou criador; (iv) que sejam utilizados apenas equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, e (v) utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

No entanto, com o avanço da tecnologia e, principalmente, com a aplicação de novas técnicas de produção e condicionamento de produtos, a legislação excluiu a vedação expressa que havia quanto ao “procedimento industrial”, alterando a redação do dispositivo nos termos em que fixado pela lei nº 9.250/95.

Com o advento da lei nº 9.250/95, o indigitado inciso V passou a ter a seguinte redação, *in verbis*:

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o condicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação.

A mudança legislativa por certo teve um objetivo e não pode, numa análise sistemática, ser tida por inócua.

Por outro lado, a simples literalidade do dispositivo legal não permite a definição de um conceito objetivo daquilo que é aceito, ou não, como transformação de produto caracterizado como atividade rural.

O inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, após a lei nº 9.250/95, admite, como atividade rural, a transformação do produto produzido ou cultivado pelo produtor rural desde que (i), não seja alterada a composição e as características do produto *in natura*; (ii) seja tal transformação feita pelo próprio agricultor ou criador; (iii) sejam utilizados apenas equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, (iv) utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

No entanto, dá como exemplo de transformação admitida como atividade rural “a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação”.

Vejamos os pontos de contradição da leitura literal do dispositivo:

1º) o *suco de laranja* é um sub-produto da *laranja*, pelo que existe alteração da característica original do produto, qual seja, a fruta extraída diretamente da natureza. De fato, a atividade extrativa da natureza prevista no inciso III do art. 2º da lei nº 8.023 aplicada, por exemplo, ao mel e ao leite, que são coletados como produto final diretamente da natureza, não se aplica ao “suco de laranja”. Este decorre de um processo de transformação do fruto original, aceito, pela norma, como exceção à manutenção das características do produto *in natura*. Neste sentido, a extração do suco da fruta, por si só, não se caracteriza como atividade industrial.

2º) a pausterização é um processo de conservação do produto, aplicado com o objetivo de estender a durabilidade do mesmo, permitindo, no tempo, maior validade para seu consumo. Neste particular, o procedimento de pausterização não se faz com “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. Neste sentido, a aplicação de processos de conservação, por si só, não se caracteriza como atividade industrial;

3º) por fim, o acondicionamento do produto em embalagem de apresentação integra o conceito de industrialização nos termos em que posto pela lei nº 4.502/64; mas também integra o conceito de atividade rural nos termos do inciso V da lei nº 8.023/90. *Contrario sensu*, o acondicionamento em embalagem de transporte não é característico da atividade rural, mas também não é característico da atividade industrial.

Vejamos cada um dos requisitos aplicado ao caso dos autos.

Transformação da Laranja. Suco de Laranja Concentrado.

No caso dos autos, a autuação fiscal considerou que o suco de laranja produzido pela Recorrente não se enquadrava no conceito legal previsto no inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90, uma vez que o produto final produzido é o suco concentrado, voltado para exportação. Segundo o termo de verificação fiscal, *in verbis*:

De início a limitação imposta atinge a fiscalizada, eis que na produção de suco de laranja há nítida alteração das características do produto in natura, eis que no processo industrial do suco é retirada água, deixando-o em sua forma concentrada. Consta inclusive da Instrução Normativa nº 257/2002, art. 2º, VIII, alínea c, item 3, que a atividade permitida como rural é a de produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação.

No caso sob análise é claro que o suco fabricado em nada se aproxima ao formato legal permitido. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a fábrica não poderia produzir o suco de laranja concentrado, mas tão somente vendê-lo em embalagem de apresentação, desde que mantidas as características e composição do suco natural. No presente, o suco concentrado produzido não mantém a característica, nem a composição do suco natural. Nos balanços contábeis os custos da produção resta clara a utilização de produtos químicos para fabricar o suco concentrado como a adição de enzimas, de molde a alterar a composição e as características do suco. E, quando o legislador impede que o produto in natura perca suas características e composição, tornou imprópria a transformação do suco de laranja na forma como industrializada, pois neste caso há transformação de aroma, sabor, cor, densidade etc., muito diferentes do suco natural.

Vejo referidas afirmações com reserva.

Primeiro, porque o produto *in natura* é a fruta laranja, e não o seu suco. A extração do suco, no caso, já é um primeiro passo de transformação do produto em seu formato natural, expressamente tomado como exceção à própria conceituação de transformação das características do produto *in natura*.

Em segundo lugar, porque as concepções tomadas pela ilustre Autoridade Fiscal levou em consideração o senso comum na classificação do “suco” enquanto produto natural e enquanto produto artificial. No entanto, referida caracterização consta de lei, que deve necessariamente ser chamada a explicar a conceituação do produto final produzido pela Recorrente.

Segundo se extrai da lei nº 8.918/94:

Art. 5º Suco ou sumo é bebida não fermentada, não concentrada e não diluída, obtida da fruta madura e sã, ou parte do vegetal de origem, por processamento tecnológico adequado, submetida a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.

§ 1º O suco não poderá conter substâncias estranhas à fruta ou parte do vegetal de sua origem, excetuadas as previstas na legislação específica.

§ 5º Quando adicionado de dióxido de carbono, o suco será denominado “suco de ...”, acrescido do nome da fruta ou vegetal, gaseificado.

§ 6º O suco poderá ser parcialmente desidratado ou concentrado.

§ 7º O suco que for parcialmente desidratado deverá ser denominado de suco concentrado.

§ 8º Os sucos concentrado e desidratado, quando reconstituídos, deverão conservar os teores de sólidos solúveis originais do suco integral, ou o teor de sólidos solúveis mínimo estabelecido nos respectivos padrões de identidade e qualidade para cada tipo de suco.

§ 9º O suco desidratado é o suco no estado sólido, obtido pela desidratação do suco integral, devendo ser denominado “suco desidratado de ...”, acrescido do nome da fruta ou vegetal.

§ 10. A designação integral será privativa do suco sem adição de açúcares e na sua concentração natural, sendo vedado o uso de tal designação para o suco reconstituído.

§ 11. Suco misto é o suco obtido pela mistura de frutas, combinação de fruta e vegetal, combinação das partes comestíveis de vegetais ou mistura de suco de fruta e vegetal, sendo a denominação constituída da expressão suco misto, seguida da relação de frutas ou vegetais utilizados, em ordem decrescente das quantidades presentes na mistura.

§ 12. Suco reconstituído é o suco obtido pela diluição de suco concentrado ou desidratado, até a concentração original do suco integral ou ao teor mínimo de sólidos solúveis estabelecido nos respectivos padrões de identidade e qualidade para cada tipo de suco integral, sendo obrigatório constar na sua rotulagem a origem do suco utilizado para sua elaboração, se concentrado ou desidratado, sendo opcional o uso da expressão reconstituído.

§ 13. Suco tropical é a bebida não fermentada obtida pela dissolução, em água potável ou em suco clarificado de fruta tropical, da polpa de fruta polposa de origem tropical, por meio de processo tecnológico adequado, devendo ter cor, aroma e sabor característicos da fruta, submetido a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.

§ 14. Suco tropical misto é a bebida obtida pela dissolução, em água potável ou em suco clarificado de fruta tropical, da mistura de polpas de frutas polposas de origem tropical, por meio de processo tecnológico adequado, não fermentada, devendo ter cor, aroma e sabor característicos das frutas, submetido a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.

§ 15. Os teores de polpas de frutas utilizados na elaboração do suco tropical deverão ser superiores aos estabelecidos para o néctar das respectivas frutas.

§ 16. O suco tropical, quando adicionado de açúcar, deverá ser denominado suco tropical, acrescido do nome da fruta e da designação adoçado, podendo ser declarado no rótulo a expressão suco pronto para beber, pronto para o consumo ou expressões semelhantes.

§ 17. Suco tropical de caju, suco tropical de maracujá e suco tropical de abacaxi deverão ser obtidos sem dissolução em água, podendo também serem denominados apenas de suco.

§ 18. Quando adicionado de dióxido de carbono, o suco tropical será denominado “suco tropical de ...”, acrescido do nome da fruta ou vegetal, gaseificado.

Dessa forma, verifica-se que o suco concentrado é tratado, pela lei nº 8.918/94, assim como pelo decreto nº 6.871/09, como suco de fruta, contraposto ao suco artificial. Veja-se que o §1º do art. 6º da lei nº 8.918/94 conceitua suco artificial remetendo à regulamentação legal. E o decreto nº 6.871/09 diz que “O suco poderá ser adicionado de dióxido de carbono, podendo ser parcialmente desidratado ou concentrado” (§6º do art. 18), sendo que “o suco que for parcialmente desidratado deverá ser denominado de suco concentrado” (§7º do art. 18) desde que “quando reconstituídos, deverão conservar os teores de sólidos solúveis originais do suco integral, ou o teor de sólidos solúveis mínimo estabelecido nos respectivos padrões de identidade e qualidade para cada tipo de suco” (§8º do art. 18 da lei nº 8.918/09.

Assim, o simples fato de o produto passar pelo processo de concentração não retira a sua natureza de suco de frutas, segundo a conceituação legal aplicável ao produto. .

Por outro lado, aponta a autoridade fiscal que existe adição de enzimas e outras químicas no suco produzido pela Recorrente, o que também excluiria a sua caracterização enquanto suco natural. Todavia, a lei nº 8.918/94, assim como o decreto nº 6.871/09 autoriza a inclusão de substâncias estranhas ao produto sem que o mesmo seja descaracterizado enquanto “suco”.

No caso dos sucos, a legislação admite que sejam adicionados ao produto natural os conservantes dióxido de enxofre, ácido benzóico e seus sais e ácido ascórbico e seus sais. Paralelamente, admite-se o uso da pausterização como forma de conservação do produto. Assim, a adição desses componentes não descaracteriza o produto final e não desclassifica o produto enquanto “suco”.

Neste ponto, cumpre verificar que a conceituação legal não difere da conceituação técnica dos produtos produzidos pela Recorrente.

Segundo esclarecido pela Recorrente, esta produz quatro produtos finais, a saber: “(i) o suco de laranja 'integral' (obtido pela extração do suco, sem nenhum processo de transformação); (ii) o 'concentrado' (obtido pelo processo de retirada da água); (iii) o 'preservado' (adição de conservante químico); e (iv) o 'pulp wash' (adição de enzimas)”.

Referidos produtos foram analisados pelo ITAL – Instituto de Tecnologia de Alimentos, entidade pertencente à estrutura da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, com notório reconhecimento técnico na análise de alimentos em nível nacional e internacional.

Segundo referida entidade, em análise dos produtos produzidos pela Recorrente, constatou-se o seguinte:

1. O que consiste a adição de enzimas no processo de produção de suco de laranja? E quando é necessário?

Enzimas são substâncias protéicas, normalmente encontradas em frutas, carnes e alimentos em geral, que atuam como catalisadores de reações químicas. Um catalisador é uma substância que acelera uma reação bioquímica, até torná-la instantânea ou quase instantânea, ao diminuir a energia de ativação. Como catalisadores, as enzimas aural)! em z pequena quantidade e se recuperam indefinidamente. Não levam a cabo reações que sejam energeticamente desfavoráveis, não modificam o sentido dos equilíbrios químicos, mas aceleram sua realização. Ou seja, enzimas são substâncias que aceleram a velocidade somente de reações que aconteceriam naturalmente. Por essas características catalíticas, enzimas são adequadas para aplicações industriais, incluindo o setor de alimentos.

A enzima é utilizada na indústria de suco de laranja, para acelerar a reação de destruição da pectina, presente em altas concentrações no suco "pulp wash"; essas altas concentrações são indesejáveis por promoverem um aumento da viscosidade do produto, chegando mesmo a provocar a geleificação do suco na operação de concentração.

1.1. A adição de enzimas no suco de laranja altera as suas características?

A adição de enzimas, como descrito acima, altera a viscosidade do produto, permitindo sua concentração; sem essa adição, o processo de concentração seria inviável. Este suco concentrado, quando reconstituído, irá resultar num produto pronto para consumo, sem alterações de suas características.

1.2. Qual o percentual da receita de produção de suco de laranja, no período autuado, que está relacionado com a adição de enzimas?

Conforme informações geradas e fornecidas pela empresa, o percentual de suco relacionado com a adição de enzimas

(ou "pulp wash") no período entre 2003 e 2007, foi de 0,4% conforme demonstrativo apresentado ao final deste Parecer.

2. Qual a finalidade da adição dos produtos químicos no suco de laranja? (Benzoato)

Benzoato (de sódio e/ou de potássio), é uma substância química largamente utilizada na indústria de alimentos, como conservador químico, que atua como bacteriostático, não permitindo o desenvolvimento de microrganismos deteriorantes em produtos ácidos, como sucos, néctares, refrigerantes. Sua adição ao suco de laranja concentrado não é necessária, pois a conservação do produto ocorrerá pela redução de atividade de água resultante da concentração, aliada ao resfriamento. No entanto, alguns clientes solicitam sua adição, por terem dificuldade na manutenção do produto em condições ideais de resfriamento; dessa forma, o benzoato é adicionado apenas como medida de segurança, atendendo a pedidos específicos de clientes.

2.1. Há alteração das características do suco de laranja em função da adição dos produtos químicos?

A adição de benzoato é realizada em baixas concentrações, e levando em conta que o produto para ser ingerido é diluído até 6 vezes, as concentrações de benzoato resultantes no produto pronto para consumo é praticamente imperceptível pela grande maioria dos consumidores.

2.2. Qual percentual da receita da venda de suco de laranja, no período autuado, que está relacionado com a adição de produtos químicos?

Conforme informações geradas e fornecidas pela empresa, o percentual de suco relacionado com a adição de produtos químicos (benzoato) no período entre 2003 e 2007, foi de 1,5% conforme demonstrativo apresentado ao final deste Parecer.

3. Qual o percentual da receita da venda de suco de laranja, no período autuado, que se refere a suco concentrado e qual percentual se refere a suco não concentrado?

Conforme informações geradas e fornecidas pela empresa, o percentual de suco concentrado no período entre 2003 e 2007, foi de 65,5%, enquanto o percentual de suco não

concentrado (ou integral) foi de 32,7%, conforme demonstrativo apresentado a seguir.

Assim, mesmo após o processo de concentração, ou mesmo após a adição de enzimas e ou de benzoato, seja pela conceituação legal, seja pela composição técnica, o suco de laranja produzido pela Recorrente continuou sendo suco de laranja – e não suco artificial.

Ainda, aponta, a Autoridade Fiscal, que a quantidade de suco produzida pelo Recorrente caracterizaria a sua produção enquanto industrial, o que encontraria óbice no enquadramento de atividade rural nos termos em que disposto pela Instrução Normativa nº 257/02.

De fato, a instrução normativa nº 257/02 expressamente veda a aplicação do conceito de atividade rural aos produtos industrializados. No entanto, a própria instrução normativa permitiu que houvesse a segregação das receitas e despesas, de forma a permitir que os bens registrados no ativo e relacionados ao desenvolvimento da atividade tida como rural, seja possível a depreciação acelerada. Pensar o contrário é tornar ilegal a própria instrução normativa. Como repisado acima, a vedação do desenvolvimento de atividade industrial foi expressamente expurgada da lei, não podendo a instrução normativa, no ensejo de regulamentar a lei, proibir aquilo que a lei não proibiu. Pior, não poderia a instrução normativa proibir aquilo que a lei expressamente deixou de proibir. Dessa forma, não é a escala de produção, ou seja, o volume da produção, que irá descaracterizar a atividade enquanto rural ou industrial.

Friso esse entendimento: a evolução legislativa expressamente expurgou a vedação de escala industrial como elemento descaracterizador da atividade rural, pelo que não importa se o produtor vende um litro ou um milhão de litros de suco da fruta.

Utilização de Equipamentos Não Usuais no Meio Rural

O inciso V da lei nº 8.023, com a alteração promovida pela lei nº 9.250/95, expressamente excepcionalizou a produção do suco de laranja, quando tomou-o como exemplo acerca daquilo que se enquadra como atividade rural, dos demais requisitos postos pela própria norma legal.

Isso porque, em qualquer nível, a utilização de máquina extratora do suco de laranja não pode ser considerada como “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. O mesmo se diz com relação à aplicação das técnicas de conservação, como a pausterização, tomada como exemplo pelo indigitado inciso V.

Dessa forma, ainda que, conforme exposto no termo de verificação fiscal, uma vez que não foram identificados, no processo produtivo da Recorrente, a utilização de equipamentos alheios à produção do suco de laranja, e que a produção deste produto foi expressamente caracterizada pela lei como atividade rural, não vejo outra solução senão aplicar a lei – por mais que, a olhos leigos, não se veja a existência, em tonéis de milhares de litros, a existência de uma atividade rural própria do senso comum.

Esse entendimento já foi objeto de deliberação em precedente desse Conselho, a saber:

EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE - EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA - A lei prevê como condicio juris para a caracterização da atividade como rural, a transformação de produtos, como os da exploração de avicultura, feita pelo próprio criador, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. Não caracteriza emprego de equipamentos inusuais, o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. A utilização de equipamentos de elevada tecnologia, pelo criador de aves, na atividade de transformação, sem que haja alteração na composição e nas características do produto in natura, não tem o condão de desvirtuar o pressuposto legal para configuração de atividade rural. Tal exegese se extrai da interpretação finalística e funcional do preceito, bem como de interpretação histórico-evolutiva (Acórdão nº 107-09548)

Acondicionamento em Embalagem de Apresentação

Por fim, identifico que o inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90 exige, para que seja considerada atividade rural, que o produto final seja acondicionado em embalagem de apresentação.

O conceito de embalagem de apresentação vigente à época era dado pelo decreto nº 4.544/02, revogado pelo decreto nº 7.212/10, que dispõem, igualmente, o seguinte:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á:

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

No entanto, o art. 3º da lei nº 4.502, por força de seu parágrafo único, toma o acondicionamento para transporte como exceção à atividade industrial, pelo que apenas o acondicionamento em embalagem de apresentação está apto a caracterizar a atividade industrial. Veja-se o dispositivo, *in litteris*:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da

natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

Assim, nos termos do art. 3º da lei nº 4.502, o acondicionamento de apresentação é tomado como atividade industrial. *Contrario sensu*, o inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90 tomou o acondicionamento de apresentação como pré-requisito para descaracterização da atividade como industrial e caracterização da atividade rural.

Analizando os fatos relativos ao presente feito, identifico que os produtos produzidos pelo Recorrente não são por ela acondicionados em embalagem de apresentação, mas sim em embalagem de transporte. Neste particular, a atividade desenvolvida não caracterizaria a atividade rural (inciso V do art. 2º da lei nº 8.032), como também não caracterizaria a atividade industrial (art. 3º da lei nº 4.502).

Da contraposição desses dois dispositivos legais, identifico que ambos são normas especiais, tratando especificamente dos conceitos de atividade rural e de atividade industrial, pelo que o princípio da especialidade não pode ser invocado para dirimir a controvérsia.

Por outro lado, o princípio da cronologia não pode ser invocado, pois não houve derrogação, sequer parcial, de uma norma pela outra.

Diante disso, aplicando-se uma análise lógica da lei, vejo duas possibilidades para leitura coerente da controvérsia, sendo que ambas caminham para o mesmo resultado, a saber:

1º) analisado sob a ótica do processo produtivo, o acondicionamento em embalagem de transporte é um estágio anterior ao da embalagem de apresentação. Isso porque a embalagem de apresentação mostra a etapa final de acesso do produto ao consumidor final, e a embalagem de transporte uma etapa anterior, pelo que a primeira incluiria a segunda;

2º) como o acondicionamento do produto transformado em embalagem de acondicionamento é tomado como elemento característico para ambas as classificações, tanto de atividade rural como de atividade industrial e a embalagem de transporte não é elemento caracterizador nem da atividade rural, nem da atividade industrial, o elemento, por si só, não pode ser tomado como marco definidor de nenhuma das duas atividades.

Em qualquer das duas hipóteses, o acondicionamento da mercadoria em embalagem de transporte permite a caracterização da atividade como sendo rural ou como sendo industrial. Isso porque não é lógico supor que o acondicionamento em embalagem de transporte (inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023) exclui a atividade como rural, quando a lei nº 4.502 exclui, também, essa atividade, como própria da atividade industrial.

Diante disso, como o acondicionamento em embalagem de transporte não caracteriza a atividade industrial, não pode ser elemento descaracterizador, por si só, da atividade rural.

Conceito de Agro-indústria. Tributação do Resultado da Atividade Rural

Entendeu, o Auto de infração, que não existe, para fins de apuração do imposto de renda, o conceito de agro-indústria, outrora previsto na legislação previdenciária, pelo que a atividade desenvolvida pela empresa ou é caracterizada como rural ou é caracterizada como industrial.

Noutro norte, entendeu que não seria possível segregar aquilo que de rural existe na atividade da Recorrente, daquilo que considerou industrial, tendo em vista que a lei nº 8.023/90 trata do resultado da empresa, o que engloba todo o seu processo produtivo, sendo inviável promover-se a referida segregação. Leia-se o termo de verificação fiscal, *in verbis*:

Em assim agindo, tratar-se-ia de mecanismo híbrido de atividade rural sem permissão legal, pois na Lei nº 8.023/90, que cuida da tributação do resultado da atividade rural, o vocábulo "resultado" vem significar a diferença entre receitas e despesas da mesma natureza, ou seja, ambas da atividade rural. Reza o art. 40, da Lei nº 8.023, que "considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas e das despesas pagas no ano-base". Ilegal a interpretação de exploração da atividade rural contra legem. Com efeito, basta a leitura do art. 1º, da Lei nº 8.023/90, para entender que a tributação da atividade rural no que toca ao imposto de renda e contribuição social ocorre sobre os resultados, senão vejamos:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

Por força desta forma de tributação sobre resultado é que se conclui que o resultado da atividade rural da fiscalizada abrange tão somente a parcela de receitas da atividade rural em comparação ao total das receitas. E cediço que a tributação do imposto sobre a renda advém do resultado, o que significa dizer que da composição da atividade rural (receitas rurais — custos rurais) é que se apura a base de cálculo da atividade rural. E mais. A partir deste resultado contábil é que são feitos os ajustes de exclusão ou adição, chegando-se ao lucro real da atividade rural.

Para arrematar, admite a lei a transformação, mas desde que o produtor ou criador mantenham esta qualidade intrínseca de rurícola. Ao contrário do fato apurado, em que o industrial serve-se da atividade como produtor rural para dela extrair benefícios fiscais em atividades outras não rurais. A fábrica dedica-se a produzir em escala industrial suco de laranja a

partir da laranja comprada ou cultivada — seu insumo industrial, não o reverso admitido pela legislação, quando o produtor da laranja a transformaria para dar vazão A sua produção rural, mantidas as condições antes detalhadas. Desde o início a fábrica de sucos foi criada para produzir tal qual qualquer empresa industrial.

Não entendo dessa forma.

A uma, por que a lei não fala que a atividade rural é desenvolvida exclusivamente pelo rurícola. Se fosse dessa forma, não estaríamos tratando de tributação de sociedades empresárias, pessoas jurídicas que atuam no campo de forma empresarial, mas sim de pessoas físicas. Supor que a atividade rural está sendo desenvolvida por meio de uma pessoa jurídica já exclui, de imediato, a pequena propriedade rural, ou aquela propriedade de subsistência, em que um agricultor, em pequena escala e com sua família, ara o campo, planta, colhe e vende o produto; ou aplica a ele uma técnica rudimentar de transformação.

Daí é que o conceito de atividade rural dado pelo art. 2º da lei nº 8.023/90 não se confunde com a previsão de tributação que dela decorre. O mesmo se observa com a legislação que caracteriza a atividade industrial. Estes elementos de caracterização são pressupostos para a aplicação da respectiva legislação tributária.

A duas, porque o art. 2º da lei nº 8.023/90 expressamente prevê a produção de suco de laranja como atividade rural, valendo repisar que a escala de produção é desimportante para a caracterização da atividade como rural ou industrial. Entendo que até mesmo o fato de parte da laranja utilizada no processo produtivo ter origem de aquisição de terceiros não descaracteriza a sua condição de atividade rural, posto que a produção do produto final, o suco da fruta, exemplificado, foi expressamente excepcionalizado na lei de regência.

A três, por não entender ser aplicável a interpretação literal constante do Código Tributário Nacional pois não se está tratando, na hipótese, de concessão de benefício fiscal, mas sim da caracterização de uma atividade como rural. Aplicar-se à interpretação literal do conceito de transformação constante da lei nº 8.023/90, além de levar uma leitura contraditória, como supra demonstrado, também exigiria, como efeito reflexo, a aplicação literal do conceito de atividade industrial constante da lei nº 4.502, levando uma contradição sistêmica inviável e não aceita no ordenamento jurídico.

A quatro, pelo benefício da depreciação incentivada estar prevista na medida provisória nº 2.159-70/2001, e não na lei nº 8.023/90. E, na medida provisória em questão, não se fala em resultado da atividade, mas do seu exercício, pelo que pouco importa, neste norte, qual é a receita auferida pelo produto rural.

Com essas considerações, entendo que a atividade desenvolvida pela Recorrente, numa acepção legal, pode ser enquadrada nos seguintes termos:

1) quanto ao plantio, produção e coleta dos frutos da laranja – atividade rural, nos termos do inciso I do art. 2º da lei nº 8.023/90;

2) quanto a transformação da laranja em suco – atividade rural, nos termos em que expressamente caracteriza o inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90.

Com isso, em termos legais, a atividade da Recorrente, no meu sentir, é rural, e como tal deve ser tratada.

A Ativação de Bens Voltados a Atividade Rural

Conforme já dito anteriormente, o art. 6º da medida provisória nº 2.159-70/2001, diz o seguinte, *in verbis*:

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

São, pois, requisitos para a depreciação acelerada:

- 1) que o bem, adquirido pela empresa, tenha sido integrado ao seu ativo imobilizado;
- 2) que a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica seja considerada como “atividade rural”;
- 3) e que os bens imobilizados no ativo estejam relacionados ao desenvolvimento de referida atividade rural.

Do termo de verificação fiscal, extrai-se quer os bens cuja depreciação antecipada foram glosados são os seguintes:

2.3.1 — DA CONTABILIZAÇÃO E APURAÇÃO DO CUSTO REFERENTE AO CULTIVO DA LARANJA

A empresa cultiva a laranja em terras próprias, mediante arrendamento de terras de terceiros e também com a compra direta de produtores rurais.

Para tanto, realiza, mensalmente, investimentos diversos com o preparo do solo, plantio e manutenção da lavoura que são registrados na sua escrituração contábil conforme passa a ser descrito.

2.3.1.1.— Mudanças em Formação

Classificadas pelo contribuinte no Ativo Circulante — conta nº 11760006 (fl.), contém todos os gastos para a formação das mudas de laranja (até o período imediatamente anterior a formação da Arvore). Os principais custos são: fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, corretivos de solo, combustíveis, mão-de-obra, arrendamento de equipamentos, preparo do solo, produtos químicos, etc.

O contribuinte contabiliza separadamente os custos apropriados no estoque em formação. Esta conta do ativo circulante será

transferida para a conta do ativo imobilizado Cultura Permanente em Formação, após a formação das mudas e no início do plantio.

2.3.1.2— Cultura Permanente em Formação

Esta conta está classificada no ativo permanente — conta nº 14010018, contendo os gastos a partir do plantio das mudas de laranja. Serão então imobilizados os dispêndios na formação da árvore que produzirá os frutos. Neste ponto, a Arvore ainda não iniciou seu ciclo produtivo, pois, depois de plantada a muda, a produção iniciará em três anos. Nesta fase são apropriados os dispêndios das Arvores.

2.3.1.3— Plantas Cítricas Formadas

Após a imobilização dos custos da cultura permanente em formação, e iniciado o ciclo produtivo da planta, são transferidos para esta conta do ativo permanente - conta nº 14010008, os valores já imobilizados da cultura em formação. Neste passo, a cultura já está formada, rendendo os frutos dos pomares formados.

Quanto aos efeitos fiscais, a partir desta conta é que o ativo imobilizado sofre os efeitos da depreciação, valendo-se a fiscalizada dos benefícios fiscais da atividade rural.

Discute-se, assim, no presente feito, se “mudas em formação”, “cultura permanente em formação” e “plantas cítricas formadas”, registradas no ativo da Recorrente, referem-se, ou não, à atividade rural.

Em caso de resposta positiva, estão preenchidos os requisitos da fruição do benefício; e, em caso de resposta negativa, afasta-se o benefício da depreciação antecipada e aplica-se, a estes bens do ativo, a caracterização de atividade industrial.

Permissa venia, não vejo como considerar “mudas em formação”, “cultura permanente em formação” e “plantas cítricas formadas” como sendo bens aplicados ao desenvolvimento de atividade industrial, assim como não consigo enxergar, nas atividades em que estes bens estão aplicados, a dita conceituação de atividade industrial constante da lei nº 4.502.

Ainda que não se concorde com o posicionamento supra adotado, de que a transformação da laranja em suco seja atividade rural; ainda assim, não há como considerar que a aplicação dos bens supra descritos no ativo da empresa não seja considerada como voltadas ao desenvolvimento de atividade rural.

Sendo mais objetivo: o plantio de mudas de laranjeiras, as laranjeiras em formação e as árvores de laranja já formadas, não são próprias da atividade industrial. Dizer o contrário é ir contra a lei e contra o bom senso.

Processo nº 18088.000421/2008-49
Acórdão n.º **1401-000.702**

S1-C4T1

Fl. 2.775

Esses bens constantes do ativo da Recorrente são, sem sombra de dúvidas aplicados ao desenvolvimento da atividade rural prevista no inciso I do art. 2º da lei nº 8.023/90, qual seja, atividade agrícola.

Lado reverso, referidas árvores não são atividade industrial – para se dizer o óbvio.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso neste particular, para cancelar a glosa da depreciação antecipada realizada pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator-designado.

A minha discordância limita-se apenas à controvérsia envolvendo o direito à depreciação acelerada prevista no art. 6º da medida provisória nº 2.159-70/2001, sob o argumento de que a contribuinte exerce atividade rural nos moldes previstos na Lei.

A Recorrente desenvolve atividade de agro-indústria, atuando desde o plantio de produtos agrícolas que, após o seu processamento na forma de “suco de laranja” em quatro modalidades, é comercializado e majoritariamente destinado à exportação.

A Recorrente apoia sua argumentação no fato de que a produção de suco de laranja é atividade expressamente prevista no art. 2º, V, da Lei nº 8.023/1990. Alega ainda que esse dispositivo teve a redação dada pela Lei nº 9.250/1995, que excluiu a expressão "não configure procedimento industrial" e incluiu o suco de laranja no rol exemplificativo listado na norma. Estas alterações, segundo, alega, demonstrariam a intenção do legislador dar à produção de suco de laranja, ainda que com recurso a procedimentos industriais, o tratamento tributário aplicável à atividade rural.

Entendo que a exploração de “suco de laranja” nos moldes praticados pela Recorrente não se configura como atividade rural, a teor do art. 2º, VI da Lei 8.023/90, onde uma empresa exportadora do porte dela, fazendo uso intensivo de maquinário moderno em praticamente todas as etapas do processo, afasta-se desse modelo, pois utiliza extratoras e caldeiras de grande porte.

A esse respeito o fiscal autuante foi bastante enfático:

A partir dos livros contábeis da auditada constata-se que a fiscalizada dedica-se quase com exclusividade à venda de suco de laranja em escala industrial, preponderantemente exportando-o. Diga-se que se cuida da líder mundial na produção de suco de laranja concentrado. Exerce a chamada atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial, própria do segundo setor da economia. Do que foi apurado no processo produtivo da fábrica, a produção de laranja é própria do setor primário, enquanto a seqüência e finalização do processo pertencem ao setor secundário. Em verdade a produção de laranja é tão somente uma das etapas para a obtenção do suco de laranja e derivados. Cabe então verificar a compatibilidade destas atividades operacionais com a tributação na forma da atividade rural

O art. 6º da medida provisória nº 2.159-70/2001, possui o seguinte teor:

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade

rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

Donde se deduz os seguintes requisitos para a depreciação acelerada:

- 1) que o bem, adquirido pela empresa, tenha sido integrado ao seu ativo imobilizado;
- 2) que a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica seja considerada como “atividade rural”;
- 3) e que os bens imobilizados no ativo estejam relacionados ao desenvolvimento de referida atividade rural.

O ponto da discussão está no atendimento da segunda condição acima, que por sua vez exige o atendimento de outras condições, senão vejamos.

Em primeiro lugar, cabe esclarecer que o fiscal autuante está correto em afirmar que não existe atividade agroindustrial para efeito dessa legislação. Ou a atividade é caracterizada como rural, de acordo com as condições abaixo, ou por exclusão é industrial. O direito cria sua própria realidade. A definição legal de atividade rural é estipulativa. Podemos até ousar em dizer que seja uma ficção legal, fugindo inclusive um pouco do conceito forjado pelo senso comum do que seja uma atividade rural, o que ensejou ao meu ver uma boa parte da minha divergência em relação ao voto do relator.

Nesse mesmo passo, a decisão de piso soube precisar com percuciência um outro aspecto dessa questão, com a qual concordo inteiramente:

O art. 6o da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, ao referir-se a "pessoa jurídica que explore a atividade rural", não exige apenas que haja produção agrícola. É necessário que as receitas sejam provenientes da produção agrícola. Caso a empresa tenha atividade verticalizada, na qual a produção agrícola própria seja industrializada e as receitas sejam provenientes da venda de produtos industrializados, evidentemente não há que se falar em aplicação do benefício fiscal referido. Assim, a simples produção de laranja não basta para que o contribuinte faça jus ao gozo do benefício fiscal. É necessário que as receitas sejam provenientes da venda de laranja ou de suco de laranja in natura, observados os requisitos previstos no art. 2o da Lei nº 8.023/1990. No caso de que trata o presente processo administrativo, com exceção das receitas residuais provenientes da venda de laranja e de gado, quase a totalidade das receitas do contribuinte são percebidas em razão da venda de suco de laranja, suco este que não se ajusta ao conceito de atividade rural previsto no art. 2o da Lei nº 8.023/1990. Portanto, o benefício fiscal não se aplica à situação aqui versada.

Na transformação da produção agrícola, estipula a Lei as seguintes condições, a saber: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura; b) sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades

rurais; c) a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador; d) que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.

Como se demonstrará adiante não foram atendidas de forma integral a condição “b” e parcialmente a condição “c”. Em relação ao não atendimento integral da condição “c”, que por si só já seria suficiente para fulminar o direito da Recorrente, verifica-se pelas prova dos autos, e isso é incontroverso, que além da produção própria de laranja, utiliza também, na produção de suco, matéria-prima produzida por terceiros. Esse fato, inclusive, ensejou a divergência parcial da Conselheira Karen em relação ao voto do relator, dando provimento parcial no limite da proporcionalização desse acontecimento.

Porém, em minha interpretação, o que se apresenta como relevante para fulminar de vez o direito da Recorrente é o descumprimento da condição “b” acima referida. Passo a desenvolvê-la.

O ponto relevante para a caracterização da atividade rural não é meramente o fato de que o processamento da matéria-prima originária da atividade rural, tenha como resultado final os produtos na condição de *in natura* (condição “a”). Nesse ponto, acompanho as considerações do relator. Dessa forma, além da condição básica de que seja feita pelo próprio agricultor ou criador (condição “c”), como visto já não atendida, a questão fundamental aqui em relevo diz respeito também aos meios e não aos fins (condição “b”). É uma questão de limitação do método, sim, e não meramente do produto final que precisa também ser *in natura*. Enfim, a questão relevante diz respeito a saber se o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais. Digo relevante, pois a distinção **“com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”** ligada não ao fim (a manutenção do produto no estado ainda *in natura*, sem alteração de sua composição ou característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, **eles próprios**, a transformação de seus produtos agrícolas **com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais**. E nada disso aconteceu.

A Recorrente, por exemplo, alega equivocadamente uma contradição na última redação dada à Lei nº 8.023/90 ao manter a obrigatoriedade de utilização de *“equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”* e ao mesmo tempo, por exemplo, permitir a pasteurização e acondicionamento do leite, que poderiam denotar a utilização de equipamentos não usualmente empregados nas atividades rurais. Esse é o ponto principal que passo a enfrentar e motivo de discordância do voto do relator.

A contradição é apenas aparente, pois não é questão de tudo ou nada no que se refere à mecanização, tanto é que foi retirada a expressão *“não configure procedimento industrial”*, mas uma questão de grau (mecanização) que o intérprete tem que apreender quando está diante do caso concreto. O que a lei quis exemplificar e para isso acrescentou para tanto um rol de atividades indo da mais complexa (pasteurização e embalagem do leite) para as mais simples (embalagem do mel e do suco de laranja), foi apenas que a transformação de produtos agrícolas/pecuários pode ocorrer, desde que em grau diminuto (sem alteração na composição), realizada a partir da matéria-prima produzida na própria área rural explorada, pelo próprio agricultor/criador, e com utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com o grau limitado de transformação, assim delineado.

Se apregoa que a expressão “*equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais*” é uma expressão vaga, cujo conceito não é fechado e que isso denotaria o uso de um conceito funcional visando a abertura para o futuro, para o progresso, para a mecanização e automatização em larga escala.

Ora, qual o conceito que é totalmente fechado? Depois da reviravolta lingüístico-pragmática no início do século XX, se percebeu que nenhum conceito é totalmente fechado. Ele sempre vai ter uma região de penumbra. Mas, existem regiões que claramente estão dentro do seu âmbito conceitual e outras que claramente estão fora. O que não se pode é dizer que tudo estaria fora de um conceito, afinal tem que se respeitar um mínimo semântico trazido em seu bojo, expresso no texto da Lei.

Dessa forma, improcede o argumento daqueles que apregoam que equipamentos inusuais nada tem a ver com equipamentos de alta tecnologia, que implicariam ganho de produção em escala, afinal afirmam “o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa”.

Digo isso e repito, porque senão a expressão em referência seria oca e vazia. Teria que se dar a ela um mínimo de conteúdo semântico, mas os opositores não se dão ao trabalho de fornecer esse mínimo, se contentando em fazer da expressão letra morta.

Ora, não se nega que a alta tecnologia e a eficiência na atividade rural não sejam louváveis, mas não podemos nos esquecer de que estamos diante de uma definição de atividade rural para fins de obtenção de benefícios fiscais e, sendo assim, não é desarrazoado que o legislador queira dar tais benefícios apenas àqueles menos aquinhoados para suportar à incerteza e vulnerabilidade da atividade rural.

Nessa linha de entendimento, claro está que a recorrente não se enquadraria nessa situação de gozo, uma vez que a empresa autuada desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza (grau de transformação da matéria-prima, grau de divisão do trabalho, investimentos em maquinário) revelam-se incompatíveis com o conceito de “atividade rural” previsto no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990, onde a utilização de equipamentos sofisticados com emprego maciço de capital, denotaria uma auto-suficiência da empresa tornando dispensado qualquer usufruto de benefício fiscal.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 18088.000421/2008-49
Acórdão n.º **1401-000.702**

S1-C4T1

Fl. 2.780

CÓPIA