



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 18088.000421/2008-49
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.789 – 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria GLOSA DE DESPESAS RELATIVAS À DEPRECIÇÃO INTEGRAL DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO
Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA. GLOSA DE DESPESAS COM AERONAVES.

Quando os aspectos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelos acórdãos paradigmas justificam as decisões distintas, fica inviabilizado o processamento do recurso especial de divergência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA. AGROINDÚSTRIA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL DO CUSTO DOS POMARES DE LARANJA. IMPOSSIBILIDADE.

A produção de suco de laranja por agroindústria, por não se enquadrar 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. O escopo da lei é que a tributação favorecida (pela depreciação integral) seja dada para a apuração do resultado da atividade rural. Não há dúvida de que o custo dos pomares compõe o preço final do suco de laranja, compondo também o resultado da agroindústria. Sendo assim, esse custo, que está contabilizado no ativo imobilizado da empresa, não pode ser depreciado integralmente, de uma só vez.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial quanto (i) à glosa de despesas com aeronaves. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto (ii) à glosa da depreciação acelerada dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual ela alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto a duas matérias: glosa de despesas com aeronaves; e glosa da depreciação acelerada dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1401-000.702, de 16/01/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu manter as autuações fiscais de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2003 a 2008, que decorreram das glosas das rubricas acima mencionadas.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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. DEPRECIÇÃO 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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos relativamente às matérias acima referidas.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

1. MATÉRIAS DEBATIDAS NOS PRESENTES AUTOS

1.1 GLOSA DE DESPESAS COM AERONAVES

- a fiscalização glosou todos os gastos efetuados com as aeronaves da empresa (arrendamento mercantil, funcionamento e manutenção). Apesar de ressaltar o caráter global das operações da empresa e a magnitude de sua atividade econômica, por ter encontrado, dentro de uma pequena amostra do total de vôos, uma fração dessa amostra em que a utilização foi não operacional, o i. Fiscal decretou a indedutibilidade de todas as despesas;

- da forma como foi promovida a glosa das despesas relacionadas ao transporte aéreo, a tributação sugere um cenário em que a ora Recorrente não teria utilizado sequer uma "hora-vôo" em finalidade operacional. No entanto, tal cenário não é crível, diante mesmo das constatações da fiscalização sobre o porte da empresa e do fato de que a quase totalidade de sua gigantesca produção de suco de laranja é vendida, pela recorrente, no exterior;

- ou então, o que se deu foi um abandono abrupto do dever de fiscalizar, de investigar a materialidade tributável, com a assunção ilegítima de que todas as vultosas despesas operacionais com as aeronaves poderiam ser glosadas a partir de apontamento parcial de utilização pessoal das aeronaves. Vale pontuar, apenas para a presente introdução, que a empresa sempre contemplou o uso residual daqueles bens pelos sócios da empresa, em vôos não operacionais, tanto que os mesmos efetuaram reembolso para a pessoa jurídica;

- o fato é que, depois de sucinta intimação devidamente atendida pela empresa, a fiscalização promoveu a exacerbada glosa em referência;

- como será evidenciado no presente recurso especial, o procedimento adotado para lastrear a glosa não encontra fundamento válido no sistema tributário pátrio, e destoa da jurisprudência deste E. Conselho Administrativo. A divergência será demonstrada analiticamente, e as razões para reforma do julgado recorrido virão na seqüência;

1.2 GLOSA DA DEPRECIÇÃO ACELERADA DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL

- o lançamento afastou a apropriação acelerada das despesas de depreciação efetuada pela Recorrente nos termos do artigo 6º da MP 2.159-70/2001;

- nesse item, a dimensão das atividades econômicas da empresa e seu relevante perfil na exportação global, olvidados pela fiscalização quando da ponderação da necessidade das despesas com as aeronaves, foram argüidos a seu desfavor, no sentido de buscar descaracterizar sua atividade como sendo rural;

- a fiscalização traçou um desenho da atividade da empresa que a desconectaria da atividade rural, ressaltando o maquinário e a tecnologia empregados na fase de extração do suco da laranja. Também aduz que a falta de segregação de resultados inviabilizaria a verificação de que os bens depreciados seriam vinculados à atividade rural;

- alegou, ainda, a fiscalização, que o benefício fora outorgado ao pequeno produtor, ao "rurícola", e não à agroindústria;

- também nessa matéria o entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido (por voto de qualidade), mantendo a glosa, não reflete a correta interpretação das leis aplicáveis, divergindo da jurisprudência dominante no CARF.

2. DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES JURÍDICAS SOB ENFOQUE

2.1 DESPESAS COM AERONAVES

- tendo apontado diversos vôos pessoais dos sócios, em amostra do grande universo de viagens feitas nos anos em apreço, mesmo sem verificar se eles "caberiam" nos 5% reembolsados pelos sócios, a autoridade lançadora glosou todas as despesas em tal rubrica. Presumiu que todos os demais vôos (evidentemente operacionais) seriam indedutíveis;

- e assim o fez, porque entendeu que a legislação não permite a utilização híbrida, mista, dos bens do ativo, e que, em regra, a lei apontaria a indedutibilidade de tais despesas;

- na DRJ, as autoridades julgadoras de 1ª Instância inovaram as exigências opostas à empresa. Passaram a mencionar que seria obrigação dela, identificar, uma a uma, a razão de cada viagem. Ao assim proceder a DRJ agravou o conjunto de imposições probatórias oposto à empresa;

- nessa mesma linha, o d. Conselheiro Relator no CARF argüiu a suposta necessidade de identificação do "custo de cada vôo", para apurar a adequação do reembolso de 5%. Novamente, agora em segunda instância, uma autoridade julgadora suscita prova que nem mesmo a autoridade fiscal demandou;

- o que a recorrente sustenta, desde sua impugnação, é a insubsistência do lançamento, pois:

- as despesas com veículos do ativo imobilizado, devidamente escrituradas, são, *a priori*, dedutíveis;

- o que foi demandado pela fiscalização, foi prontamente entregue pela recorrente;

- a indagação feita pela fiscalização acerca do reembolso de 5% feito pelos sócios foi devidamente respondida;

- revela-se precária e infundada a glosa de todas as despesas com aeronaves do ativo da empresa, pela indicação subjetiva do Fiscal de que determinados vôos dentro de uma amostra restrita, foram supostamente pessoais;

• não é vedada a utilização mista, ou híbrida (transporte para finalidades operacionais e não operacionais), dos veículos do ativo permanente, e a identificação pormenorizada da finalidade de cada viagem, caso a autoridade fiscal entendesse relevante, deveria ter sido perquirida na fiscalização (que teria que demonstrar a indedutibilidade), o que não aconteceu.

2.2 DEPRECIÇÃO DOS BENS DA ATIVIDADE RURAL

- os entendimentos divergentes dividem-se, essencialmente, quanto à possibilidade ou não de que a agroindústria, que desenvolva atividade rural, nas fazendas, e indústria, possa adotar a depreciação acelerada dos bens estritamente vinculados à atividade rural;

- a ora recorrente questiona a glosa promovida pela fiscalização, já que:

• indubitavelmente, desenvolve atividade rural, pois a maior parte de seus esforços e sua vocação original e tradicional, voltam-se para as inúmeras fazendas, para o plantio, o cultivo, a colheita, o desenvolvimento da cultura da laranja;

• o artigo 6º da MP não exigiu que a pessoa jurídica explore somente a atividade rural. Apenas limitou o benefício aos bens do ativo utilizados nessa atividade;

• a recorrente é contribuinte, desde sempre, da contribuição ao SENAR, e a Receita Federal já formalizou lançamento de tal contribuição setorial, sendo ilógico refutar essa vinculação à atividade rural para retirar-lhe o direito ao incentivo, o que a recorrente faz, na fase industrial, é extrair o suco da laranja, em larga escala;

• a jurisprudência do CARF vem se consolidando no sentido de corroborar a compatibilidade da agroindústria com o benefício da depreciação em tela;

3. CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

3.1 DAS DIVERGÊNCIAS QUANTO ÀS DESPESAS COM AERONAVES.

- a primeira divergência encontra-se estampada no Acórdão 1302-00.056, da 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF:

EMENTA:

Dedutibilidade de despesas com arrendamento mercantil de aeronave. Demonstrado pelo contribuinte por indícios congruentes a necessidade da despesa, cabe ao fisco aprofundar a investigação para demonstração da falta do atributo e conseqüente glosa da despesa

- o que se tem no acórdão Paradigma I é a enunciação de que a glosa de despesas com as aeronaves, quando há uma constatação razoável de que há utilização operacional (sem prejuízo do uso não operacional), demanda que a autoridade fiscal aprofunde a investigação no sentido de apurar, efetivamente, o que seria despesa operacional e o que escaparia a essa caracterização para dedutibilidade. Aloca ao autor do lançamento a obrigação

de produzir a base para as glosas, ainda que por meio de intimações para que o sujeito passivo forneça mais elementos;

- também aponta a precariedade de considerações subjetivas quanto ao valor das despesas, ou do luxo supostamente envolvido na utilização das aeronaves;

- critica, esse Paradigma I, a glosa indiscriminada de todas as despesas, afirmando: *"Também labora contra a tese da fiscalização o fato da glosa ter atingido 100% das despesas com o pagamento do arrendamento da aeronave quando teria de ficar evidenciado que não havia qualquer elo da atividade da recorrente com a despesa"*;

- vale dizer, no caso dos presentes autos, a alocação do dever de provar recai ainda mais ao Fisco, na fase anterior ao lançamento, já que o arrendamento mercantil das aeronaves (comum aos dois casos) foi "ativado" pela recorrente, tornando ainda mais sólida a dedutibilidade das despesas (até que se provasse o contrário);

- diante da precariedade do labor fiscal, na origem, o Paradigma I determinou o cancelamento da glosa das despesas com aeronaves;

- a *contrariu sensu*, o acórdão recorrido admite a validade da fiscalização que simplesmente averiguou pequena amostra das viagens, e partiu para glosa total das despesas, sem aprofundar as investigações para eventualmente quantificar adequadamente a glosa;

- portanto, a divergência é claríssima, sendo certo que a matéria foi pré-questionada, viabilizando o seguimento do apelo especial, e orientando o seu provimento;

- a **segunda divergência** revela-se no cotejo com os termos do Acórdão 101-95.823, da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- o julgado também lidou com veículos presentes no ativo permanente da empresa (automotores, desta feita, e não aeronaves), e os questionamentos fiscais foram em tudo assemelhados, notadamente quanto à destinação do uso dos bens (pessoas transportadas, destinos) e à alegada impropriedade do critério adotado pela empresa para limitar a dedução à utilização operacional dos veículos;

- o segundo Acórdão paradigma, de nº 101-95.823, possui a seguinte ementa:

EMENTA:

DESPESAS COM VEÍCULOS - DEPRECIÇÃO - SEGURO - COMBUSTÍVEL - IPVA - TAXAS - ESTACIONAMENTO - As despesas pagas ou incorridas com os veículos utilizados no transporte de administradores, diretores, gerentes e assessores, na hipótese de o veículo caracterizar-se como de utilização mista, poderão ser consideradas operacionais e dedutíveis tão somente na parte que ficou a serviço da empresa (5/7), devendo a parcela correspondente à utilização extra-operacional (2/7) ser incorporada à remuneração dos beneficiários.

- enquanto o julgado recorrido expressamente opõe à recorrente o ônus de comprovar a dedutibilidade das despesas, o Paradigma II é claríssimo a assentar a presunção legal de dedutibilidade das despesas com bens do ativo permanente. Isto é, o Paradigma II

firma orientação no sentido de que a verificação da subsistência da glosa de despesas com bens do ativo permanente (tais como as dos dois julgados em tela) deve focar mais aquilo que o Fisco produziu para comprovar a indedutibilidade, e menos aquilo que o contribuinte deixou de produzir, especialmente quando não foi demandado a tanto;

- a suficiência de provas abordada pelo Paradigma II é a relacionada aos elementos reunidos na confecção do lançamento. Isso em decorrência da premissa que adotou: de que as despesas com bens do ativo permanente são, até prova em contrário a ser trazida pela fiscalização, dedutíveis nos termos da lei;

- o segundo aspecto em que divergem, refere-se à admissão ou não de um critério fixo de rateio para a proporcionalização das despesas tidas pela própria empresa como indedutíveis, pois pertinentes a uso pessoal dos veículos;

- no presente caso, o critério adotado foi de considerar 5% dos custos como de utilização pessoal dos sócios, excluindo-os da base da redução. No Paradigma II, a fração não deduzida foi de 2/7. Em ambos os casos as empresas expuseram, logo na fiscalização, os fundamentos para a adoção da margem percentual. Da mesma forma, houve glosas totais das despesas, lá e cá;

- no entanto, divergindo do acórdão ora recorrido (que manteve a presunção de que a totalidade das despesas seria não operacional), o Paradigma II ilustra entendimento unânime sobre a impropriedade da glosa promovida com esse grau de incerteza;

- para bem identificar a similitude dos casos, deve ser destacado que as fiscalizações não aprofundaram as verificações tendentes a aferir precisamente o caráter de cada um, e de todos os trechos viajados, para tentar infirmar a validade do critério de rateio adotado pelas empresas. Simplesmente condenaram o uso misto dos veículos, questionando em abstrato o critério de rateio, partindo para a inadequada glosa total das despesas com bens do ativo;

- no acórdão dos presentes autos, o procedimento fiscal foi validado pela maioria dos Conselheiros; no Paradigma II, o procedimento absolutamente similar foi declarado inválido, por unanimidade, com base nos mesmos elementos jurídicos invocados pela ora recorrente, desde sua impugnação;

- portanto, roga-se a admissibilidade do presente recurso diante das duas divergências alegadas, concernentes à indevida glosa das despesas com aeronaves;

3.2 DAS DIVERGÊNCIAS QUANTO À DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL

- o voto que prevaleceu no v. Julgado ora guerreado adotou orientação amplamente superada pelos órgãos julgadores do CARF, inclusive em sua Câmara Superior;

- a **primeira divergência** neste tema encontra-se no Acórdão 9101-001.235, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

TRANSFORMAÇÃO DE PRODUTO DECORRENTE DA ATIVIDADE RURAL - DEPRECIAÇÃO ACELERADA. Para que o contribuinte tenha direito à depreciação acelerada prevista na MP nº 2.159/08, em existindo transformação, esta deve ocorrer

sobre os produtos decorrentes da atividade rural e a transformação e a criação devem ser levadas a efeito pela mesma pessoa, o criador. A simples acusação de que são utilizados equipamentos de alta tecnologia, não afasta a utilização do benefício, porquanto na exegese da condição de equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais acompanha seu tempo. O direito se interpreta no contexto.

- Assim, os elementos que formaram a convicção do i. Relator designado para o voto vencedor no acórdão ora recorrido, relativos à dimensão da atividade empresarial da recorrente, à escala industrial em que se dá a extração do suco das laranjas, foram todos superados pela Câmara Superior no Paradigma III;

- merece relevo, na medida em que identifica o contexto fático dos arestos, que no Paradigma III os bens do ativo depreciados aceleradamente foram as lavouras de cana. No caso destes autos, a depreciação acelerada se deu quanto aos pomares de laranja da recorrente ("mudas em formação", "cultura permanente em formação" e "plantas cítricas formadas"), portanto, inequivocamente bens do ativo vinculados à sua atividade rural. Nos dois casos, os bens depreciados com o incentivo da atividade rural foram, única e exclusivamente, ativos imobilizados nas fazendas, cuja produção segue depois para processamento na indústria;

- a **segunda divergência** neste tema encontra-se no Acórdão 1402-00.914, da 2ª Turma Ordinária desta E. Quarta Câmara da Primeira Seção:

IRPJ. AGROINDÚSTRIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente à sua aquisição.

- de forma semelhante ao que restou evidenciado quanto à divergência com o Paradigma III, a divergência demonstrada acima envolve a concepção dos julgadores acerca da possibilidade ou não de utilização da depreciação incentivada da atividade rural, por empresas que também possuam atividade industrial, as agroindústrias;

4. RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

4.1 INSUBSISTÊNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM AERONAVES

- a glosa total das despesas com aeronaves é descabida. A própria fiscalização, quando argumentava a dimensão empresarial da recorrente - no intuito de descaracterizar a atividade rural - consignou que se trata de um dos maiores *players* do mercado de laranja do mundo;

- independentemente da precisão ou do exagero dos dados assim invocados, é certo que a Cutrale tem participação relevante no mercado global, e que vendia para o exterior a maior parte de sua produção. Para alcançar tais patamares, não fechou negócios nem parcerias por telefone ou e-mail. Dezenas, centenas, inúmeras viagens ao longo dos anos, tiveram que ser realizadas por seus executivos (alguns, sócio-diretores). Os deslocamentos por aviões devidamente imobilizados no ativo da empresa, com segurança e agilidade, obviamente não traduzem luxo sem propósito ou gasto excessivo. Adapta-se, esse custo, exatamente ao porte e à realidade empresarial da recorrente;

- a fiscalização averiguou a questão das aeronaves da recorrente, em tom e com conceitos assemelhados aos envolvidos em fiscalizações de associações sem fins lucrativos (tal qual instituição de ensino, de matriz religiosa, imune ou isenta). A adequação das despesas deve levar em conta o caso específico. No presente caso, o de empresa com filiais no exterior; com vendas e parcerias focadas no mercado internacional; com diretores que integram e participam mensalmente de *boards* de empresas estrangeiras, estrategicamente ligadas à atividade da recorrente;

- houve sim, utilização "híbrida" das aeronaves, o que não é vedado pela lei. Ocorre que, os sócios reembolsaram a empresa pelo uso pessoal dos aviões. No entanto, o autor do AI procedeu à glosa total, afirmando que nenhuma parte das despesas com as aeronaves seria operacional da empresa;

- ao glosar as despesas, o i. Auditor adotou ônus probatório invertido (já que se trata de despesas com bens do ativo permanente, tudo devidamente escriturado). Simplesmente demandou mapas de vôos e diários de bordo, e abrupta e subjetivamente arrolou os vôos que entendeu estranhos à atividade da empresa;

- nos termos dos artigos 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda, tratando-se de bens do ativo imobilizado da empresa, o ônus da prova é do fisco; a fiscalização é que deve comprovar o desvio de finalidade da utilização do bem do ativo;

- a detecção sobre quem deve provar o quê, perpassa a verificação de que tipo de despesa está sendo avaliada;

- a premissa de que a lide versa sobre dedução de despesas com bens do ativo imobilizado descortina outra noção, que serve à escurteira delimitação do debate: se a fiscalização, na origem, ao investigar a dedutibilidade das despesas com aeronaves, limitou-se a pedir o Razão de tais contas e os planos e mapas de vôo respectivos, não cabe à autoridade julgadora exigir do contribuinte - e porque não dizer, "contra" o contribuinte - documentos e comprovações adicionais;

- no processo de impugnação do lançamento, ora desdobrado em sua fase recursal - mas ainda protagonizado pelo sujeito passivo, sob as balizas argumentativas de suas impugnações - a autoridade julgadora deve verificar se os fundamentos do lançamento "sobrevivem" aos questionamentos do particular. Exceto em caso de presunção legal a favor do fisco, quando o contribuinte tem que superar a presunção com provas carreadas com a impugnação;

- no presente caso - de despesas com bens do ativo imobilizado além de não haver presunção a favor do i. Fiscal, tem-se o contrário: há a presunção simples, de que as despesas devidamente escrituradas com bens do ativo imobilizado, são dedutíveis (artigos 923 e 924 do RIR);

- considerado o enfoque aqui apontado, apreendendo-se que se trata de glosa de despesas com bens do ativo imobilizado, e assumindo a premissa correlata de que a fiscalização deveria, na origem, provar o desvio de finalidade, cabe resgatar quais foram os documentos solicitados pela fiscalização, nestes autos;

- as únicas solicitações de documentos referentes às despesas com aeronaves foram devidamente atendidas pela ora recorrente, com a entrega de: Razão contábil das contas

com tais despesas; e cópias dos controles (diários de bordo e informações de vôo) das aeronaves;

- com base em tais documentos, o lançamento foi formalizado. Nada mais foi solicitado junto à empresa. Nada mais foi indagado. Na comunicação seguinte, veio a autuação;

- a prova e a argumentação produzidas pela empresa não merecem a pecha de insuficientes. A verificação da "suficiência" deve se dar com relação ao que fora edificado pela fiscalização, pois dela é o ônus da comprovação da inveracidade, da imprecisão da escrituração;

- em julgamento recente da Câmara Superior, apreciando situação bastante análoga à destes autos, ao confirmar julgado da antiga Terceira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, foi precisamente alocado o ônus da prova quanto às despesas com bens do ativo imobilizado. A ementa do Acórdão nº 9101-001.373, proferido na sessão de 04/06/2012 (ao negar provimento ao Recurso do Procurador), foi assim redigida:

"IRRF. BENEFÍCIOS INDIRETOS. DESPESAS COM VEÍCULOS. ÔNUS DA PROVA DO DESVIO DE UTILIZAÇÃO. Correto o entendimento de que cabe à fiscalização comprovar que o uso de veículos, devidamente registrados no imobilizado da pessoa jurídica, estaria sendo feito em atividades estranhas ao seu funcionamento e não nas suas atividades operacionais."

- para firme compreensão quanto à semelhança com o caso destes autos, traz-se à colação trecho do relatório:

"- que depois de se pedir ao contribuinte, submetido à fiscalização, que apresente os documentos "x" e "y" para comprovar a dedutibilidade de uma despesa, não pode, tendo o contribuinte apresentado esses documentos e uma vez encerrada a fiscalização, considerar não dedutível a despesa sob o pretexto de que não foi provado fato que somente seria passível de comprovação mediante a apresentação do documento "z", não solicitado ao contribuinte;

• que não é cabível o argumento recursal de que estaria sendo desatendido o disposto no art. 242 do RIR/94, porquanto a questão não se trata do que ocorre no momento posterior ao lançamento em que de fato há um "ônus do contribuinte para apresentar as provas para afastar a exigência fiscal", mas no momento prévio ao lançamento, em que a autoridade fiscal tem o dever de provar a ocorrência do fato gerador."

- pois bem. O Acórdão ora recorrido está exatamente a exigir o "documento z", aqui consubstanciada na mencionada *"discriminação dos objetos das viagens realizadas"*;

- por que - deve-se indagar -, no presente caso, a autoridade fiscal não solicitou tais comprovações, da motivação para cada viagem, dos eventos, reuniões e contratos respectivos?

- evidentemente, porque considerou suficiente a verificação realizada por sobre os documentos fornecidos: planos de vôo e diários de bordo, e o Razão contábil das despesas com aeronaves;

- analisando os passageiros de cada vôo, os destinos, e as datas, o i. Auditor selecionou, um a um, os vôos em que vislumbrou uso não operacional. E colacionou a planilha com todos os vôos que apontou como não operacionais (fls. 58 e ss.);

- ora, a recorrente nunca negou a ocorrência de uso secundário das aeronaves pelos sócios da empresa. Também não se há de refutar - mesmo porque público e notório - ser a sociedade em comento uma empresa familiar. No entanto, por sua dimensão econômica, comercial e internacional, adota práticas de austeridade, de transparência com o mercado; no caso das aeronaves, tal postura determina o reembolso das despesas com o uso pessoal das aeronaves, feito pelos sócios à pessoa jurídica;

- é muito importante destacar que o lançamento "admitiu" os reembolsos. Ou seja, na apuração dos valores da autuação, excluiu os mesmos, como textualmente consta à fl. 71;

- o lançamento não traz cotejo entre os valores da listagem que o Fiscal elaborou (com os vôos não operacionais) e o total de despesas com aeronaves;

- a consideração dos valores totais de despesas, na casa das dezenas de milhões, despreza o fato de que a empresa fatura na casa dos bilhões, e é razoável e fundamental que as vendas globais sejam operacionalizadas com agilidade;

- o fato de existirem vôos nos finais de semana, que sob a ótica do servidor público são dias de descanso, ignora a realidade empresarial, sobre o aproveitamento de tais dias para diversas atividades operacionais (visitas às fazendas/filiais, fechamentos de contratos, comparecimentos a reuniões comerciais, etc...);

- em verdade, o fundamento - equivocado - do lançamento submetido ao crivo do contencioso administrativo é o seguinte: se as aeronaves podem ou não ter uso híbrido. Isto é, se mesmo tendo havido utilização operacional das aeronaves, o fato de ter ocorrido uso secundário pelos sócios impossibilitaria a dedução daquelas despesas operacionais. É esse o argumento que pretende lastrear a autuação, conforme o TVF, fl. 68 dos autos;

- o lançamento apenas alega que a legislação tributária "inadmita" a utilização híbrida das aeronaves. Não indica, sequer sugere dispositivo legal nesse sentido. Realmente, não há essa vedação legal;

- não basta asseverar que a empresa deveria ter segregado as despesas. Se a empresa não segregou anteriormente, caberia ao fisco fazê-lo ou provocar tal divisão na fiscalização, para apurar o tributo devido, para lançar nem mais, nem menos do que a lei impõe. Admitida a licitude do uso híbrido, o lançamento, como está, certamente tributa o que não é lucro real;

- vislumbrar-se claramente o uso operacional parcial, e tributar tudo, indiscriminadamente, sem exigir maiores comprovações da empresa (como já visto, o Auditor

não exigiu), significa referendar a tributação de despesas às quais a lei atribui a dedutibilidade, com base em lançamento produzido com presunção não outorgada ao Fisco, na espécie;

4.2 ADEQUAÇÃO JURÍDICA DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA PROMOVIDA PELA EMPRESA.

- é importante frisar ser incontroverso que apenas os bens do ativo permanente da empresa diretamente ligados à atividade rural é que foram depreciados integralmente no ano de aquisição. Especificamente, a depreciação imediata questionada pela fiscalização, engloba os custos de formação da lavoura de laranjas, isto é, os pomares "ativados";

- há impropriedade na interpretação literal e isolada das disposições da Lei nº 8.023/90, como se sustenta no auto de infração. A exegese sistêmica e plena das regras envolvidas, desvela que a empresa que desenvolve atividade rural e transformação em escala industrial dos produtos agropecuários, pode, sim, enquadrar-se na regra prescrita no artigo 6º da MP 2.159-70/2001;

- nesse sentido, trecho do voto proferido na antiga Sétima Câmara, no processo da "Frango Sertanejo" (Acórdão 107-09.548), mantido no acórdão da CSRF (Acórdão 9101-001.235). É rejeitada a tese combatida nos presentes autos, em precisos termos, assim inseridos na ementa:

"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."

- o i. Autor do AI, nestes autos, chega a utilizar o termo "rurícola", para denotar sua compreensão de quem seria o destinatário da regra da depreciação integral da atividade rural. Cogita-se, nessa concepção, daquele produtor que, com uma dúzia de vacas de leite, faz, ele mesmo, a ordenha, repassa os baldes à esposa, que os converte em queijo. Com os queijos acomodados em sacos plásticos (eventualmente com marca própria) postam-se à beira da estrada para vender ao varejo transeunte;

- ora, produtor rural, nesses moldes, ou ainda que mais elaborados, nem "ativo" tem. Depreciação de ativo permanente imobilizado é tema nitidamente atrelado a empresas de porte bem diverso daquele vislumbrado na elaboração da tese fiscal;

- certamente, a mensagem emitida pela Constituição Federal, em seu artigo 187, difere do conceito apreendido pela DRJ, e pelo voto vencedor no acórdão recorrido:

"Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

...

§1º - Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

- a Lei nº 8.171/91, regulamentando a norma supra, informa que a agroindústria compõe o setor agrícola, devendo integrar o contexto prescrito na Constituição. A Lei nº. 8.023/90, portanto, não é comando isolado; é norma tributária que, em sua aplicação, exige leitura das regras gerais e deontológicas do mesmo sistema jurídico;

- a atividade rural desenvolvida pela recorrente não é melhor nem pior que aquela referida parágrafos antes, na produção caseira de queijo. Mas, certamente, é de escala muito maior. E não convive com meios artesanais de extração do suco da laranja;

- muito embora seja efetiva e simplesmente plantio, cultivo, colheita e extração do suco da laranja, é indubitável que a fase "pós-pomar" é industrial. A atividade da empresa é a mesma que seu fundador desenvolvia 40 ou 50 anos atrás: produção e venda de suco de laranja. Ocorre que em decorrência de muito trabalho e eficiência, essa atividade alcançou volumes altíssimos, ainda, de produção e de venda de suco de laranja, Para dar vazão ao suco extraído em tais grandezas, o emprego de maquinário na fase da "fábrica" é insuprimível;

- vale notar que o artigo 6º da MP 2.159-70/2001, que instituiu o benefício, não disse "que explore apenas atividade rural". Fosse o intento legislativo, o de limitar o alcance da norma, teria consignado a restrição;

- tanto no auto de infração, como na DRJ, como no voto vencedor, afirmou-se que, por se tratar de benefício fiscal, o texto legal deveria ser objeto de interpretação literal, na linha do artigo 111 do CTN, E então passaram a ler o artigo 6º em conjunção com o artigo 2º da Lei 8.023/90, de forma restritiva. Amplamente equivocada, tal exegese!

- o benefício fiscal está posto no artigo 6º da MP 2.159-70/2001, o qual, lido de forma literal, destinou a depreciação acelerada a quem explore a atividade rural, utilizando tais bens nessa mesma atividade;

- repita-se, não limitou a quem somente explore a atividade rural, e a interpretação literal do art. 111 não permite que se busque a restrição vislumbrada pela corrente contrária em leitura sistêmica, teleológica ou equitativa;

- portanto, todos os requisitos da norma estão configurados no presente caso:

- depreciação no ano da aquisição de:
- bens do ativo imobilizado (pomares de laranja);
- por pessoa jurídica que explora a atividade rural (os pomares depreciados estão nas suas fazendas, e a própria empresa desenvolve e implementa o cultivo, o plantio e o manejo de seus pomares);

• para uso nessa atividade (os custos com formação de pomar evidentemente destinaram-se ao implemento da atividade rural).

- no presente caso, consideradas as premissas já versadas, não há dúvidas de que a recorrente exerce atividade rural e atividade agroindustrial. São meras etapas para que se dê saída ao suco de laranja. Nada há de incompatível para fins de adoção da depreciação integral quanto aos bens estritamente vinculados à atividade rural;

- apenas para ilustrar a relevância da atividade rural, agrícola, para a ora recorrente, segue anexada ao presente recurso, apresentação recentemente produzida pela empresa com fotos e alguns dados, os quais confirmam a adequação da utilização do incentivo pela empresa;

- colhendo dados bastante interessantes, vê-se que:

• são 26 fazendas próprias entre São Paulo e Minas Gerais;

• a empresa começou nas Fazendas, e mantém o centro focal de suas energias aplicado na área agrícola, pois ali é edificado o diferencial de qualidade e de produtividade na etapa industrial;

• considerando o produto final (suco de laranja), constata-se que o processo produtivo leva cerca de 362 dias, sendo 360 dias nas fazendas (florescimento até a colheita) e 2 dias na indústria (processamento do suco);

• não só o tempo denota a relevância da atividade rural para a ora recorrente; também a quantidade de empregados é preponderante na atividade agrícola, com 13.260 funcionários no campo (84,6%) e 2.046 (15,4%) na atividade industrial, no ano de 2007;

- cabe pontuar que, embora tenha havido menção a suposta necessidade de segregação dos bens utilizados na atividade rural e aqueles utilizados em outras atividades (tal como a industrial), com a devida vênia, não há que se cogitar essa condição. É impensável a segregação dos custos de formação dos pomares, para identificar o que seria industrial. Obviamente, nenhuma parte desse custo será industrial. E somente eles (os custos de formação dos pomares) foram depreciados aceleradamente;

- quanto à complexidade da transformação promovida na parte industrial, a recorrente anexou laudo do ITAL (Instituto de Tecnologia de Alimentos - SP) e laudo contábil evidenciando que a adição eventual e mínima de produtos químicos no suco extraído da laranja (adição constatada em apenas cerca de 1% do suco produzido), não altera as características do suco;

- alegou-se, no TVF, que a atividade de plantio seria "acessória" da industrial. No entanto, poderia ser dito que a atividade industrial é acessória da rural, do plantio, do cultivo e da colheita, revelando mero detalhe da extração do suco. Em verdade, são etapas complementares; faltando uma, ou outra, não se teria o suco de laranja produzido em larga escala;

- mais que isso, e para que não parem dúvidas quanto ao desenvolvimento de atividade rural pela Cutrale, sendo assim sua natureza primeva, merece destaque o fato de que

a empresa sempre recolheu Contribuição ao SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;

- ademais, em abril de 2012, a Receita Federal do Brasil lavrou Auto de Infração para exigir a contribuição ao SENAR sobre as receitas de exportação (que a empresa entendia serem imunes às contribuições);

- na fundamentação do lançamento, há o registro claro, consignado pela Receita Federal, de que a empresa pertence à "categoria econômica do setor rural", estando assim atrelada ao recolhimento da contribuição que não é cobrada de toda a coletividade, mas "sim das pessoas jurídicas e trabalhadores que atuam no setor rural";

- confirma-se, em ato administrativo fiscal, o que é sabido e indubitável, e que confirma o direito da recorrente ao uso da depreciação integral destinada às empresas de atividades, também, rurais;

5. CONCLUSÃO

- por todo o exposto, requer seja admitido e conhecido o presente recurso especial, sendo provido pela E. Turma Julgadora, reformando o v. acórdão recorrido, para que sejam canceladas as glosas indevidamente formalizadas nas autuações guerreadas.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 27/05/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

1) Glosa de Despesas com Aeronave

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que demonstrado pelo contribuinte por indícios congruentes a necessidade da despesa, cabe ao fisco aprofundar a investigação para demonstração da falta do atributo e conseqüente glosa da despesa. Ademais, as despesas pagas ou incorridas com os veículos utilizados no transporte de administradores, diretores, gerentes e assessores, na hipótese de o veículo caracterizar-se como de utilização mista, poderão ser consideradas operacionais e dedutível tão somente na parte que ficou a serviço da empresa, devendo a parcela correspondente à utilização extra-operacional ser incorporada à remuneração dos beneficiários.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem esclarecer que 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.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando

plenamente configurada a divergência jurisprudencial demonstrada pelo Sujeito Passivo.

2) Glosa da Depreciação Acelerada dos Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Rural

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que para que o contribuinte tenha direito à depreciação acelerada prevista na MP nº 2.159/08, em existindo transformação, esta deve ocorrer sobre os produtos decorrentes da atividade rural e a transformação e a criação devem ser levadas a efeito pela mesma pessoa, o criador. A simples acusação de que são utilizados equipamentos de alta tecnologia, não afasta a utilização do benefício, porquanto na exegese da condição de equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais acompanha seu tempo.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que 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 de tributação, devendo o registro dos rendimentos correspondentes constar como receitas da atividade geral.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial demonstrada pelo Sujeito Passivo.

Em 05/06/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 15/06/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- no que tange à glosa de despesas com aeronave, a recorrente alega que não seria crível promover as glosas no particular tendo em vista o porte da empresa e a condição de ser exportadora;

- o argumento recursal não tem o condão de afastar o ônus da prova incumbido à recorrente. Com efeito, a fiscalização demonstrou cabalmente que as aeronaves eram utilizadas em viagens não relacionadas ao objetivo da empresa. Constatou-se, inclusive, que as aeronaves eram utilizadas 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;

- caberia à Recorrente fazer a comprovação de que efetivamente utilizou a aeronave para as finalidades societárias. Nas palavras do voto do Relator “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”. No mesmo rumo, as planilhas trazidas pela recorrente não correlacionaram as viagens (custos incorridos) com a utilização em benefício da pessoa jurídica;

- no que tange à depreciação acelerada dos Bens do Ativo Imobilizado Utilizados na Atividade Rural, a recorrente alega que pode se enquadrar no benefício previsto no art. 6º da MP nº 2159-70/2001 porque desenvolve atividade rural e realiza transformação em escala industrial dos produtos agropecuários;

- a recorrente não esboça o seu porte industrial com tanto vigor. Isto porque, a bem da verdade, a exploração de suco de laranja pela recorrente, para fins de exportação, é realizada com maquinário em escala industrial.

- o acórdão recorrido articulou com primor as condições para obtenção do benefício previsto no art. 6º da medida provisória nº 2.15970/2001, a saber: que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*; sejam utilizados equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais; a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador; e seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural;

- conforme demonstrado pela fiscalização, e reiterado pelo acórdão impugnado, a recorrente descumpriu tais requisitos. Senão vejamos (grifos do original):

(...) verifica-se pelas provas 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.

- consta ainda da decisão recorrida interessante esclarecimento acerca do emprego da alta tecnologia em escala de produção agroindustrial em contraposição ao escopo do benefício fiscal:

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.

- diante do exposto, a União requer seja negado provimento à insurgência, mantendo-se, *in totum*, o acórdão proferido pela Turma *a quo*.

Processo nº 18088.000421/2008-49
Acórdão n.º **9101-002.789**

CSRF-T1
Fl. 20

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2003 a 2008, decorrente da glosa de despesas com aeronaves, e glosa da depreciação acelerada dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural.

O lançamento foi mantido tanto na primeira, quanto na segunda instância administrativa.

Em sede de recurso especial, a contribuinte alega divergência de interpretação da legislação tributária em relação às duas matérias mencionadas acima.

GLOSA DE DESPESAS COM AERONAVES

Embora o despacho exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF tenha admitido o recurso especial para as duas matérias, entendo que não restou caracterizada, relativamente à glosa de despesas com aeronaves, a ocorrência de divergência a ser sanada mediante processamento de recurso especial.

O instrumento manejado pela contribuinte visa sanar as divergências em relação à interpretação da legislação tributária. Pretende-se com ele a uniformização da jurisprudência administrativa em sentido amplo, na busca de fixar, dentre as interpretações já manifestadas em relação a uma determinada norma jurídica, aquela que melhor evidencia o significado dessa norma.

Entretanto, pelo conteúdo do recurso apresentado pela contribuinte, vê-se, quanto à glosa de despesas com aeronaves, as questões por ela trazidas envolvem elementos pertinentes exclusivamente a este processo.

No caso, não há divergência sobre interpretação de nenhuma norma jurídica, nem mesmo sobre as normas que tratam da distribuição do ônus probatório. Vejo com bastante clareza que as decisões cotejadas foram motivadas pelas circunstâncias fáticas específicas de cada processo.

O próprio trecho do despacho que admitiu o recurso especial, transcrito anteriormente, permite visualizar esse problema:

1) Glosa de Despesas com Aeronave

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que demonstrado pelo contribuinte por indícios congruentes a necessidade da despesa, cabe ao fisco aprofundar a investigação para demonstração da falta do atributo e conseqüente glosa da despesa. Ademais, as despesas

pagas ou incorridas com os veículos utilizados no transporte de administradores, diretores, gerentes e assessores, na hipótese de o veículo caracterizar-se como de utilização mista, poderão ser consideradas operacionais e dedutível tão somente na parte que ficou a serviço da empresa, devendo a parcela correspondente à utilização extra-operacional ser incorporada à remuneração dos beneficiários.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem esclarecer que 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.

[...]

(grifos acrescidos)

Nos paradigmas, a fiscalização glosou as despesas com aeronaves e com veículos fundamentando a autuação fiscal em argumentos genéricos, no sentido, por exemplo, de que esses bens não estavam intrinsecamente relacionados com as atividades da empresa (porque eram utilizados por executivos, diretores, gerentes e assessores); de que a despesa era excessiva; de que, no caso dos veículos, estes não se enquadravam no disposto no art. 25 da IN 11/96.

E no decorrer dos processos, diante da completa ausência de prova produzida pela fiscalização, os contribuintes demonstraram de forma suficiente (no entendimento dos julgadores) que as despesas guardavam conexão com a atividade da empresa, e que, portanto, eram dedutíveis.

No acórdão recorrido, diferentemente, a fiscalização coletou e apresentou inúmeras provas do desvio de finalidade na utilização das aeronaves, e a contribuinte é que não apresentou nenhuma prova de que esse desvio correspondia a 5% do total das despesas a esse título, conforme ela registrava em sua contabilidade.

A transcrição a seguir dos trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas destaca (com sublinhado) os aspectos fáticos examinados por essas decisões, e deixa bastante claro que elas estão fundamentadas no conjunto probatório específico de cada processo:

Acórdão Recorrido nº 1401-000702

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:

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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 PTXSC), 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 PPJSC), 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 PRCCC) 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 José 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 voo 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 adequa 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 na 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 designio de qualquer sociedade comercial patrocinar os deslocamentos de seus sócios. Nestes mesmos casos a sociedade estaria a serviço dos sócios, hipótese contrária às 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 cristalina 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.

[...]

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 vôo compulsadas nos levam à conclusão de que os serviços prestados pelas aeronaves mais se adaptam à 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 deflui 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 detém 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.

[...]

Voto

[...]

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.

[...]

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:

[...]

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.

[...]

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 argüida 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.

[...]

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 conceituada pelo art. 299 do RIR/99, in litteris:

[...]

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, porque 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 voo 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.

(grifos acrescidos)

Acórdão Paradigma n° 1302-00.056

Voto

[...]

Em relação a GLOSA de despesas com arrendamento de aeronaves, entendo assistir razão a recorrente.

Convém transcrever a descrição dos fatos efetuada pela Fiscalização e constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1187/1190), verbis:

[...]

Assim não restou provado que a aeronave, utilizada pelos executivos da empresa, conforme afirmação própria, eram usados efetivamente em benefício da pessoa jurídica e relacionavam-se intrinsecamente com as atividades da empresa, ou seja, indispensável para realização dos seus objetos sociais, nos termos da legislação de regência, logo, não há outra alternativa senão considerá-la indedutível na determinação do lucro real.

Tratando-se da necessidade, deve haver um nexo direto entre as despesas e as atividades da empresa, vale dizer, são despesas necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante.

Segundo o conceito legal, 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.

O relatório DRJ afirma:

"A fiscalização comprovou nos autos que os custos/despesas com o aluguel da aeronave são desnecessários para a empresa, pelo seguinte:

a) que inexistente um nexo direto entre as despesas com o arrendamento da aeronave e as atividades da empresa;

b) que o bem arrendado não está intrinsecamente relacionado com a produção, nem com a prestação de serviços (não existe vinculação direta). A aeronave, na verdade, foi arrendada para transportar executivos (a diretoria da empresa), segundo a própria atuada. Destarte, a função da aeronave na empresa não está intrinsecamente relacionada com a atividade produtiva ou com a prestação de serviços da empresa;

c) que o arrendamento da aeronave não melhorou a performance da empresa, em termos de lucro líquido do período-base, conforme Planilha abaixo, cujos dados foram extraídos das DIPJ 2000 a 2004:

[...]

d) que o custo/despesa mensal da aeronave é muito alto (só o aluguel US\$ 275.000,00/mês), não se justificando, por conseguinte, seu arrendamento em relação à performance econômica da atuada que é pífio, quando comparado com os custos da aeronave;

e) que os planos de vôos e os diário de bordo da aeronave - no período objeto de fiscalização - não prestam informação alguma de quem foi transportado de uma cidade para outra; se foram transportados executivos da empresa ou outras pessoas não relacionadas com a empresa (fls. 1227/1478).

f) que pela legislação tributária relativa ao leasing (arrendamento) não restou comprovado, por parte da atuada, que o uso da aeronave está intrinsecamente relacionado com a atividade de prestação de serviços da empresa (atividade operacional).

Portanto, não restando provado pela atuada que a despesa/custo de arrendamento da aeronave esteja intrinsecamente relacionada com as atividades da empresa, ou seja, que essa despesa/custo é indispensável para realização dos seus objetos sociais, nos termos da legislação de regência, logo, não há outra alternativa

senão considerá-la indedutível na determinação do lucro real.

A recorrente em seu recurso e nos memoriais entregues, afirma sobre a matéria:

1.1. Das indagações feitas pela Fiscalização no Termo de Intimação nº 03 e as respectivas Respostas apresentadas pela Recorrente

[...]

1.2. Do Ofício expedido pela DEAIN ao Departamento de Aviação Civil ("DAC")

[...]

1.3 - Da Conclusão com Relação às Intimações Fiscais:

[...]

2. Relatórios de Voo x Diários de Bordo

[...]

2.1 - Da Conclusão com Relação aos Diários de Bordo/Planos de Voo:

[...]

Como se verifica acima, a questão se resume às provas trazidas pela fiscalização e às alegações trazidas pela recorrente em sede de recurso e nos memoriais apresentados.

Embora entenda que os elementos trazidos aos autos pela recorrente sejam indiciários e não submetidos ao contraditório, o que poderia fragilizá-los, entendo que não andou bem a fiscalização ao reduzir a investigação a apenas uma intimação ao contribuinte sobre o tema. Diante da relevância dos valores deduzidos da base de cálculo dos tributos, entendo que caberia à fiscalização aprofundar a investigação, esclarecendo ao contribuinte que eram necessárias provas mais contundentes de sua alegação, em especial em relação à utilização da aeronave para atingir a finalidade lucrativa da recorrente.

Nos casos em que trouxe aos autos, a recorrente demonstrou que os roteiros eram compatíveis com suas atividades e não eram próprios de viagens de turismo (diversos locais em apenas um dia) e mesmo para as viagens ao exterior, foi demonstrado o interesse da recorrente. Caberia à fiscalização ter aprofundado a análise e, mesmo que fosse por amostragem, demonstrar a falta de conexão, pela não comprovação de necessidade da despesa.

As afirmações sobre o excesso da despesa não possuem base legal e poderia ser utilizada como indicio para demonstrar a falta de necessidade da despesa.

Também labora contra a tese da fiscalização o fato da glosa ter atingido 100% das despesas com o pagamento do arrendamento da aeronave quando teria de ficar evidenciado que não havia qualquer elo da atividade da recorrente com a despesa.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso em relação a esta matéria.

(grifos acrescidos)

Acórdão Paradigma nº 101-95.823

Relatório

[...]

A fiscalização glosou o valor de R\$ 55.358,83, lançado na conta "confraternização", considerando desnecessário eis que feito com liberalidade, além de considerar indedutíveis os gastos com cartões de crédito, despesas de depreciação de veículos, despesa com combustível, despesa de seguro, IPVA, taxas e estacionamento e aquisição de veículos.

[...]

à vista dos termos da impugnação, decidiu a 1ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, por unanimidade de votos indeferir a solicitação da Interessada, ficando a decisão assim ementada:

[...]

Nesse sentido, concluíram os julgadores que além da obrigatoriedade do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas, existe a indissociável obrigatoriedade da apresentação de documentação hábil para comprová-las. As despesas devem ser efetivamente ocorridas e se relacionarem, por exemplo, ao serviço que se alega que foi prestado.

Desta forma, prosseguem afirmando, que nas despesas constantes do cartão de crédito corporativo, a interessada embora tenha apresentado os documentos de fls. 959/993, não comprovou o nexó de causalidade entre as ditas despesas e a obtenção de receitas provenientes das mesmas, através do fechamento de contratos comerciais com clientes em potencial, o que caracterizaria o estrito uso em serviço.

Consignaram, ainda, no tocante às despesas de depreciação de veículos, despesa com combustível, despesa de seguro, IPVA, taxas e estacionamento e aquisição de veículos que a interessada não trouxe aos autos prova de que as mesmas se enquadram aos veículos relacionados no art. 25 da IN SRF 11/96, além de deixar de identificar os seus beneficiários ficando em desacordo com a Lei nº 9.249/95, art. 13, Inc III. É de conhecimento geral

que os veículos em questão — TEMPRA OURO 16V, MONZA SLE 2.0, ALFA ROMEO, OMEGA GLS, BLEZER DLX, OMEGA CD, FORD ROYALE e JIPE Pathfinder, relacionados às fls. 346/350 Volume II - são automóveis de luxo e de alto valor, sendo desnecessário fazer prova de tal afirmativa. Assim, foge ao razoável supor que o uso de tais veículos seja usual e normal, além de necessário às atividades da empresa, nem mesmo de forma compartilhada com os administradores.

De forma taxativa, o parágrafo único do art. 25 da IN SRF nº 11/1996, enumera o que se considera intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização. Assim sendo, entenderam os julgadores, que como os veículos em questão não se enquadram nos veículos relacionados na referida IN-SRF, e como também não houve identificação dos beneficiários, as despesas deste item foram consideradas indedutíveis.

Registraram, ainda, que os gastos das interessada com a aquisição de veículos registrados pelas notas fiscais às fls. 738/745 e escriturados na conta 1301010060000000-506-3, foram considerados como não relacionados intrinsecamente com a atividade da mesma e utilizados pelos diretores, gerentes e assessores, conforme planilha anexa às fis 727/737, sendo tributados como benefício indireto.

[...]

VOTO

[...]

b) DESPESAS DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS, DEPRECIÇÃO, SEGURO, COMBUSTÍVEL, IPVA, TAXAS E ESTACIONAMENTO.

Com relação aos presentes itens, entendeu a fiscalização que os veículos colocados à disposição dos diretores e assessores da empresa não se enquadram nos veículos relacionados no art. 25, da IN 11/96, tornando os gastos indedutíveis, a despeito da recorrente ter recolhido o IR-Fonte sobre 2/7 do valor da depreciação, seguro, combustível, IPVA, etc., e ainda, por não ter individualizado os beneficiários, reajustou a base de cálculo do IR-Fonte, bem como, tributou a aquisição de veículos ao argumento de não estar intrinsecamente relacionado com a atividade da empresa, pois utilizados pelos diretores, gerentes e assessores.

Para afastar as exigências, alega a recorrente que procedeu a tributação dos 2/7 relativos à parcela que foi considerada como uso particular individualizado, e que todos os carros eram adesivados e tinham por objetivo servir a empresa.

De fato, compulsando os autos (fls. 943/956), encontram-se fotos de determinados veículos adesivados que não aqueles excluídos pela fiscalização, o que comprova que não só aqueles veículos apontados pela fiscalização (kombis, ônibus e furgão)

encontravam-se a serviço da empresa, o que demonstra a precariedade do lançamento em tornar indedutível o custo e as despesas incorridas com os demais veículos na sua totalidade.

E mais, conforme constatado pela fiscalização, a recorrente ofereceu a tributação como remuneração indireta, na proporção de 2/7 as despesas incorridas com veículos, decorrente do uso particular nos finais de semana, não sendo, portanto, suficiente para afastar a dedução o simples fato dos veículos não se enquadrarem no disposto no art. 25, da IN 11/96, pois, independentemente do tipo de veículo utilizado pela empresa, a condição para a sua dedutibilidade é que tais despesas guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, o que entendo plenamente aplicável no presente caso, tendo em vista o tipo de produto por ela comercializado.

A verdade é que as despesas incorridas com veículos escriturados no ativo permanente (imobilizado) da empresa, por presunção legal, são necessárias a sua atividade, cabendo o ônus da prova ao fisco quanto a sua desnecessidade.

Entretanto não é o que se depreende dos autos, eis que a fiscalização ao tributar o custo dos veículos adquiridos, bem como os gastos/despesas deles advindo, adotou postura nitidamente comodista e superficial, ao não investigar os fatos e considerar os elementos de prova que dispunha para realizar o lançamento em obediência aos dispostos nos §§ 1º. e 2º., do art. 242 do RIR/94, impondo, por conseguinte, o cancelamento da exigência, ante a incerteza do lançamento.

As transcrições acima evidenciam as diferenças dos aspectos fáticos examinados pelas decisões cotejadas, o que inviabiliza a caracterização de divergência a ser solucionada pela via de recurso especial, eis que cada uma dessas decisões está vinculada a um específico conjunto probatório, que não se repete nos outros processos.

Quando os **aspectos fáticos** analisados pelo acórdão recorrido e pelos acórdãos paradigmas **justificam as decisões distintas**, fica inviabilizado o processamento do recurso especial de divergência.

Nestes termos, não deve ser conhecido o recurso especial, na parte que trata da glosa de despesas com aeronaves.

GLOSA DA DEPRECIACÃO ACELERADA DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL

Quanto à segunda divergência, o recurso especial preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

O Termo de Verificação Fiscal, peça que integra o auto de infração, traz muitas informações relevantes para a solução da divergência jurisprudencial suscitada pela contribuinte:

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 nº 9.430/96, assim disciplinado:

[...]

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 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 de venda da produção em escala varejista. Não é o que acontece na fiscalizada, pois que a produção do suco é expedida em tanques refrigerados com capacidade para toneladas de suco, ou em tonéis contendo o suco concentrado em centenas de litros, os quais não são destinados diretamente ao consumidor em embalagem de apresentação, conforme legislado. Ao ano a fiscalizada exporta acima de 500 milhões de litros de suco de laranja, cabendo-lhe, segundo informações veiculadas na imprensa, o domínio do mercado mundial com cerca de 30% da produção de suco.

2.2 — Da impossibilidade de adequação da agricultura como atividade-meio no conceito legal da atividade rural

Do que até agora esclarecido, os dois caminhos possíveis de interpretação das atividades da fábrica de suco como sendo atividade rural estão equivocados. Quer naquele em que se adéqua ao art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.023/90, como agricultor a cultivar laranja, ou ao considerar que executa as atividades de transformação previstas no art. 2º, inciso V, da mesma lei, acima analisado.

Naturalmente que ao produzir com seu maquinário e sua capacidade e escala industriais, obtém alta rentabilidade do solo, propiciando ao seu negócio de venda de suco de laranja a maior lucratividade possível. Assim sendo, a decisão entre produzir ou não laranja não perpassa pela natureza do objeto social, antes esta considera a rentabilidade da fabricação do suco de laranja. Afinal desde seu início, a empresa fabricou suco de laranja como atividade principal.

Instada a justificar a conceituação como atividade rural através de Termo de Intimação Fiscal, aduziu que explora a atividade rural como atividade meio com o cultivo da laranja. E que possui receitas da atividade rural com a venda de laranjas in natura.

Asseverou ainda que é agroindústria, para a qual estaria previsto o benefício fiscal. Traz para tanto o conceito esculpido no ordenamento jurídico previdenciário, qual seja, o art. 201-A do Decreto nº 3.048/99, in verbis:

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição as previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de: (Artigo acrescentado pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)

Como evidencia a própria definição legal supra, a agroindústria é quem industrializa produção própria ou de terceiros, e sofre tributação previdenciária diferenciada. Neste sentido, a 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

que quanto à atividade rural basta que seus custos sejam 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 à 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. É 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 infralegal 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.

[...]

2.3.2 DO BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO A DEPRECIÇÃO 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 — RIR/99), teria direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 307, II, e 314 do RIR/99, 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

diapásão, 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 inexiste 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.

Com relação à segunda divergência, é preciso registrar desde o início que essa matéria tem trazido à tona três linhas gerais de interpretação, que já condicionam esse julgamento independentemente de outras circunstâncias específicas do processo:

1 - a defendida pela fiscalização, no sentido de que o resultado da agroindústria não decorre da atividade rural, mas sim da atividade industrial, de modo que a recorrente não poderia usufruir dos benefícios fiscais previstos para os contribuintes que apuram resultados na atividade rural (produtores rurais);

2 - a defendida pela recorrente, sustentando que, na sua condição de agroindústria, ela efetivamente explora a atividade rural como atividade meio com o cultivo da laranja, podendo sim usufruir do benefício da depreciação integral em relação aos valores aplicados nessa atividade e registrados no ativo imobilizado (gastos com a formação e a manutenção dos pomares de laranja); e

3 - a defendida pelo voto vencido constante do acórdão recorrido, no sentido de que não apenas o plantio e a manutenção dos pomares de laranja, mas também a própria atividade de agroindústria tratada neste processo (transformação da laranja em suco) configura atividade rural.

O Termo de Verificação Fiscal deixa claro que a depreciação integral ora debatida (também chamada de depreciação acelerada) abrange apenas os custos do cultivo da laranja, e não os custos do processo de fabricação do suco de laranja:

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.

[...]

2.3.2 DO BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO A DEPRECIÇÃO 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 RIR/99, podendo depreciar integralmente, no próprio período de apuração, todos os custos incorridos com a formação da lavoura cítrica, registrados na conta Plantas Cítricas Formadas.

[...]

Essa informação é bastante importante para já frisar que a atividade da agroindústria (produção de suco de laranja) não é considerada nem mesmo pela própria contribuinte como atividade rural, e sim industrial. Do contrário, todos os maquinários e equipamentos empregados na agroindústria (e demais valores ativados relativamente a essa atividade) também estariam sendo depreciados pela contribuinte de forma integral/acelerada, o que não é o caso.

A Lei nº 8.023/1990, ao disciplinar a apuração do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural das pessoas físicas, trouxe algumas regras bem específicas, entre as quais destaco:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º [...]

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

[...]

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.

Além dessa regra, que já implicava em uma antecipação na dedutibilidade de investimentos realizados na atividade rural (desde que pagos), a lei trazia ainda uma outra regra que também antecipava despesas para os produtores rurais pessoas jurídicas:

Art. 12. A pessoa jurídica que explorar atividade rural pagará o imposto à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e alterações posteriores), facultada a redução da base de cálculo nos termos previstos no art. 9º, não fazendo jus a qualquer outra redução do imposto a título de incentivo fiscal. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

[...]

2º Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Como indica a transcrição, essa regra que antecipava a dedução de despesas para as pessoas jurídicas foi revogada pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995.

Pouco tempo depois, a MP nº 1.459, de 21/05/1996, introduziu a seguinte regra para o reconhecimento antecipado de despesas, que acabou sendo consolidada pela MP 2.159-70/2001:

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.

É importante compreender se essa regra constante da MP 2.159-70/2001 veio apenas restabelecer o dispositivo revogado da Lei 9.249/1995, ou se ela trouxe uma ampliação normativa, de modo a encampar não apenas os produtores rurais PJ nos moldes da Lei 8.023/1990, mas também outras pessoas jurídicas que explorem atividade rural como atividade meio, que seria o caso das agroindústrias que produzem sua própria matéria prima.

Vê-se que há uma pequena diferença entre as redações do §2º do art. 12 da Lei 8.023/1990 (revogado) e do art. 6º da MP 2.159-70/2001, que é plenamente justificada pelo fato de os artigos da MP tratarem de tributos e situações variadas.

Com efeito, não havia nada indicando que o artigo 6º da MP tratava de atividade rural, por isso foi necessário especificar que se tratava de "bens [...] adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural".

Na Lei 8.023/1990, por outro lado, não havia nenhuma necessidade de se explicar que o §2º de seu art. 12 estava tratando de pessoa jurídica "que explore a atividade rural, para uso nessa atividade", porque a referida lei só tratava da tributação dessa atividade.

Penso que a redação do art. 6º da MP 2.159-70/2001 não permite ampliar o campo de aplicação da regra de depreciação integral prevista para as empresas rurais, ultrapassando os contornos traçados pela Lei 8.023/1990.

O escopo da lei, balizado principalmente pela Lei 8.023/1990, sempre foi instituir tratamento diferenciado para a tributação dos "resultados da atividade rural".

Viu-se que no seu conteúdo, antes mesmo de tratar da depreciação integral para as pessoas jurídicas, a lei já criava um regime de caixa para que as pessoas físicas pudessem deduzir antecipadamente os investimentos realizados na atividade rural.

Mas tudo isso sempre relacionado à apuração do "resultado da atividade rural", abrangendo por decorrência aqueles contribuintes que apuram "resultado da atividade rural", sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas.

O art. 2º da Lei 8.023/1990 indica bem a quais contribuintes o legislador pretendeu dar o referido tratamento tributário diferenciado:

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 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. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

É oportuno mencionar que o inciso V acima transcrito não serve para que a produção industrial de suco de laranja seja considerada como atividade rural, porque, sem adentrar, neste momento, nas demais condições impostas pelo dispositivo legal, de antemão pode-se afirmar que uma agroindústria do porte da recorrente não utiliza equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais.

O voto vencido contido no acórdão recorrido faz minuciosa análise sobre cada uma das condições impostas nesse inciso V para a caracterização de uma atividade como atividade rural, e as confronta com a situação da contribuinte em questão.

Além disso, aponta as contradições legais constantes dessa norma, para, ressaltando sempre o próprio exemplo que ela traz ("tais como assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação"), concluir que a agroindústria também pode ser enquadrada como atividade rural, "nos termos em que expressamente caracteriza o inciso V do art. 2º da lei nº 8.023/90".

Entretanto, não há como sustentar que a produção de suco de laranja foi "expressamente caracterizada pela lei como atividade rural". A produção de suco de laranja está lá mencionada a título de exemplo, e pode sim ser considerada como atividade rural desde que atenda aos demais requisitos do referido dispositivo.

Ficou caracterizado que não foram atendidos os requisitos: a) de que a transformação ocorra sem alteração da composição e das características do produto *in natura* (que não se aplica ao suco concentrado); b) de que se trata de suco acondicionado em embalagens de apresentação (que não se aplica a tanques e tonéis); c) de que seja produzido com utilização exclusiva da matéria-prima proveniente da área rural explorada pelo próprio produtor rural (que não se aplica a utilização de matéria-prima produzida por terceiros).

Ademais, no contexto do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/1990, os "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" são aqueles que podem ser normalmente utilizados pelos produtores rurais de laranja, de leite, de mel, etc., e não os utilizados por uma agroindústria. Portanto, está-se diante de outro requisito desatendido.

Vale novamente registrar que a atividade da agroindústria (produção de suco de laranja) não é considerada nem mesmo pela própria contribuinte como atividade rural, e sim industrial. Do contrário, todos os maquinários e equipamentos empregados na agroindústria (e

demais valores ativados relativamente a essa atividade) também estariam sendo depreciados pela contribuinte de forma integral, o que não é o caso.

Aliás, a própria contribuinte afirma expressamente em seu recurso especial que "é indubitável que a fase 'pós-pomar' é industrial". Desnecessário, portanto, qualquer outro aprofundamento sobre essa questão.

A não observação de quaisquer um dos requisitos mencionados, ainda que isoladamente, é suficiente para descaracterização do respectivo enquadramento na norma. Impossível, então, a subsunção ao benefício fiscal, quando todos os requisitos foram desatendidos cumulativamente.

Por outro lado, não há como sustentar que o art. 6º da MP 2.159-70/2001, que tem texto praticamente coincidente com o §2º do art. 12 da Lei 8.023/1990 (anteriormente revogado), tem o escopo de trazer o benefício da depreciação integral para empresas que não apuram resultado na atividade rural (como é o caso das agroindústrias).

Como já mencionado, a contribuinte defende uma interpretação intermediária, ou seja, ela não pretende fazer depreciação integral dos equipamentos da indústria, mas sim dos gastos realizados na formação/condução dos pomares de laranja.

Mesmo assim, a regra da MP não pode ser aplicada para essa finalidade.

Não é nenhuma novidade dizer que a apuração do resultado da atividade rural deve ser segregada das demais atividades, quando o contribuinte explora atividades de outra natureza; que as despesas da atividade rural devem ser confrontadas com as receitas desta mesma atividade; e que na compensação de prejuízos fiscais, decorrentes da atividade rural, com o lucro da mesma atividade, não se aplica a chamada trava de 30%. Tais informações, aliás, estão muito bem apresentadas no Termo de Verificação Fiscal anteriormente transcrito.

O problema é que no caso das empresas verticalizadas, como ocorre com as agroindústrias, a interpretação da recorrente implica em distorcer benefícios que são previstos apenas para os "resultados da atividade rural".

No caso sob exame, os pomares de laranja representam de certo modo custos comuns, ou seja, custos relativos às receitas residuais com venda de laranja *in natura* (que a contribuinte também realiza), e custos relativos às receitas obtidas com a venda de suco de laranja (que é a atividade própria da agroindústria).

Não é difícil perceber que o rateio dos custos comuns, representados pelos pomares de laranja, e que estão registrados na conta "LAVOURA CÍTRICA FORMADA" do ativo imobilizado, levaria praticamente a totalidade desses custos para o resultado da atividade de fabricação e venda de "suco" de laranja. Com efeito, eles deveriam ser, quase em sua totalidade, imputados à agroindústria, e não à atividade rural.

E imputados à agroindústria sem o benefício da depreciação integral, já que não se trata de atividade rural.

Ocorre que o procedimento da contribuinte consistiu em computar depreciação integral para todos os valores ativados correspondentes aos custos dos pomares, tanto em relação à parte que gerou receita de venda de laranja *in natura*, quanto à parte que

gerou receitas de vendas do suco de laranja, o que não pode ser admitido pelas razões já expostas.

O comando legal para a segregação da apuração do resultado da atividade rural, que decorre do art. 18 da Lei 8.023/1990, é justamente para evitar esse tipo de problema, ou seja, para garantir que a tributação favorecida (pela depreciação integral) seja dada somente e efetivamente para a apuração do resultado da atividade rural.

Não importa se o produtor rural é de pequeno ou de grande porte. Se ele é produtor rural, seja pessoa física ou pessoa jurídica, tem direito à tributação favorecida.

Mas se o contribuinte não é produtor rural, se não apura resultado com a atividade rural, sendo uma verdadeira agroindústria, não tem direito à tributação favorecida, independentemente de a matéria prima consumida no processo industrial vir de produção própria ou ser adquirida de terceiros.

Por tudo o que já se disse sobre a segregação na apuração de resultados, a idéia aqui manifestada não é de que o benefício é para aquele contribuinte "que explore apenas atividade rural". Nada impede que o produtor rural, pessoa física ou jurídica, explore outras atividades (comércio, indústria, agroindústria, etc.)

Entretanto, o benefício fiscal vai ser dado apenas para a apuração do resultado da atividade rural, mediante a segregação de receitas, despesas e, conseqüentemente, do resultado dessa atividade.

Eu seu recurso, a contribuinte sustenta que é impensável a segregação dos custos de formação dos pomares, para identificar o que seria industrial, afirmando que nenhuma parte desse custo é industrial.

O argumento não procede, porque praticamente a totalidade dos pomares é consumida no processo industrial de fabricação de suco de laranja, pela agroindústria, representando custo dessa atividade.

Não há dúvida nenhuma de que o custo dos pomares compõe o preço final do suco de laranja, compondo também o resultado da agroindústria. Sendo assim, eles não podem ensejar depreciação integral.

Finalmente, cabe registrar que o recolhimento de Contribuição ao SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural não tem o condão de modificar tudo o que se disse sobre a apuração do IRPJ/CSLL.

Não se negou em nenhum momento que a contribuinte tem a citricultura como atividade meio, que ela cultiva pomares de laranja, e que, para isso, ela obviamente emprega trabalhadores rurais, etc.

Contudo, a norma que instituiu a Contribuição ao SENAR (art. 22A da Lei 8.212/91 - inserido pelo art. 2º da Lei 10.256/2001) tem aplicação apenas para efeitos previdenciários, e não para fins de modificar os contornos da tributação do IRPJ/CSLL dado pela Lei 8.023/1990.

Faço ainda algumas considerações quanto aos laudos apresentados, que apresentei como anexo na sessão de julgamento:

O processo foi retirado de pauta porque o contribuinte apresentou dois laudos e o Presidente da CSRF entendeu que deveria haver o encaminhamento para a PGFN. Foi dada ciência à PGFN, mas ela não se manifestou a respeito desses laudos.

Este processo trata de lançamento de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2003 a 2007, decorrente da glosa de despesas com aeronaves, e glosa da depreciação acelerada dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade rural.

Nesse caso, os laudos foram apresentados na fase de recurso especial.

Na petição de apresentação desses dois laudos, protocolizada em fevereiro/2016 (quando o processo seria julgado), a contribuinte informa que também apresentou esses dois laudos no processo nº 18088.000636/2010-84, que trata das mesmas infrações, mas relativamente apenas ao ano de 2008, em que ela também figura como sujeito passivo.

Os laudos abordaram os dois processos, tratando de todo o período acima referido: 2003 a 2008.

No caso do segundo processo, os laudos foram apresentados antes do julgamento do recurso voluntário. A contribuinte apresentou esses laudos em resposta à diligência demandada pela TO do CARF, em 2014. O julgamento do recurso voluntário no primeiro processo (do qual estamos tratando) ocorreu antes disso, em 2012. Nesse processo mais antigo não houve solicitação de diligência antes do julgamento do recurso voluntário.

Quanto à depreciação acelerada da atividade rural, o acórdão nesse segundo processo não acolheu as considerações do laudo, e manteve a autuação fiscal. Houve até embargos de declaração da contribuinte, porque o relator não fez referência expressa a esse segundo laudo, mas no julgamento dos embargos o entendimento foi de que, embora não tivesse feito menção expressa ao laudo sobre a depreciação acelerada, o acórdão tinha tratado exaustivamente dos aspectos abordados no laudo, e os embargos foram rejeitados.

Em relação ao nosso caso, que é o processo mais antigo, que trata dos anos de 2003 a 2007, faço as seguintes considerações relativamente aos laudos na parte da matéria conhecida: GLOSA DA DEPRECIÇÃO ACELERADA DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL.

A decisão de recurso voluntário no segundo processo, onde o laudo foi apresentado antes do julgamento do recurso voluntário, não acolheu as alegações da contribuinte, assim como estamos fazendo neste caso.

O laudo procura demonstrar que os custos da atividade rural (objeto de depreciação acelerada) não estão afetando o resultado da atividade industrial. Para isso, foram feitos alguns demonstrativos que segregam as receitas/despesas considerando laranjas de produção própria e laranjas adquiridas de terceiros. Como se a parte do resultado com as laranjas próprias fossem atividade rural e as de terceiros fossem atividade industrial.

O problema é que não é esse o critério correto. Ainda que todo o processo de produção de suco fosse feito só com laranjas próprias, ainda assim, o resultado seria industrial e não rural. Isso porque ela é uma agroindústria, que tem a atividade rural de produção de laranja como atividade meio. Mas o seu resultado de venda de suco de laranja não é resultado de atividade rural.

Essa questão de processar laranja de terceiros não deixa de ser relevante, porque quando ele processa laranja de terceiros, não há dúvida de que não há atividade rural, nem como atividade meio. E como ele processa também laranja de terceiros, isso chegou a ser mencionado no contexto dos fatos apurados pela fiscalização. Mas a descaracterização do resultado de sua atividade como sendo resultado de atividade rural não está fundamentada apenas nesse aspecto, de a laranja ser própria ou ser adquirida de terceiros.

A linha adotada na decisão do outro processo é aproximadamente essa. Só que eles focaram em outros aspectos para concluir que a atividade era industrial e não rural.

Processo nº 18088.000421/2008-49
Acórdão n.º **9101-002.789**

CSRF-T1
Fl. 58

No nosso processo, a conclusão de que a atividade não é rural se dá a partir de informações dadas pela própria contribuinte, pela forma que ela contabiliza essas despesas e pelas diversas razões apresentadas neste voto.

A contribuinte, na verdade, pretende levar os custos das lavouras para a atividade industrial (venda de suco), como se isso fosse possível pelo fato de se produzir as próprias laranjas. Entretanto, o voto esclarece bem que isso não é possível, e não é o laudo que tem a capacidade de alterar essa realidade.

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte em relação à glosa de despesas com aeronaves, e de NEGAR provimento ao recurso quanto à glosa da depreciação integral de bens do ativo imobilizado.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de maio de 2017, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto por **SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA** (doravante “**recorrente**” ou “**contribuinte**”), em face do acórdão n. 1401-000.702 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”).

Está em discussão se a depreciação incentivada prevista no art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”) seria aplicável a laranjais utilizados para a produção de suco de laranja em escala industrial. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

Atividade Rural

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).

A norma tributária em questão confere a possibilidade do contribuinte depreciar integralmente determinados bens no próprio ano de aquisição, desde que cumpridos os seguintes requisitos:

- (1) O contribuinte seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real;
- (2) O contribuinte explore atividade rural;
- (3) O bem seja utilizado para o desenvolvimento da atividade rural;
- (4) O bem componha o ativo imobilizado sujeito a depreciação.

No que é pertinente ao aludido tema, o acórdão recorrido restou assim ementado:

PRODUÇÃO DE SUCO DE LARANJA. ATIVIDADE RURAL. AGROINDÚSTRIA. DEPRECIÇÃO 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 2.15970/2001.

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.

O cumprimento dos requisitos (1) e (4) restam incontroversas no presente caso. Após a colheita das laranjas, as laranjeiras não se exaurem, mas permanecem produzindo por longo período, ostentando os caracteres de ativo imobilizado sujeito a depreciação.

A questão controversa reside nos requisitos (2) e (3) acima apontados. Compreendeu a decisão recorrida 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”.

Para alcançar essa conclusão, a decisão recorrida deu destaque ao seguinte fundamento da autoridade fiscal:

“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 sequência 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.”

Vale também transcrever outro trecho do termo de verificação fiscal (**e-fls. 44 e seg.**):

“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”.

Contudo, permissa vênua, compreendo que o acórdão recorrido deve ser reformado, com o cancelamento da exigência fiscal em questão.

O art. 314 do RIR/99 faz remissão ao art. 58 do mesmo Decreto para a conceito de “pessoa jurídica que explore atividade rural”, o qual possui a seguinte redação:

Art. 58. 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 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;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

Note-se que o art. 58, V, do RIR/99, cumprindo o papel que lhe atribui o art. 212 do CTN, espelha o disposto Lei nº 8.023/90, que originalmente continha a seguinte redação:

“Art. 2º Considera-se atividade rural:

(...)

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”.

No entanto, o texto refletido pelo art. 58, V, do RIR/99 corresponde à redação atualizada, introduzida pela Lei nº 9.250/95:

“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 acondicionamento do leite, assim como o mel e o **suco de laranja**, acondicionados em embalagem de apresentação.”

O legislador competente, portanto, expressamente acolheu a produção industrial de “suco de laranja” entre as “atividades rurais”, inclusive para fins de fruição da depreciação acelerado de bens do ativo imobilizado.

É eloquente observar que a inclusão desse setor, entre as atividades rurais, se deu por meio de evolução normativa, justamente vocacionada a garantir expressamente o mesmo tratamento à agroindústria em geral, com referência explícita à produção de “suco de laranja”.

Após a alteração introduzida pela Lei nº 9.250/95, portanto, não é mais possível ao aplicador do direito recusar aos produtores de “suco de laranja” o caráter de atividade rural, independentemente da dimensão das plantações e da tecnologia empregada nas dependências dedicadas à sua extração e processamento.

Em sua essência, permissa vênua, a autuação fiscal e o acórdão recorrido adotam a ideia de que “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais” não podem modernizar-se ou alcançar eficiência para atender com sucesso às demandas do mercado, sob pena de perda de desvirtuamento do conceito de “atividade rural”. Mas não há respaldo a essa concepção, que acaba por negar eficácia à decisão do legislador competente (Lei nº 9.250/95).

Se a decisão do legislador competente foi justamente incluir a agroindústria no conceito de “atividade rural”, vivificando o art. 187, § 1º, da Constituição, como é possível negar esse caráter ao contribuinte justamente por sua produção de “suco de laranja” em escala industrial, com a utilização de equipamentos capazes de suprir a demanda nacional e internacional? Qual o fundamento para não se aplicar o incentivo à agroindústria de “suco de laranja” àquelas que se encontrem sucesso elevado e escala em sua produção?

Em especial, é preciso compreender a referência a tais “equipamentos e utensílios” em consonância com a própria regra de depreciação incentivada discutida no presente recurso especial (RIR/99, art. 314), que estabelece o benefício (requisito “3”, acima referido) àqueles bens utilizados para o desenvolvimento da atividade rural. O que torna o equipamento e utensílio ínsito à atividade rural não é o seu grau de sofisticação (ou menos arcaico), mas sim a sua aplicação às necessidades típicas desse setor: a tais bens componentes do ativo imobilizado e sujeitos à depreciação aplica-se o benefício da depreciação incentivada.

É, ainda, fundamental notar que, de forma geral, o art. 314 do RIR/99 não afasta a fruição da depreciação incentivada aos contribuintes que, além da atividade rural, exerçam também outras atividades. Não há cláusula de exclusividade (“pessoa jurídica que explore a atividade rural”). A restrição contida no dispositivo diz respeito apenas aos bens que poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de sua aquisição, quais sejam, aqueles utilizados para o desenvolvimento da atividade rural em questão.

No caso concreto, está em discussão a depreciação de laranjais, o que estaria contemplado, por si só, pelo conceito de “agricultura” (Lei nº 8.023/90, art. 2º, I), mas está insitamente relacionado ao conceito de produção de “suco de laranja” pela agroindústria (Lei nº 8.023/90, art. 2º, V). Os laranjais, cujos frutos sejam utilizados para a extração e processamento do “suco de laranja”, pertencem indubitavelmente à atividade rural desempenhada pelo contribuinte.

Não há dúvidas que o contribuinte realiza o plantio de laranjais, destinando a maior parte das laranjas colhidas à produção de “suco de laranja”. A caracterização como “suco de laranja” das modalidades produzidas pela contribuinte, em termos estritamente técnicos, restou exaustivamente evidenciada nos fundamentos do voto do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido (que restou vencido), aos quais faço remissão. Restou caracterizado que o suco extraído das laranjas foi comercializado pela contribuinte na forma de “suco de laranja”.

Tais fatores, portanto, conduzem ao cumprimento do referido requisito (2), de forma que é necessário reconhecer que a contribuinte exerce “atividade rural”.

Processo nº 18088.000421/2008-49
Acórdão n.º **9101-002.789**

CSRF-T1
Fl. 63

Como decorrência da cumprimento do requisito **(2)** em questão, com o reconhecimento de que a produção de “suco de laranja” pertence à categoria de atividade rural, parece fora de dúvida que as laranjeiras correspondem a bens do ativo imobilizado utilizados para o desenvolvimento da atividade rural em questão, cumprindo, também, com o requisito **(3)** acima referido.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria explicitada nesta declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto