



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

**Processo n°** 18088.000636/2010-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.784 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ.  
**Recorrente** SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL.

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

Ano-calendário: 2008

ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO INTEGRAL.

Somente os bens do ativo permanente imobilizado adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

GLOSA DE DESPESAS. MANUTENÇÃO DE AERONAVE.

Comprovado que as despesas com aeronaves satisfazem os requisitos da dedutibilidade, não procede a totalidade da glosa efetivada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitada a preliminar suscitada. No mérito, por unanimidade de votos, dado provimento parcial ao recurso para excluir da autuação a parcela das despesas com aeronaves que foram comprovadas como intrinsecamente relacionadas à atividade, conforme laudo trazido aos autos em razão da diligência.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

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

Autenticado digitalmente em 23/03/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/03/2015 por ADRIANA GOMES REGO

Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Joselaine Boeira Zatorre (suplente convocada), Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior (relator) e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP.

Colhe-se dos autos que em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da recorrente, foi apurada, no ano-calendário 2008, dedução considerada indevida de despesas com aeronaves e redução indevida do lucro real em virtude da exclusão do lucro líquido, das parcelas relativas à depreciação incentivada da atividade rural sem que fossem observados os dispositivos da Lei nº 8.023, de 1990, com as alterações da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), de 1999.

Em vista de tais constatações, lavrou-se os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL (fls. 02 – 13), mencionando-se no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que por meio dos livros contábeis da contribuinte, verificou-se que ela se dedica quase que exclusivamente à venda de suco de laranja em escala industrial, preponderantemente exportando-o, e exerce a chamada “atividade agroindustrial”, em que predomina a produção na visão industrial, própria do segundo setor da economia, sendo a produção de laranja apenas uma das etapas para a obtenção do suco de laranja e derivados.

Informou a Fiscalização que a lei exige, para que a atividade de transformação da produção agrícola seja considerada rural, que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, que a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador e que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.

Fundamentou-se a autuação considerando que no caso da recorrente, na produção do suco de laranja, há nítida alteração das características do produto *in natura*, eis que no processo industrial é retirada a água, deixando-o em sua forma concentrada, relatando que consta na Instrução Normativa (IN) nº 81, de 2001, art. 2º, VI, alínea b, item 2, que a atividade permitida como rural é a de produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação e que, no caso da contribuinte, a produção de suco é expedida em tanques refrigerados com capacidade para toneladas de suco ou em tonéis, os quais não são destinados diretamente ao consumidor em embalagem de apresentação.

Informou-se que nos balanços contábeis dos custos da produção resta claro a utilização de produtos químicos para fabricar o suco concentrado com a adição de enzimas, alterando a composição e as características do suco, observando-se que não é usual na atividade rural a utilização de enormes moendas e caldeiras como as encontradas no parque industrial da recorrente.

Acrescentou a Fiscalização, que a contribuinte 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. Destaca que a menor parte da produção advém da sua lavoura própria e que a fábrica dedica-se a produzir em escala industrial suco de laranja a partir da laranja comprada ou cultivada - seu insumo industrial, não o reverso admitido pela legislação, quando o produtor da laranja a transformaria para dar vazão a sua produção rural.

Relatou que a recorrente resolveu cindir as atividades rurais no ano-calendário de 2002, constituindo a empresa CBL Agrícola Ltda. para atuar no ramo da produção de laranja, fornecida com exclusividade à Cutrale e que, depois da cisão, não ocorria o efeito da depreciação incentivada na Cutrale, pois a CBL efetivamente possuía atividade rural, uma vez que vendia sua produção de laranja. Em seguida, em julho de 2003, resolveu novamente unir as atividades agrícolas com as industriais, esclarecendo-se que no ano-calendário de 2008, consta no Lalur como exclusões os valores das aquisições destinadas ao cultivo da laranja ocorridas no período, a saber: o maquinário adquirido para o trato da laranja, 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. Dessa forma, a recorrente estaria utilizando o benefício não apenas para o maquinário, mas também para a exclusão dos custos da laranja, de sorte que a empresa deveria ter segregado os resultados fiscais da atividade rural dos demais resultados, conforme determina a legislação.

Foram desconsiderados, pela Fiscalização, os efeitos gerados pelas adições e exclusões glosadas na apuração do lucro real e da contribuição social da atividade rural.

Glosou-se ainda, as despesas efetuadas com aeronaves (R\$ 3.253.161,78), uma vez que não se vinculam à produção e comercialização, não são necessárias nem usuais às atividades da empresa.

Devidamente cientificada das imputações, a recorrente apresentou Impugnação (fls. 962 – 1016), alegando em síntese que a autuação estaria baseada em presunção, tendo o fiscal autuante desconsiderado todos os documentos e justificativas por ela apresentados, presumindo que não explora a atividade rural e que as aeronaves são utilizadas para o "deslocamento pessoal de forma rápida e luxuosa dos sócios e familiares entre os mais variados destinos", salientando que o procedimento adotado pela fiscalização, baseado em presunção simples, fere o princípio da legalidade. Assim, 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 na lei.

Defendeu que nos termos do artigo 187 da Constituição Federal (CF) e do artigo 2º, II e III, da Lei nº 8.171, de 1991, a agroindústria compõe o setor agrícola e, como tal, deve se beneficiar das políticas governamentais dedicadas ao setor, especialmente as que tratam da política fiscal, sendo que a própria Lei nº 8.023, de 1990, artigo 2º, V, utilizada pelo autuante para tentar a descaracterização da sua atividade como rural, é a norma que permite o enquadramento de suas atividades nesse conceito, afirmando que a Lei nº 9.250, de 1995, ao alterar o referido inciso V, incluindo expressões tais como "a transformação de produtos decorrentes da atividade rural" e "o suco de laranja", deixou claro a intenção do legislador em englobar a atividade de transformação da laranja em suco, ainda que essa transformação se configure procedimento industrial, mencionando que o Fisco presumiu que a expressão

"enzimas" identificada nos balanços tivesse o poder de alterar as características do suco de laranja, mas não comprovou que houve a alteração no produto final.

Afirmou-se ainda, que a alegada adição dos produtos, conforme citou o autuante, não desvirtua as características do suco. Em mesmo sentido, não é o volume de suco vendido que determina se a atividade é ou não rural, ficando evidenciado que a atividade que desenvolve é rural, restando analisar a possibilidade de depreciar aceleradamente os bens de seu ativo imobilizado.

Nesta ordem de ideias, sustentou que o texto legal (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 6º) é dirigido à pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nesta atividade, de sorte que sendo sua atividade rural, pois vende o suco de laranja, e a integralidade dos ativos depreciados aceleradamente são utilizados na exploração dessa atividade, não merece prosperar a argumentação da fiscalização no sentido de desconstituir o direito à citada depreciação acelerada.

Seguiu arrazoando que por mais que seja considerada um benefício fiscal, a depreciação acelerada somente produz efeitos no tempo, ou seja, apenas antecipa os efeitos que seriam obtidos no tempo, a revelar que ela não se enquadra nas hipóteses de suspensão, exclusão do crédito tributário, tampouco de isenção, citadas no artigo 111 do CTN, sendo evidente que a norma que dispõe sobre a interpretação literal da legislação tributária não é aplicável ao presente caso, sendo perfeitamente plausível considerá-la enquadrada no conceito de atividade rural.

A respeito da dedutibilidade das despesas com aeronaves, esclareceu que elas são utilizadas em atividades operacionais e apesar de as despesas não estarem previstas no artigo 25 da IN 11, de 1996, como bem intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização, tal fato não é suficiente para sustentar a glosa das despesas correspondentes.

Salientou que a intenção da lista constante na referida IN foi apenas de exemplificar os bens considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização e que contrariando esse fato o auditor considerou-a exaustiva e inverteu o ônus da prova, quando, na realidade, estava a seu cargo. Elaborou planilhas demonstrativas da improcedência dos argumentos da fiscalização e aduziu que os voos, cujos custos foram questionados pelo autuante e que são listados nas citadas planilhas, tiveram como passageiros sócios e administradores, e ainda que outras pessoas estivessem a bordo, esse fato não desnatura por si só a finalidade deles, afirmando que as viagens foram realizadas para suas filiais no Brasil, ou para visitas a clientes e fornecedores no Brasil ou no exterior, ou para demais finalidades relacionadas à operação da recorrente.

Anexou planilhas descritivas das despesas com aeronaves (listagem com dia e duração de voos e lista de destinos, filiais e clientes, anexo 2), documento da junta comercial demonstrando a listagem de filiais (anexo 3), quadro comparativo entre planilhas e o valor considerado como indedutível pela fiscalização, bem como, quadro comparativo entre planilhas com total das despesas do ano de 2008 e total das despesas das viagens consideradas indedutíveis pelo autuante, conforme folhas 32 a 35 do TVF.

Defendeu que mesmo que se admitisse que todas as viagens que a fiscalização considerou como indedutíveis, verifica-se no anexo 5-1 (demonstra o valor total das despesas referente às viagens e o valor reembolsado) que o valor reembolsado foi bem superior ao valor das despesas dessas viagens.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 1082 a 1091, julgou procedentes os autos de infração, assentando para tanto que a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, que alterem a composição e as características do produto *in natura*, não está incluída no rol das atividades rurais e que tanto a instrução normativa, quanto a própria lei, determinam que é enquadrada como atividade rural a transformação de produtos decorrentes da atividade rural feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, acondicionados em embalagem de apresentação.

Verificou a decisão recorrida que a contribuinte não atende aos requisitos fixados na lei, seja pelo fato de se tratar de um processo industrial que altera a composição e as características do produto *in natura* (transformação da laranja em suco de laranja), seja pelo fato de empregar equipamentos não usuais na atividade rural, próprios da indústria, ou, ainda, pelo resultado de sua produção não ser acondicionado em embalagem de apresentação, conforme transcrito acima.

Em consequência, entendeu-se que o referido benefício fiscal, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, de depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado, não se aplica à agroindústria, entretanto, a lavoura de laranja é uma atividade rural, nos termos do art. 58, 1 do RIR, de 1999, "agricultura". Assim, ficando caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade que não faz jus ao mesmo benefício, é essencial que segregue contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, bem como demonstre no Lalur, separadamente, o lucro real ou prejuízo fiscal destas atividades, atestando que a recorrente, no presente caso, não cumpriu o disposto no art. 8º da IN SRF nº 257, de 2002, e não segregou os resultados fiscais da atividade rural dos demais resultados, o que resultou na utilização do benefício da atividade rural no total da receitas, sem discriminar o que é receita da atividade rural e o que é receita das demais atividades e, portanto, correto o procedimento fiscal.

Relativamente à glosa de despesas com aeronave, a decisão recorrida transcreveu o disposto no artigo 923 do RIR/1999, assentando-se que somente são dedutíveis do lucro real as despesas acompanhadas dos respectivos comprovantes, haja vista a exigência de toda dedução estar escriturada e amparada em documentos hábeis e idôneos, de sorte que caberia à contribuinte comprovar a realização das despesas com viagens e, principalmente, a sua necessidade para a manutenção de seus objetivos sociais, sendo certo que para se considerar necessária uma despesa, não basta que esteja escriturada e que se apresentem notas fiscais ou comprovantes de pagamentos. Deve-se comprovar sua efetividade e sua relação com as atividades da empresa.

Concluiu-se que no presente caso, a contribuinte apenas apresentou planilhas e a listagem de suas filiais e alegou que as despesas estão vinculadas à atividade da empresa, não comprovando com documentação pertinente (contratos, contatos com fornecedores ou clientes, etc.) que as viagens se realizaram em benefício da pessoa jurídica, não havendo vinculação com os objetivos dela.

Além disso, constam dos mapas de informações de voo fornecidos pela contribuinte que vários destinos das viagens eram turísticos, constando como passageiros os sócios, seus familiares e acompanhantes (pessoas estranhas à sociedade), ficando evidente que

tais despesas não eram indispensáveis e que não estavam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização das mercadorias produzidas pela contribuinte, tampouco podem ser consideradas normais e habituais na indústria citrícola, contrário disso, tal como afirmou a Fiscalização, a frequência, os destinos, as datas e a relação de passageiros indicariam que prevaleceu o interesse estranho aos da fiscalizada, mantendo-se a glosa das despesas com aeronaves, tendo em vista que não haveria provas nos autos demonstrando a necessidade de tais pagamentos e a sua normalidade e usualidade na atividade da empresa.

Devidamente notificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos já relatados e pugnando por provimento.

Em sessão realizada em 02 de outubro de 2012, o julgamento foi convertido em Diligência determinando-se que a recorrente esclarecesse e comprovasse, com documentos hábeis, a vinculação de cada viagem com a atividade, justificando a necessidade para manutenção da atividade produtiva.

A contribuinte opôs Embargos de Declaração contra a Resolução que converteu o Julgamento em Diligência, os quais não foram conhecidos por reconhecida ausência de omissão, contradição ou obscuridade.

Em resposta à Diligência determinada (fls. 1.305), a contribuinte fez juntar o Laudo Pericial Contábil Tributário e os anexos de folhas 1.312 em diante.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Tal como registrado no relatório acima minudenciado, cuida-se na espécie de autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário 2008, por meio dos quais se implementou glosa à apuração das bases de cálculo dos respectivos tributos, consistentes em **i)** expurgar os efeitos fiscais da depreciação acelerada porquanto a recorrente não se enquadraria nas hipóteses de desempenho de atividade rural e **ii)** glosa das despesas com aeronaves, consideradas que estas não guardariam relação com as atividades da empresa e seriam, assim, indedutíveis.

Antes mesmo de analisar os aspectos atinentes ao mérito das imputações fiscais, convém de plano rechaçar a glosa relacionada à estimativa mensal de janeiro de 2008, porquanto asseverou a Fiscalização no final do item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 27), que a mesma glosa fora implementada em processo administrativo diverso.

Não há fundamento plausível a suportar dupla autuação deliberada, ao argumento de posterior “compensação”, motivo pelo qual, é improcedente esta parcela da autuação.

Para o melhor enfretamento das questões versadas neste processo administrativo, de bom alvitre analisar individualmente os motivos que redundaram nas exigências fiscais e o entendimento veiculado pela decisão recorrida.

**I – DEPRECIÇÃO ACELERADA**

No mister proposto, em relação ao primeiro tópico (depreciação acelerada e atividade rural), mais pontualmente quanto ao aspecto preliminar no qual a recorrente alega que não haveria fundamentação da autuação, eis que o auto de infração estaria calcado em “meras presunções”, registre-se que a glosa decorreu de detida análise da Fiscalização, contemplando as atividades da recorrente à luz da legislação de regência, estando fundamentadas suas conclusões.

A procedência de tais conclusões, situação que será analisada adiante, não é questão que se confunde com a falta de fundamentação ou a efetivação de uma autuação com base em suposições e inferências, pecha que não vislumbro no caso concreto e cito, apenas para exemplificar, oportuno trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal de folhas 14 em diante.

*(...) A partir das informações constantes da DIPJ do ano-calendário 2008 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: (...)*

*(...) 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” (fls. 933).*

*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 da cana 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. (...)*

Outros tantos trechos poderiam ser citados a partir do Termo de Verificação Fiscal, bastando referir, em conclusão, que a autuação se acha robustamente fundamentada e possibilitou o amplo exercício ao contraditório, de sorte que sua procedência será examinada, sem, contudo, falar-se em qualquer presunção ou ausência de fundamento.

Quanto ao mérito da glosa em questão cumpre saber se a recorrente de fato fazia *jus* à depreciação acelerada de que trata o artigo 12 da Lei nº 8.023/1990, revogado pelo artigo 36 da lei nº 9.249/1995 e cuja disposição regulamentar se acha inserta no artigo 314 do RIR/1999, trazida pela Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, ou seja, a perquirição se dá no âmbito do desenvolvimento de suas atividades para saber se elas, atividades, se amoldam às previsões de “atividade rural”.

Analisando a matéria, confesso, oscilei meu posicionamento, chegando, inclusive, a elaborar voto no caso concreto por meio do qual, prestigiando o entendimento sufragado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do processo nº 13897.000840/2002-47, Acórdão nº 9101-01.234, sessão de julgamento ocorrida em 22 de novembro de 2011, firmei posição segundo a qual não se poderia cogitar de caracterização da atividade rural o resultado de processo de industrialização no qual se utilizasse equipamentos e maquinários automatizados, próprios das grandes corporações industriais.

Sobrevindo pretérita sessão de julgamento, no entanto, a Recorrente fez juntar Memoriais, arrazoando que o precedente citado acima, que refletiria o posicionamento do órgão superior deste CARF, encontrava oposição ao que fora decidido no âmbito do processo nº 10850.002539/2005-69, acórdão 9101-001.235, julgado em 21 de novembro de 2011, ou seja, um dia antes do outro precedente referido, levando-me a retirar o presente processo de pauta para melhor refletir sobre a matéria, porquanto neste último caso a CSRF decidiu que “a simples acusação de que são utilizados equipamentos de alta tecnologia não

afasta a utilização do benefício, porquanto a exegese da condição [equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais] acompanha o seu tempo”.

Diante de tais fundamentos, procurando sempre guardar coerência, me permiti repensar a matéria à luz, também, do precedente firmado no acórdão 9101-001.235 antes citado, de relatoria da eminente Conselheira Karen Jureidine Dias, sendo acompanhada pela maioria dos seus pares, sem com isso, modificar minhas conclusões finais.

Afirma-se isso, porquanto analisando ambos os precedentes, verifica-se que o acórdão nº 9101-001.235 consagra a premissa de que os produtos implicados na “atividade rural de transformação” sejam na sua totalidade transformados pelo próprio criador, diferenciando-se o caso em que o contribuinte adquira, no mercado, produtos que utilizará na atividade rural de transformação, confira-se o oportuno trecho do mencionado acórdão:

*(...) Por fim, importante esclarecer que no Processo Administrativo nº 13897.000840/200247, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta mesma sessão, analisou a situação de contribuinte com objeto social semelhante, concluindo, naquele caso, pela descaracterização da atividade rural. Acompanhei o relator pelas conclusões, visto que naquele caso, além de se tratar de período distinto, a acusação fiscal apontou que o contribuinte efetuava parceria rural avícola com avicultores, para que estes criassem as aves, posteriormente enviadas ao contribuinte para abate. Ou seja, limitava-se à atividade de abate de aves, enquanto que a criação era exercida por avicultores com quem o contribuinte celebrava “parceria rural”.*

*No referido caso, acompanhei o relator pelas conclusões, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, já que a condição para que a transformação possa ensejar a depreciação acelerada está expressa no inciso V, artigo 2º, da Lei 8.023/90, que determina que tal transformação deve ocorrer em produtos decorrentes da atividade rural, sem alteração de sua característica e que aquele que transforma é o mesmo que cria, é o próprio criador. Ou seja, equiparou-se a atividade rural, para efeito do benefício concedido na lei, à transformação, que é instituto afeto ao processo de industrialização. Vinculou-se à transformação, entretanto, a condição de relação com a atividade rural, que se pretende beneficiar. (...)*

(meus os destaques)

As premissas adotadas, portanto, em ambos os casos são absolutamente coerentes, conquanto o resultado seja distinto, pode-se sem grande esforço depreender que nos dois precedentes se teve como condição para fruição do benefício que toda a transformação se dê na produção própria.

Diante disso, necessário pontuar que na espécie, de acordo com o que exposto pela Fiscalização, a recorrente não industrializa apenas as laranjas que produz, adquirindo de terceiros também. Observe-se o que afirmou a Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente à folha 17 do presente processo, *in verbis*:

*(...) Ainda determina a legislação que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração. 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 nº 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 é a fabricação de suco de laranja, sendo o plantio de laranja atividade acessória. (...)*

O que se tem na espécie, portanto, é precisamente a diferença entre um caso e outro, porquanto assentado que a recorrente adquire laranjas de terceiros, subsumindo o caso ao precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do processo nº 13897.000840/2002-47, Acórdão nº 9101-01.234.

Tem-se ainda, mesmo que superando a questão do maquinário, com o qual até me inclinaria a concordar com a recorrente, que os demais requisitos, ao meu sentir, não preenchem todas as exigências da legislação de regência, valendo lembrar que o artigo 2º da Lei nº 8.023/90, com a nova redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 9.250/95, e artigo 59 da Lei nº 9.430/96, dispõe que se considera 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 – cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, cuja interpretação, como sugerido no precedente adotado, deve ser flexibilizada ao ponto de contemplar as inovações ocorridas desde sua edição.

Vê-se, portanto, que a definição de atividade rural, para os fins aqui tratados, está expressamente contida na legislação de regência, devendo-se considerar, no que toca à utilização da depreciação acelerada, se de fato as atividades desenvolvidas pela recorrente se subsumem a alguma dessas hipóteses.

A recorrente, como se sabe, é grande produtora de suco de laranja, sendo esta sua atividade preponderante, dedicando-se ainda, à agricultura e à venda de gado e laranja. Como bem descreveu a Fiscalização, no caso das vendas de produtos diretamente derivados da terra, se teria, inegavelmente, receitas da atividade rural a configurar com perfeição o conceito legal de atividade modelado na legislação de regência, e a questão do maquinário empregado, também como visto acima, até se poderia relevar, bem como a transformação da produção agrícola, para caracterização da atividade como rural, não se olvidando, todavia, que a lei exige outras condições.



então Termo de Intimação Fiscal com o fito de verificar os reflexos fiscais de referida imobilização”.

Após aludir e citar a legislação de regência acerca da dedutibilidade assinalou ser vedada a dedutibilidade como despesa operacional dos bens com possibilidade de utilização particular, tal como um veículo ou aeronave, admitidos somente aqueles de aplicação coletiva, próprios ao conceito de produção, impedindo que uma aeronave de aplicação limitada aos sócios, figure entre aqueles intrínsecos às atividades da fiscalizada.

Na sequência, após listar as aeronaves pertencentes à empresa recorrente, aduziu a Fiscalização que no escopo de auditar a forma de utilização das aeronaves intimou a recorrente a apresentar os mapas de controle de destino das aeronaves, bem como a identificação dos passageiros, elaborando tabela demonstrativa à folha 32 em diante.

Adiante, salientou a Fiscalização que a despeito do reembolso de grande parte das despesas, verificava-se da listagem referida que o proveito pessoal seria constante e, também podia-se considerar pessoal o transporte de diretores entre seus locais de trabalho, uma vez que nas datas e formas com que são feitos mais se adequariam ao interesse do transportado do que propriamente da empresa.

Segundo imputação realizada pela Fiscalização, as aeronaves eram usadas em benefício do sócio e familiares, quer seja levando seus componentes em viagens de passeio no país e no exterior, ou então para rápido e confortável meio de transporte dos familiares.

Ainda para pontuar o exato limite da imputação, salientou a Fiscalização que em relação às despesas com os bens do ativo imobilizado, seria 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, de sorte que, a considerar a exclusiva hipótese de que a empresa utilizasse as aeronaves apenas em suas atividades mercantis, conclui-se que as aeronaves referidas deveriam ser consideradas como intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização das mercadorias na atividade do sujeito passivo, uma vez que em nada acrescentariam na geração de receitas, eis que, segundo genérica afirmação da Fiscalização, “não se tem notícias de que a indústria citrícola autuada emprega aviões nessa atividade de venda de seus produtos”.

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

O ponto em que se precisa começar a chamar atenção relaciona-se trecho em que a Fiscalização assinala ser bem verdade que houve reembolso de grande parte das despesas, mas ainda assim os valores não possuiriam qualquer respaldo legal, eis que a legislação tributária não admite a utilização híbrida do mesmo bem entre a empresa e seus sócios e familiares, mormente no caso sob análise em que inexistiria segregação e que as informações de voo levariam 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.

Por fim, segundo a Fiscalização, o montante originário da autuação R\$ 3.253.161,78 (*três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, cento e sessenta e um reais e setenta e oito centavos*), deu-se a partir dos gastos com as aeronaves, ante a listagem dos lançamentos contábeis nas contas dos centros de custos das aeronaves (fls. 117 - 287). A partir

dos lançamentos foi elaborado demonstrativo de gastos anuais nos centros de custos das aeronaves, aduzindo ter considerado os estornos em conta de despesas.

A decisão recorrida, a seu turno, proclamou, de maneira deveras singela, que “somente são dedutíveis do lucro real as despesas acompanhadas dos respectivos comprovantes, haja vista a exigência de toda dedução estar escriturada e amparada em documentos hábeis e idôneos”, salientando assim, que “cabe à contribuinte, e não ao Fisco, comprovar a realização das despesas com viagens e, principalmente, a sua necessidade para a manutenção de seus objetivos sociais”.

O acórdão recorrido ainda proclamou que para que se considere necessária uma despesa, não basta que esteja escriturada e que se apresentem notas fiscais ou comprovantes de pagamentos. Deve-se comprovar sua efetividade e sua relação com as atividades da empresa, para então concluir com as seguintes ponderações:

[...]

*No presente caso, a contribuinte apenas apresentou planilhas e a listagem de suas filiais e alegou que as despesas estão vinculadas à atividade da empresa. Entretanto, não comprovou, com documentação pertinente (contratos, contatos com fornecedores ou clientes, etc.) que as viagens se realizaram em benefício da pessoa jurídica, não havendo vinculação com os objetivos dela.*

*Além disso, constam dos mapas de informações de voo fornecidos pela contribuinte que vários destinos das viagens eram turísticos, constando como passageiros os sócios, seus familiares e acompanhantes (pessoas estranhas à sociedade). Ficou evidente que tais despesas não eram indispensáveis e que não estavam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização das mercadorias produzidas pela contribuinte. Tampouco podem ser consideradas normais e habituais na indústria citrícola. Ao contrário, como afirma o autuante no TVF, a frequência, os destinos, as datas e a relação de passageiros indicam que prevaleceu o interesse estranho aos da fiscalizada.*

*Desta maneira, mantém-se a glosa das despesas com aeronaves, tendo em vista que não há provas nos autos demonstrando a necessidade de tais pagamentos e a sua normalidade e usualidade na atividade da empresa.*

*Deve-se acrescentar, quanto à glosa de despesas com aeronaves, que não há que se falar em rateio como quer a contribuinte, pois, a fiscalização já deduziu, do valor total das despesas indedutíveis, o valor que foi reembolsado/estornado durante o ano.*

[...]

Observa-se assim, que a decisão recorrida parece ter simplificado a imputação realizada pela Fiscalização, enquanto esta considerou que em vista de as aeronaves comporem o ativo imobilizado, as despesas incorridas não poderiam ser deduzidas das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por não serem consideradas como intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização da recorrente, aquela aduziu genericamente ser ônus da contribuinte provar a necessidade das despesas, mantendo a glosa, pura e simplesmente.

A rigor, nem o fundamento da Fiscalização prospera, tampouco a decisão recorrida.

Aliás, a determinada Diligência, realizada já na fase recursal, prestou-se justamente para apreciar-se a fiscalização, um tanto tendenciosa e dotada de muitas inferências contida no TVF, que parece ter, com todo respeito, amesquinhado as operações da recorrente, que se traduz em contribuinte cujas operações, de caráter notório, extrapolam as fronteiras nacionais. Digo isso, não para invalidar a glosa a partir daí, mas apenas para assinalar que o ato de lançamento, adstrito à legalidade, não comporta inferências e ilações no sentido de que as despesas em questão não seriam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização da recorrente simplesmente porque nos aviões viajaram os sócios e diretores da contribuinte, mormente quando se destacou e descontou-se da glosa, os estornos promovidos.

A prevalecer o raciocínio da Fiscalização somente seriam intrinsecamente relacionados à produção e comercialização se nos voos se transportasse suco ou caixas de laranjas, o que não se coaduna à sistemática da dedutibilidade.

Sabidamente, as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixem nas condições fixadas no artigo 229 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Em vista disso, também não se pode perder de vista que na espécie, por ser tratar de despesas com o ativo imobilizado, a Fiscalização mesmo reconheceu os estornos, mesmo assim impôs a glosa por entender que não seriam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização da recorrente simplesmente porque nos aviões viajaram os sócios e diretores da contribuinte, veja-se, os demais atributos da dedutibilidade não foram questionados.

Ao meu sentir, após a conversão do julgamento em Diligência e a juntada, conforme determinado por esta Turma Julgadora, dos documentos de folhas 1.312 em diante, as imputações da Fiscalização não subsistem.

Com efeito, a Fiscalização não comprovou a indedutibilidade das despesas glosadas, antes, porém, construiu um raciocínio de que as despesas em questão seriam um “luxo” dos sócios e diretores, abateu numericamente os estornos do montante glosados, e impôs a censura a todas as despesas com aeronaves no período, amesquinhando, repito, as operações da contribuinte.

Bem anotou-se no Parecer apresentado em resposta à Diligência que o montante das despesas tratadas, considerado desde o ano de 2003, R\$ 107.615.674,50 (*cento e sete milhões, seiscentos e quinze mil, seiscentos e setenta e quatro reais e cinquenta centavos*), equivale a 100% das despesas incorridas, já excluídos os reembolsos), não sendo aceitável o critério de fiscalização que glose 100% do valor de uma despesa que reconheça incorrida sem

ao menos quantificar quais seriam os voos efetivamente sem vinculação com as atividades da empresa recorrente.

Repita-se, cuidou a Fiscalização de criar a aparência de que as despesas em questão, com bens do ativo imobilizado, foram meramente dispêndios de conforto aos sócios e diretores, ignorando as atividades da recorrente, considerando os estornos apenas numericamente, e punindo assim, todo o lançamento.

Ora, acerca do inegável uso misto, reconhecido pela Fiscalização e pela contribuinte, que promoveu os estornos, na resposta à Diligência foram apresentadas planilhas elucidativas, instruídas com as demonstrações analíticas, que indicam as proporções, sendo oportuna sua reprise:

CONJUNTO DE 03 AERONAVES							
Demonstrativo de Quantidade de Horas/Ano				Demonstrativo de Quantidade de % de Horas/Ano			
Ano	Não Operacional	Operacional	Total	Ano	Não Operacional	Operacional	Total
2003	73:08:00	790:15:00	863:23:00	2003	8,47%	91,53%	100,00%
2004	128:23:00	774:09:00	902:32:00	2004	14,22%	85,78%	100,00%
2005	129:08:00	546:22:00	675:30:00	2005	19,12%	80,88%	100,00%
2006	150:53:00	650:57:00	801:50:00	2006	18,82%	81,18%	100,00%
2007	185:45:29	700:17:00	886:02:29	2007	20,96%	79,04%	100,00%
2008	255:19:00	693:52:00	949:11:00	2008	26,90%	73,10%	100,00%
<b>Total</b>	<b>922:36:29</b>	<b>4155:52:00</b>	<b>5078:28:29</b>	<b>Total</b>	<b>18,17%</b>	<b>81,83%</b>	<b>100,00%</b>

Ou seja, considerados os percentuais acima, fica mesmo afastado o argumento da Fiscalização de que haveria preponderância do uso particular, contrário disso, como demonstram os elementos trazidos pela contribuinte, das mais de cinco mil horas de voo, 18,17%, reconhecidamente não seriam intrinsecamente relacionadas às atividades da empresa, situação, que invalida a glosa.

Sendo assim, é inegável pelas demonstrações da Diligência, que 81,83% dos valores glosados correspondem a despesas operacionais, de modo que ao se verificar o montante originário da autuação R\$ 3.253.161,78 (*três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, cento e sessenta e um reais e setenta e oito centavos*), tem-se que R\$ 2.662.062,28, cuidando da base primitiva considerada, são rigorosamente improcedentes, mesmo que não se considere os demais elementos abordados abaixo.

Confira-se a demonstração gráfica consentânea aos percentuais aludidos e reconhecidos como despesa efetivamente operacional:

Valor Glosado		Percentuais	Totalização
R\$ 3.253.161,78	Despesa Operacional	81,83%	R\$ 2.662.062,28
	Despesa Não Operacional	18,17%	R\$ 591.099,50
	Total das Despesas		R\$ 3.253.161,78

Ademais, por ocasião da conversão do julgamento em Diligência, foi determinado que a recorrente esclarecesse e comprovasse, com documentos hábeis, a vinculação de cada viagem com a atividade, justificando a necessidade para manutenção da atividade produtiva, para assim, igualmente aferir o fundamento da decisão recorrida. Ao meu

sentir, nessa ordem de determinações, o Demonstrativo Analítico da Utilização das Aeronaves (fls. 1.332 em diante), precisa ser analisado com os demais documentos encartados, de modo a validar a dedutibilidade. Com efeito, novamente é preciso ter em mente que se trata de contribuinte reconhecidamente operante em um cenário global, sendo que a contribuinte fez juntar, além de atrelar os destinos, diversos documentos que indicam efetiva operação: *invoices*; notas fiscais; escritórios de filiais, pontos de apoio para manutenção e abastecimento, situação que indicam sim, a presença dos atributos da dedutibilidade exigidos pela decisão recorrida.

Seria mesmo inoportuno transcrever-se aqui todo o resultado apresentado na resposta à Diligência (fls. 1332 em diante), todavia, é conveniente esquadrinha-se alguns detalhes das amostragens aleatórias apresentadas às folhas 1.342 em diante, aqui apenas referido para evitar transcrever-se os documentos fiscais, mas bastando reconhecer-se que foram atrelados aos destinos, notas fiscais de vendas e outros tantos elementos.

Ora, a questão probatória nestes casos há de ser encarada com a parcimônia necessária e com o mínimo conhecimento do ambiente comercial em que se vive, de modo que o quadro documental referido me parece suficiente a indicar que a contribuinte comprovou a vinculação das despesas com a manutenção da fonte produtiva (argumento da decisão recorrida), bem como comprovou serem as despesas intrinsecamente relacionadas à produção e comercialização (fundamento da fiscalização).

Não vejo, portanto, como prevalecer a glosa na totalidade efetivada, de sorte que impõe-se prover o Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida, neste tópico, e julgar insubsistentes as glosas relacionadas às despesas com aeronaves no valor de R\$ 2.662.062,28 (dois milhões seiscentos e sessenta e dois mil e sessenta e dois reais e oito centavos).

### III – CONCLUSÃO

Em vista de todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o conteúdo da decisão recorrida no que toca à glosa da depreciação acelerada, e reformando seu conteúdo no que diz com as despesas com aeronaves, cancelando neste último caso as exigências fiscais nos limites demonstrados na tabela da página 8 deste acórdão, que considerou como operacional 81,83% das despesas com aeronave, qual seja R\$ 2.662.062,28 (dois milhões seiscentos e sessenta e dois mil e sessenta e dois reais e oito centavos).

Sala das Sessões, em 03 de março de 2015

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr.

Processo nº 18088.000636/2010-84  
Acórdão n.º **1301-001.784**

**S1-C3T1**  
Fl. 10

---

CÓPIA