

INTERPRETAÇÃO CASUÍSTICA: DESPESAS DEDUTÍVEIS E O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Artur Mitsuo Miura

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Agronegócio pela USP/Esalq. Especialista em Direito Ambiental pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pela FGV/RJ. Pós-graduando em Contabilidade em IFRS na FEA/USP. Graduando em Ciências Econômicas na Universidade Estadual de Mato Grosso.

Maurício Dalri Timm do Valle

Mestre e Doutor em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor coordenador do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Advogado.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Diferença entre investimento, custo e despesa 3 Despesas dedutíveis no livro-caixa 4 O livro-caixa digital do produtor rural 5 A Empresa agrária e a atividade agrária para fins tributários 6 Despesas dedutíveis da atividade rural 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: O conceito de renda para fins tributários deve obediência às diretrizes constitucionais e, sobretudo, à definição de renda como acréscimo patrimonial líquido, isto é, com exclusões na base de cálculo de despesas alinhadas para obtenção de receitas, uma vez que, se não incorridas, prejudicam a própria receita. Para concretude do desiderato constitucional, na medida e nos limites da regra-matriz do imposto de renda, é preciso detalhar o alcance e a abrangência das despesas, o que se faz, dada a generalidade das regras previstas na legislação ordinária, de maneira casuística, mormente segundo o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Verifica-se, de outro lado, uma especialidade de tratamento à atividade rural, pelo qual suas particularidades, apesar de sujeitas ao mesmo regime geral da dedutibilidade, têm, como se disse, regramento próprio dando azo a interpretações distintivas, notadamente no alcance do conceito de despesa para a atividade.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda. Acréscimo patrimonial líquido. Deduções. Atividade rural.

CASE-BY-CASE INTERPRETATION: DEDUCTIBLE EXPENSES AND THE ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Difference between investment, cost and expense 3 Deductible expenses in the cash book 4 The rural producer's digital cash book 5 The agricultural company and agricultural activity for tax purposes 6 Deductible expenses in rural activity 7 Conclusion 8 References.

ABSTRACT: The concept of income for tax purposes must adhere to constitutional guidelines, particularly the definition of income as a net increase in wealth, i.e., with exclusions in the calculation base for expenses aligned to generate revenue. This is because, if not incurred, they could harm the revenue itself or, more precisely, the production source. To realize the constitutional desire, within the limits of the Income Tax rule, it is necessary to detail the scope and coverage of expenses. This is done in a case-by-case manner, given the generality of rules in ordinary legislation, primarily according to the understanding of the Administrative Council of Tax Appeals. On the other hand, there is a special treatment of rural activity, which, despite being subject to the same general deductibility regime, has its own regulations, leading to distinctive interpretations, especially in the scope of the expense concept for the activity.

KEYWORDS: Income tax. Net increase in wealth. Deductions. Rural activity.

1 INTRODUÇÃO

É lugar-comum para a doutrina que se dedica ao direito tributário, mas em especial ao imposto de renda, que o conceito de renda para fins tributários sofre ajustes que lhe permitem a aproximação necessária às diretrizes constitucionais previstas no art. 153, III, da Carta Magna. Do Supremo Tribunal Federal, no longínquo ano de 1993, se extrai que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”¹.

1. “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA – CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. – Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. – Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. – R.E. conhecido e provido” (STF, Recurso Extraordinário n. 117.887, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 11.02.1993, DJ 23.04.1993, p. 06923, Ement. v. 01700-05, p. 00786; RTJ v. 00150-02, p.00578).

A esse conceito somam-se os contornos legais que, dentro dos limites do mencionado art. 153, III, da Constituição Federal de 1988, preveem a incidência do imposto segundo a aquisição de “disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Para Edmar Oliveira Andrade Filho, com esteio nas lições de Rubens Gomes de Sousa, a disponibilidade econômica é parte do que se conhece por realização e separação da renda. Assim, o Código Tributário Nacional rechaça a tributação com base no simples acréscimo patrimonial que, eventualmente, possa se verificar da valorização do capital².

Roque Antonio Carrazza ensina que a renda, para fins de tributação específica, deve estar necessariamente vinculada a um acréscimo patrimonial no tempo, de tal modo que lhe é pressuposta a existência de uma fonte produtora, mas que com ela não se confunde. Para o ilustre doutrinador, a renda é destacada da fonte produtora, mas é capaz de enriquecê-la e, potencialmente, capaz de produzir riqueza nova, de maneira que o imposto não pode servir de supedâneo à tributação da receita bruta, autorizando-se, notadamente, deduções sobre a base de cálculo de gastos e despesas necessárias, usuais e normais³.

As exclusões, de acordo com os conceitos de renda e, especialmente, seu consectário, o *acrécimo patrimonial*, devem considerar – como não poderia ser diferente – o princípio da capacidade contributiva expresso no art. 145, § 1º, da CF/1988. Nesse sentido, Humberto Ávila acrescenta que daí “[...] resulta que a expressão renda e proventos de qualquer natureza só pode significar o resultado positivo entre receitas e despesas, de acordo com a capacidade contributiva”⁴. Podemos dizer, desta feita, que é expressão e concretização da capacidade contributiva a possibilidade de exclusões da base de cálculo das despesas incorridas pelo contribuinte.

Para o que é pertinente ao presente ensaio, o princípio da capacidade contributiva manifesta-se na possibilidade conferida aos contribuintes pessoas físicas que perceberem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, deduzir da receita decorrente do exercício da atividade, desde que

-
2. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP Editora, 2021. p. 54.
 3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022. p. 113-115.
 4. ÁVILA, Humberto B. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 444.

escriturado em livro-caixa. Portanto, incluindo-se despesas dedutíveis, reitera-se o conceito constitucional de renda, proibindo que a tributação alcance a propriedade privada para além do que foi previsto no art. 153, III, da CF/1988.

2 DIFERENÇA ENTRE INVESTIMENTO, CUSTO E DESPESA

Investimento, custo e despesas são espécies do gênero gastos ou dispêndios. Eliseu Martins define gasto como tudo que “[...] gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”⁵. Assim, o gasto implica um desembolso de dinheiro ou um sacrifício de ativos e, segundo a doutrina contábil, a depender da natureza desse desembolso ou de seus reflexos econômicos, poderá enquadrar-se dentre as três mencionadas categorias.

Começando pelo investimento, refere-se a todo gasto havido pela aquisição de bens ou serviços que comporão o ativo da entidade para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização⁶. José Carlos Marion diz que também se consideram investimentos os gastos:

[...] com a obtenção dos bens destinados à troca (mercadorias), à transformação (matérias-primas, materiais secundários, materiais auxiliares, materiais de embalagem etc.) ou ao consumo (materiais de expediente, higiene e limpeza etc.), enquanto esses bens ainda não forem trocados, aplicados no processo de fabricação (transformados) ou consumidos⁷.

A ideia de custos, por sua vez, muito ligada a contabilidade de custos, alude ao “[...] valor de aquisição de materiais para estoque, seja para consumo, transformação, montagem ou então para comercialização”⁸. O conceito de custos tem origem principiológica e, para Sérgio de Ludícibus, tratando do princípio do custo como base registral:

5. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: GEN, 2018. p. 10.

6. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: GEN, 2018. p. 9.

7. MARION, José C. *Introdução à contabilidade gerencial*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 41.

8. SILVA, Moacyr de Lima E. *Custos: contabilidade descomplicada*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 19.

Na forma como é geralmente entendido, considera-se que este princípio seja uma seqüência natural do postulado da continuidade. Segundo ele, os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa. Esta avaliação é base para as contabilizações posteriores, somente sendo permitidas amortizações, depreciações e cálculo da quota de exaustão dos ativos que sofrerem tais diminuições de valor, pelo uso, decurso do tempo ou obsolescência.

A premissa subjacente ao princípio, conforme geralmente se admite, é, além de uma consequência da continuidade (no sentido de que não interessariam valores de realização), a de que, presumivelmente, o preço acordado entre comprador e vendedor seja a melhor expressão do valor econômico do ativo, no ato da transação.

Portanto, o custo representaria para o incorporador a justa apreciação da potencialidade futura do ativo para a entidade adquirente. Isto significa que o comprador presume que o valor descontado dos fluxos futuros de caixa gerados pelo ativo, isolada ou conjuntamente com outros ativos, seja superior ou, pelo menos, igual ao gasto realizado para obtê-lo. Infelizmente, reconhecer a contribuição isolada de cada ativo não é uma tarefa fácil, mas presume-se que ninguém adquira um ativo por um preço superior ao valor esperado dos benefícios a serem gerados pelo mesmo⁹.

O custo, portanto, é também um gasto, que, reconhecido como tal, representa o desembolso ou sacrifício financeiro intrinsecamente relacionado à consecução de um produto ou à execução de um serviço. Todavia, esse é um conceito ainda muito elástico, que não comporta todas as especificidades da alocação de recursos e organização de fatores de produção. Podemos falar, sem esgotar o tema, destarte, em custos: (a) diretos e indiretos; (b) fixos e variáveis.

Os custos diretos, segundo George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo Jose Guerra Leone são aqueles que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio¹⁰. Ou seja, podem ser acomodados diretamente aos produtos fabricados ou serviços prestados segundo uma medida objetiva de consumo estreitamente relacionada à quantidade de produtos ou serviços postos no mercado. Ao passo que, consoante os mesmos autores, os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto do custeio¹¹.

9. IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: GEN, 2021. p. 33.

10. LEONE, George Sebastião G.; LEONE, Rodrigo Jose G. *Curso de contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: GEN, 2010. p. 35.

11. LEONE, George Sebastião G.; LEONE, Rodrigo Jose G. *Curso de contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: GEN, 2010. p. 35.

São, desse modo, dependentes de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos produtos ou serviços e são indiretamente alocados ao preço de cada unidade.

Custos fixos são aqueles gastos que se mantêm inalterados, inobstante o aumento da quantidade produzida, ou seja, no limite da capacidade produtiva da entidade não se modificam em razão do crescimento ou da retração do volume dos negócios¹². Custos variáveis, por seu turno, constituem valores que se modificam em relação direta com o volume vendido¹³. Essa variação não precisa ser absolutamente proporcional, basta que haja uma correlação entre volume de negócios e custos indiretos.

A despesa, em regra, atua sobre o patrimônio provocando uma diminuição do ativo, pelo seu consumo de forma irrecuperável, mas que, apesar disso, é indissociável da busca pelo resultado positivo ou lucro. “Os valores usados nesse processo de obtenção de lucro são chamados despesas. As despesas incluem materiais de consumo usados, salários de funcionários e outros itens de ativo e serviços usados para manter a empresa em operação”¹⁴. Inaldo da Paixão Santos Araújo, por sua vez, explica:

As despesas constituem as variações negativas, ou seja, as reduções do Patrimônio Líquido. Elas podem ser conceituadas como o consumo de um bem ou serviço que direta ou indiretamente gera receitas. Também são consideradas despesas as reduções do Ativo sem a correspondente redução do Passivo. É importante lembrar que as despesas diferenciam-se dos custos, pois estes representam o sacrifício de um bem ou serviço diretamente relacionado com a produção de outros bens e serviços¹⁵.

Para o CPC 00 (R2) (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro), na definição de despesas, estão tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas, isto é, aquelas que abroham do desenvolvimento da atividade empresarial¹⁶. Marcelo Cavalcanti Almeida, explica

12. BERTO, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19.

13. BERTO, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19.

14. WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; DUCHAC, Jonathan E.; PADOVEZE, Clóvis L. *Fundamentos de contabilidade: princípios*. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2009. p. 31.

15. ARAÚJO, Inaldo da Paixão S. *Introdução à contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 16.

16. CPC 00 (R2) (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro): “4.69. Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam

que as despesas “[...] que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado”¹⁷.

Nem sempre é fácil distinguir despesas e custos, todavia, a diferença importa, haja vista que, se considerado despesa, sua apuração terá reflexos diretos sobre o resultado do exercício. Por outro lado, rotulando o gasto como custo, o resultado será afetado tão somente na parcela que corresponder aos produtos vendidos ou serviços prestados¹⁸.

Delineadas essas premissas, passemos a tratar das despesas escrituradas no livro-caixa.

3 DESPESAS DEDUTÍVEIS NO LIVRO-CAIXA

O art. 6º da Lei n. 8.134, de 1990, e o art. 4º, *caput*, I, da Lei n. 9.250, de 1995, permitem que o contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, deduzir despesas necessárias da receita decorrente do exercício da respectiva atividade¹⁹.

em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

17. ALMEIDA, Marcelo C. *Contabilidade introdutória*. 2. ed. São Paulo: GEN, 2018. p. 34.

18. RIBEIRO, Osni M. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 17.

19. Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Art. 68. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir da receita decorrente do exercício da atividade: I – a remuneração paga a terceiros, desde que haja vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes; II – os emolumentos pagos a terceiros; e III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica: I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e a despesas de arrendamento; II – a despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo; e III – em relação aos rendimentos a que se referem os art. 39 e art. 40. Art. 69. As deduções de que trata o art. 68 não poderão exceder à receita mensal da atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro do mesmo ano-calendário. § 1º O excesso de deduções porventura existente no final do ano-calendário não será transposto para o ano seguinte. § 2º O contribuinte deverá escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea,

De início, a primeira parte do *caput* do art. 6º da Lei n. 8.134, de 1990, só permite ao contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado proceder às deduções aludidas na sequência. O trabalhador não assalariado é aquele que não possui contrato de emprego. A “relação de trabalho é gênero, englobando a prestação de serviços do funcionário público, do empregado, do avulso, do autônomo, do eventual, do empresário. Relação de emprego

mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência. § 3º O livro-caixa de que trata o § 2º independe de registro”.

Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014: “Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: I – a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; II – os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais; III – as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; e IV – as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observado o disposto no § 5º. § 1º O disposto neste artigo não se aplica: I – a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; II – a despesas de locomoção e transporte, salvo, no caso de representante comercial autônomo, quando o ônus tenha sido deste; III – em relação aos rendimentos da prestação de serviços de transporte em veículo próprio, locado, arrendado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária; IV – ao rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos. § 2º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que será mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência. § 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte. § 4º O livro-caixa independe de registro. § 5º Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. § 6º As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro-caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. § 7º Os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro-caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos”.

é sua espécie. Contrato de trabalho é gênero, sendo espécie o contrato de emprego”²⁰. Logo, não é qualquer relação de trabalho que permitirá deduções, é preciso que não haja um efetivo contrato de emprego. Entretanto, o CARF afastou pretensão de dedução de despesas no IRPF por procurador municipal erigido ao cargo por indicação, e de livre exoneração (comissão), conquanto não seja exatamente um vínculo empregatício:

Processo n. 13639.000159/2010-50, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2001-005.328, 2ª Seção de Julgamento, 1ª Turma Extraordinária, sessão de 24 de novembro de 2022: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Exercício: 2009. EMENTA: DEDUÇÃO. DESPESAS NECESSÁRIAS PARA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA E PARA MANUTENÇÃO DA FONTE GERADORA. REGISTRO EM LIVRO-CAIXA. INAPLICABILIDADE AO RECEBIMENTO DE VENCIMENTOS DECORRENTE DA INVESTIDURA EM CARGO PÚBLICO DE LIVRE PROVIMENTO E EXONERAÇÃO. MANUTENÇÃO DA GLOSA. O direito à dedução de despesas de custeio, registradas em livro-caixa e necessárias à atividade econômica e à manutenção da própria fonte geradora, aplica-se ao produto do trabalho não assalariado realizado pela pessoa física. A investidura em cargo público de livre provimento e exoneração assemelha-se ao trabalho assalariado, dada a conexão com a orientação, direção, supervisão e disciplina aplicável ao longo da estrutura hierárquica do órgão, empresa ou entidade. A eventual validade ou invalidade do regime local, em razão do tolhimento de direitos inerentes ao cargo público, como 13º Salário e férias remuneradas, não transmuta a atividade análoga ao trabalho assalariado em trabalho não assalariado (art. 118, II do CTN). Ademais, para que fosse possível reconhecer que a atividade desempenhada pelo sujeito passivo não era trabalho análogo ao assalariado, seria necessário declarar a inconstitucionalidade da lei local, por usurpação da competência da União para legislar sobre contratação pública, licitação e a respectiva dispensa, o que é vedado a este Colegiado (Súmula CARF 02).

Os notários e registradores, até a ordem constitucional inaugurada em 1988, eram considerados, segundo a maior parte da doutrina, como funcionários públicos, integrantes do chamado “foro extrajudicial”²¹. Entretanto, atualmente, “segundo proclama a jurisprudência, os serviços notariais e de registro são

20. MARTINS, Sergio P. *Direito do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 75.

21. BRANDELLI, Leonardo. Art. 236. In: VV.AA. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: GEN, 2018. p. 1567.

exercidos em caráter privado, por delegação do serviço público”²². José de Moura Rocha diz ainda que o notário não é empregado, tampouco empregador, mas trabalha “[...] à base de clientela própria, tal uma empresa, podendo ganhar mais ou ganhar menos, conforme seu comportamento ético e aprimoramento profissional”²³.

Para os titulares dos serviços notariais e de registro, o CARF entende, por exemplo, que são dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria, desde que vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa²⁴. Em outro julgado, porém, o mesmo tribunal administrativo entendeu que as despesas com telefonia celular não são necessárias e essenciais à prestação dos serviços pelo tabelionato, em que pese a utilidade dos aparelhos de telefonia móvel no dia a dia. Também não considerou dedutíveis as despesas com benfeitorias realizadas no imóvel onde se encontra instalado o cartório; por ser imóvel alugado, somente poderiam ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda se fossem abatidas dos aluguéis pagos²⁵.

A Solução de Consulta Cosit n. 210, de 17 de dezembro de 2021, considerou que o “imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) pago pelos titulares dos serviços notariais e de registro a que se refere o art. 236 da Constituição Federal pode ser escriturado no livro-caixa como despesa de custeio necessária à percepção do respectivo rendimento bruto, dedutível da receita decorrente do exercício da referida atividade na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, observadas as limitações impostas pela legislação de regência”²⁶.

A profissão de leiloeiro é regulamentada pelo Decreto n. 21.981, de 19 de outubro de 1932. Ao leiloeiro compete, pessoal e privativamente, a venda em hasta pública ou público pregão, dentro de suas próprias casas ou fora delas, inclusive por meio da rede mundial de computadores, de tudo que, por autorização

22. STJ, REsp n. 21.176/RJ, Quarta Turma, Rel. Min. Bueno de Souza, j. 07.06.1995, DJ 26.02.1996, p. 4.021.

23. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977-1982. v. 55, p. 25-26.

24. CARF, Processo n. 10680.724220/2011-35, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2402-010.267, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 09.08.2021.

25. CARF, Processo n. 15504.721470/2014-11, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2402-009.251, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 01.12.2020.

26. Solução de Consulta Cosit n. 210, de 17 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122340>. Acesso em: 25 abr. 2021.

de seus donos por alvará judicial, forem encarregados, tais como imóveis, móveis, mercadorias, utensílios, semoventes e mais efeitos, e a de bens móveis e imóveis pertencentes às massas falidas, liquidações judiciais, penhores de qualquer natureza, inclusive de joias e *warrants* de armazéns gerais, e o mais que a lei mande, com fé de oficiais públicos.

Em relação a esses profissionais, a Solução de Consulta Cosit n. 99.008, de 29 de setembro de 2021, permite que os gastos com a contratação de serviço de assessoria em leilões judiciais podem ser deduzidos como despesa de custeio, relativamente aos serviços de leiloeiro oficial, desde que configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e apenas se escriturados em livro-caixa e “comprovados por meios hábeis e idôneos que permitam a identificação do objeto do gasto, sua proporcionalidade ao serviço prestado, a vinculação efetiva às receitas do leiloeiro e o efetivo dispêndio”²⁷.

O art. 6º ainda trata das deduções de quantias pagas a terceiros, desde que se coadunem a salários, na acepção técnica de remuneração paga ao trabalhador com vínculo empregatício. Dessarte, as deduções que poderão ser feitas em razão de desembolso a terceiro serão aquelas que, no sentido técnico, se referam a contraprestações havidas no seio de um contrato de emprego. Maurício Delgado Godinho define salário como conjunto de parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em função do contrato de trabalho²⁸. Sergio Pinto Martins, por sua vez, explica que:

O salário do empregado deve ser normalmente um valor fixo e periódico, não podendo deixar de receber o referido valor, enquanto a remuneração dos sócios nem sempre é fixa, podendo ser variável. Os sócios recebem lucro, quando há resultado positivo na empresa, mas podem nada receber durante meses, se a sociedade tem prejuízo. Não é a forma de remuneração do trabalho que irá determinar sua natureza jurídica. Os sócios têm relação de igualdade e participam ativamente na direção do empreendimento. O empregado tem relação de subordinação para com o empregador²⁹.

27. Solução de Consulta Cosit n. 99.008, de 29 de setembro de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=120809>. Acesso em: 25 abr. 2021.

28. GODINHO, Maurício Delgado. *Curso de direito do trabalho*. 18. ed. São Paulo: LTr, 2019. p. 841.

29. MARTINS, Sergio P. *Direito do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 70.

O contrato de emprego, segundo definição de Luciano Martinez é o negócio jurídico pelo qual uma

[...] pessoa física (o empregado) obriga-se, de modo pessoal e intransferível, mediante o pagamento de uma contraprestação (remuneração), a prestar trabalho não eventual em proveito de outra pessoa, física ou jurídica (empregador), que assume os riscos da atividade desenvolvida e que subordina juridicamente o prestador³⁰.

Assim, pagamentos eventuais a terceiros, que não se refiram a contraprestação em valor fixo, cuja origem aluda a um contrato de emprego, não podem ser deduzidos da base de cálculo do tributo a pagar³¹. Nesse sentido, traz-se a seguinte passagem do voto da relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no julgamento do recurso especial proferido no Processo n. 10980.724165/2010-18 perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Podemos extrair do citado dispositivo legal que a restrição estabelecida no texto do seu inciso I visa a limitar, para os fins de dedução da base de cálculo do IRPF, as despesas com pessoal àquelas efetuadas com empregados ligados ao Contri-

30. MARTINEZ, Luciano. *Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 99.

31. Em outro julgado, o mesmo CARF manteve o afastamento de deduções feitas pelo recebimento de honorários advocatícios de sucumbência repassados à sociedade de advogados: “Processo n. 12448.726694/2018-76, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2201-009.782, 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 6 de outubro de 2022. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Exercício: 2016. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA DO BENEFICIÁRIO PRESTADOR DO SERVIÇO. Apurando-se que o trabalho desenvolvido para o êxito em ações judiciais foi prestado pelo sujeito passivo na condição de advogado, os honorários advocatícios decorrentes devem ser tributados no beneficiário pessoa física. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda mensal, somente são dedutíveis as despesas realizadas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea. DEDUÇÃO DE LIVRO-CAIXA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS REPASSADOS. IMPOSSIBILIDADE. O contribuinte que perceber rendimentos pelo exercício da atividade individual e em trabalho não assalariado poderá deduzir remunerações pagas a terceiros, encargos trabalhistas e previdenciários, emolumentos pagos a terceiros ou despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente escriturados em livro-caixa. Rendimentos de honorários de sucumbência recebido pelo advogado, pessoa física, e repassado para a sociedade, pessoa jurídica, não pode ser utilizado como despesa de livro-caixa”.

buinte mediante vínculo empregatício, donde, por decorrência lógica, são excluídas do benefício fiscal as demais, ou seja, aquelas efetuadas a trabalhadores que eventualmente tenham prestado serviços ao Contribuinte, porém, sem relação de emprego. Ora, se houvesse a possibilidade legal de se acatar, como despesas dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física de Contribuinte que perceba rendimentos do trabalho não assalariado, as remunerações pagas a trabalhadores sem vínculo empregatício, não haveria razão para o Legislador Ordinário ter consignado no inciso I do art. 6º da Lei n. 8.134/90 norma limitativa de tal benesse fiscal, diga-se, “desde que com vínculo empregatício”.

Esse entendimento comporta exceção exarada pelo próprio CARF, em hipótese na qual a remuneração paga a terceiro sem vínculo empregatício caracterizar despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Nesse sentido, veja-se a ementa do seguinte acórdão:

Processo n. 10680.725137/2010-01, Recurso Especial do Procurador, Acórdão n. 9202-009.545 – CSRF, 2ª Turma, sessão de 26 de maio de 2021. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Ano-calendário: 2007, 2008, 2009. IRPF. LIVRO-CAIXA. REMUNERAÇÃO DE TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. POSSIBILIDADE. O contribuinte que obtém rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir no livro-caixa a remuneração paga a terceiro sem vínculo empregatício, quando caracterize despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Um ponto em comum dos três incisos posicionados logo abaixo do *caput* do art. 6º da Lei n. 8.134, de 1990, é o reconhecimento somente das despesas ou custos dedutíveis rigorosamente pagos. Assim, somente os valores efetivamente desembolsados poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda e, por consequência, escriturados no livro-caixa como “despesas”. A rigor, a lei trata de despesas em sentido amplo, pois o artigo, quando destrinchado nos incisos que lhe seguem, deixa claro que as deduções alcançarão despesas, custos e investimentos em sentido estrito.

Dessa forma, João Francisco Bianco esclarece que serão despesas dedutíveis as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, conservação. Ao passo que o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da

fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização, serão considerados aplicação de capital. Para este último caso, o autor dá o exemplo de gastos com a instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários etc.³²

A despeito de a lei não fornecer uma definição exata de quais são as despesas dedutíveis, deixando ao prudente critério do contribuinte elencar os gastos que afetam o resultado de sua atividade, decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm entendido que a despesa, para qualificar-se como de custeio, e, portanto, ser alcançada pela permissão do citado art. 6º da Lei n. 8.134, de 1990, deve cumulativamente preencher quatro requisitos indispensáveis:

a) deve estar relacionada com a atividade exercida; b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) deve estar escriturada em livro-caixa e comprovada com documentação idônea³³.

A Receita Federal considera, como gastos indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo³⁴. Na esteira desse entendimento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece como despesas indispensáveis e passíveis de dedução as:

(a) despesas com telefonia, (b) despesas com o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, (c) aluguel do espaço necessário ao desenvolvimento das atividades econômicas geradoras do rendimento oriundo de trabalho

32. BIANCO, João Francisco. *Regulamento do Imposto de Renda: RIR 2021 – anotado e comentado*. 9. ed. em e-book baseada na 24. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

33. CARF, Processo n. 10730.009559/2010-94, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2001-005,521, 2ª Seção de Julgamento, 1ª Turma Extraordinária, sessão de 21 de dezembro de 2022.

34. BRASIL. Receita Federal. *Perguntas e respostas 2020*. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-ir-pf-2020.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2023.

não assalariado, (d) energia elétrica consumida em referido imóvel, e (e) os valores pagos a título de contribuição de interesse de categoria profissional³⁵.

Resta evidente que as despesas ou os gastos indispensáveis serão tão maiores ou mais específicos quanto o forem as necessidades da atividade exercida. Caberá, como dito, a análise concreta do caso sob o prudente filtro do contribuinte, à luz de suas próprias necessidades. Até por isso, é preciso compreender o alcance da expressão “despesa necessária”. Em decisão exarada em 09.03.2023, o CARF³⁶, por analogia, buscou atenuar a subjetividade casuística utilizando-se do mandamento visto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei n. 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Na referida decisão apontou-se, de maneira perspicaz, que as despesas necessárias são aquelas imprescindíveis para o usual e regular desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis. Desse modo, a despesa só será dedutível se for inerente à atividade, de tal modo que seja comum a qualquer profissional que se dedique ao mesmo ramo. O Parecer Normativo CST n. 32, de 17 de agosto de 1981, classificou como despesa normal aquela “que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”³⁷. E, coadunando-se com o exposto, adiante diz: “[...] o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida

35. CARF, Processo n. 10730.009555/2010-14, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2001-005.520, 2ª Seção de Julgamento, 1ª Turma Extraordinária, sessão de 21.12.2022.

36. CARF, Processo n. 18471.003235/2008-38, Recurso Voluntário, Acórdão n. 2402-011.188, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 09.03.2023.

37. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58201&visao=anotado>. Acesso em: 24 abr. 2023.

pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”³⁸.

O conceito de despesas operacionais tem lustro advindo do conceito constitucional de renda líquida perfunctoriamente exposto no item 1 deste ensaio. Em linhas gerais e pautadas nas regras de materialidade que se extraem do art. 153, III, da Constituição Federal, só comporá a base de cálculo do imposto de renda o acréscimo patrimonial disponível, sujeitando a dedução as despesas empregadas para obtenção de receitas. Com efeito, o mencionado art. 47 da Lei n. 4.506, de 1964, traz regra geral de dedutibilidade, voltada à concretude do princípio da renda líquida, e, nesse sentido, a despesa dedutível é aquela que concorre para a obtenção de receitas, uma vez que, se não incorrida, prejudica a própria receita ou, em melhores palavras, a fonte produtora. Não revela, portanto, acréscimo ao patrimônio do contribuinte, de sorte que é manifestação reversa da capacidade contributiva (*incapacidade*).

Os §§ 1º e 2º estabelecem que as despesas operacionais são aquelas “necessárias”, pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e, sobretudo, que sejam “usuais ou normais” ao tipo de transações, operações ou atividades desenvolvidas. Tadeu Poretz Iglesias pontifica que despesas “necessárias” não são aquelas imprescindíveis à manutenção viva da empresa e sem as quais seria impossível a operação, mas aquelas que mantêm uma relação de causalidade entre a despesa e a possibilidade de se auferirem receitas; ao passo que “habituais ou normais” são as despesas que devem “[...] guardar uma relação de pertinência com a atividade da empresa, tendo elas ocorrido uma vez ou mais vezes, tendo sido efetivas para obtenção de recursos ou para tentativa empresarial fracassada”³⁹. Ou seja, que guardam relação com objeto social da empresa e da fonte produtora dos recursos, mesmo que não tenham ocorrido mais de uma vez, ou melhor, a despeito de terem ocorrido uma única vez. Se há relação direta ou indireta com a atividade e se há disposição para proteger a fonte produtora, deve ser afastada a tributação.

38. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58201&visao=anotado>. Acesso em: 24 abr. 2023.

39. IGLESIAS, Tadeu Poretz. Dedutibilidade de despesas da base de cálculo do imposto de renda: investigação do conceito e do alcance do disposto no art. 47 da Lei 4.506/1964. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Dedutibilidade de despesas no regime do lucro real*. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 629.

A dedução dessas despesas está limitada ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica. Entretanto, o excesso de escrituração não implica a rejeição integral das despesas registradas que superarem o rendimento no mês. O excedente somente não será utilizado no respectivo mês, e será transportado para emprego no mês subsequente, somando-se às despesas até dezembro do ano-calendário. O excesso de despesas existente em dezembro não deve ser informado nesse mês nem transposto para o próximo ano-calendário.

4 O LIVRO-CAIXA DIGITAL DO PRODUTOR RURAL

Para o produtor rural que exerce a atividade pessoalmente, tal qual ocorre para outras pessoas físicas apontadas nos itens anteriores, é dispensada a escrituração de livros-contábeis, sendo-lhe deferida a utilização apenas de um livro-caixa consistente em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural. Com efeito, o art. 3º da Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, determina que o resultado da exploração da atividade rural será obtido de forma:

- i) simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's; ii) escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's e; iii) contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, dispõe em seu art. 53 que o “resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do livro-caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que integrem a atividade”.

Igualmente, o art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 83, de 11 de outubro de 2001, considera resultado da “atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas de custeio e dos investimentos pagos no ano-calendário, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa física”. Na mesma medida, o art. 22 da destacada Instrução Normativa

determina que o “resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro-caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade”.

Para que se dê essa apuração, todas as receitas, despesas de custeio e investimentos devem ser escrituradas em livro-caixa. A escrituração, segundo o que dispõe a IN SRF n. 83/2001, consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro-caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas. Essa escrituração servirá para a apuração do resultado da atividade agrária ou rural, e, além disso, para eventual compensação de prejuízos aferidos em anos anteriores ou, se não houver, em anos posteriores.

A falta de escrituração, mesmo que não obrigatória, importa em perda do direito de compensação dos prejuízos, se apurados. Ainda sujeita aquele que não manteve em boa guarda o livro-caixa ao arbitramento do resultado à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário. Todavia, se o produtor pessoa física não obtiver resultado que supere a R\$ 56.000,00, é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro-caixa. Nesta última hipótese, o resultado negativo apurado em anos anteriores não poderá ser compensado.

A escrituração deve ser tão completa quanto possível, abrangendo todas as unidades rurais exploradas pelo produtor rural, de modo que a receita bruta e das despesas de custeio e dos investimentos que integram o resultado da atividade rural sejam facilmente apuradas. Havendo exploração de mais de uma unidade rural e por mais de uma pessoa, a escrituração deve ser efetuada em destaque, no livro-caixa de cada contribuinte, abrangendo a sua participação no resultado da atividade rural, acompanhada da respectiva documentação comprobatória, inclusive por meio de cópias, quando for o caso.

A partir do ano-calendário de 2019, o produtor rural que auferir, durante o ano, receita bruta total da atividade rural superior a R\$ 4.800.000,00, deverá entregar arquivo digital, o chamado Livro-Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR). A entrega do arquivo digital que contém o LCDPR à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) deverá ser realizada até o final do

prazo de entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física do respectivo ano-calendário.

Em certa medida, o Livro-Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR) vem tornando-se regra e, a falta de escrituração, como se disse, só será admitida para aqueles produtores cuja receita bruta total da atividade rural, durante o ano, não seja superior a R\$ 4.800.000,00. Esse montante, para a realidade brasileira, permite a informalidade, basicamente, para os pequenos produtores rurais. Segundo o último levantamento da Companhia Nacional de Abastecimento (Conab), o valor da receita bruta auferida pelos produtores rurais brasileiros, responsáveis pela produção de quarenta produtos listados, em pelos menos 18 superam o limite anual instituído para a dispensa de escrituração⁴⁰.

O produtor rural pessoa física que deixar de apresentar o Livro-Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR), ou o apresentar com incorreções ou omissões, estará sujeito às multas previstas no art. 57 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

5 A EMPRESA AGRÁRIA E A ATIVIDADE AGRÁRIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Desponta esclarecer qual é a natureza jurídica de atividade rural para fins tributários, mas sem se esquecer de suas origens no direito agrário. Para a doutrina agrarista, a atividade agrária, de início, compõe-se de atos concatenados que se principiam com o preparo da terra até a comercialização dos frutos, estes últimos, na sua acepção civilista, são entendidos como produtos naturais da coisa, de origem animal ou vegetal⁴¹. Para Fernando Sodero, “denomina-se atividade agrária a ação do rurícola — que se cumpre através de um processo agrobiológico — sobre o conjunto de bens que integram a exploração rural a que se dedica profissionalmente, com fito de lucro e para suprir as necessidades do ser humano”. Para o citado autor, apoiado na doutrina clássica do direito agrário, é preciso que haja o preenchimento cumulativo de três requisitos: (1) relação entre a atividade desenvolvida e uma área de terra rural (solo cultivável

40. COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO – CONAB. *Receita bruta dos produtores rurais brasileiros: receita bruta – Safra 2016-2017*. Brasília, DF: Conab, 2020. Disponível em: <https://www.conab.gov.br/info-agro/precos/receita-bruta-dos-produtos-brasileiros>. Acesso em: 26 abr. 2023.

41. SODERO, Fernando Pereira. Atividade agrária e agrariedade. *Rivista di Diritto Agrario*, anno LVII, p. 57-93, 1978.

ou explorável economicamente com agricultura, pecuária, silvicultura ou extrativismo vegetal ou animal); (2) que a produção econômica resultante seja de organismos vivos, controlados geneticamente pelo homem; (3) que o produtor rural execute tal atividade profissionalmente e com fito de lucro⁴². Esses três requisitos confluem para a noção de agrariedade.

Lucas Abreu Barroso explica que a teoria da agrariedade “[...] sujeita o ciclo biológico – principal elemento da teoria de Carrera e que atribui especificidade à atividade agrária – aos riscos da natureza, ou seja, subordina aquele às intempéries, cuja ocorrência escapa totalmente ao controle do homem”⁴³. Continua o agrarista afirmando que a

[...] sujeição do ciclo biológico aos riscos da natureza é que diferencia a atividade agrária das atividades comercial e industrial, pois enquanto na primeira o ciclo biológico está condicionado às forças da natureza – sobre as quais nem sempre o homem pode intervir –, nas demais ele é totalmente controlável pela ação do produtor, exceto em caso de catástrofe⁴⁴.

Modernamente, a atividade agrária também é núcleo da ideia de empresa agrária, objeto do direito agrário⁴⁵. Albenir Querubini e Rodolfo Xavier Ciciliato dão conta de que o conceito de empresário e empresa agrária inicia com Antonio Carrozza, incorporando as peculiaridades da atividade desenvolvida, e tem origem na doutrina italiana. A consequência dessa abordagem foi a “[...] diminuição da importância do imóvel rural (que se tornou apenas um dos fatores de produção), destacando os riscos existentes na atividade rural, reconhecendo a existência de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens”. Assim, prosseguem, é atividade agrária:

42. SODERO, Fernando Pereira. Atividade agrária e agrariedade. *Rivista di Diritto Agrario*, anno LVII, p. 57-93, 1978.

43. BARROSO, Lucas Abreu. Atividade agrária como eixo central do conceito de direito agrário. *Revista do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Luterana do Brasil (Ulbra)*, n. 8, p. 19-26, 1997.

44. BARROSO, Lucas Abreu. Atividade agrária como eixo central do conceito de direito agrário. *Revista do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Luterana do Brasil (Ulbra)*, n. 8, p. 19-26, 1997.

45. ZIBETTI, Darcy Walmor; QUERUBINI, Albenir. O direito agrário brasileiro e sua relação com o agronegócio. *Direito e Democracia – Revista de Divulgação Científica e Cultural do Isulpar*, v. 1, n. 1, 2016.

[...] não pela ocorrência de critérios como a profissionalização dos sujeitos da atividade jurídica, nem pela espécie dos frutos ou produtos obtidos, nem pela sua destinação, mas sim tendo em vista o processo através do qual se desenvolveu a produção e como os elementos da natureza – positivos e negativos, como condições climáticas, temperatura, água e pragas – incidem em tal processo⁴⁶.

Para o agrarista Fabio Maria de Mattia a distinção entre empresa agrária e empresa comercial reside, justamente, na diferença de atividade:

O agricultor não é um intermediário na troca dos bens, mas é o produtor que coloca em circulação o bem novo produzido pela terra ou não; o ato de alienação do agricultor está em uma das extremidades daquela cadeia de passagens, através das quais os bens vão de quem os produz a quem os consoma. Em verdade, a atividade negocial do agricultor desenvolve-se na prevalência da alienação. O agricultor, normalmente, adquire no mercado somente em parte os bens auxiliares, sendo certo que o próprio fundo, herdade, produz muitos deles: sementes, estrume, palha, feno e até animais de trabalho⁴⁷.

Nesse mesmo sentido, Francisco de Godoy Bueno explica que a agrariedade, “[...] como especialidade da atividade agrária, enquanto seja atividade principal (criação de animais ou cultivo de vegetais) ou atividade conexa (compra e venda de produtos agrários e outras atividades acessórias) é que qualifica, por sua vez, a empresa como empresa agrária”⁴⁸.

O Estatuto da Terra dedica o art. 4º à empresa rural, ao passo que o seu regulamento, Decreto n. 55.891, de 31 de março de 1965, consagra a definição no inciso III do art. 6º e no art. 25, seguido de seus parágrafos. No mencionado art. 4º, o Estatuto da Terra define Empresa Rural nos seguintes termos:

[...] é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condições de rendimento

46. GONÇALVES, Albenir Itaboraí Querubini; CICILIATO, Rodolfo Xavier. Atividade agrária e o agronegócio nas relações econômicas contratuais: novos e complexos desafios. In: XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – BALNEÁRIO CAMBORIÚ – SC. DIREITO AMBIENTAL, AGRÁRIO E SOCIOAMBIENTALISMO I. *Anais*. Florianópolis: Conpedi, 2022. p. 257-277.

47. MATTIA, Fabio Maria de. Empresa agrária e estabelecimento agrário. *Revista dos Tribunais*, v. 715, p. 64-78, 1995.

48. BUENO, Francisco de Godoy. Contratos agrários entre empresa agrária e empresa rural no direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, v. 2, p. 157-176, 2015.

econômico [...] da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias.

O Decreto n. 84.685, de 6 de maio de 1980, que regulamentou a Lei n. 6.746, de 10 de dezembro de 1979, que trata do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), afirma:

Art. 22. [...] III – Empresa Rural, o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro das condições de cumprimento da função social da terra e atendidos simultaneamente os requisitos seguintes: (a) tenha grau de utilização da terra igual ou superior a 80% (oitenta por cento), calculado na forma da alínea “a”, do art. 8º; (b) tenha grau de eficiência na exploração, calculado na forma do art. 10, igual ou superior a 100% (cem por cento); (c) cumpra integralmente a legislação que rege as relações de trabalho e os contratos de uso temporário da terra.

Das definições legais trazidas pelos citados diplomas legais, Benedito Ferreira Marques e Carla Regina Silva Marques retiram as seguintes conclusões a respeito da empresa rural ou agrária, a saber: I – é um empreendimento que se consubstancia na exploração de atividades agrárias; II – pressupõe um estabelecimento, composto de uma área de imóvel rural, pertencente ou não ao empresário; III – tem por finalidade o lucro; IV – é de natureza civil, portanto, não é comercial nem industrial⁴⁹. No entanto, adverte-se, na esteira de Arnaldo Rizzardo, que as definições de empresa agrária e de empresa rural não são idênticas. Segundo o autor:

[...] a empresa agrária, compreendida como uma entidade que tem por objeto o exercício de uma atividade agrária para finalidades empresária ou mercadológicas, não se confunde com o conceito de empresa rural que se encontra no inc. VI do art. 4º do Estatuto da Terra (Lei 4.504/64) [...].⁵⁰

49. MARQUES, Benedito F.; MARQUES, Carla Regina S. *Direito agrário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: GEN, 2016. p. 64.

50. RIZZARDO, Arnaldo. *Direito do agronegócio*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2021. p. 551.

Renato Buranello, partindo de um entendimento semelhante, afirma que:

[...] empresas rurais são consideradas pela lei brasileira como de diversos tipos de sociedades, entre as quais as sociedades limitada, anônima ou cooperativa, as mais comuns no desenvolvimento das atividades de produção, armazenamento, distribuição e comercialização⁵¹.

A distinção tem cabimento quando se coloca em relevo que a atividade agrária, a partir de uma ótica empresarial e com esteio na modernização tecnológica, permitiu a integração da atividade agrária aos mais diversos processos industriais. Esse processo evolutivo-integrativo encetou o surgimento de toda uma cadeia de suprimentos voltada à produção de gêneros agrícolas, dando início ao que se conhece hoje por “sistemas agroindustriais”, o que coincide com o advento do termo *agribusiness*. A definição de agronegócio tem origem nos trabalhos de John H. Davis e Ray A. Goldberg, para os quais o agronegócio “[...] é a soma das operações de produção e distribuição de suprimentos, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles”⁵².

É comum, entre aqueles que transitam pelo agronegócio, ao descreverem o *locus* econômico da operação analisada ou travada, se referirem a acepções típicas do setor. Geralmente, segundo Cláudio Antônio Pinheiro Machado Filho, são considerados os seguintes segmentos⁵³: (1) “antes da porteira”, tratando-se do fornecimento de insumos agrícolas, máquinas e equipamentos para a atividade rural; (2) “dentro da porteira”, representando a propriamente dita atividade agrária, isto é, o plantio, a colheita etc.; (3) “depois da porteira”, que compreendem atividades de processamento/industrialização de alimentos, fibras e energia, bem como distribuição, até o consumo final.

A Lei n. 8.171, de 17 de janeiro de 1991, parece trazer em seu art. 1º um conceito de atividade agrícola que se coaduna com o que, modernamente, se entende por agronegócio, porquanto lá diz que se entende por atividade agrícola

51. BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 113.

52. DAVIS, John H.; GOLDBERG, Ray A. *Concept of agribusiness*. Eastford: Martino Fine Books, 2021. p. 85.

53. MACHADO FILHO, Cláudio Antonio Pinheiro. Governança em organizações do agronegócio. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Marcos Fava; CALEMAN, Sílvia Morales de Queiroz (org.). *Gestão de sistemas de agronegócios*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 211.

a produção, o processamento e a comercialização dos produtos, subprodutos e derivados, serviços e insumos agrícolas, pecuários, pesqueiros e florestais⁵⁴. Percebe-se que a definição legal, de maneira ampla, não impõe restrições objetivas em função da origem da matéria-prima ou subjetivas, ligadas à pessoa de quem produz⁵⁵.

Para esse diploma legal são atividades agrárias tanto aquelas indiscutíveis quanto outras chamadas de “conexas”, que seriam aquelas relacionadas à prática de conservação, manipulação, transformação etc. O conceito de atividades conexas, a propósito, tem origem no Código Civil italiano, conseqüente dos estudos travados pela doutrina agrarista, somando as atividades agropecuárias amplamente reconhecidas, isto é, aquelas levadas a efeito dentro da porteira, situações que incorporam à economia do produtor rural novas atividades, chamadas de “conexas”, baseadas em conservação, manipulação, transformação etc., que, ainda que exercidas exclusivamente, não desnaturam a agrariedade da empresa. Assim, no art. 2.135 do *Codice Civile italiano*⁵⁶, lê-se:

Art. 2.135 Imprenditore agricolo. E imprenditore agricolo chi esercita un’attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all’allevamento del bestiame e attività connesse. Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all’alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell’esercizio normale dell’agricoltura.

No entanto, esse conceito elasticado, de origem italiana, a princípio, não encontra respaldo na legislação tributária, pois, conforme anota Leonardo Furtado Loubet, o direito positivo não conceitua atividade agrária ou rural, o que

54. “Art. 1º Esta lei fixa os fundamentos, define os objetivos e as competências institucionais, prevê os recursos e estabelece as ações e instrumentos da política agrícola, relativamente às atividades agropecuárias, agroindustriais e de planejamento das atividades pesqueira e florestal. Parágrafo único. Para os efeitos desta lei, entende-se por atividade agrícola a produção, o processamento e a comercialização dos produtos, subprodutos e derivados, serviços e insumos agrícolas, pecuários, pesqueiros e florestais.”

55. MANO FILHO, Ben-Hur Carvalho Cabrera. *Tributação da atividade rural*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 32.

56. CODICE CIVILE aprovado pelo Decreto Real de 16 de março de 1942, n. 262, *Gazeta Oficial da República Italiana*, n. 262, de 11 de novembro de 1942, art. 2.135. Disponível em: <https://www.consiglioregionale.calabria.it/upload/istruttoria/Codice%20Civile%202135.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.

faz é se reportar a ela, de maneira imprecisa⁵⁷. A Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, por exemplo, traz em seu art. 2º o que, para fins de imposto de renda, se entende por atividade agrária, elencando diversas atividades e, principalmente, estabelecendo, no inciso V, que não deixa de ser atividade rural a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*. Todavia, nos contornos atuais do agronegócio, a legislação tributária restringe o regime jurídico da atividade rural ao segmento de “dentro da porteira”, conforme se verá.

O art. 51 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, com o fim de regulamentar o diploma legal mencionado, também traz o que compreende, para fins tributários, atividade agrária:

i) a agricultura; ii) a pecuária; iii) a extração e a exploração vegetal e animal; iv) a exploração a) da apicultura; b) da avicultura; c) da cunicultura; d) da suinocultura; e) da sericultura; f) da piscicultura; e g) de outras culturas animais; além da v) transformação de produtos decorrentes da atividade rural, desde que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou pelo criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, com uso exclusivo de matéria-prima produzida na área rural explorada; e o vi) cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

A Instrução Normativa SRF n. 83, de 11 de outubro de 2001, alterada pela Instrução Normativa RFB n. 1.903, de 24 de julho de 2019, complementa o dispositivo legal mencionado trazendo detalhamento ao que pode se considerar atividade agrária. Além daquelas inicialmente descritas, insere na categoria de atividade rural:

i) a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas de pequenos animais; ii) a atividade de captura de pescado *in natura*, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca, etc.), inclusive a exploração em regime de parceria; iii) a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as caracterís-

57. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022. p. 43.

ticas 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 etc.

A mesma instrução normativa, a *contrariu sensu*, ainda aponta o que não é considerado atividade rural, a saber:

i) a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas; ii) a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos⁵⁸; iii) o beneficiamento ou a industrialização de pescado *in natura*; iv) o ganho auferido por proprietário de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, a outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais; v) as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros; vi) as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras; vii) as receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em herança ou doação, quando o herdeiro ou donatário não explore atividade rural; viii) as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção; ix) os valores dos prêmios ganhos

58. CARF: “Número do processo: 16004.000338/2008-27. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da sessão: 01 mar. 2016. Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Compra e Venda de Gado. Atividade Rural. Descaracterização. A compra e venda de gado com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos, descaracteriza a atividade rural da pessoa física. COMPRA E VENDA DE GADO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. A pessoa física é equiparada à pessoa jurídica quando, em nome individual, explora habitual e profissionalmente a compra e venda de gado, com o fim especulativo de lucro. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. A falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal e a ausência de elementos suficientes para a apuração do lucro real dão fundamento ao arbitramento do lucro. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 30.06.2003, 30.09.2003, 31.12.2003, 31.03.2004 INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Recurso Voluntário Negado. Número da decisão: 1401-001.560. Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Nome do relator: Ricardo Marozzi Gregorio”.

a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições; x) os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípi- cas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe; xi) as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.

Logo se vê que, para a legislação tributária, em especial o citado inciso V do art. 2º da Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, as atividades que compreendem a exploração rural são, além daquelas que compreendem a produção de frutos, aquelas que permitem a transformação do produto *in natura*, desde que dentro dos limites estabelecidos pela norma. Estes limites são especificamente quatro: (1) a transformação deve ser feita pelo próprio agricultor ou criador; (2) deve-se utilizar na transformação equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais; (3) é preciso utilizar exclusivamente matéria-prima produ- zida na área rural explorada; e, por fim, (4) o processo empregado na transfor- mação não pode alterar as características do produto *in natura*⁵⁹.

Para o primeiro requisito, é preciso que haja pessoalidade, de tal forma que o produtor rural não pode se socorrer da terceirização do processo transforma- tivo, mantendo para si o controle gerencial da atividade. De igual modo, se não é possível terceirizar a transformação, para manter-se o regime tributário benéfi- co da atividade rural, também não é possível receber de terceiro a produção para

59. João Francisco Bianco afirma: “A transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricul- tor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, também se ca- racteriza como atividade rural. Enquadram-se nesta hipótese, entre outras, as atividades de: a) beneficiamento de produtos agrícolas, como o descasque de arroz e de outros produtos semelhantes e a debulha de milho; b) conservas de frutas; c) moagem de trigo e de milho; d) moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura; e) transfor- mação de grãos em farinha ou farelo; f) transformação de produtos zootécnicos; g) produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação; h) pasteurização e acondicionamen- to de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão; i) produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação; j) produção de adubos orgânicos; k) produção de carvão vegetal; l) produção de lenha com árvores da propriedade rural; m) venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural; e n) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização)” (BIANCO, João Francisco. *Regulamento do Imposto de Renda: RIR 2021 – anotado e comentado*. 9. ed. em *e-book* baseada na 24. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021).

que se dê conta de tal processo. A matéria-prima utilizada há de ser produzida na área rural explorada⁶⁰.

Os equipamentos utilizados no processo de transformação devem ser aqueles que usualmente seriam empregados e, com efeito, é necessário dizer que o próprio conceito de agronegócio surge, historicamente, da evolução tecnológica que permitiu ganhos em escala. Não é possível desconsiderar que a atividade rural, especialmente no Brasil, é sujeita a contínuos avanços tecnológicos e dos mais variados. Nesse sentido, são colacionados os seguintes julgados do CARF⁶¹:

60. “Processo 10925.001519/2006-31. Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 1ª Seção. Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data da sessão: 09 ago. 2017. Data da publicação: 04 set. 2017. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2001. EFICÁCIA. LEGISLAÇÃO REVOGADA. ATIVIDADE RURAL. A solução de consulta perde a eficácia quando há revogação das normas que a fundamentam. ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. LEI 8.023/1990, ART. 2º, INCISOS IV E V. ABATE. VINICULTURA. SUINOCULTURA. TRANSFORMAÇÃO NA ÁREA RURAL EXPLORADA. O abate de aves e suínos descaracteriza a atividade rural, por não se tipificar como avicultura e suinocultura, regidas pelo inciso IV, do artigo 2º, da Lei n. 8.023/1990. Nos termos do inciso V, do artigo 2º, da Lei n. 8.023/1990, a transformação de produtos agrícolas e pecuários apenas se ajusta ao conceito de atividade rural se a produção ocorrer na área rural explorada. É irrelevante a utilização de equipamentos de alta tecnologia. Número da decisão: 9101-003.012. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso quanto ao tema efeitos de consulta; e (ii) por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto ao tema descaracterização da atividade rural, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Neste tema, votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rego. Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto não votou quanto ao conhecimento do recurso, nem quanto ao mérito no tema efeitos de consulta, por se tratar de questões já votadas pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão na sessão anterior. Julgamento iniciado na reunião de 07.2017 e concluído em 09.08.2017, (assinado digitalmente) Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente (assinado digitalmente) Cristiane Silva Costa – Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente). Nome do relator: Cristiane Silva Costa.”

61. Ainda podem-se dar os seguintes exemplos: “Número do processo: 10680.726808/2012-12. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da sessão: 15.02.2017. Data da publicação: 04.07.2017. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2007. ATIVIDADE RURAL. CARVÃO VEGETAL. DESCARACTERIZAÇÃO PARA ATIVIDADE INDUSTRIAL. A produção de carvão vegetal é atividade de natureza rural. Sua mecanização não tem o condão de descaracterizá-la fazendo com que se torne

Número do processo: 10850.002538/2005-14. Sétima Turma. Seção: Primeiro Conselho de Contribuintes. Data da sessão: 12.11.2008. Data da publicação: 12.11.2008. Ementa: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Ano-calendário: 2001, 2002, 2003. ATIVIDADE RURAL — COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE — EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA. A lei prevê como *condicio juris* para a caracterização da atividade como rural, a transformação de produtos, como os da exploração de avicultura, feita pelo próprio criador, sem que haja alteração da composição e das características do produto *in natura*, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. *Não caracteriza emprego de equipamentos inusuais o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. A utilização de equipamentos de elevada tecnologia, pelo criador de aves, na atividade de transformação, sem que haja alteração na composição e nas características do produto in natura, não tem o condão de desvirtuar o pressuposto legal para configuração de atividade rural.* Tal exegese se extrai da interpretação finalística e funcional do preceito, bem como de interpretação histórico-evolutiva. Número da decisão: 107-09549. Decisão: ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Selene Ferreira de Moraes. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima se declara impedida de votar. Nome do relator: Marcos Shiguelo Takata.

atividade industrial para fins tributários, muito menos o fato de nela não serem empregados utensílios artesanais. Para que isso ocorra é necessário que o maquinário utilizado acarrete transformação da matéria-prima *in natura*. EXPLORAÇÃO DE RECURSOS FLORESTAIS – DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. A exploração de recursos florestais importa o reconhecimento da perda do valor do ativo mediante exaustão, assim não se enquadra no benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada, pois são conceitos legalmente distintos. Número da decisão: 1401-001.791. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado dar provimento parcial, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento à depreciação acelerada da lavoura. Vencidas as Conselheiras Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora), Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; e II) por unanimidade de votos, dar provimento à depreciação acelerada dos equipamentos (unidades produtoras). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Antonio Bezerra Neto, por considerarem que a atividade não seria rural. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor. (assinado digitalmente) Antônio Bezerra Neto – Presidente. (assinado digitalmente) Aurora Tomazini de Carvalho – Relatora. (assinado digitalmente) Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator designado”.

Igualmente:

Número do processo: 11516.002387/2004-87. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da sessão: 08.11.2010. Data da publicação: 08.11.2010. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário: 2001. ATIVIDADE RURAL – COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE – EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA – A lei prevê como condição para caracterizar a atividade como rural, a transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto *in natura*, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. O emprego de equipamentos de alta tecnologia, não é vedado pela Lei 8.023/1990. ATIVIDADE RURAL. FRIGORÍFICO DE AVES. Comprovado que a empresa atende todos os pressupostos do art. 20. da Lei 8.023/1990 para fins de enquadramento na atividade rural, cancela-se a exigência. Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido. Número da decisão: 1402-000.271. Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício. Matéria: IRPJ – AF – lucro real (exceto. Omissão receitas pres. Legal) Nome do relator: Antonio José Praga de Souza.

Para último requisito, Leonardo Furtado Loubet adverte que se deve buscar alguma racionalidade em razão da vagueza da expressão utilizada pelo inciso V do art. 2º da Lei n 8.023, de 12 de abril de 1990. A redação do artigo não permite determinar-se, aprioristicamente, o que se pode entender por “composição” e “características” do produto, que para a regra devem ser mantidas, a despeito do processo transformativo, sob pena de descaracterização da atividade rural. Dito isso, para o autor, não se deve admitir que haja a inclusão de elementos químicos industriais capazes de aumentar o prazo para o consumo ou que o transformem em produto industrializado.

Aqui calha fazer um adendo, de forma que se diferenciem produtos que decorrem da atividade rural e produtos industrializados. A noção de produto industrializado não é metajurídica. Deverá estar presente nas dobras do sistema jurídico. Seu conceito tem o início de seu processo de revelação já na Constituição Federal⁶². O parágrafo único do art. 46 do CTN prescreve: “[...] considera-se

62. DO VALLE, Maurício Darli Timm. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 536.

industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. A lei instituidora do IPI – Lei 4.502/1964 – limita-se a prescrever, em seu art. 3º, parágrafo único: “[...] considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto [...]”.

A “transformação” é a espécie de industrialização prevista pelo inciso I do art. 4º do Decreto 7.212/2010 que, ao ser “[...] exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova”. É importante, aqui, mencionarmos que haverá transformação quando houver o deslocamento do produto resultante da industrialização para nova classificação fiscal, distinta da do produto primitivo.

Nesse sentido, o CARF, entendendo não haver transformação do produto, assim se manifestou:

Número do processo: 13510.000174/2005-87. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. Data da sessão: 16.03.2021. Data da publicação: 26.04.2021. Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2000. CARCINICULTURA. ATIVIDADE RURAL. LIMPEZA E ACONDICIONAMENTO POR PROCEDIMENTO INDUSTRIAL. MANUTENÇÃO DA COMPOSIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO PRODUTO *IN NATURA*. ENQUADRAMENTO. A carcinicultura, desde que mantidas a composição e as características do produto *in natura*, mesmo que haja o acondicionamento e limpeza do produto por procedimento industrial, caracteriza-se como atividade rural nos termos do art. 2º da Lei n. 8.023/90. APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO DO ART. 512 DO RIR/99. MÚLTIPLAS ATIVIDADES. RURAIS E NÃO RURAIS. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES EQUIVOCADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. O benefício previsto no art. 512 do RIR/99 somente aproveita a atividade rural. Possuindo no contrato social do sujeito passivo várias atividades, rurais e não rurais, e tendo suas declarações equívocas reconhecidas por ele próprio, cabe a ele provar que os prejuízos a serem utilizados para o benefício acima citado são provenientes da atividade rural. Número da decisão: 1402-005.43.1. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos. (documento assinado digitalmente) Paulo Mateus Ciccone – Presidente (documento assinado digitalmente) Luciano Bernart – Relator. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio

Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Nome do relator: Luciano Bernart.

Por último, em relação à regulamentação infralegal, isto é, Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, e Instrução Normativa SRF n. 83, de 11 de outubro de 2001, nos quais as atividades rurais são descritas, deve-se atentar para a natureza jurídica de ambos, enquanto normas secundárias e restritas à regulamentação minudente da lei, no caso a Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990. Não é permitido, malgrado aconteça com frequência, que sob qualquer pretexto, seus enunciados excedam ou restrinjam o espírito do diploma legislativo mencionado, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Portanto, o rol de atividades rurais e de processos transformativos é exemplificativo, e mesmo que a transformação não encontre respaldo nos regimentos, respeitados os requisitos do inciso V do art. 2º, se convergirem para a acepção semântica de atividade rural, deve ser assim entendida.

6 DESPESAS E INVESTIMENTOS DEDUTÍVEIS DA ATIVIDADE RURAL

As empresas rurais⁶³, sejam elas exercidas por pessoas jurídicas ou físicas, valem-se da contabilidade como forma de apurar o resultado, utilizando-se de terminologia que dá significado próprio aos vocábulos “receita” e “despesa”. A receita diz respeito a benefícios econômicos, apurados durante determinado período contábil, sob a forma de ingresso de receitas que importem em aumento de ativos ou diminuição de passivos, cujos reflexos serão vistos no acréscimo proporcional do patrimônio líquido. Despesas, por sua vez, são decréscimos

63. “É preciso não confundir a empresa nem com o empresário ou sociedade empresária, nem com o estabelecimento empresarial (artigo 1.142 do Código Civil). Empresário ou sociedade empresária são pessoas. Estabelecimento é o complexo de bens organizado para o exercício da empresa. Estabelecimento é o aspecto estático da empresa; sua base patrimonial. Falta-lhe a atividade (aspecto dinâmico). A empresa é a organização de meios materiais e imateriais, incluindo pessoas e procedimentos, para a consecução de determinado objeto, com a finalidade de obter vantagens econômicas apropriáveis: o lucro que remunera aqueles que investiram na formação do capital empresarial. E o maior valor pode estar justo aí: não no patrimônio (estabelecimento ou unidades produtivas), mas na atividade, da qual se tira melhor resultado que outras afins” (MAMEDE, Gladston. *Teoria geral da empresa e títulos de crédito* [direito empresarial brasileiro]. São Paulo: GEN, 2022. p. 43).

nos benefícios econômicos, que assumem a forma de saída de recursos, redução de ativos ou assunção de passivo, apurados durante determinado período contábil e que, por consequência, resultarão na diminuição do patrimônio líquido, sem que haja distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais⁶⁴.

Para a atividade agrícola, os custos e as despesas ganham contornos específicos da atividade, de tal modo que José Carlos Marion aponta uma diferença entre o custo da cultura e a despesa do período para a atividade agrícola. Para o contabilista, o custo de cultura são todos os gastos identificáveis direta ou indiretamente com a cultura (ou produto), como sementes, adubos, mão de obra (direta ou indiretamente), combustível, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na cultura, serviços agrônômicos e topográficos etc. Ao passo que despesa do período inclui todos os gastos não identificáveis com a cultura, não sendo, portanto, acumulados no estoque (culturas temporárias), mas apropriados como despesa do período. São as despesas de venda (propaganda, comissão de vendedores etc.), despesas administrativas (honorários dos diretores, pessoal de escritório etc.) e despesas financeiras (juros, taxas bancárias)⁶⁵.

Silvio Aparecido Crepaldi, por sua vez, afirma que, para uniformização do conceito de custo da atividade agrícola, deve-se partir de critérios de reconhecimento de um ativo biológico ou produto agrícola. Um ativo biológico “[...] abrange tudo aquilo que nasce, cresce e morre, desde as culturas temporárias e permanentes até animais, rebanhos de reprodução e corte”⁶⁶. Este só deve ser reconhecido, com esteio no Pronunciamento Contábil 29, quando: (a) [a entidade] controla o ativo como resultado de eventos passados; (b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e (c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente⁶⁷.

Os custos, ou despesas de custeio nos termos utilizados pela legislação tributária, estarão intrinsecamente relacionados com a natureza do ativo biológico produzido e poderão ser deduzidos, quando escriturados no livro-caixa do produtor rural (digital ou não), necessários à percepção dos rendimentos da

64. CREPALDI, Silvio A. *Contabilidade rural*. São Paulo: GEN, 2019. p. 117.

65. MARION, José C. *Contabilidade rural: agrícola, pecuária e imposto de renda*. 15. ed. São Paulo: GEN, 2020. p. 17.

66. MARION, José C. *Contabilidade rural: agrícola, pecuária e imposto de renda*. 15. ed. São Paulo: GEN, 2020. p. 35.

67. CREPALDI, Silvio A. *Contabilidade rural*. São Paulo: GEN, 2019. p. 117.

atividade rural e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza das atividades rurais exercidas⁶⁸. E, segundo o art. 4º da Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, para apuração do resultado da atividade rural, faz-se necessária a subtração das despesas pagas dos valores recebidos no ano-base. Nesse passo, serão exemplos de gastos necessários aqueles incorridos com combustíveis e lubrificantes para abastecimento de implementos agrícolas; salários de empregados, aluguéis de máquinas indispensáveis à atividade ou de veículos utilizados no transporte da produção agropecuária; com arrendamentos; com corretivos, fertilizantes, defensivos agrícolas; rações, vacinas e medicamentos para animais; com alguns impostos, taxas, contribuições etc.

O reconhecimento das despesas de custeio, por expressa disposição legal conferida no art. 4º, §§ 1º e 2º, da mencionada Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, deverá ser feito no mês do efetivo pagamento. Se houver exploração de imóvel rural por mais de uma pessoa física, cada uma delas deverá escriturar as parcelas das receitas, das despesas de custeio, dos investimentos e dos demais valores que integram a atividade rural que lhes caibam em livro-caixa próprio e na proporção das receitas e despesas que couber a cada um, mediante a utilização de livro-caixa individual⁶⁹.

68. Instrução Normativa SRF n. 83/2001: “Art. 7º Considera-se despesa de custeio aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas”.

69. CARF: “Número do processo: 11040.720076/2008-61. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 03.11.2020. Data da publicação: 12.01.2021. Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Exercício: 2004, 2005. Omissão de Rendimentos da Atividade Rural. Condomínio. O resultado da atividade rural somente pode ser apurado separadamente na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada parceiro, quando essa condição for comprovada mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos ou mediante apresentação de contrato com reconhecimento de firma contemporâneo à assinatura do contrato. ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. ESCRITURAÇÃO. LIVRO-CAIXA INDIVIDUAL. No caso de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física, cada produtor rural deve escriturar as parcelas das receitas, das despesas de custeio, dos investimentos e dos demais valores que integram a atividade rural que lhes caibam em livro-caixa próprio, separadamente, apurando-se o resultado da atividade rural na proporção das receitas e despesas que couber a cada um, mediante a utilização de livro-caixa individual. A ausência da escrituração implica, necessariamente, no arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Número da decisão: 2401-008.633. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Rayd Santana Ferreira e

A comprovação das despesas admite utilização de documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal de produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada a nota fiscal de produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais⁷⁰. A movimentação financeira desacompanhada de documentos que lhe conferiram verossimilhança, pelo contrário, fazem prova da obtenção de receita, não cabendo falar-se em financiamento bancário para custeio⁷¹.

Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para que no cálculo dos rendimentos da atividade rural atribuídos ao recorrente, seja observado o percentual de participação de 20% (1/5). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Luis Ulrich Pinto. (documento assinado digitalmente) Miriam Denise Xavier – Presidente (documento assinado digitalmente) Matheus Soares Leite – Relator (documento assinado digitalmente) André Luis Ulrich Pinto – Redator designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Rayd Santana Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Lopes Araujo. Nome do relator: Matheus Soares Leite”.

70. CARF: “Número do processo: 10280.720369/2010-77. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 03.09.2020. Data da publicação: 25.09.2020. Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Ano-calendário: 2006. Receita Bruta de Atividade Rural. A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como Nota Fiscal de produtor, Nota Fiscal de Entrada, Nota Promissória Rural vinculada à Nota Fiscal de produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Número da decisão: 2301-007.862. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente (documento assinado digitalmente) Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)”.
71. CARF: “Número do processo: 10935.006494/2008-12. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 0806.2017. Data da publicação: 23.06.2017. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2004, 2005. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NOTA DO PRODUTOR RURAL. LANÇAMENTO. ALEGAÇÕES DESTITUÍDAS DE PROVA. INADMISSIBILIDADE. A comprovação de expressiva movimentação financeira acompanhada de notas fiscais de produtor rural emitidas e apresentadas pelo próprio contribuinte são provas suficientes da obtenção de receita bruta da atividade rural a ser oferecida à tributação. Essas provas não podem ser desconsideradas em face de meras alegações desacompanhadas de qualquer elemento material a lhe conferir verossimilhança”.

O art. 56 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, e o art. 7º da Instrução Normativa SRF n. 83, de 11 de outubro de 2001, estabelecem que as despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora relacionados com a natureza da atividade exercida, conforme dito no parágrafo anterior. Assim, inobstante o texto legal, fica claro que a natureza de despesa de custeio ou investimento imprescindível à fonte produtora, que lhe assegura a manutenção dos rendimentos será feita à luz do escopo legal, considerando as características idiossincráticas da atividade rural e, sobretudo, do caso concreto.

Desse modo, a fim identificar a abrangência dessas despesas é preciso recorrer, principalmente, ao entendimento que a jurisprudência administrativa construiu a respeito.

Veja-se, por exemplo, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entende que financiamentos bancários formalizados pela emissão de Cédulas de Produto Rural e Cédulas de Crédito Bancário podem ser excluídos da base de cálculo do imposto, porquanto são evidentemente despesas de custeio, assim como também os encargos financeiros efetivamente pagos em decorrência de empréstimos contraídos para o financiamento de custeio e investimentos da atividade rural podem ser deduzidos como despesa na apuração do resultado⁷². Todavia, em julgado de 2019, o mesmo CARF entendeu que

72. CARF: “Número do processo: 10670.001531/2005-01. Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção. Data da sessão: 28.04.2021. Data da publicação: 21.05.2021. Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Ano-calendário: 2000. IRPF – LIVRO-CAIXA – RENDIMENTOS DE ATIVIDADE RURAL – DEDUÇÕES. Dos valores auferidos pela pessoa física que decorrem da exploração de atividade rural podem ser deduzidas as despesas de custeio e os investimentos, entendidos como aqueles gastos necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida. IRPF – ATIVIDADE RURAL – DESPESA DEDUTÍVEL. Os encargos financeiros efetivamente pagos em decorrência de empréstimos contraídos para o financiamento de custeio e investimentos da atividade rural podem ser deduzidos como despesa na apuração do resultado. Número da decisão: 2002-006.233. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para restabelecer a despesa de atividade rural de R\$ 171,50. (assinado digitalmente) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Presidente (assinado digitalmente) Thiago Duca Amoni – Relator. Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Virgílio Cansino Gil, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente). Nome do relator: Thiago Duca Amoni”.

eram indedutíveis despesas com correção monetária de empréstimos, ainda que aplicados na atividade rural⁷³.

Também são indedutíveis gastos com o recolhimento de imposto retido na fonte sobre salários pagos ou pró-labore, em que o contribuinte é mero repassador de valores descontados de terceiros. Outrossim, é impossível a dedução de despesas com o pagamento do imposto de renda, em primeiro lugar por ausência de fundamento legal, e, em segundo lugar, porque a imposição do referido imposto não guarda qualquer pertinência direta com a própria atividade rural⁷⁴.

As despesas com aquisição de veículos só são dedutíveis se houver manifesta utilização na atividade rural. Nesse passo, embora questionável, tem-se afastado a dedutibilidade de veículos de passeio, limitando-a a tratores, veículos de cargas e utilitários rurais⁷⁵. Aeronaves, por sua vez, poderão ter as despesas com a sua aquisição excluídas se utilizadas exclusivamente na atividade rural⁷⁶. Tal fato, tal qual o entendimento para veículos de passeio, deveria comportar temperamentos, haja vista – e não é raro que aconteça – que as aeronaves, embora não aplicadas diretamente na atividade rural, servem para transportar o próprio produtor entre suas propriedades, ocasionalmente distantes.

Gastos com demandas judiciais podem ser deduzidos, desde que o contribuinte faça prova efetiva do pagamento, do vínculo da essencialidade do gasto

73. CARF. Número do processo: 16004.720153/2016-42. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 13.03.2019. Data da publicação: 23.04.2019.

74. CARF. Número do processo: 11060.003728/2010-85. Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda. Data da sessão: 14.03.2012.

75. CARF: “Número do processo: 15868.720090/2012-78. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 08.03.2016. Data da publicação: 23.03.2016. Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2009. ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE INVESTIMENTO. AUTOMÓVEL DE PASSEIO. A dedutibilidade de despesas na aquisição de veículos limita-se a tratores, veículos de cargas e utilitários rurais. Despesas na aquisição de automóveis de passeio, ainda que possam ser utilizados eventualmente na atividade rural, não podem ser deduzidas da receita obtida”.

76. CARF: “Número do processo: 15868.720137/2012-01. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 17.08.2016. Data da publicação: 29.08.2016. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2007, 2008, 2009. DESPESAS COM AERONAVES NÃO UTILIZADAS EXCLUSIVAMENTE NA ATIVIDADE RURAL. PROCEDÊNCIA DAS GLOSAS. Tendo o fisco demonstrado que as aeronaves não eram utilizadas exclusivamente na atividade rural, devem ser mantidas as glosas de despesas com estes meios de transporte”.

para a percepção da receita e da escrituração da receita no livro-caixa da atividade rural⁷⁷.

Entende-se, ademais, que na hipótese em que um imóvel rural é comprado e vendido sem que haja exploração da atividade rural, ainda que possa haver exploração dessa atividade em outros imóveis do produtor rural, o resultado dessas operações deve ser oferecido a tributação como ganho de capital⁷⁸.

Os investimentos são igualmente dedutíveis e para eles o art. 6º da Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, considera que se enquadrará nessa categoria a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola. Os investimentos na atividade rural são considerados despesas no mês do efetivo pagamento. O § 2º do art. 55 do Regulamento do Imposto de Renda afirma, em complemento à norma, que serão considerados investimentos: I – benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos; II – culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; III – aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; IV – animais de trabalho, de produção e de engorda; V – serviços técnicos especializados, devidamente contratados, com vistas a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural; VI – insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; VII – atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica

77. CARF: “Número do processo: 16004.720153/2016-42. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 13.03.2019. Data da publicação: 23.04.2019. ATIVIDADE RURAL – GLOSA DE DESPESAS DE CUSTEIO – DESPESAS JUDICIAIS. Despesas com ações judiciais podem ser excluídas das receitas recebidas, desde que o contribuinte faça prova efetiva do pagamento, do vínculo da essencialidade do gasto para a percepção da receita e da escrituração da receita no livro-caixa da atividade rural”.

78. CARF: “Número do processo: 19515.001200/2007-92. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção. Data da sessão: 14.09.2017. Data da publicação: 28.09.2017. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2002, 2003, 2004. ATIVIDADE RURAL. RECEITA. ESPECULAÇÃO IMOBILIÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO. Na hipótese em que um imóvel rural é comprado e vendido sem que o contribuinte o tenha explorado para a atividade rural, ainda que haja exploração dessa atividade em outros imóveis, o resultado dessas operações deve ser oferecido a tributação como ganho de capital”.

do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; VIII – estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; IX – instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; e X – bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

7 CONCLUSÃO

No campo do direito tributário, particularmente em relação ao imposto de renda, reconhece-se que o conceito de renda se adapta especialmente às diretrizes da Constituição, principalmente no que tange ao acréscimo patrimonial líquido. Este entendimento, estabelecido pela jurisprudência e pela doutrina, considera a renda como um aumento patrimonial resultante de receitas, lucros, e outros ganhos, subtraídas as despesas. Complementarmente, a legislação destaca a importância da “disponibilidade econômica ou jurídica” da renda e para qual é sumamente importante a distinção entre gastos como investimento, custo e despesa, porquanto adquirem, cada um com significados específicos, implicações contábeis e tributárias próprias. Investimentos são gastos que acrescentam ao ativo da entidade, custos estão ligados à aquisição de materiais, e despesas são reduções no ativo necessárias para a operação da empresa. A diferenciação é vital para uma tributação precisa e justa, respeitando-se o princípio da capacidade contributiva e garantindo-se que as deduções sejam apropriadamente consideradas na base de cálculo do imposto.

Notadamente, o alcance e a abrangência das despesas, dada a generalidade das regras previstas na legislação ordinária, ganham concretude principalmente pela mão dos julgadores e de forma casuística. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é onde são travadas as maiores e mais significativas contendas a esse respeito, o que lhe confere proeminência, sendo certo que seus julgados são o ponto de chegada das discussões doutrinárias.

8 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo C. *Contabilidade introdutória*. 2. ed. São Paulo: GEN, 2018.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP Editora, 2021.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão S. *Introdução à contabilidade*. São Paulo: Saraiva, 2009.

- ÁVILA, Humberto B. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARROSO, Lucas Abreu. Atividade agrária como eixo central do conceito de direito agrário. *Revista do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Luterana do Brasil (Ulbra)*, n. 8, 1997.
- BERTO, Dálvio J.; BEULKE, Rolando. *Gestão de custos*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BIANCO, João Francisco. *Regulamento do Imposto de Renda: RIR 2021 – anotado e comentado*. 9. ed. em e-book baseada na 24. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- BRANDELLI, Leonardo. Art. 236. In: VV.AA. *Constituição Federal comentada*. São Paulo: GEN, 2018.
- BUENO, Francisco de Godoy. Contratos agrários entre empresa agrária e empresa rural no direito positivo brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, v. 2, 2015.
- BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO – CONAB. *Receita bruta dos produtores rurais brasileiros: receita bruta – Safra 2016-2017*. Brasília, DF: Conab, 2020. Disponível em: <https://www.conab.gov.br/info-agro/precos/receita-bruta-dos-produtos-brasileiros>. Acesso em: 26 abr. 2023.
- CREPALDI, Silvio A. *Contabilidade rural*. São Paulo: GEN, 2019.
- DAVIS, John H.; GOLDBERG, Ray A. *Concept of agribusiness*. Eastford: Martino Fine Books, 2021.
- FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977-1982. v. 55.
- GODINHO, Maurício Delgado. *Curso de direito do trabalho*. 18. ed. São Paulo: LTr, 2019.
- GONÇALVES, Albenir Itaboraí Querubini; CICILIATO, Rodolfo Xavier. Atividade agrária e o agronegócio nas relações econômicas contratuais: novos e complexos desafios. In: XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – BALNEÁRIO CAMBORIÚ – SC. DIREITO AMBIENTAL, AGRÁRIO E SOCIOAMBIENTALISMO I. *Anais*. Florianópolis: Conpedi, 2022.
- IGLESIAS, Tadeu Poretz. Dedutibilidade de despesas da base de cálculo do imposto de renda: investigação do conceito e do alcance do disposto no art. 47 da Lei 4.506/1964. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Dedutibilidade de despesas no regime do lucro real*. São Paulo: MP Editora, 2023.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: GEN, 2021.
- LEONE, George Sebastião G.; LEONE, Rodrigo Jose G. *Curso de contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: GEN, 2010.
- LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- MACHADO FILHO, Cláudio Antonio Pinheiro. Governança em organizações do agronegócio. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Marcos Fava; CALEMAN, Silvia Morales de Queiroz (org). *Gestão de sistemas de agronegócios*. São Paulo: Atlas, 2015.
- MANO FILHO, Ben-Hur Carvalho Cabrera. *Tributação da atividade rural*. São Paulo: Almedina, 2019.
- MARION, José C. *Contabilidade rural: agrícola, pecuária e imposto de renda*. 15. ed. São Paulo: GEN, 2020.
- MARION, José C. *Introdução à contabilidade gerencial*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MARQUES, Benedito F.; MARQUES, Carla Regina S. *Direito agrário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: GEN, 2016.
- MARTINEZ, Luciano. *Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2022.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: GEN, 2018.
- MARTINS, Sergio P. *Direito do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2023.
- MATTIA, Fabio Maria de. Empresa agrária e estabelecimento agrário. *Revista dos Tribunais*, v. 715, 1995.
- RIBEIRO, Osni M. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- RIZZARDO, Arnaldo. *Direito do agronegócio*. 5. ed. São Paulo: Forense, 2021.
- SILVA, Moacyr de Lima E. *Custos: contabilidade descomplicada*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- SODERO, Fernando Pereira. Atividade agrária e agrariedade. *Rivista di Diritto Agrario*, anno LVII, 1978.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; DUCHAC, Jonathan E.; PADOVEZE, Clóvis L. *Fundamentos de contabilidade: princípios*. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2009.
- ZIBETTI, Darcy Walmor; QUERUBINI, Albenir. O direito agrário brasileiro e sua relação com o agronegócio. *Direito e Democracia – Revista de Divulgação Científica e Cultural do Isulpar*, v. 1, n. 1, 2016.
- ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Marcos Fava; CALEMAN, Silvia Morales de Queiroz. *Gestão de sistemas de agronegócios*. São Paulo: Atlas, 2015.

