



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº 10850.002539/2005-69
Recurso nº 155.856 Voluntário
Matéria IRPJ - Exs.: 2002 a 2004
Acórdão nº 107-09.548
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente FRANGO SERTANEJO LTDA.
Recorrida 5ª TURMA DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

ATIVIDADE RURAL – COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE – EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA

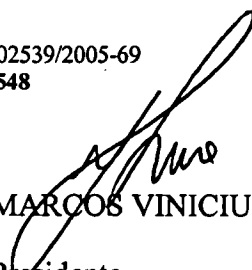
A lei prevê como *condicio juris* para a caracterização da atividade como rural, a transformação de produtos, como os da exploração de avicultura, feita pelo próprio criador, sem que haja alteração da composição e das características do produto *in natura*, com equipamentos e utensílios usualmente empregados 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, FRANGO SERTANEJO LTDA.

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.

1


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
Presidente


MARCOS TAKATA
Relator

03 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luiz Martins Valero, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Biar.

Relatório

1. Do lançamento

Trata-se de lançamento a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), anos-calendário de 2001 a 2003, lavrado em 05/09/05, pelo qual exige-se o valor de R\$ 2.261.663,62 a título de principal, acrescido de multa de ofício e juros de mora, perfazendo crédito tributário total no valor de R\$ 5.410.577,87, em conformidade com demonstrativos, fatos, enquadramento legal e termo de verificação constantes às fls. 280/313.

Por meio de ação fiscal, a autoridade lançadora detectou que o contribuinte se beneficiou da depreciação acelerada incentivada prevista no art. 314 do RIR/99 ao proceder a redução indevida do lucro real apurado nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 mediante a exclusão do lucro do exercício dos valores de R\$ 12.268.014,94, R\$ 13.608.695,25 e R\$ 16.137.809,28, respectivamente.

A autoridade lançadora considerou indevida essa redução sob o entendimento de que as atividades desenvolvidas pela contribuinte, qual seja, “abate de aves e preparação de produtos de carne”, não se enquadra como atividade rural e, com isso, não satisfaz os requisitos do art. 314 do RIR/99.

2. Da impugnação

Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte apresentou impugnação, em 1º/11/05 (fls. 318/338), alegando, em síntese, que:

i. as verificações realizadas pela Fiscalização, relacionadas ao código CNAE lançado em DIPJ, a cláusulas do Contrato Social e a pedidos de ressarcimento de IPI, formalizados perante a Secretaria da Receita Federal (SRF), não são hábeis para caracterizá-la como “empresa industrial”, mas apenas demonstram que a

empresa contribuinte desenvolve, dentre outras, atividades de industrialização de produtos, nos termos da lei, sendo a atividade de abate de aves a principal desenvolvida pela unidade sede (matriz);

ii. a fiscalizada contribui para o Sindicato dos Produtores de Frios do Estado de São Paulo e também realiza o recolhimento de Contribuição Sindical Rural, sendo que o simples fato de contribuir para o primeiro não autoriza a desclassificá-la como empresa que exerce atividade rural;

iii. a legislação do IPI não se aplica exclusivamente as empresas industriais, mas a qualquer empresa que industrialize produtos, inclusive porque segundo a legislação do IPI até mesmo o simples acondicionamento do produto o transforma em produto industrializado, embora disso não decorra um conseqüente lógico que autorize a afirmar que a empresa que realizou o acondicionamento é uma empresa industrial;

iv. as atividades por si desenvolvidas se enquadram no conceito de “atividade rural” estabelecido pelo art. 2º, IV e V, da Lei 8.023/90; as conclusões em sentido oposto decorrem de interpretação restritiva do mencionado inciso IV, e de constatação de inadequação do maquinário e equipamentos utilizados em suas atividades em relação ao conceito de atividade rural definido em lei, constatação essa errônea já que a lei não especificou o que se deve entender por “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”;

v. o fato de se empregar tecnologia moderna na exploração da atividade em comentário não é suficiente para dizer que os equipamentos usados pela recorrente não são os usualmente empregados na atividade rural. O que se dizer então das colheitadeiras que dispensam operadores e são guiadas por GPS? O emprego de tecnologia moderna e o ganho de produção em escala servem para desqualificar a atividade? Não importa se serão abatidos 100 frangos ou 200.000 frangos por dia, e sim que, ao se abaterem frangos se utilizem equipamentos exigidos pelo Ministério da Agricultura (Portaria SDA 210/98). A recorrente cria frangos e os comercializa limpos e congelados, já que modernamente não se vendem às donas de cãs frangos vivos;

vi. transcreve voto vencedor em discussão travada na 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (acórdão 101-94.540), que endossa o entendimento da recorrente ;

vi. em suma, que “a atividade desenvolvida pela fiscalizada subsume-se perfeitamente às disposições do inciso IV do art. 2º da Lei 8.023/90, qual seja, a exploração da avicultura, e ainda, se considerarmos como transformação o processo por que passa o produto da fiscalizada, estaríamos diante da subsunção dessa atividade ao tipo específico de transformação previsto no inciso V do mesmo diploma legal”;

vii. requer, ao final, seja reconhecida a regularidade de aproveitamento do benefício fiscal previsto no art. 314 do RIR/99 e declarada a improcedência do auto de infração recorrido.

3. Da decisão da DRJ

Em 26/09/06 a impugnação foi submetida à apreciação da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto (SP) e, por unanimidade de votos, manteve-se inalterado o lançamento conforme o Acórdão DRJ/RPO nº 14-13.779 (fls. 354/358).

No decisório *a quo* a autoridade julgadora se ateve a apreciar a questão atinente a regularidade na fruição do benefício de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado utilizados na exploração de atividade rural, para fins de determinação do lucro tributável para efeitos de incidência do IRPJ, conforme previsto no artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), tendo em vista que a recorrente, em sua impugnação, não contestou valores, percentuais e critérios de cálculo utilizados pela autoridade fiscal na elaboração dos demonstrativos de ajustes para apuração do lucro real tributável.

A autoridade julgadora, ao analisar os autos, primeiramente, afastou a possibilidade de enquadramento das atividades realizadas pela contribuinte ao mencionado inciso IV, sob o argumento de que suas atividades não se limitam à mera exploração da avicultura para comércio, uma vez que também envolvem procedimentos de transformação do produto para posterior comercialização, sendo então, atividades industriais.

Após, passou a analisar se o contribuinte atendia aos requisitos do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90. Segundo o entendimento da autoridade julgadora, o enquadramento, no conceito de “atividade rural”, de atividades que impliquem transformação de produtos agrícolas ou pecuários depende da simultânea observância de quatro condicionantes, relacionadas ao próprio processo de transformação, quais sejam: a) que não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*; b) que seja feita pelo próprio agricultor ou criador; c) que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais; d) que seja utilizada exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Tais condicionantes levaram a autoridade a concluir que a lei considera como atividade rural aquela em que se opere a transformação de produtos agrícolas/pecuários, mas desde que seja em grau diminuto, realizada a partir da matéria-prima produzida na própria área rural explorada, pelo próprio agricultor/criador, e com utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com o grau limitado de transformação. Considerou portanto, como relevante para aplicar o desenquadramento, o fato de tratar-se de empresa de grande porte (65 filiais e 1.374 trabalhadores somente na matriz), constituída com capital social de R\$ 16 milhões de reais e cujos produtos resultantes de seu processo produtivo, derivados de processamento de carne de frango, denotam elevado grau de elaboração industrial.

A autoridade julgadora concluiu que a contribuinte desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza revelam-se incompatíveis com o conceito de “atividade rural” previsto no art. 2º da Lei 8.023/90, de que decorre a fruição indevida, nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, do benefício de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado utilizados na exploração de atividade rural, para fins de determinação do lucro real, nos termos do artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

O lançamento foi declarado procedente, mantendo-se integralmente a exação.

Foi interposto recurso em face da decisão da DRJ, em que a recorrente reitera os argumentos expostos em sua impugnação, postulando a reforma total da decisão recorrida (fls.365/394).

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A *quaestio juris* central se acomoda nos seguintes limites. Se o uso dos equipamentos da recorrente no abate de aves (frangos) conforma ou não atividade rural, nos termos da legislação tributária do imposto de renda.

Sob a égide das leis pretéritas, vê-se inicialmente que o art. 1º do Decreto-lei 902/69 dispunha:

Art 1º. Para os efeitos de incidência do impôsto de renda, o rendimento líquido auferido pelas pessoas físicas oriundo de exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal da transformação dos produtos agrícolas e pecuários, quando feita pelo próprio agricultor ou criador com matéria-prima da propriedade explorada e os da exploração de apicultura, sericultura e piscicultura será apurado de acôrdo com as normas constantes dêste Decreto-lei.

O art. 7º do Decreto-lei 902/69 preceituava:

Art 7º. As emprêsas constituídas nos próximos dez anos para a exploração das atividades referidas no artigo 1º dêste Decreto-lei, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos, gozarão, a contar de sua constituição, dos seguintes incentivos, respeitadas as condições e os limites máximos abaixo indicados:

I - isenção do impôsto de renda no primeiro biênio;

II - 50% (cinquenta por cento) de redução do impôsto de renda devido no terceiro ano;

III - 25% (vinte e cinco por cento) de redução do impôsto de renda devido no quarto ano.

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder deduções dos lucros das emprêsas rurais, em função dos investimentos realizados no ano-base, na forma do artigo 4º.

Posteriormente, o Decreto-lei 1.382/74, em seu art. 1º, *caput*, veio a dispor:

Art 1º As empresas de que trata o art. 7º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, pagarão Imposto sobre a Renda à razão de 6% (seis por cento) sobre os lucros apurados com observância do parágrafo único do mesmo art. 7º, sendo vendada qualquer redução do imposto a título de incentivo fiscal.

E o art. 3º do Decreto-lei 1.382/74 tinha a seguinte dicção:

Art 3º. O regime tributário instituído no art. 1º deste Decreto-lei aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades próprias da exploração agrícola e pastoril, tal como definida no art. 1º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos.

Parágrafo único. Excetuadas as provenientes da venda de imóveis, poderão incluir-se no caput deste artigo receitas diversas decorrentes do giro normal da empresa, desde que não ultrapassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias definidas neste artigo.

Era indene de dúvidas de que a atividade de transformação de produtos pecuários ou pastoris afastava a caracterização de atividade rural da pessoa jurídica, para fins de IRPJ. De outra parte, como a lei se limitava a falar em “transformação” de seus produtos e subprodutos, sem definir o que fosse “transformação”, não seria despropositada a importação da definição de “transformação” dada pela legislação do IPI, para a interpretação do referido preceito legal do imposto de renda. Nesses termos, teríamos a “transformação” como operação exercida sobre matéria-prima ou produtos intermediários que importe na obtenção de espécie nova¹ - modo de industrialização mais drástico ou intenso. Poder-se-ia discutir se a “transformação” mencionada pela lei do imposto de renda teria outro sentido, menos intenso que o definido pela lei do IPI, já que a lei do imposto de renda nada disse a respeito.

De todo modo, mantenhamos em retentiva que a disciplina legal anterior do imposto de renda excetuava expressamente a atividade de transformação da atividade rural.

Posteriormente, a Lei 8.023/90, conversão da Medida Provisória 167/90, veio a disciplinar a atividade rural, em seu art. 2º, nos seguintes termos:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

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

V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio

¹ Art. 3º, parágrafo único, da Lei 4.502/64, art. 4º, I, do Decreto 4.544/02, conforme a legislação do IPI.

agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Na sequência, o art. 17 da Lei 9.250/95 alterou o inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90 e acresceu ao artigo o parágrafo único:

Art. 2º

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

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

De plano, algumas conclusões são facilmente extraíveis. A transformação de produtos pecuários, antes infensa à configuração de atividade rural, atualmente não gera essa consequência, desde que feita pelo próprio criador e não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura* (com equipamentos usualmente empregados na atividade). A transformação em tais termos quer configure ou não “procedimento industrial” é indiferente para a caracterização da atividade como rural. Aliás, desfigurar a atividade como rural pelo fato de a transformação em questão caracterizar “procedimento industrial” seria quase uma contradição de termos. Qual transformação, com utilização de equipamentos, não constitui “procedimento industrial”, segundo a legislação do IPI? Restaria somente a atividade artesanal. Mas isso tornaria o preceito letra morta para pessoas jurídicas. A solução seria dar outra conotação para “procedimento industrial”, menos ampla que a da legislação do IPI, para não tornar inócua a disposição para pessoas jurídicas. Ou mesmo um exercício exegético que ignorasse o termo “não configure procedimento industrial”.

Mas, como se disse, resulta claro agora que, mesmo havendo caracterização de procedimento industrial, a atividade rural não resulta desfigurada, desde que atendidos os demais pressupostos legais.

O ponto, assim, é o que se deve entender por “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”.

Mas, antes disso, é de se ver se a recorrente tem por atividade: a) a criação de aves; e b) “transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*”.

Nota-se no Termo de Verificação de Infração (TVI) do auto de infração que a recorrente tem por atividade a criação de aves, conforme a resposta da recorrente a intimação, transcrita no TVI (fl. 282), a qual não foi objetada pelo autuante no referido Termo (fls. 291 e 292). Vale dizer, conforme os autos, constitui atividade da recorrente a criação de aves – além de seu abate. Por conseguinte, não há como se recusar a tipificação do inciso IV do art. 2º da Lei 8.023/90 (exploração da avicultura). E, no caso em dissídio, tal tipificação é requisito prévio para que a atividade da recorrente possa ser capitulada no inciso V do art. 2º da Lei

8.023/90 – pois a atividade final em jogo é o seu enquadramento ou não no inciso V do art. 2º (se capitulada, a atividade é rural, se não, resulta afastada tal caracterização).

Produzir o dispositivo com a redação “transformação de produtos decorrentes da atividade rural”, como soa o inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90, é defecção de técnica legislativa, na medida em que essa transformação também é atividade rural. É claro que a única interpretação aceitável é a de que os produtos em questão sejam os previstos nos incisos anteriores do mesmo artigo.

Posto isso, a atividade da recorrente atende a esse aspecto do pressuposto legal do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90, vez que dita transformação é de produtos da exploração da avicultura (inciso IV do art. 2º da citada lei).

Também, a mencionada transformação praticada pela recorrente - que na presente lei certamente não é a mesma da definida pela legislação do IPI - não traz alteração na composição e nas características do produto *in natura*. Afinal, o abate de aves, sua limpeza, acondicionamento e congelamento não importam em alteração na composição e nas características do produto *in natura*.

Resta apreciar o ponto relativo a emprego de “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”.

A lei, de fato, não disse o que seriam equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais. E nem faria sentido a lei definir isso, sob pena de ela perder sua funcionalidade e finalidade em breve espaço de tempo, além de contribuir para o não desenvolvimento, por ex., da atividade agrícola e pecuária. Isso porque seria um estímulo à não aquisição de equipamentos que gerassem ganho de escala, ou provocaria uma carga tributária maior, por descaracterização de atividade rural, o que também impactaria a competitividade internacional tal como o referido estímulo negativo.

O que seriam, pois, equipamentos usuais no desenvolvimento da atividade em comentário? Não vejo como emprego de equipamentos inusuais o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. Aliás, o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa, notadamente, em comparação com algumas décadas atrás.

Como bem acentuou a recorrente, o que dizer das colheitadeiras agrícolas que dispensam operadores e são guiadas por GPS? Tal dado de fato desfiguraria a atividade como rural? Entendo que não.

Como já disse, se equipamentos usuais parassem no tempo, a lei perderia sua finalidade bem como seu aspecto funcional e pereceria em curto espaço de tempo, trazendo distorções que ela procurou evitar.

Ainda, veja-se que o art. 3º, parágrafo único, do Decreto-lei 1.382/74 dizia que “excetuadas as provenientes da venda de imóveis, poderão incluir-se no *caput* deste artigo receitas diversas decorrentes do giro normal da empresa”. Ora, na contextura em que se colocava o termo “giro normal”, o “normal” aí tinha um sentido amplo. Na lei atual, ao se falar em “equipamentos usualmente empregados”, igualmente o termo “usualmente” tem um sentido amplo. Ou melhor, corrijo, não há porque se dar uma interpretação restritiva a esse termo.

Ademais, note-se que o termo “e não configure procedimento industrial” presente na redação primitiva do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90 foi expungida pela Lei 9.250/95. Logo, também sob o viés de uma interpretação histórico-evolutiva, a conclusão seria de que a lei não interdita o emprego de equipamentos e maquinário de avançada tecnologia para a caracterização de atividade rural.

Conseqüentemente, discordo do argumento do órgão julgador *a quo* de que o fato de a recorrente empregar em sua matriz aproximadamente 1.374 trabalhadores, a evidenciar alto grau de divisão do trabalho, concorra para o desvirtuamento da atividade da recorrente como rural (vale dizer, que isso concorra para a descaracterização dos equipamentos utilizados pela recorrente como usuais).

Por tudo isso, entendo que o emprego dos equipamentos de elevada tecnologia da recorrente não desvirtua o pressuposto legal em discussão para configuração de atividade rural, nos termos do inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90, conformando equipamentos usualmente empregados na atividade rural, a que se refere o citado preceito legal.

De outro lado, o autuante não colocou em questão se os equipamentos em comentário são utilizados também em outra etapa de industrialização (*i.e.*, se eles são empregados em atividades que escapam à mera transformação sem alteração da composição e das características do produto *in natura*).

Isso significa que, sob esse aspecto, a matéria não é controvertida, ou seja, trata-se de fato incontroverso. E bem por isso a recorrente também nada se manifestou a respeito da questão. Se o fato é incontroverso na autuação, não cabe ao órgão julgador levantar essa questão para fins do juízo de mérito.

Sucede que o art. 14, *caput* e § 6º, da IN 257/02 dispõe:

Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

A base legal do art. 14 é o art. 7º da Medida Provisória 1.459/96, que é o art. 6º da atual Medida Provisória 2.159-70/01:

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

Poderia colocar em discussão a conformidade do dispositivo retrotranscrito da IN 257/02 com a lei, no seguinte sentido: se o bem for utilizado parcialmente em atividade estranha à rural, não caberia o benefício fiscal da depreciação acelerada somente na proporção da utilização do bem para a atividade rural? Também, se um só dos bens for utilizado exclusivamente para atividade extravagante à rural, caberia a perda do benefício fiscal em relação a todos os bens?

Mas, abstenho-me de tal discussão, pois, como antedito, a autoridade fiscalizadora não colocou em questão o uso dos equipamentos em discussão também em etapas ou atividades diversas à prevista no inciso V do art. 2º da Lei 8.023/90.

Outrossim, pelas razões expendidas dou integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2008


MARCOS TAKATA