



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

Processo nº 10925.001519/2006-31
Recurso nº 502095 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.438 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente SADIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa:

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. O uso de equipamentos e utensílios que contrastam com aqueles usualmente empregados nas atividades rurais descaracteriza a atividade de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, para efeitos do imposto de renda pessoa jurídica, inclusive depreciação, devendo o registro das receitas correspondentes constar como da atividade geral.

REMUNERAÇÃO RECEBIDA À TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - A pessoa jurídica, beneficiária de juros sobre o capital próprio, deverá computar o valor recebido à título de juros sobre capital próprio na sua determinação do lucro real.

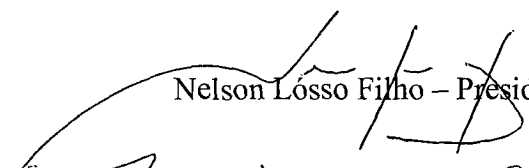
JUROS RECEBIDOS RELATIVOS A EMPRÉSTIMOS COM CONTROLADAS NO EXTERIOR. A pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita de juros correspondente à contrato de mútuo celebrado com pessoa vinculada, residente no exterior, e não registrado no Banco Central do Brasil, no mínimo o valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento, por ano, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

CSLL – TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Aplica-se à exigência da CSLL, por estar expresso na legislação a sua aplicação a ela também.

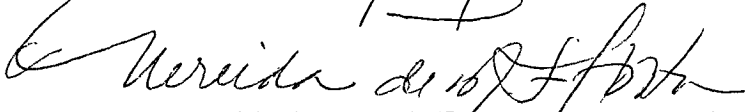
SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. A solução de consulta, certa ou errada, vincula a Administração em relação consulente. Entretanto, se a legislação que amparou a solução de consulta é supervenientemente alterada ou revogada, a orientação administrativa perde sua eficácia, mormente quando são estabelecidas novas definições pela legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

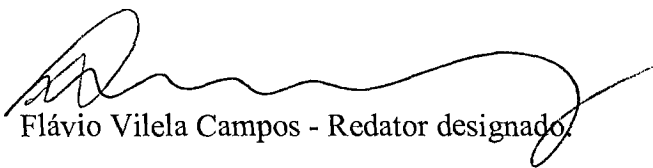
Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, ~~NEGAR~~ provimento ao recurso quanto à matéria atividade rural, sendo vencedores os conselheiros Nelson Lósso Filho, Flávio Vilela Campos e Valéria Cabral Géo Verçoza e vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, João Bellini Junior e Orlando José Gonçalves Bueno, que consideravam como rural a atividade exercida pela pessoa jurídica. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Vilela Campos. Quanto às demais matérias, por unanimidade de votos, ~~NEGAR~~ provimento ao recurso.



Nelson Lósso Filho – Presidente – Presidente.



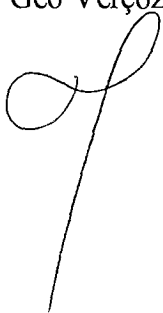
Nereida de Miranda Finamore Horta – Relatora .



Flávio Vilela Campos - Redator designado.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Flávio Vilela Campos, João Bellini Junior, Valéria Cabral Géo Verçoza, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando Jose Gonçalves Bueno.



Relatório

Contra a empresa Sadia S/A foi lavrado Auto de Infração relativo ao ano-calendário de 2001, com a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 4 a 19).

A irregularidade apontada pela fiscalização na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL diz respeito a:

- Exclusão indevida correspondente à depreciação acelerada incentivada decorrente de bens não empregados na atividade rural. A recorrente se aproveitou indevidamente desse benefício fiscal por considerar a receita registrada como proveniente da “atividade rural”. (art. 2º, V, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 e alterações).

- Exclusão da receita percebida à título de juros sobre capital próprio, no valor de R\$2.261.676,59, a qual foi excluída sob a denominação de resultado positivo auferido em investimento avaliado pelo patrimônio líquido. (Art. 250, inciso I, do RIR/99; Art. 666, 8º, inciso I e 8º do RIR/99.)

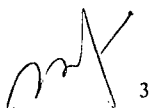
- Não adição dos juros recebidos decorrente de contrato de mútuo celebrado com pessoa vinculada residente no exterior. A recorrente não observou o disposto na legislação aplicável às regras de preço de transferência, segundo o artigo 22, § 1º, da Lei nº 9430/1996, que dispõe que a receita mínima de juros deve ser equivalente à taxa LIBOR de seis meses mais o percentual de juros de 3%.

- Acréscimos de Multa equivalente a 75% e juros calculados com base na taxa SELIC.

No RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL, (fls 20 a 47), a autoridade fiscal descreveu sobre a desconsideração da atividade rural que abaixo transcrevo trechos.

“(...)A cadeia produtiva inicia-se com aquisição de produtos agrícolas, sendo basicamente soja e milho que são transformados em ração em fábricas próprias (fls. 226 a 236). Ração esta que serve de alimento para aves e suínos desde o início até a fase de terminação (apronte para o abate).

A criação de aves é feita através de parcerias firmadas com produtores rurais os quais participam com a infraestrutura, ou seja, instalações, água, mão-de-obra, energia elétrica, aquecimento e serviço, e a empresa participa com o fornecimento dos pintos de um dia, rações, medicamentos, vacinas, transporte, demais insumos necessários à criação, e assistência técnica (fls. 240). O fornecimento dos insumos pela empresa fiscalizada é feito através de transferências (não representa operação de compra e venda) de seus estabelecimentos para os produtores rurais. Quando o lote está pronto para abate a parte das aves que cabe à empresa fiscalizada é transferida (não representa operação de compra e venda) do produtor rural para os estabelecimentos industriais da empresa fiscalizada. A parte que cabe ao produtor rural (na parceria, parte do resultado cabe à empresa e parte ao parceiro) é comprada pela empresa fiscalizada (fls. 240 a 241).



A criação de suínos também é feita através de parcerias onde produtores rurais participam com a infra-estrutura (instalações e serviço) e a empresa participa com o fornecimento dos leitões, ração e demais insumos necessários à criação (fls.249 a 250). Para criação de suínos a empresa fiscalizada utiliza-se ainda da modalidade de integração, que consiste na venda pela empresa fiscalizada das matrizes e reprodutores, ração e demais insumos para produtores rurais que produzem leitões para recria (fls. 248 e 249) que posteriormente são comprados pela empresa fiscalizada e alojados em propriedades de outros produtores rurais no sistema de parceria, que farão a recria (engorda) até atingirem o peso ideal para o abate.

....

Conforme documentos às folhas 221 a 257, apresentados em resposta à intimação nº 333 constata-se que a empresa fiscalizada dá saída de seus estabelecimentos de diversos produtos industrializados dentre eles frango e peru embalados e congelados, cortes de frango e peru embalados e congelados, perus e frangos temperados e cortes de suínos (fls. 245, 246, 256 e 110 257). Além dos produtos relacionados, a empresa fiscalizada produz e vende uma gama de produtos mais elaborados tais como salsichas, mortadelas, salames, presuntos, pizzas, margarinas dentre outros (fls. 364, 373, 382, 391, 402 e 411 - DIPJ Ficha 28).

A empresa fiscalizada considera da atividade rural as receitas decorrentes da venda no mercado interno e exportação dos produtos in natura, aves e cortes de aves e suínos e cortes de suínos congelados ou resfriados mesmo temperados (fls. 245 e 256)."

Em relação à legislação aplicável ao conceito de atividade rural e à sua interpretação, temos o artigo 58 do RIR/99, que é a transcrição das Leis nºs 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.11, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59:

"... são consideradas como rurais, pela legislação tributária, aquelas atividades tipicamente primárias, encontrando-se nelas inseridas a transformação dos produtos delas decorrentes, única e exclusivamente sem que sejam alteradas a composição e as características do produto natural e quando feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais. Com o advento da Lei nº 8.023/90, houve a eliminação de incentivos anteriormente concedidos àqueles que se utilizaram de procedimentos não artesanais, mas industriais.

Como procedimentos industriais se teriam aqueles que necessitassem da aplicação intensiva de capital, com maquinarias e equipamentos não usuais ao criador na exploração de sua propriedade. O produtor em escala industrial passou a enfrentar as mesmas vicissitudes tributárias do imposto de renda de outras pessoas jurídicas industriais. A fruição dos benefícios fiscais decorrentes da atividade rural somente pode ser exercida por aquelas pessoas jurídicas que explorem atividades tipicamente primárias, ditas rurais, conforme texto do dispositivo legal retro citado, ficando excluídas do conceito de rural as atividades que envolvam a industrialização de produtos. É relevante esclarecer que a



legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica autoriza o gozo de incentivos fiscais não em razão da pessoa jurídica, mas sim da atividade rural que desempenhe

A empresa fiscalizada utiliza os sistemas de parceria e integração, conceitos estes já relatados por esta fiscalização em parágrafos anteriores, com aplicação intensiva de capital em sistemas e equipamentos não usuais ao produtor rural, conforme observa-se nas fotografias às folhas 246 e 257 e resposta à intimação nº 320 às folhas 192 a 220. As fotos revelam a utilização de máquinas e equipamentos tipicamente industriais e os documentos de folhas 196 a 220 representam os comprovantes de aquisição e instalação de algumas das referidas máquinas e equipamentos. Não poderia ser diferente.

.....

A utilização de equipamentos e utensílios não usualmente empregados pelos produtores rurais, contraria o disposto no inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.023/90 com redação do artigo 17 da Lei nº 9.250/95.

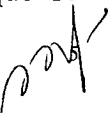
No presente caso a atividade rural é desenvolvida pelos integrados e parceiros da empresa fiscalizada. Estes sim possuem atividade rural ao explorar a avicultura e suinocultura obtendo sua receita da comercialização da parte da produção que lhes cabe.

Porém, esta fiscalização constatou através das respostas às intimações (fls. 226 a 257) que a receita da empresa fiscalizada que deriva da atividade rural resume-se às vendas das matrizes e dos reprodutores suínos aos produtores integrados, pois, estes animais são oriundos de granjas de propriedade da empresa fiscalizada e sua criação está inserida no conceito de suinocultura, atividade esta considerada rural conforme disposto no inciso IV do art. 58 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Desta forma, com exceção da suinocultura praticada em relação às matrizes e reprodutores suínos que são vendidos aos produtores integrados, a atividade desempenhada pela empresa fiscalizada não se subsume no inciso IV do artigo 2º da Lei nº 8.023/90 uma vez que esta atividade não pode ter cunho industrial, o que se reforça com o disposto no inciso V do mesmo artigo ao tratar dos utensílios usualmente empregados nas atividades rurais.

Em relação à matéria-prima, esta fiscalização observou que também não ocorre a situação descrita no inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.023/90, vez que o abate ocorre em local diverso da área rural de onde se produz a matéria-prima, que são as aves e suínos vivos, os quais são transportados até os complexos industriais da empresa, geralmente instalados em centros urbanos."

Esclarece a autoridade fiscalizadora que desconsiderou as demais receitas operacionais, tais como variação cambial, ganhos no mercado de renda variável, outras receitas financeiras, resultados positivos em participações societárias e outras receitas operacionais, por não se caracterizarem atividade rural. Continuando, esclareceu que se



fossem consideradas, deveriam ter sido contabilizadas de forma segregada e, não calculadas proporcionalmente, como determina o §1º do artigo 1º da IN SRF 39/96, e, não, pela utilização do percentual aproximado de 38%, para a atividade rural, e de 62%, para as demais atividades.

Segundo a referida Instrução Normativa, a proporcionalidade pode ser aplicada:

- a) A custos e as despesas comuns a todas as atividades;
- b) A custos e despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido para a determinação do lucro real; e,
- c) Aos demais valores, comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

A proporcionalidade é aplicável aos custos e às despesas e, não, às receitas, uma vez que esse tipo de receita tem definição legal, como dispõe o já mencionado artigo 58 do RIR/99, e ao incluí-las novamente, está aplicando os benefícios fiscais a elas também, para o que não tem determinação legal.

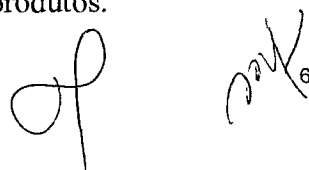
Mais adiante, no mesmo Relatório, a autoridade fiscalizadora descreve como foram computados os valores para fim de ajuste da depreciação acelerada incentivada. Explica que a recorrente excluiu, para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante de R\$38.896.077,68, registrado na linha 32 da ficha 09A (fl. 333), sob a denominação de depreciação acelerada incentivada. Esse valor é composto de R\$365.082,54 (bens efetivamente utilizados na atividade rural, consoante resposta à intimação nº 387/2005, fls 278 a 280); de R\$24.522.573,08 (saldo inicial da conta de controle no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real denominada "Incentivo Atividade Rural II", conforme resposta à intimação nº 069/2006, fls. 318); e, de R\$14.008.422,06, correspondente ao resultado de R\$14.373.504,60 menos R\$365.082,54 (não são bens utilizados na atividade rural, conforme resposta à intimação nº 069/2006, fls. 318). Assim sendo, foi feita a glosa do montante de R\$38.530.995,14, para que somente a parcela de R\$ 365.082,54 fosse excluída.

A autoridade fiscalizadora também reduziu o valor da adição ao lucro líquido de R\$ 41.165.698,11 para R\$ 16.643.125,03, por conter indevidamente o saldo inicial da conta de controle no LALUR, denominada "Incentivo da Atividade Rural II", cujo valor é de R\$24.522.573,08. Dessa forma, foi retirado o efeito na apuração do lucro real, da diferença de R\$14.008.422,06 (14.373.504,60 - 365.082,54), à título de depreciação acelerada da atividade rural, posto que não está relacionado a bens do ativo permanente utilizados na atividade rural.

Da impugnação

A recorrente apresentou Impugnação, na qual argumentou, em síntese, o seguinte:

- Em Preliminar, requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, tendo em vista que a exigência do crédito tributário contraria decisão definitiva proferida em processo de consulta fiscal nº 13983.000036/89-32. Esclarece a recorrente ainda que, através de sua sucedida por incorporação (Sadia S/A Indústria e Comércio), formalizou, em 26/04/89, uma Consulta à Receita Federal onde explicitou que dentre as suas atividades, desenvolvia o "*abate exclusivamente das aves produzidas em suas granjas e em parceria, ou seja, totalmente de produção própria*" e o "*resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem das aves abatidas*". Em resposta à consulta, a Divisão de Tributos da Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal pronunciou-se no sentido de que como a atividade final é a venda de aves *in natura*, estaria sujeita à alíquota de 6% (seis por cento) prevista no artigo 406 do RIR/80, por não ocorrer transformação ou industrialização de produtos.



- Cita jurisprudência do STF sobre caso análogo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 131741-8 SÃO PAULO

RELATOR: MINISTRO MARCO AURÉLIO

RECORRENTE: DESTILARIA UNIVALEM S/A

RECORRIDO: ESTADO DE SÃO PAULO

TRIBUTÁRIO — CONSULTA — INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em segunda turma, na conformidade da ata e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso a lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator. (...)

VOTO(...)

A relação jurídica Estado/Contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento jurídico em vigor.

No caso dos autos, a Recorrente, demonstrando inegável confiança no fisco e, portanto, havendo adotado postura de absoluta boa-fé, fez-lhe uma consulta e, a partir dela, adotou procedimento que, em última análise, veio a implicar antecipação do recolhimento do imposto. (...)

Uma coisa é a antecipação voluntária, outra é a induzida por resposta do órgão próprio da Fazenda que, uma vez descumprida, acarretaria a lavratura de auto de infração sujeitando o contribuinte às penalidades aplicáveis.

Conheço do extraordinário e o provejo, fazendo-o, até mesmo, em prol da credibilidade do setor público. Reformo o acórdão atacado, para recolher o pedido ora formulado, ao qual atribuo o alcance de reparar os prejuízos sofridos, considerados os recolhimentos feitos pela Recorrente a partir da data em que obtida a resposta à consulta. Apure-se o devido mediante cálculos do contador e levando em conta os elementos contidos nos autos. Inverto os ônus da sucumbência fixados na sentença de folhas 199 a 204”

No mérito, argumenta que:

- Das exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real e exclusões ao lucro líquido antes da CSLL juros sobre capital próprio: O pagamento dos juros sobre capital próprio só pode ocorrer se existir lucros, e a existência de lucros impõe o pagamento de dividendos (art. 201 da Lei nº 6.404/76), e não de juros.

- Da comprovação da atividade rural — abrangência e interpretação da norma — conceitos de suinocultura e avicultura: Alega que legislação não estabeleceu que a exploração da avicultura e suinocultura significavam tão-somente a criação e a venda de

pequenos animais; não determinou que dessas atividades não poderiam resultar em produtos que pudessem ser considerados industrializados, como por exemplo, aves e suínos embalados ou simplesmente temperados; não mencionou que somente poderia haver abate em pequena escala; e, não restringiu que o abate fosse excluído do conceito global de avicultura, compreendendo nesse conceito a cultura de determinada espécie animal desde os cuidados com a seleção das melhores matrizes e espécies, a atenção na sua criação para que dela se extraia a carne. Assim sendo, não compete à autoridade fiscal impor restrições inexistentes.

- Do conceito de transformação e dos produtos *in natura*: Argumenta que o inciso V, do art. 2º, da Lei nº 8.023/90 menciona que:

"Art. 2º Considera-se atividade rural:

....

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, acondicionada em embalagem de apresentação."

Pelo exposto, deve-se entender que se pelas ações exercidas pelo próprio criador ou agricultor sobre os produtos por ele produzidos, resultassem o surgimento de produto novo (transformação), seria considerado atividade rural desde que essa ação não configurasse procedimento industrial e nem alterasse a condição *in natura* do produto.

- Continuando, diz que, no abate, resfriamento, congelamento, tempero, corte ou mesmo na embalagem do frango ou do suíno, continuamos a ter caracterizada sua condição *in natura*. A Instrução Normativa da SRF nº 257/2002 admite a transformação de determinados produtos, tais como: 1) moagem de trigo e de milho; 2) moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura; 3) grãos de farinha ou farelo; 4) produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação; 5) laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão). Assim, pelo Princípio da Isonomia, como não é transformação, questiona-se qual a diferença existente entre a transformação do leite em queijo ou requeijão, por exemplo, e da ave ou do suíno vivo em animais abatidos, resfriados e/ou congelados e acoplados em embalagens específicas.

- Em seguida, descreve que, de fato, a interpretação da norma jurídica quando concede benefícios fiscais deve ser feita de forma literal, mas não significa que para ser considerada uma atividade como avícola, as aves tem que ser abatidas de forma artesanal. Todavia, entende que a abrangência do conceito não pode ficar prejudicada tão-somente porque a atividade goza de um desenvolvimento econômico gerado através de grandes investimentos, para que a produção em escala de seus produtos atinjam patamares tão elevados de qualidade, sem que se valha de processos específicos, dotados de alto desenvolvimento tecnológico.

- Fazendo relação à legislação aplicável ao IPI, cita que as carnes de aves abatidas, dessangradas, depenadas, evisceradas, resfriadas, congeladas, cortadas e temperadas, (ou de outros animais — gado, coelhos, porcos, peixes, camarões, etc. — submetidos a operações assemelhadas), por si só não são produtos industrializados, como sempre foi indicado na TIPI (NT) e, quando provenientes da criação própria, foram igualmente sempre consideradas produtos da exploração da atividade rural, razão pela qual ficou nesse sentido decidido, em caráter definitivo, pelas autoridades administrativas competentes em solução de consultas no âmbito dos tributos administrados pela SRF. Ainda em relação ao IPI, faz

referência ao artigo 14 da Lei nº 9.493/97, o qual incluiu os produtos em comento no campo de incidência do IPI, todavia, o seu artigo 22, diz que seus efeitos somente se produzem *ex nunc*, sem alcançar situações passadas. Desse mesmo modo, deveria ser considerado em relação ao artigo 2º, inciso V, da Lei nº 8.023/90, o qual determina que é considerada atividade rural a atividade típica de transformação, que é a colocação de embalagens de apresentação no produto desde que preservado seu estado *in natura*, e a recorrente atende ao exposto nesse normativo, portanto, somente poderia ser descaracterizado a partir do momento em que for revogado tal normativo.

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes, da AVIPAL S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, a saber:

"PROCESSO N.º 110800007.327/88-46.

Sessão de 17 de outubro de 1989.

ACÓRDÃO N.º 101-79.258

Recurso n.º 94.333 - IRPJ - Exercícios de 1984 a 198

Recorrente AVIPAL S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS). (...)

EMPRESA RURAL - ATIVIDADES DIVERSIFICADAS - Empresa rural, avicultora, com abate, resfriamento e embalagens de aves de sua produção, para colocação do produto "in natura" no mercado goza do direito à tributação por alíquota reduzida e quando, além dessas atividades rurais, explora outras de natureza diversa, se sujeita, quanto aos resultados das atividades diversificadas, à tributação normal."

- A recorrente juntou Laudo Técnico da UNICAMP, elaborado a pedido de sua sucedida por incorporação, a empresa Sadia Concórdia S/A Indústria e Comércio, o qual define que as carnes mesmo quando temperadas, não perdem o seu estado *in natura*, portanto, em relação a essa atividade, não há razão para a atividade rural ser descaracterizada.

- Cita também a Ementa e parte da decisão do 1º Conselho de Contribuintes, no Recurso Voluntário nº 130.724, Acórdão nº 101- 94.191, cuja recorrente é a FRANGOSUL S/A AVÍCOLA INDUSTRIAL, em sessão de 13 de maio de 2003, sendo a relatora a Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, que concordou com que a consulta prevalecesse.

- Da atividade rural — possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada — inobservância subsidiária da depreciação normal: Argumenta que, como a autoridade fiscal glosou o inteiro valor da exclusão da depreciação acelerada referente ao ano-calendário de 2001 e não considerou os efeitos da adição, o que faz prova nos autos, deixou de observar a depreciação "normal" dos bens do ativo imobilizado até a presente data, com a observância dos dispositivos dos arts. 305 e seguintes do RIR/99. Em seguida, diz que esses bens, pela depreciação normal, já teriam sofrido desgaste de mais ou menos 50% (cinquenta por cento) de seu custo de aquisição, uma vez que máquinas e equipamentos são depreciados usualmente em 10 (dez) anos

- Do preço de transferência - não adição de parcela de juros recebidos - mútuo com pessoa jurídica vinculada no exterior: Argumenta que é irreal, nas condições de mercado, principalmente internacional, apurar receitas de juros decorrentes de empréstimos a taxa LIBOR de seis meses adicionados percentual de 3%.

Da decisão da DRJ



Em Acórdão 07-16.846, de 3 de julho de 2009, entendeu que:

- Em relação à preliminar, dispõe que a solução de consulta, expedida em 1989, pode não ter mais eficácia se a legislação em que se embasou foi revogada, assim, nenhum efeito terá a orientação da Administração Tributária para os eventos futuros. Além disso, enfatiza que a consulta foi feita para o processamento de aves não alcançando a produção de cortes de suínos. Conclui, então, que esta é matéria que deve ser apreciada a partir da análise da legislação aplicável e da natureza da atividade rural.

- Da comprovação da atividade rural e abrangência e interpretação da norma - conceitos de suinocultura e avicultura: Inicia esclarecendo que a solução de consulta foi proferida quando estavam em vigência os Decretos-leis nº902/69 e nº1.382/74, e esses Decretos-Leis foram expressamente revogados pela Lei nº 8023/1990, que dispôs, em seu artigo 2º, o conceito de atividade rural, regulamentado pela Instrução Normativa do SRF nº 17/1996.

Em seguida, cita também que a recorrente, na consulta que fez, trouxe outra solução de consulta de autoria da Divisão de Tributação da SRRF da 10ª Região Fiscal, emitida em 15/07/87, como paradigma à época de sua consulta, onde há menção em sua fundamentação de que o Parecer Normativo CST, nº 880/71 definiu que:

"Abate de gado para extração de carne. A desossagem e conservação por refrigeração ou congelamento, sem que se modifique a condição de "in natura", não caracterizam industrialização."

Esclarece que as carnes em geral, frescas, refrigeradas ou congeladas, não figuravam no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou seja, eram produtos não-tributáveis (NT), motivo pelo qual a atividade de abate, resfriamento e embalagem de aves para comércio do produto in natura estaria inserida nas atividades caracterizadas de rurais, a saber: exploração das atividades agrícolas ou pastoris, de apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras de pequenos animais.

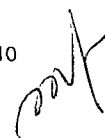
Diz a que a Lei nº 9.493/97, em seu artigo 14, introduziu tais produtos no campo de incidência do IPI, assim, na tabela consta algumas posições da TIPI que passaram a integrar o rol de produtos industrializados, por força da mencionada alteração legislativa, qual seja: carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas; carcaças e meias-carcaças; carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.

Cita que, com o novo Regulamento do IPI, em vigência a partir de 27/12/2002, o campo de incidência desse imposto abrange também os produtos com alíquota zero. Conclui, assim, que as carnes de aves e suínos, frescas, refrigeradas ou congeladas, dentre outras, passaram a ser qualificadas como "produtos industrializados". Desse modo, os pareceres perderam sua eficácia por terem sido produzidos anteriormente da alteração da lei. Esclarece adiante que, com a nova sistemática, as empresas produtoras exportadoras desses produtos considerados, com a alteração, como industrializados, passaram a beneficiar-se do regime de crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº9.363/96.

Ao final, conclui que o abate de aves e suínos com o processamento de suas carnes e obtenção de cortes frescos, resfriados ou congelados, atividade desenvolvida pela recorrente, não são considerados avicultura e suinocultura, portanto, não é atividade rural.

- Do conceito de transformação e dos produtos in natura: Cita que a nova legislação listou as atividades que estariam inseridas como de "transformação de produtos decorrentes da atividade rural", e impôs condições para acesso ao benefício fiscal.

Conclui, assim, que houve uma limitação ao enquadramento dessas atividades, de forma que a solução de consulta invocada perdeu sua eficácia, por ter sido



produzida anteriormente a esse novo ordenamento legal, o que modificou a qualificação das atividades beneficiadas. Portanto, entende que não pode prevalecer o entendimento exposto no voto da eminente Conselheira-Relatora trazido na impugnação.

Além disso, diz também que a fiscalização verificou que a transformação dos produtos não é feita na área rural explorada, mas nos complexos industriais da empresa geralmente localizados em centros urbanos, contrariando mais uma das condicionantes previstas no inciso V do art. 2º, da Lei nº 8.023/90.

- Da atividade rural — possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada - inobservância subsidiária da depreciação normal: Entende que a recorrente não prova sua alegação de que a depreciação regular não foi considerada, tendo em vista que a depreciação incentivada é apurada pela depreciação normal registrada em contas de resultados e a depreciação adicional que é excluída das bases de cálculo, e a recorrente não provou que a depreciação normal fazia parte também da exclusão à base de cálculo.

- Do preço de transferência — não adição de parcela de juros recebidos — mútuo com pessoa jurídica vinculada no exterior: Entende que procede o lançamento com base no artigo 22 da Lei nº 9.430/1996.

- Das exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real e exclusões ao lucro líquido antes da CSLL: Entende que foram recebidos juros sobre capital próprio e, não dividendos, e como tal deveriam ser computados nas bases de cálculo, portanto, procede o lançamento.

- Lançamento decorrente: aplicam-se os mesmos entendimentos.

A recorrente tomou ciência em 3 de agosto de 2009 (fls 619), e apresentou seu Recurso Voluntária em 2 de setembro do mesmo ano, reiterando os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, sem trazer qualquer documento ou fato novo.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Relatora, Nereida de Miranda Finamore Horta

O recurso é tempestivo e preenche os quesitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Quanto à consideração da Atividade Rural, a controvérsia principal do presente processo é se a atividade da autuada, proveniente do abate de aves e suínos, resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem das aves e suínos abatidos pode ser conceituada como “atividade rural”, nos termos do disposto no inciso V, art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, e, conseqüentemente, se a recorrente poderia se utilizar do benefício da depreciação acelerada incentivada de que trata o artigo 314 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Em preliminar, requer a recorrente que seja reformado o Acórdão da DRJ e considerado nulo o lançamento de ofício, tendo em vista há uma solução de consulta expedida em 1989 que embasa o seu procedimento para apuração do cálculo do IRPJ e da CSLL.

Concordo com o esclarecimento feito pela DRJ, que o exame dessa questão requer a apreciação dos efeitos da consulta, portanto, mister verificar se há alteração legislativa e se, considerando a alteração, ainda abarca os fatos descritos pela autoridade fiscalizadora. Na análise desse item, temos que a solução da consulta foi expedida em 1989, quando a tributação das atividades rurais era tratada pelos Decretos-leis nº 902/69 e nº 1.382/74, que dispunham:

Decreto-lei nº 902/69:

“Art. 1º Para os efeitos de incidência do imposto 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 acordo com as normas constantes deste Decreto-lei.

....

Art. 7º As empresas constituídas nos próximos dez anos para a exploração das atividades referidas no artigo 1º deste 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:

....”

Decreto-lei nº 1.382/74:

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

....

Art. 3º O regime tributário instituído no artigo 1º deste Decreto-lei aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades próprias da exploração agrícola e pastoril, tal como definida no artigo 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.

Art. 4º Fica assegurado às empresas constituídas até a data anterior à publicação deste Decreto-lei o direito aos benefícios concedidos no artigo 7º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, não se lhes aplicando, nesse caso, o disposto no artigo 1º.

Parágrafo único É facultada a opção, a qualquer tempo, pelo regime de tributação instituído por este Decreto-lei.

.....

Art. 6º Revogadas as disposições em contrário, este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação”.

Sob a égide desses Decretos-Leis, temos o Parecer Normativo CST nº 129/75 que trouxe a seguinte orientação:

“2. Estabelece o mencionado Decreto-Lei, em seu art. 1º, que são abrangidas pela nova forma de tributação as empresas agrícolas referidas no art. 7º do Decreto-Lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, que são aquelas destinadas à exploração das atividades agrícolas ou pastoris, de apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos”.

Também temos o Parecer Normativo CST nº 860/1986 que dispõe sobre a matéria, como cita a solução de consulta, que referendou a Decisão nº 77/86 da DIVTRI 9ª R.F., o qual conclui que o simples abate de aves de sua produção própria ou em parceria, para venda, não configura transformação de seus produtos ou subprodutos.

A nova legislação, que é a Lei nº 8023/1990, com nova redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995 (transcrito no artigo 58 do RIR/99), em seu artigo 2º (transcrito no artigo 58 do RIR/99), considera como atividade rural, *in verbis*:

“Art. 2º Considera-se atividade rural:

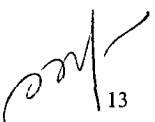
I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

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

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do


13

produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)”

A recorrente considera como sendo da atividade rural, as receitas decorrentes da venda no mercado interno e exportação dos produtos *in natura*, aves e cortes de aves e suínos e cortes de suínos congelados ou resfriados mesmo temperados.

No Acórdão nº101- 94.191, sendo a recorrente a empresa FRANGOSUL S/A AVÍCOLA INDUSTRIAL, em sessão de 13 de maio de 2003, no seu voto, a relatora Sandra Maria Faroni concordou com a prevalência da Solução de Consulta expedida em 1987 expedida antes da alteração da lei, que a seguir transcrevo:

“Necessário, pois, verificar se houve alteração na lei, quanto à caracterização de empresas de atividade rural, para efeito de tributação.

Da leitura dos dispositivos legais supra transcritos vê-se que, na vigência dos Decretos-leis nºs 902/69 e 1.382/74, poderiam gozar do regime tributário favorecido as empresas constituídas para exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal, com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos. Ou seja, as leis em vigor excluíam expressamente do conceito de atividade rural, para efeito do regime tributário diferenciado, a transformação dos seus produtos e subprodutos.

Com a Lei nº 8.032/90 essa restrição foi limitada, pois, expressamente, passou a ser considerada atividade rural a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto ‘in natura’ e não configure procedimento industrial, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Assim, se na vigência das leis que vedavam a transformação de seus produtos e subprodutos para enquadramento no regime favorecido específico para atividades rurais, a empresa, em processo formal de consulta, obteve solução da administração no sentido de que a atividade de “abate de aves de sua produção, seu resfriamento e embalagem, objetivando a colocação do produto ‘in natura’ no mercado, pagará o imposto de renda à alíquota de 6% sobre os lucros decorrentes desta atividade rural, cabendo o destaque contábil das operações quando, paralelamente, o contribuinte executa outras atividades não beneficiadas com a alíquota reduzida, devendo demonstrar no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), separadamente por alíquota de tributação, o lucro líquido e o lucro real dessas atividades (beneficiadas e não beneficiadas)”... não se pode admitir que, tendo a lei se tornado menos restritiva, a resposta à consulta deixou de acobertá-la. Tal interpretação fere um dos argumentos lógicos da interpretação racional, o argumento ‘a fortiori’.



A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Assim, tendo orientado o contribuinte no sentido de que determinadas atividades por ele praticadas se enquadravam como atividades rurais para efeitos de tributação, e não tendo havido alteração legal que justifique o desenquadramento, não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida.

A administração pode alterar a orientação dada em processo de consulta. Mas, nos termos do § 5 do art. 10 da IN 02/97, "na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada".

No caso concreto, temos que:

- na Solução de Consulta da recorrente, a administração pública esclarece, de início, que o processo da consulente tem o resfriamento, congelamento, despostejamento, corte e embalagem das aves abatidas. Conclui a administração que:

“a atividade de abate de aves de sua produção, seu resfriamento e embalagem, objetivando a colocação do produto ‘in natura’ no mercado, pagará o imposto de renda à alíquota de 6% sobre os lucros decorrentes desta atividade rural, cabendo o destaque contábil das operações quando, paralelamente, o contribuinte executa outras atividades não beneficiadas com a alíquota reduzida, devendo demonstrar no LALUR (Livro de Apuração do LucroReal), separadamente por alíquota de tributação...”

- a Instrução Normativa do SRF nº 2/1997, foi revogada, e a atual Instrução Normativa do SRF nº 740/2007, dispõe da mesma forma a mesma orientação em seu artigo 14, § 6º;

- a relação de parceria da recorrente com os seus integrados, abarca o conceito de sua produção ou produção própria, tendo em vista que o integrado segue e tem que seguir todo o processo estipulado por ela (recorrente), mas realizado com seus integrados ou parceiros.

Dessa forma, como a lei anterior era mais restrita e a atual mais abrangente, nos mesmos termos da transcrição do voto feita anteriormente, a Solução de Consulta da recorrente também foi acolhida pela nova legislação, que é mais abrangente.

Além dos produtos relacionados às aves, a recorrente também considerou como atividade rural, segundo apurou a fiscalização, as receitas de venda no mercado interno e de exportação dos produtos *in natura*, de suínos e cortes de suínos congelados ou resfriados mesmo temperados. Veremos.

Para ser considerada como atividade rural, nos termos da legislação, deve haver a transformação dos produtos decorrentes, 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-se exclusivamente de matéria-prima produzida na área rural explorada.



15

No caso, a recorrente se utiliza de aves e suínos, portanto, produtos da atividade rural, para o abate, congelamento ou resfriamento, bem como os tempera. A criação das aves e suínos é feita em parceria com seus integrados. Parceira essa, que pode ser sim tratada como criação própria da empresa com base na relação que esta lhe impõe, pois o parceiro ou integrado tem que seguir os processos determinados pela empresa, caso contrário, a produção não será aceita por ela (empresa).

Como citou a administração em Solução de Consulta, o abate, resfriamento ou congelamento, não altera as características do produto *in natura*, mantém sua mesma característica e composição. Os temperos utilizados também não transformam o produto em si, como ficou comprovado pelo Laudo apresentado pela recorrente.

A utilização de maquinarias e equipamentos para produção em larga escala, também não a descaracteriza como atividade rural, mesmo que haja utilização de alguma tecnologia, pois a ação é a mesma, isto é, abater, congelar ou resfriar, mesmo temperados, a diferença é que é em maior escala, mas o funcionamento e finalidade dos equipamentos e maquinaria é o mesmo dos (equipamentos e maquinarias) em pequena escala ou artesanal, sem tecnologia.

Portanto, tanto as atividades relacionadas às aves como aos suínos estão abarcadas pelo conceito de atividade rural previsto na norma e podem ser consideradas como tal (atividade rural), fazendo jus ao benefício de depreciação acelerada incentivada, segundo dispõe o artigo 314 do RIR/99. Nesse sentido, poderiam ser computadas no cálculo como de atividade rural.

Quanto à legislação do IPI levantada pela fiscalização e debatida no acórdão recorrido, aplica-se apenas subsidiariamente para definir o que seria produto industrializado para fins de incidência daquele imposto, sem qualquer interferência na legislação do IRPJ, que tem regramento próprio para determinar os conceitos que se aplicam.

Em relação ao cálculo procedido pela recorrente, com a inclusão de outras receitas proporcionalmente ao percentual da receita de atividade rural, verifiquei que consoante o artigo 3º, inciso VII, da Instrução Normativa do SRF nº 257/2002, as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção não se caracterizam como de atividade rural. Assim sendo, está expresso na lei que não podem ser computadas no cálculo da atividade rural porque é receita distinta dessa. Portanto, nesse item, concordo com a fiscalização e a decisão da DRJ em considerar procedente o Auto de Infração, devendo a recorrente proceder os devidos ajustes.

Quanto à tributação dos juros sobre capital próprio recebidos pela recorrente, consoante o artigo 9º da Lei nº 9249/1995, e artigo 29 e seguintes da Instrução Normativa do SRF nº 11/1996, devem ser computados no lucro líquido do exercício sob a denominação de receitas financeiras, mesmo que tenham sido imputados aos dividendos obrigatórios. Esse procedimento se aplica tanto à determinação do cálculo do lucro real como da base de cálculo da contribuição social. Assim sendo, está correto também o lançamento para esse item.

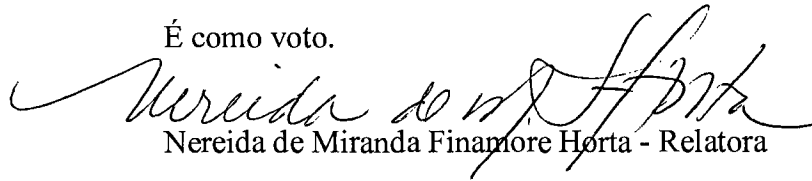
Quanto à aplicação das regras de preço de transferência aos juros recebidos de vinculadas no exterior, deve ser computada receita financeira equivalente LIBOR para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, tanto para a determinação do cálculo do lucro real como também da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, consoante o artigo 22, parágrafo 1º, da Lei nº 9430/1996. Desse modo, também em relação a esse item concordo com a fiscalização e com a decisão da DRJ.

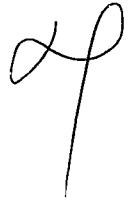
Em face do exposto, dou provimento em parte ao Recurso Voluntário, considerando a Solução de Consulta eficaz à recorrente, bem como considerando como sendo



de atividade rural as atividades da recorrente relacionadas às aves e aos suínos, as quais fazem jus ao benefício de depreciação acelerada incentivada, segundo dispõe o artigo 314 do RIR/99.

É como voto.


Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora



Voto Vencedor

Em que pese o brilhantismo externado no Voto proferido pela ilustre relatora, Sra. Nereida de Miranda Finamore Horta, manifesto, entretanto, discordância em relação à parte do voto em que se propõe dar eficácia à solução de consulta apresentada pela sucedida da recorrente, bem como em restar caracterizada a atividade rural da recorrente.

Destaco que a divergência existente restringe-se tão-somente à questão reportada no parágrafo anterior, restando a total concordância em relação a todas as demais abordagens e conclusões trazidas pelo Voto ao final Vencido, os quais são expressamente ratificados nesta ocasião.

Há que se asseverar, de plano, que a consulta formulada só produz efeitos sobre o consulente, bem como sobre os fatos e objeto detalhadamente descritos e com a indicação de todas as informações e dispositivos necessários à elucidação da matéria.

Na situação sobre análise, a consulta fiscal foi apresentada pela sucedida por incorporação (Sadia S/A Indústria e Comércio), formalizada em 26/04/1989, sob a descrição de que desenvolvia o *“abate exclusivamente das aves produzidas em suas granjas e em parceria, ou seja, totalmente de produção própria”* e o *“resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem das aves abatidas”*.

A legislação em que se embasou a solução expedida em 1989, Decretos-Leis nº 902/69 e 1.382/74 foram posteriormente revogados, passando o conceito da atividade rural para fins de incidência do Imposto de Renda a ser disciplinado quando do fato gerador objeto do lançamento pela Lei 8.023/90. Da mesma forma, em 1997 a Lei 9.493 introduziu as carnes em geral, frescas, refrigeradas ou congeladas no campo de incidência do IPI, o que deixou claro passar referidos produtos por processo de industrialização, modificando os fundamentos da solução de consulta apresentada.

Além disso, a consulta foi feita em relação ao processamento de aves, ou seja, não alcança a produção de cortes de suínos que também é objeto da atividade da recorrente e do presente lançamento.

Desse modo, a solução de consulta invocada pela impugnante perdeu sua eficácia, por ter sido produzida anteriormente a esse novo ordenamento legal, que modificou a qualificação das atividades beneficiadas pelo incentivo fiscal e prescrevendo várias condicionantes para o enquadramento na atividade rural.

Nesse sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2º ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 439/440) citam decisão TRF 3ª Região na Apelação Cível nº 8.492, DJU de 29/9/99:

“Impende observar que a consulta relativa ao imposto de renda deve ser renovada a cada exercício. Nesse sentido, a decisão do TRF do 3ª Região na Apelação Cível nº 8.492, publicada no DJU de 29/9/99, p. 321, assim ementada: “Tributário. Repetição de Indébito. Deduções promovidas na declaração do IRPJ. Objeto da Consulta. Circunstância que não afeta exercícios posteriores. Necessidade de Renovação do pedido. (...) III – Permanecendo a dívida objeto da consulta, nos exercícios posteriores, não pode o contribuinte valendo-se da inércia do Fisco, notadamente quanto à resposta, proceder às deduções na declaração de IRPJ, sem renovar, para cada exercício, o expediente dirigido à Delegacia



da Receita Federal. IV – Em se tratando de tributo complexo, como é o imposto de renda, a renovação da consulta se impõe inclusive por envolver constantes alterações na legislação, à vista de que à cada período encerrado novos fatos hão de ser considerados. V – Correta a Administração, eis que os exercícios constantes da autuação havida encontram-se sem a devida consulta.(destaquei)

Por ter detida e claramente abordado a matéria a partir da análise da legislação aplicável e da natureza da atividade desenvolvida pela impugnante, bem como não ter a recorrente trazido novos argumentos em seu recurso voluntário, reproduzo a seguir os fundamentos da decisão recorrida, que adoto como meus:

“Da impossibilidade da autuação diante da decisão proferida pela Receita Federal na consulta fiscal nº 13983.000036/89-32

A impugnante alega que:

- Através de sua sucedida por incorporação (Sadia S/A Indústria e Comércio), conforme documentação anexa, formalizou em 26/04/89 Consulta à Receita Federal onde explicitou que dentre as suas atividades, desenvolvia o “abate exclusivamente das aves produzidas em suas granjas e em parceria, ou seja, totalmente de produção própria” e o “resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem das aves abatidas”;

- Na resposta à consulta, a Divisão de Tributos da Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal pronunciou-se no sentido de que a ora impugnante, por realizar como atividade final a venda de aves in natura, estaria sujeita à alíquota de 6% (seis por cento) prevista no art. 406 do RIR/80, eis que não há transformação ou industrialização de produtos;

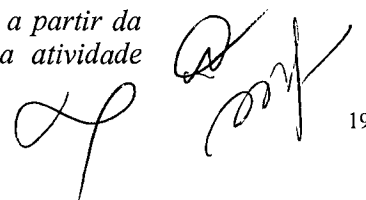
- Não é lícito ao fisco com uma mão orientar o contribuinte de uma maneira e com outra aplicar-lhe sanção que vá de encontro ao conteúdo da mesma orientação (apresenta precedentes judiciais e administrativos);

- Assim, em preliminar de mérito pede-se o acolhimento das razões da impugnante para que seja declarado nulo o presente auto de infração, tendo em vista que a exigência do crédito tributário contraria decisão definitiva proferida em processo de Consulta, formulado pela impugnante, através de sua incorporada, e que atinge exatamente os fatos e a operação sob exame.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

É que a solução de consulta pode não ter mais eficácia. Se, por exemplo, a legislação em que se embasou a solução expedida em 1989, foi posteriormente revogada, nenhum efeito terá a orientação da Administração Tributária para os eventos futuros. Além disso, a consulta foi feita em relação ao processamento de aves, ou seja, não alcança a produção de cortes de suínos.

Deste modo, esta é matéria que deve ser apreciada a partir da análise da legislação aplicável e da natureza da atividade



desenvolvida pela impugnante. Isso é feito nos itens seguintes deste voto.

Da comprovação da atividade rural – abrangência e interpretação da norma – conceitos de suinocultura e avicultura

A impugnante alega que:

- O presente auto de infração, que desconsidera como atividade rural o abate de aves pela impugnante e o acondicionamento desses pequenos animais em embalagens específicas não merece prosperar, inicialmente tendo em vista a redação do inciso IV do art. 2º da Lei nº 8.023/90;

- O legislador jamais estabeleceu critérios para designar o que seja “exploração da avicultura”, jamais disse, por exemplo, que elas significavam tão-somente a criação e a venda de pequenos animais, e muito menos que dessas atividades não poderiam resultar produtos que pudessem ser considerados industrializados, como por exemplo aves e suínos embalados ou simplesmente temperados, jamais mencionou que nelas somente poderia haver abate em pequena escala. Se o legislador assim não o fez, não compete à autoridade fiscal estender os seus conceitos originais e ampliar casuisticamente a norma, com o fito exclusivo de impor restrições inexistentes;

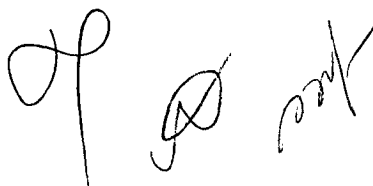
- A avicultura abrange a criação e suas finalidades, quais sejam, a produção de ovo e carne. Não há qualquer restrição plausível que exclua o abate da ave do conceito global de avicultura, sendo compreendido neste conceito a cultura de determinada espécie animal desde os cuidados com a seleção das melhores matrizes e espécies, a atenção na sua criação para que dela se extraia o máximo de carne possível, até o atingimento de sua finalidade, que é justamente o seu abate para fins de comercialização e consumo;

- Alega ainda a autoridade fiscalizadora que os processos utilizados pela impugnante não se adequam à atividade rural, uma vez que emprega maquinário na fase de abate, congelamento, resfriamento, embalagem e tempero, fato esse que em tese desvirtuaria a finalidade e o conceito de atividade rural;

- Nada mais absurdo! Ora, a intenção da norma que tratou da definição e conceituação do que seria “atividade rural” em momento algum impede a utilização de processos facilitadores na execução desta atividade;

- Não há que se confundir ou contrapor os conceitos de avicultura e atividade rural, a uma desmedida proibição de utilização de capital intensivo (leia-se maquinário) a esta finalidade;

- Imaginar ou tentar fazer prevalecer o contrário é condenar toda a cadeia produtiva avícola ao ostracismo, ao atraso e, por fim, à miséria. Se a atividade rural se aperfeiçoou ao longo dos anos, se o agronegócio brasileiro deu um grande salto qualitativo e produtivo, se o Brasil tornou-se excelência e referência mundial na cultura de carnes para o consumo humano, devemos sim comemorar tal fato, e não agora buscar desvirtuar a finalidade da norma com a única e exclusiva intenção de penalizar a competência!



Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

Como se vê, a impugnante sustenta que as suas atividades de seleção de matrizes, criação, abate de aves e seu acondicionamento poderiam ser enquadradas como “exploração da avicultura”, posto que a legislação não impediria a utilização de processos facilitadores, nem que desses processos resultassem produtos industrializados.

O alcance de determinados termos utilizados na legislação, de fato, gera muitas controvérsias, razão pela qual é necessário verificar o contexto em que foram utilizados e a construção exegética que foi firmada. Ademais, a legislação correlata, como será visto, não preza pela clareza dos conceitos.

No ano em que foi proferida a solução de consulta invocada pela impugnante (1989), a tributação das atividades rurais era regida pelos Decretos-leis nº 902/69 e nº 1.382/74, que assim dispunham (grifei):

Decreto-lei nº 902/69:

Art. 1º Para os efeitos de incidência do imposto 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 acordo com as normas constantes deste Decreto-lei.

[...]

*Art. 7º As **empresas** constituídas nos próximos dez anos para a exploração das atividades referidas no artigo 1º deste 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:*

Decreto-lei nº 1.382/74

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

[...]

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

Como se vê, o benefício fiscal não alcançava as atividades de “transformação” dos produtos e subprodutos agrícolas e pastoris.



Para esclarecer dúvidas surgidas em relação aos citados textos legais, foi emitido o Parecer Normativo CST nº 129/75, com a seguinte orientação (grifei):

1. Trata-se de solucionar dúvidas sobre o Decreto-Lei nº 1.382, de 26 de dezembro de 1974 (art. 293. do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02/09/75), relativamente às atividades abrangidas pela forma de tributação estabelecida pelo referido diploma legal, e à data de constituição das empresas beneficiárias.

*2. Estabelece o mencionado Decreto-Lei, em seu art. 1º, que são abrangidas pela nova forma de tributação as empresas agrícolas referidas no art. 7º do Decreto-Lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, que são aquelas destinadas à **exploração das atividades agrícolas ou pastoris, de apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras de pequenos animais**, e das indústrias extrativas vegetal e animal, **excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos**.*

O regime tributário instituído pelo citado diploma legal se aplica às empresas existentes na data de sua publicação, cujos objetivos sejam a exploração daquelas atividades, e as que vierem a ser instaladas, com idêntica finalidade de vez que nenhuma restrição foi feita quanto à data de constituição.

A solução de consulta invocada pela impugnante (f. 592 a 594) foi lavrada em 22/05/89, pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal na 9ª Região Fiscal, com a seguinte ementa:

“Empresa que se dedica à criação de aves, abate, resfriamento e embalagem, visando a colocação do produto “in natura” no mercado, pagará o imposto de renda à alíquota de 6% (seis por cento) sobre os lucros decorrentes desta atividade rural, devendo destacar contabilmente as operações quando paralelamente, desenvolve outras atividades não beneficiadas com a alíquota reduzida (IN SRF nº 59/87)”.

Por meio do Parecer CST/SIPR nº 741/89, foi negado provimento ao recurso de ofício interposto pelo Chefe da Divisão de Tributação (f. 591)

Na solução da consulta, foi mencionado o Parecer CST nº 860/86, o qual externou o entendimento de que o simples abate de aves de produção própria ou em parceria, para venda, não configura transformação dos produtos ou subprodutos e conclui que “a atividade de abate de aves e sua produção, seu resfriamento e embalagem, objetivando a colocação do produto in natura no mercado, pagará o imposto de renda à alíquota de 6% sobre os lucros decorrentes desta atividade rural”.

Em outra solução de consulta, de autoria da Divisão de Tributação da SRRF da 10ª Região Fiscal, emitida em 15/07/87, cuja cópia (f. 600 a 603) foi trazida pela consulente como paradigma à época de sua consulta, há menção em sua fundamentação de que o Parecer Normativo CST nº 880/71 definiu que:

“Abate de gado para extração de carne. A desossagem e conservação por refrigeração ou congelamento, sem que se modifique a condição de “in natura”, não caracterizam industrialização.”



Com efeito, à época, as carnes em geral, frescas, refrigeradas ou congeladas, não figuravam no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou seja, eram produtos não-tributáveis (NT).

A autoridade consultada concluiu, então, que a atividade da empresa, concernente à criação, abate, resfriamento e embalagem de aves para comércio do produto in natura estaria inserida nas atividades caracterizadas de rurais: “exploração das atividades agrícolas ou pastoris, de apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras de pequenos animais”.

Isso equivale a dizer que não integrava as atividades ditas rurais a “transformação” de produtos e subprodutos decorrentes da atividade rural. Ademais, a lei não definia quais processos seriam enquadrados no conceito de “transformação”.

Posteriormente, houve alteração também na legislação referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Com efeito, à época da emissão da solução de consulta, as carnes em geral, frescas, refrigeradas ou congeladas, não figuravam no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou seja, eram produtos não-tributáveis (NT). Todavia, a Lei nº 9.493/97, resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 1.508-20/97, em seu art. 14 introduziu tais produtos no campo de incidência do IPI, com a seguinte redação:

Art. 14. Ficam incluídos no campo de incidência do IPI, tributados à alíquota zero, os produtos relacionados na TIPI nas posições 0201 a 0208 e 0302 a 0304 e nos códigos 0209.00.11, 0209.00.21 e 0209.00.90.

Na tabela abaixo, são demonstradas algumas posições da TIPI que passaram a integrar o rol de produtos industrializados, por força da mencionada alteração legislativa:

NCM	1.1 DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
02.01	Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas.	
0201.10.00	-Carcaças e meias-carcaças	0
0201.20	-Outras peças não desossadas	
0201.20.10	Quartos dianteiros	0
0201.20.20	Quartos traseiros	0
0201.20.90	Outras	0
0201.30.00	-Desossadas	0
02.03	Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.	
0203.1	-Frescas ou refrigeradas:	
0203.11.00	--Carcaças e meias-carcaças	0
0203.12.00	--Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados	0
0203.19.00	--Outras	0
0203.2	-Congeladas:	
0203.21.00	--Carcaças e meias-carcaças	0
0203.22.00	--Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados	0
0203.29.00	--Outras	0

02.07	Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.	
0207.1	--De galos ou de galinhas:	
0207.11.00	--Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas	0
0207.12.00	--Não cortadas em pedaços, congeladas	0
0207.13.00	--Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados	0
0207.14.00	--Pedaços e miudezas, congelados	0
0207.2	--De peruas ou de perus:	
0207.24.00	--Não cortadas em pedaços, frescas ou refrigeradas	0
0207.25.00	--Não cortadas em pedaços, congeladas	0
0207.26.00	--Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados	0
0207.27.00	--Pedaços e miudezas, congelados	0

Conforme previsto no art. 2º do Decreto nº 2.637/98, que constitui o Regulamento do IPI em vigor no período fiscalizado (o novo regulamento teve vigência a partir de 27/12/2002), o campo de incidência do IPI abrange também os produtos com alíquota zero, relacionados na TIPI:

“Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13)”.

Como se vê, as carnes de aves e suínos, dentre outras, frescas, refrigeradas ou congeladas, passaram a ser qualificadas como “produtos industrializados”. Deste modo, os pareceres relativos ao assunto, perderam sua eficácia, por terem sido produzidos anteriormente a essa inovação legislativa, que modificou a qualificação dos produtos em análise.

Nesta nova configuração da legislação, as empresas produtoras e exportadoras desses produtos, agora, industrializados, passaram a beneficiar-se do regime de crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96, resultante da conversão da MP nº 1.484-27/96, como bem sabe a impugnante.

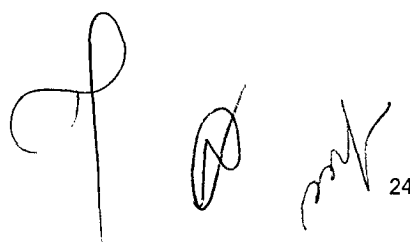
Por sua vez, os Decretos-leis nº 902/69 e nº 1.382/74, que fundamentaram a solução de consulta, foram expressamente revogados pela Lei nº 8.023/90, resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 167, de 16/03/1990, que dispôs em seu art. 2º sobre as atividades consideradas rurais, com a seguinte redação:

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

A redação deste inciso V também não é precisa, pois o termo “procedimento industrial” poderia referir-se a industrialização ou a escala industrial. De qualquer forma, essa redação foi alterada, por meio do art. 17 da Lei nº 9.250/95, in verbis (grifei):

“Art. 17. O art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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.”

Para explicitar o alcance da expressão “transformação de produtos decorrentes da atividade rural” foi editada a Instrução Normativa SRF nº 17/1996, que relacionou algumas atividades incluídas nesse conceito (grifei):

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

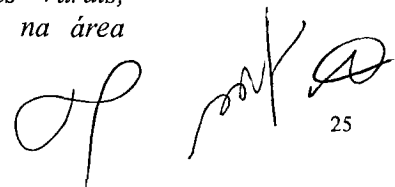
II - a pecuária;

III- a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas de pequenos animais;

V - 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;

VI - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas 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) beneficiamento de produtos agrícolas:

- 1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;*
- 2. debulha de milho;*
- 3. conservas de frutas;*

b) transformação de produtos agrícolas:

- 1. moagem de trigo e de milho;*
- 2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;*
- 3. grãos em farinha ou farelo;*

c) transformação de produtos zootécnicos:

- 1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;*
- 2. laticínio (pasteurização e o acondicionamento do leite; transformação do leite em queijo, manteiga e requeijão);*
- 3. produção de suco de laranja acondicionado em embalagem de apresentação;*
- 4. produção de adubos orgânicos;*

d) transformação de produtos florestais:

- 1. produção de carvão vegetal;*
- 2. produção de lenha com árvores da propriedade rural;*
- 3. venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;*

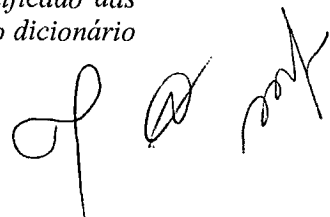
e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

Da leitura do texto acima, constata-se que a “transformação” de que se fala abrange o acondicionamento em embalagem de apresentação, de produtos zootécnicos como o mel, ou agrícolas como o suco de laranja. Deste modo, essas atividades não estão inseridas nas atividades de exploração da apicultura ou de vegetais, previstas nos incisos IV e III, respectivamente, do art. 2º, da Lei nº 8.023/90, mas foram alocadas no inciso V desta lei, no âmbito da transformação de produtos decorrentes da atividade rural.

A IN SRF nº 17/1996 ao elencar casos de “transformação” refere-se a casos de beneficiamento de arroz, moagem de trigo e de milho ou transformação de grãos em farinha, processos bem mais simples que o de abate de animais e processamento de suas carnes.

Conclui-se, assim, que, nesta nova configuração da legislação, o abate de aves e suínos com o processamento de suas carnes e obtenção de cortes frescos, resfriados ou congelados, típica da atividade zootécnica desenvolvida pela impugnante, não se insere no inciso IV da lei, nas atividades de avicultura ou suinocultura, como sustenta a impugnante, mas sim no inciso V, se forem observadas as condições previstas neste inciso. Tais condições serão analisadas no item seguinte.

Esse entendimento está em consonância com o significado das palavras “avicultura” e “suinocultura”, constante no dicionário



26

Houaiss, as quais são atribuídas a “arte de criar e multiplicar aves” e “criação de porcos”, respectivamente. Como se vê, nessas definições não há referência ao abate desses animais.

Do conceito de transformação e dos produtos in natura

A impugnante alega que:

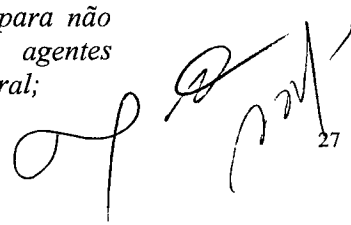
- O inciso V, do art. 2º, da Lei nº 8.023/90, assevera que para considerar-se atividade rural, a transformação sofrida pelo produto não pode descaracterizar sua condição in natura. O caso específico do raciocínio dos agentes fiscais, retrata a seguinte situação: se no processo de transformação as aves, por exemplo, sejam depenadas e sofram despotejamento, e se mesmo assim saírem com vida deste processo, mantiveram a sua condição in natura. Neste caso, não teria havido a transformação e a descaracterização, sendo cabível então a concessão do benefício fiscal;

- Quando o legislador disse que “transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregadas nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada”, estariam ao abrigo da tributação diferenciada de IR, quis dizer que, se das ações exercidas pelo próprio criador ou agricultor sobre os produtos por ele produzidos, resultassem o surgimento de produto novo (transformação), estaria tal procedimento, ao abrigo do tratamento diferenciado do IR, desde que essa ação não configurasse procedimento industrial e nem alterasse a condição in natura do produto;

- Alegar que o abate, o resfriamento, o congelamento, o tempero, o corte e a embalagem do frango ou do suíno descaracteriza a sua condição in natura é, no mínimo, buscar subterfúgio desprovido de fundamentação com um único e exclusivo intuito: arrecadar tributo desmedidamente e ao completo arrepio da legislação específica que trata do assunto;

- Neste sentido, de acordo com o texto da Instrução Normativa nº 257/2002, verifica-se que a própria Secretaria da Receita Federal admite a transformação de determinados produtos, tais como: 1. moagem de trigo e de milho; 2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura; 3. grãos de farinha ou farelo; 4. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação; 5. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);

- Dessa forma, em nome do princípio da isonomia, mesmo considerando que no caso da impugnante não ocorre qualquer transformação, questiona-se qual a diferença existente entre a transformação do leite em queijo ou requeijão, por exemplo, e da ave e do suíno vivo em animais abatidos, resfriados e/ou congelados e acoplados em embalagens específicas, para não gozarem, segundo o equivocado entendimento dos agentes fiscais, dos mesmos benefícios atribuídos à atividade rural;



- Não é plausível supor que a intenção da Lei nº 8.023/90, em seu art. 2º, inciso V, ao dispor “(...) com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, tenha sido estimular as empresas, com as poucas vantagens que remanesciam à atividade rural, a permanecerem na idade da pedra lascada, sem condições de competitividade com o produto estrangeiro e alheias às normas de saúde e vigilância sanitária;

- Se é certo que a interpretação da norma jurídica que concede benefícios fiscais deva ser feita de forma literal, onde se encontra na Lei nº 8.023/90 a explicitação de que para ser considerada uma atividade como avícola, as aves tem que ser abatidas de forma artesanal?;

- A impugnante não pode ser prejudicada tão-somente por gozar de um desenvolvimento econômico gerado através de grandes investimentos em seu segmento, para que a produção em escala de seus produtos atinjam patamares tão elevados de qualidade nacional e internacional, sem que se valha de processos específicos, dotados de alto desenvolvimento tecnológico;

- Por analogia, cumpre referir que as carnes de aves abatidas, dessangradadas, depenadas, evisceradas, resfriadas, congeladas, cortadas e temperadas, (ou de outros animais – gado, coelhos, porcos, peixes, camarões, etc. – submetidos a operações assemelhadas), por si só não são produtos industrializados, como sempre foi indicado na TIPI (NT) e, quando provenientes da criação própria, foram igualmente sempre consideradas produtos da exploração da atividade rural, razão pela qual assim decidiram, em caráter definitivo, as autoridades administrativas competentes para solucionar consultas no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal;

- A circunstância do art. 14 da Lei nº 9.493/97 haver incluído os produtos em comento no campo de incidência do IPI (item 73 do RTF), por seu turno, além de apenas corroborar com os argumentos da defesa apresentada, pois como reza o art. 22 deste diploma legal, seus efeitos somente se produzem ex nunc, sem alcançar situações cristalizadas no passado, não prejudica a empresa nos dias atuais, já que o texto em vigor do art. 2º, inciso V, da Lei nº 8.023/90 admite ostensivamente como rural a atividade típica de transformação consistente na colocação de embalagens de apresentação no produto, requerendo, apenas, a preservação do seu estado in natura, o que, segundo descrito até o momento, está sendo atendido;

- Sobre o assunto cumpre citar decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso Voluntário nº 130.724, senão vejamos:

Processo nº : 11065.001117/00-91

Recurso nº : 130.724

Matéria: : IRPJ – Período de apuração: 01/01/96 a 31/12/97

Recorrente : FRANGOSUL S/A AVÍCOLA INDUSTRIAL

Recorrida : 5ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM PORTO ALEGRE –RS.

Sessão de : 13 de maio de 2003 Acórdão nº : 101- 94.191



EFEITOS DA CONSULTA – [...]

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - Afastada a descaracterização da atividade rural, não subsiste o ajuste na apuração do lucro real procedido de ofício, correspondente à adição de valor originado de exclusões havidas em anos anteriores.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - Identificada inconsistência entre o valor da exclusão da depreciação acelerada incentivada registrada no LALUR e o valor consignado na Declaração de Rendimentos, deve ser adicionado o valor excluído a maior.

- O voto da Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni é lapidar quanto à aplicação da norma ao caso em concreto:

• Quanto à descaracterização da atividade rural:

O exame dessa questão reclama, como preliminar, a apreciação dos efeitos da consulta formulada pela empresa no Processo 13053.000034/87-28, cuja solução (Decisão 078, de 15/07/1987), foi no sentido de que sua atividade é rural, e não industrial. Para isso é necessário averiguar se houve alteração legislativa de maneira a que a decisão não mais abrigasse a nova situação de direito.

No ano da consulta (1987) a tributação das atividades rurais era regida pelos Decretos-leis nº 902/69 e nº 1.382 /74, que dispunham:

[...]

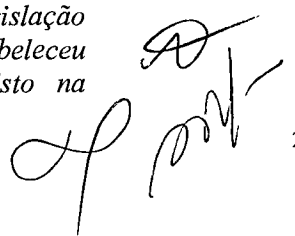
Com a Lei nº 8.032/90 essa restrição foi limitada, pois, expressamente, passou a ser considerada atividade rural a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

[...] não se pode admitir que, tendo a lei se tornado menos restritiva, a resposta à consulta deixou de acobertá-la. Tal interpretação fere um dos argumentos lógicos da interpretação racional, o argumento a fortiori.

- Portanto, caracterizado está que a parcela segregada pela impugnante efetivamente decorre de sua atividade rural, motivo pelo qual não se deve impor limitação à compensação e utilização de suas bases negativas da CSLL, nem mesmo para efeitos de apuração do lucro real, mesmo que decorrentes originariamente de apuração e reconhecimento em sucedida, conforme restará demonstrado na sequência.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

Conforme exposto no item anterior deste voto, a nova legislação que rege o benefício fiscal da atividade rural, estabeleceu profundas alterações em relação ao que era previsto na



legislação anterior, não podendo ser dito que a lei se tornou menos restritiva.

A nova legislação prescreveu mais claramente quais atividades estariam inseridas nas de “transformação de produtos decorrentes da atividade rural”, mas impôs a estas atividades condições para acesso ao benefício fiscal. Ou seja, houve uma qualificação legal de atividades, o que antes não existia, na própria lei, em relação ao conceito de “transformação”. Deste modo, não se pode dizer que houve uma simples ampliação das atividades beneficiadas.

No caso em concreto da atividade da impugnante, se antes ela podia ser enquadrada nas atividades de “exploração das atividades agrícolas ou pastoris, de apicultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras de pequenos animais”, com o novo ordenamento legal, a atividade da impugnante foi enquadrada na de “transformação”, como já exposto, sujeitando-se então às condicionantes previstas no inciso V, do art. 2º, da Lei nº 8.023/90. Assim, houve em verdade uma limitação ao enquadramento de atividades como a da impugnante.

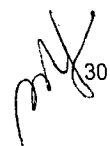
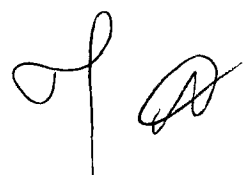
Deste modo, a solução de consulta invocada pela impugnante perdeu sua eficácia, por ter sido produzida anteriormente a esse novo ordenamento legal, que modificou a qualificação das atividades beneficiadas.

A ausência da análise de todo esse quadro legislativo poderia levar a crer que as soluções de consulta proferidas na década de 80 ainda estariam em pleno vigor. Entretanto, este entendimento não pode prevalecer. Por isso, com a devida vênia, não se pode concordar com o entendimento exposto no voto da eminente Conselheira-Relatora, trazido à colação na impugnação, quando concluiu que (f. 582):

“não se pode admitir que, tendo a lei se tornado menos restritiva, a resposta à consulta deixou de acobertá-la. Tal interpretação fere um dos argumentos lógicos da interpretação racional, o argumento a fortiori.”

Por outro lado, o inciso V do art. 2º, da Lei nº 8.023/90, prescreveu várias condicionantes para enquadramento na atividade rural. Na análise dessas condicionantes, releva avaliar a caracterização das instalações da empresa feita pela fiscalização (f. 29/30):

A empresa fiscalizada utiliza os sistemas de parceria e integração, conceitos estes já relatados por esta fiscalização em parágrafos anteriores, com aplicação intensiva de capital em sistemas e equipamentos não usuais ao produtor rural, conforme observa-se nas fotografias às folhas 246 e 257 e resposta à intimação nº 320 às folhas 192 a 220. As fotos revelam a utilização de máquinas e equipamentos tipicamente industriais e os documentos de folhas 196 a 220 representam os comprovantes de aquisição e instalação de algumas das referidas máquinas e equipamentos. Não poderia ser diferente. A empresa fiscalizada é reconhecida nacional e internacionalmente como uma das principais produtoras de alimentos industrializados à base de carnes. Fato notório que tal capacidade deve-se a investimentos em tecnologias e processos



de indústria com a finalidade de atingir os mais elevados índices de produtividade e qualidade. É impossível atingir tal desenvolvimento e sucesso, utilizando-se simplesmente dos equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais. Os meios previstos na Lei nº 8.023/90 a serem utilizados na transformação de animais vivos em produtos próprios para o consumo humano revelam-se insuficientes para atingir a quantidade e a qualidade oferecida pela empresa fiscalizada.

[...]

No presente caso a atividade rural é desenvolvida pelos integrados e parceiros da empresa fiscalizada. Estes sim possuem atividade rural ao explorar a avicultura e suinocultura obtendo sua receita da comercialização da parte da produção que lhes cabe.

[...]

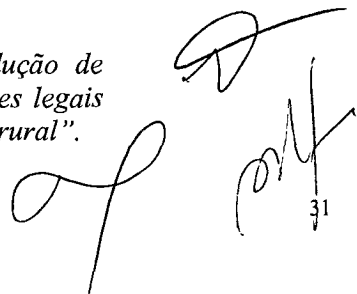
Em relação à matéria-prima, esta fiscalização observou que também não ocorre a situação descrita no inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.023/90, vez que o abate ocorre em local diverso da área rural de onde se produz a matéria-prima, que são as aves e suínos vivos, os quais são transportados até os complexos industriais da empresa, geralmente instalados em centros urbanos”.

A impugnante não contesta o fato, por notório, de possuir equipamentos de produção em escala industrial. Combate sim o entendimento de que o benefício fiscal relativo à atividade rural limita-se ao “produtor artesanal” e visa “estimular as empresas, com as poucas vantagens que remanesciam à atividade rural, a permanecerem na idade da pedra lascada, sem condições de competitividade com o produto estrangeiro e alheias às normas de saúde e vigilância sanitária”.

Longe da intenção de penalizar a competência, o legislador conferiu tratamento diferenciado ao produtor e ao criador que utiliza exclusivamente matéria-prima produzida na própria área rural explorada, mediante o uso de equipamentos e utensílios usualmente empregados apenas em atividades rurais, com o propósito de viabilizar suas atividades (essas efetivamente rurais), dada a baixa rentabilidade econômica e grande relevância social dessas atividades. No outro extremo, empresas intensivas em capital, que possuem recursos suficientes para produzirem em escala industrial, valendo-se de logística e de maquinário modernos, são naturalmente competitivas, e não precisam ser apoiadas pelo Estado – da forma pretendida –, para atingirem seus objetivos institucionais.

Além disso, a fiscalização verificou que a transformação dos produtos não é feita na área rural explorada, mas nos complexos industriais da empresa geralmente localizados em centros urbanos, contrariando mais uma das condicionantes previstas no inciso V do art. 2º, da Lei nº 8.023/90.

Ante o exposto, a atividade da impugnante de produção de carnes de aves e suínos, não se enquadra nas condições legais para o gozo do benefício fiscal, decorrente da atividade rural”.



31

No mesmo sentido e igualmente acolho seus fundamentos, o Acórdão nº 1202-00390, cujo relator, Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, muito bem delimitou o conceito de “atividade rural” para fins de apuração do IRPJ, em situação muito semelhante ao caso ora tratado, literalmente:

“Como já mencionado anteriormente, a norma que define o que se considera “atividade rural”, para fins da apuração do IRPJ, é unicamente aquela constante no inciso V do art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, que estabelece cinco condições a serem preenchidas pela pessoa jurídica para enquadramento do exercício de “atividade rural”:

- 1. “a transformação dos produtos decorrentes da atividade rural”;*
- 2. “sem que sejam alteradas a composição e as características do produto “in natura”;*
- 3. “feita pelo próprio agricultor ou criador”;*
- 4. “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”;*
- 5. “utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.”*

Passemos à análise de cada uma das condições:

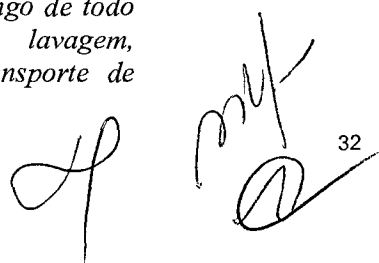
Parece incontroverso que a matéria-prima utilizada no processo produtivo se origina de uma atividade típica rural, que é a criação de aves – avicultura, o que atende plenamente a condição do item 1.

A condição estabelecida no item 3 poderia ser admitida com restrições, necessitando de uma melhor análise, uma vez que o termo “feita pelo próprio criador”, ali constante, confunde-se no presente caso. A autuada, ao participar da criação das aves o faz em regime de parceria com produtores rurais pessoas físicas, e não de forma individual como faz entender o termo “próprio criador” da redação do texto legal.

Já a condição do item 5 também poderia ser admitida com restrições, pois a área rural explorada parece não pertencer à autuada, demandando também um melhor exame probatório.

A condição prevista no item 3 não encontra melhor sorte. A matéria-prima utilizada, composta de aves vivas “in natura”, ao longo do processo produtivo sofre uma completa alteração das suas características originais, se decompondo em vários subprodutos para as mais diversas finalidades, entre eles, carnes de corte para consumo humano, resíduos utilizados para fabricação de ração animal e óleos, restos de carne para embutidos, etc., o que, por evidência clara, denota uma total alteração das características dos produtos “in natura”.

Por fim, a condição do item 4 é que efetivamente esclarece o real alcance do dispositivo em análise. Requer essa condição que a transformação dos produtos “in natura” se realize “com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”. No presente caso, segundo o que consta dos autos, os equipamentos utilizados no processo produtivo reveste-se de equipamentos automatizados e informatizados ao longo de todo o processo, tais como o nocaute das aves, lavagem, escaldamento, depenagem, abertura das aves, transporte de



Handwritten signature and initials, likely of the relator, Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

resíduos em tubulações, tudo realizado de forma mecanizada, demonstrando claramente que não se tratam de equipamentos usualmente empregados em atividade rural como exige a norma legal, mas sim de equipamentos típicos daqueles utilizados em atividades industriais.

Como se vê, o legislador ao definir “atividade rural” para fins da legislação do imposto de renda, quis diferenciar aquelas atividades mais rudimentares, desenvolvidas no meio rural, daquelas atividades típicas industriais, nas quais são utilizados, intensivamente, equipamentos e maquinários de grande porte, muito mais sofisticados daqueles equipamentos usualmente utilizados nas atividades rurais, como exige a lei.

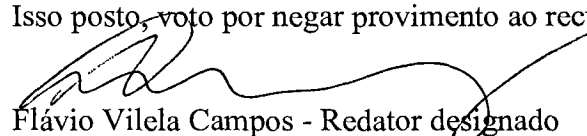
Longe de ser uma penalidade, a norma legal tratou apenas de promover um incentivo fiscal para aquelas pessoas jurídicas que explorem atividades de transformação de produtos decorrentes da atividade rural, desde que esses equipamentos sejam aqueles usualmente utilizados nas propriedades rurais que, como se viu, não ocorre no presente caso.

A jurisprudência deste tribunal administrativo também já decidiu nesse mesmo sentido, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 105-13.579, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 21/08/2001, cuja ementa se transcreve:

“ATIVIDADE RURAL - FRIGORÍFICO DE AVES - O abate de aves para ser caracterizado como atividade rural deve ser feito pelo próprio produtor rural, com equipamento e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na unidade rural explorada, e não com utilização de equipamentos típicos da atividade industrial, conforme art. 2º, inc. V, da Lei n.º 8.023, de 1990.”

Destarte, a atividade da recorrente não se enquadra no conceito de “atividade rural” para fins de apuração do IRPJ.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.


Flávio Vilela Campos - Redator designado

