



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

**Processo n°** 10925.001519/2006-31  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.012 – 1ª Turma  
**Sessão de** 09 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SADIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

CONSULTA. EFICÁCIA. LEGISLAÇÃO REVOGADA. ATIVIDADE RURAL.

A solução de consulta perde a eficácia quando há revogação das normas que a fundamentam.

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. LEI 8.023/1990, ART. 2º, INCISOS IV E V. ABATE. VINICULTURA. SUINOCULTURA. TRANSFORMAÇÃO NA ÁREA RURAL EXPLORADA.

O abate de aves e suínos descaracteriza a atividade rural, por não se tipificar como avicultura e suinocultura, regidas pelo inciso IV, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990

Nos termos do inciso V, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990, a transformação de produtos agrícolas e pecuários apenas se ajusta ao conceito de atividade rural se a produção ocorrer na área rural explorada. É irrelevante a utilização de equipamentos de alta tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso quanto ao tema efeitos de consulta; e (ii) por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto ao tema descaracterização da atividade rural, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Neste tema, votou pelas conclusões a conselheira Adriana Gomes Rego. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto não votou quanto ao conhecimento do recurso, nem quanto ao mérito no tema efeitos de consulta,

por se tratar de questões já votadas pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão na sessão anterior. Julgamento iniciado na reunião de 07/2017 e concluído em 09/08/2017,

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano-calendário de 2001, por indevidas (i) exclusões do lucro líquido (JCP), (ii) exclusões a título de depreciação incentivada de "*bens não empregados na atividade rural*", (iii) adições de juros recebido em razão de mútuo com pessoa jurídica vinculada no exterior, com a imposição de multa de ofício de 75% (FLS. 7/21). Consta no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 22/49).

*Regularmente intimada através da intimação nº 333, de 05/08/2005 (fls. 221 a 257), a empresa fiscalizada descreveu a cadeia produtiva das aves e suínos desde sua origem até a saída dos produtos de seus estabelecimentos.*

*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 utilizase 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.*

*De acordo com documentos apresentados em atendimento às diversas intimações, a empresa fiscalizada demonstra que a receita que aufera é essencialmente decorrente da venda no mercado interno e exportação de produtos que tem origem no fulcro de sua atividade, que consiste no abate de animais de pequeno porte (aves e suínos), realizada através de procedimentos industriais, utilizando-se de maquinaria atípica em relação àquela usualmente utilizável na atividade rural.*

*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 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).*

*Para a tipificação legal da atividade rural inicialmente importa reproduzir o artigo 58 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) (...)*

*Da inteligência do dispositivo legal retro citado constata-se de pronto que 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. (...)*

*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. (...)*

*A criação de animais que levam o sufixo "cultura" não implicam, necessariamente o abate destes. Logo a exploração da avicultura e suinocultura, termos estes constantes das atividades consideradas rurais, conforme inciso IV do artigo 2º da Lei 8.023/90, não pressupõe abate pelo criador, muito menos em escala industrial. Os termos avicultura e suinocultura não são sinônimos de abate. (...)*

*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. (...)*

*Verifica-se que a empresa fiscalizada teve como objeto social deste o ano de 1995 até o encerramento do período fiscalizado a exploração da atividade de abate de animais (aves e suínos) e preparação de carnes. Destarte os complementos ao objeto social, realizados no ano de 2000, a maioria dos ramos acrescidos não representa operações de exploração da atividade rural.*

*Constata-se que até o ano-calendário 2000 a empresa não se declarou exploradora da atividade rural, passando a se declarar exploradora da atividade rural a partir do ano de 2001, período posterior à incorporação da empresa Sadia S/A (CNPJ 03.906.591/0001-59), conforme consulta às declarações do imposto de renda pessoa jurídica (DIPJ) às folhas 327.*

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 565/593), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (fls. 616/643, volume 3):

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

*Ano-calendário: 2001*

*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.*

*MÚTUO COM PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR. RECEBIMENTO DE JUROS.*

*A pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita financeira correspondente à operação relativa ao recebimento de juros de pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato 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 anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.*

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO.*

*A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, beneficiária de juros sobre o capital próprio, deverá computar esse valor no resultado tributável, como receita auferida, podendo deduzir o imposto de renda retido na fonte, que sobre ele incidiu.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2001*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.*

*A solução de consulta, certa ou errada, vincula a Administração em relação à 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.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA*

*Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.*

*Lançamento procedente.*

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 649/685 - pdf 242, volume 3), ao qual foi negado provimento 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 1.505/1.537, volume 3), em acórdão assim ementado:

*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.*

O contribuinte foi intimado em 31/01/2012 (fls. 1.537, volume 3), interpondo recurso especial em 14/02/2012, alegando, em síntese, alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas (fls. 1554/1606):

**(i) efeito vinculativo da Solução de Consulta Fiscal** (processo 13983.00036/89-32), apontando como paradigma os acórdãos **(i.1) nº 101-94.191** (Processo Administrativo nº 11065.001117/00-91), no qual se decidiu que: *"a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada"*; **(i.2) nº 203-03.174**, constando desta decisão que *"é nulo o Auto de Infração que exige crédito tributário contrariando decisão definitiva de processo de consulta formulado pela autuada, se que tenha havido prévia revogação dessa decisão pela autoridade administrativa competente"*. O Recorrente ainda identifica como paradigmas os acórdãos 101-93.302, 3101-00415 e CSRF 03/03.333.

**(ii) Juros Sobre Capital Próprio** serem dedutíveis, indicando como paradigmas os acórdãos **(ii.1) 1401-000.401**, do qual se extrai: *"Os dividendos, juros sobre capital próprio, juros pagos a terceiros, nada mais são que recursos utilizados para remuneração dos investidores, sendo que ambos possuem a mesma natureza - contraprestação do investimento realizado seja o investimento em passivo exigível ou em patrimônio líquido da empresa investida."* e **(ii.2) CSRF / 01.015**, no qual se decidiu: *"São indedutíveis da base de cálculo da CSL os juros sobre o capital próprio durante todo ano calendário de 1996"*.

**(iii) comprovação da atividade rural**, mencionando como acórdãos paradigmas os acórdãos **(iii.1) 1402-00.271**, do qual se extrai: *"A lei prevê como condição para caracterizar a atividade como rural, a transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. O emprego de equipamentos de alta tecnologia, não é vedado pela lei 8.023/1990"* e **(iii.2) 101-79.258**, no qual consta que *"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"*.

(iv) O benefício da **depreciação acelerada**, indicando-se como paradigma o **acórdão 101-94.191**, do qual se destaca: "*afastada a descaracterização da atividade rural, legítima a depreciação acelerada incentivada*"

(v) O **reconhecimento como receita de juros recebidos quanto a empréstimos** para controlada no exterior, matéria tratada no seguinte acórdão identificado como paradigma: **101.97.072**.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 1.214/1.221):

*Para os efeitos de solução de consulta, a recorrente alega que, ao deixar de aplicar entendimento dado em solução de consulta formulada por sua incorporada, além de contrariar entendimento dado pelo Supremo Tribunal Federal, a decisão divergiu de entendimentos dados no Acórdão no 101-94.191 do (extinto) Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 742/759), no Acórdão no 203-03.174 da Terceira Câmara do (extinto) Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 767/779), no Acórdão no 101-93.302 da Primeira Câmara do (extinto) Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 780/793); no Acórdão nº 3101-00.415 da 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária (fls. 794/803); e no Acórdão CSRF/03-03.333 (fls. 760/766; fls. 805/821).*

*Considerando que a recorrente mencionou mais de dois acórdãos que poderiam servir de paradigma para essa matéria sem indicar ordem de preferência, impõe-se analisar os requisitos para a demonstração de divergência apenas para os dois primeiros citados, ou seja, o Acórdão no 101-94.191 do (extinto) Primeiro Conselho de Contribuintes e o Acórdão no 203-03.174 da Terceira Câmara do (extinto) Segundo Conselho de Contribuintes (art. 67, §§4º e 5º, do Anexo II do RICARF). (...)*

*Ao confrontar esses trechos com a ementa do recorrido, verificou-se que em ambos entendeu-se que a solução de consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. No caso da recorrente, ressaltou-se que 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. Já no paradigma, aponta-se a inexistência de alteração legal que justificasse o desenquadramento de atividades como sendo atividades rurais para fins de tributação (...)*

*Conclui-se, portanto, que o ponto central da controvérsia, qual seja, se o conceito de atividade rural deveria ser o de solução de consulta dada antes da Lei nº 8.023/90, foi decidido de forma antagônica: no paradigma, considerou-se que a conceituação de atividade legal dada por essa lei era menos restritiva; no recorrido, considerou-se que essa lei teria trazido uma qualificação legal de atividades em relação ao conceito de "transformação", e que não poderia ser considerada menos restritiva.*

*Para o segundo acórdão mencionado (Acórdão no 203-03.174), a recorrente reproduziu parte da ementa e juntou cópia extraída de publicação não identificada, o que impede sua adoção como paradigma (art. 67, §§7º a 9º do Anexo II do RICARF).*

*Uma vez que a recorrente demonstrou a divergência de entendimentos entre recorrido e um dos paradigmas para a matéria relativa aos efeitos da consulta sobre conceito de atividade rural, consideram-se satisfeitos os requisitos para sua admissibilidade no que tange a essa matéria.*

*Para a **inclusão no lucro real de remuneração recebida a título de JCP**, a recorrente alega que esses valores não poderiam ser adicionados ao lucro líquido para apuração da CSLL e muito menos para efeito de apuração do lucro real (IRPJ) porque sua natureza decorre da existência de lucros e lucros não podem gerar pagamentos de lucros, apenas dividendos. (...)*

*Para demonstrar a divergência de entendimentos para essa matéria, foram indicados o Acórdão no 1401-000.401, do qual foi reproduzida integralmente a ementa e apresentada sua cópia extraída do Diário Oficial da União divulgada pela internet (fl. 823), e o Acórdão CSRF/01 -05.015, do qual foram juntadas cópias obtidas de fontes não identificáveis (fls. 812/812 e 829/840), reproduzido o inteiro teor da ementa e apresentada cópia obtida em consulta a site do Carf na internet (fl. 842) (art. 67, §§ 7º a 9º, do Anexo II do RICARF). (...)*

*Examinando a ementa do Acórdão no 1401-000.401, verifica-se que o entendimento manifestado não foi o defendido pela recorrente, uma vez que considera que os JCP recebidos devem ser computados na base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido. (...)*

*No caso do segundo paradigma, o Acórdão CSRF/01 -05.015, constatou-se que foi interpretada regra aplicável ao tratamento a ser dado para a CSLL em relação a JCP pagos por pessoa jurídica tributada pelo lucro real, e não a regra que versava sobre tratamento a ser dado a JCP recebidos por pessoa jurídica que adota o lucro real, como foi o caso da recorrente.*

*Assim sendo, conclui-se que a recorrente não demonstrou a divergência de entendimentos alegada para essa matéria por meio dos dois paradigmas que indicou.*

*Para a matéria relativa à **descaracterização do exercício de atividade rural**; a recorrente defende que suas atividades, de avicultura e suinocultura, não deixam de estar abrangidas no conceito de atividade rural pelo fato de usar de equipamentos e maquinários de alta tecnologia nas fases de abate, congelamento, resfriamento, embalagem e tempero. Para ela, a decisão recorrida teria criado critério não previsto no art. 2º, V, da Lei nº 8.023/90, restringindo indevidamente o conceito de atividade rural, impedindo-a de usufruir dos benefícios previstos para essas atividades. Além disso, a condição desse art. 2º, V, da Lei nº 8.023/90, de que a transformação sofrida pelo produto*

*não pode descaracterizar sua condição in natura, seria atendida por ela, pois seus produtos (aves e suínos) não sofrem qualquer alteração de sua condição in natura durante o processo de abate, resfriamento, congelamento, tempero ou embalagem. (...)*

*O entendimento de que seus processos não desvirtuam a natureza de sua atividade e que esse tipo de restrição não está contemplada na Lei nº 8.023/90 seria divergente daquele adotado no Acórdão nº 1402-00.271, do qual reproduziu inteiro teor de sua ementa e apresentou cópia de seu inteiro teor (fls. 850/859) (...)*

*Como no paradigma entendeu-se que o uso de equipamentos e máquinas de alta tecnologia não é fator impeditivo ao enquadramento da atividade agropecuária no conceito de atividade rural do art. 2º, V, da Lei nº 8.023/90, conclui-se que a divergência de entendimentos foi demonstrada para esse ponto por meio desse paradigma.*

*Para essa matéria foi mencionado o Acórdão nº 101-79.258, com vistas a demonstrar divergência de entendimentos quanto à inclusão dos produtos da recorrente no campo de incidência do IPI pelo art. 14 da Lei nº 9.493/97.*

*Entretanto, esse acórdão não pode ser analisado para fins de demonstração de divergência pois sua ementa foi reproduzida parcialmente e não foi juntada cópia de inteiro teor do acórdão ou da ementa (art. 67, §§ 7º a 9º, do Anexo II do RICARF).*

*Ao iniciar sua exposição sobre a **possibilidade de utilização da depreciação acelerada incentivada**, a recorrente voltou a mencionar o paradigma da matéria relativa ao efeito de solução de consulta, o Acórdão nº 101-94.191, do qual reproduziu pequeno trecho da ementa(...)*

*Concluiu-se que a menção a esse acórdão não teve o intuito de indicá-lo para servir de paradigma para o tema tratado no tópico em que discursa sobre a possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada e à inobservância subsidiária da depreciação normal, pois não há qualquer vinculação entre essa ementa e a exposição desses temas. Não tendo sido citado nenhum outro acórdão, conclui-se que não há demonstração de divergência para esses pontos (art. 67, §§4º e 6º, do Anexo II do RICARF).*

*Para o reconhecimento como receita de juros recebidos relativos a empréstimos para controlada no exterior, a recorrente argumenta, em síntese, que o art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, seria aplicável quando há dúvidas sobre a operação de mútuo, uma vez que serviria de limitador, para evitar evasão disfarçada de divisas e eventual sonegação fiscal. Esse não seria o seu caso, pois teria demonstrado, atestado e justificado as razões de ter contratado mútuo com coligada no exterior a taxa de juros menor do que a prevista nesse dispositivo de lei. Na sua opinião, ela não poderia ser penalizada por tal prática, pois teria otimizado o resultado das coligadas, trazendo benefícios para as partes envolvidas, mas também para o Fisco, por meio de aumento de arrecadação.*

*Encerrada sua argumentação sem que tenha citado acórdão para servir de paradigma, a recorrente reproduziu ementa do Acórdão no 101-97.072, porém deixou de indicar ponto (tampouco foi possível identificar) em que teria sido manifestado entendimento divergente do aplicado no seu caso. Por não ter feito menção a acórdão que serviria de paradigma tampouco indicado ponto na ementa que reproduziu que fosse divergente de ponto específico no acórdão recorrido, conclui-se que a contribuinte não demonstrou divergência de entendimentos para essa matéria (art. 67, §3º, do Anexo II do RICARF).*

*Tem-se, em síntese, foram demonstradas divergências de entendimentos para as matérias correlatas ao efeito de solução de consulta que tratou de conceituação de atividade rural e à descaracterização do exercício de atividade rural, mas não para as matérias correlatas à inclusão no lucro real de remuneração recebida a título de juros sobre capital próprio (JCP), à possibilidade de utilização do benefício da depreciação acelerada e à inobservância subsidiária da depreciação normal, à necessidade de reconhecer como receita juros recebidos relativos a empréstimos para controlada no exterior. (...)*

*Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, e tendo a recorrente comprovado a divergência jurisprudencial para parte de suas teses, quais sejam, as relativas ao efeito de solução de consulta que tratou de conceituação de atividade rural e à descaracterização do exercício de atividade rural, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial (arts. 67 e 68 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, RICARF).*

O Presidente da CSRF confirmou a decisão da Presidente de Câmara, negando seguimento parcialmente ao recurso especial, conforme decisão proferida em 01/07/2015 (fls. 1.832/1.833). O contribuinte foi intimado em 30/03/2016 quanto às decisões que não conheceram, em parte, do seu recurso especial.

A Procuradoria foi intimada para contrarrazões em 02/06/2016 (fls. 1.225), apresentando suas razões em 28/004/2016 (fls. 1860/1864), em síntese, alegando:

(i) ausência de similitude fática quanto aos efeitos da solução de consulta, eis que o paradigma menciona que "*a solução de consulta deve ser observada até que seja alterada, com a ressalva expressa de que não tenha 'havido alteração legal que justifique o desenquadramento'*" (trecho do recurso especial);

(ii) no mérito, sustenta que a solução de consulta perdeu eficácia com a legislação posterior (Lei nº 8.023/1990 e Lei nº 9.493, de 1997). Além disso, que a consulta trataria de processamento de aves, não abrangendo, assim, a produção de cortes suínos;

(iii) a Lei nº 9.493/1997, em seu artigo 14, definiria que carnes e suínos seriam produtos industrializados e, assim, a atividade desenvolvida pelo contribuinte não seria rural. Acrescenta que a alta tecnologia empregada

impede se vislumbre natureza rural na atividade desenvolvida pelo Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e foi admitido pelo Presidente da Câmara quanto a dois temas:

(i) **efeitos de solução de consulta**, matéria que foi admitida quanto ao primeiro **acórdão paradigma indicado: nº 101-94.191**. O segundo paradigma deste tema (203-03.174) não foi admitido porque pelo Presidente da Câmara “a recorrente reproduziu parte da ementa e juntou cópia extraída de publicação não identificada”;

(ii) **descaracterização do exercício de atividade rural**, com relação ao **primeiro paradigma do recurso especial (1402-00.271)**, não sendo admitido o segundo paradigma 101-79.258, por falta de reprodução integral da ementa ou cópia do inteiro teor do acórdão.

Passo à análise da divergência na interpretação da lei tributária com relação às matérias acima citadas, notadamente considerando que a Procuradoria alega ausência de similitude fática quanto ao primeiro paradigma admitido.

Conhecimento: similitude fática

### 1) Efeitos da solução de consulta:

Consta da ementa do acórdão recorrido a respeito do efeito de solução de consulta:

*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.*

Destaco trecho do voto vencido da ex-Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, ao julgar o tema trazido ao Colegiado:

*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 ha 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: (...)*

*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 sub-produtos. 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: (...)*

*No caso concreto, temos que: - na Solução de Consulta da recorrente, a administração pública esclarece, de inicio, 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 A. 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..." - 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. (...)*

*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 As aves e aos suínos, as quais fazem jus ao benefício de depreciação acelerada incentivada, segundo dispõe o artigo 314 do RIR/99.*

O voto vencedor, neste ponto, foi elaborado pelo ex-Conselheiro Flavio Vilela Campos, verbis:

*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.*

O **acórdão paradigma** sobre este tema (nº 101-94.191) trata do seguinte contexto fático, reproduzindo alegações da então Impugnante:

*Tempestivamente, a empresa impugnou a exigência alegando, em síntese:*

*Quanto à descaraterização da atividade rural:*

*Esclarece que formulou consulta pelo Processo 13053.000034/87-28, cuja resposta (Decisão 078, de 15/07/1987) foi no sentido de que sua atividade é rural, e não industrial. Afirma que prossegue nas mesmas atividades, que as alterações legislativas havidas após a decisão mencionada não modificaram o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado. Acrescenta que o conceito de avicultura, modernamente, abrangeria inclusive a criação de aves para obtenção de carne, através do abate, justamente a atividade por ela exercida, estando alcançada pelo inciso IV do art. 2º da Lei nº 8.023/90, e não poderia ser afastada da atividade rural por falta de subsunção ao inciso V do mesmo art. 2º, que só alcança as atividades agrícolas e pecuárias. Diz ser absurda a posição dos fiscais, inspirados na IN 17/96, no sentido de que somente o abate em pequena escala e de forma artesanal,*

*sem utilização de máquinas, equipamentos e utensílios industriais de elevado nível tecnológico poderia estar compreendido nas atividades rurais.*

Analisando este contexto fático, decidiu a Turma Julgadora no acórdão paradigma (101-94.191):

*O exame dessa questão reclama, como preliminar, a apreciação dos efeitos da consulta formulada pela empresa no Processo 13053.000034187-28, 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(...)*

*A partir de 1990, a tributação das empresas de atividade rural passou a reger-se pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que dispõe (...)*

*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 nº 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 excluía 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 tomado 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.*

Anoto: ambos os casos (paradigma e recorrido) tratam de pessoas jurídicas que, à luz da legislação anterior (Decretos-leis nº 902/69 e 1.382/74) obtiveram resposta à consulta formal concluindo a Receita Federal que as consulentes se dedicariam à atividade rural. Com a alteração da legislação a respeito do conceito de atividade rural (notadamente pela Lei nº 8.023/90), discute-se em ambos os acórdãos se haveria revogação da resposta à consulta anterior. Diante disso, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso especial.

Assim, adotando as razões do Presidente de Turma e o complemento acima, conheço do recurso especial quanto aos **efeitos de solução de consulta** reconhecendo a existência de similitude fática com o **acórdão paradigma nº 101-94.191**. Assim, **conheço o recurso especial nesse ponto**.

## **2) Descaracterização da Atividade Rural**

Sobre o segundo tema, decidiu a Turma Julgadora no **acórdão recorrido**, conforme voto vencedor:

*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. 20 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 (RIR199).*

*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:*

*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 nº167, 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: (...)*

*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 "*

*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) (...)*

*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 nº8.023/90, 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 grilos 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 cones 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. (...)*

*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): (..)*

*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 et 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 ".(...)*

*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 nº8.023/90. (...)*

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

A Recorrente indicou como **paradigma o acórdão 1402-00.271**, que tratou dos fatos descritos em seu relatório:

*2) Durante a ação fiscal, constataram-se divergências entre o que a lei conceitua como produtos de atividade rural e os produtos comercializados pela autuada.*

*3) Para eximir qualquer dúvida acerca da atividade da interessada, a fiscalização visitou o estabelecimento, e descreveu no Termo de Verificação Fiscal os procedimentos adotados, concluindo que são comercializados produtos industrializados com alta tecnologia, não se enquadrando, portanto, no conceito de Atividade Rural expresso no artigo 58 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 2o da Lei nº 8.023/90. (...)*

*6) A atividade da autuada não se enquadra no novo conceito de atividade rural, definido no 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.*

Diante disso, julgou a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF no acórdão paradigma (1402-00.271):

*Pois bem. Conquanto a utilização de equipamentos de alta tecnologia essa matéria já foi por algumas vezes enfrentada neste Conselho que firmou entendimentos diversos, a exemplo dos acórdãos 105-13579, de 21/08/2001, já citado na decisão da DRJ, e o acórdão nº 107-09548, proferido na assentada de 12/11/2008, este último assim ementado:*

*ATIVIDADE RURAL – COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE – EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA - A lei prevê como condicio juris para a caracterização da atividade como rural, a transformação de produtos, como os*

*da exploração de avicultura, feita pelo próprio criador, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.*

*Não caracteriza emprego de equipamentos inusuais, o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. A utilização de equipamentos de elevada tecnologia, pelo criador de aves, na atividade de transformação, sem que haja alteração na composição e nas características do produto in natura, não tem o condão de desvirtuar o pressuposto legal para configuração de atividade rural. Tal exegese se extrai da interpretação finalística e funcional do preceito, bem como de interpretação histórico-evolutiva. (grifei)*

*A meu ver, o entendimento adotado no acórdão nº 107-09548 não merece reparos, isso porque inexistente contradição entre evolução tecnológica e produção agropecuária, pelo contrário, somente esse desenvolvimento pode garantir alimentos em quantidade e qualidade para toda a população.*

*A Lei não determina o uso de equipamentos rudimentares no beneficiamento da produção agropecuária, e sim utensílios usualmente empregados na atividade. Ora, hoje temos máquinas de alta tecnologia utilizadas desde o plantio, colheita e preparo de grãos (a exemplo de colheitadeiras com GPS e computador de bordo). Na retirada do leite das vacas temos ordenhadeiras totalmente automatizadas, e assim por diante.*

Entendo que com relação ao tema também há similitude fática, eis que ambos os acórdãos tratam de desenvolvimento de atividades que o contribuinte alega rurais, mas com emprego de equipamentos de alta tecnologia, em interpretação ao artigo .2º, incisos IV e V, da Lei nº 8.023/1990 Diante disso, **conheço do recurso especial também quanto ao segundo tema.**

### **Mérito**

#### **Tema 1: Efeitos de Consulta**

Destaco trecho do recurso especial, para elucidar a alegação da Recorrente, que destaca trecho de resposta à consulta e, assim, pleiteia:

*Na resposta à consulta nº 13983.000036/89-32, formulada pela empresa, a Divisão de Tributos da Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal, pronunciou-se no sentido de que a ora Recorrente, por realizar como atividade final a venda de aves in natura, estaria sujeita à alíquota de 6% (seis por cento) prevista no artigo 06, do RIR/80, e que não há transformação ou industrialização de produtos, conforme passa-se a destacar:*

*'(...) Esclarece ainda que, no decorrer do processo, não ocorre qualquer preparo especial como cozimento, encharcamento, defumação, salgamento, embutimento ou qualquer outro tipo de preparo além do simples resfriamento, congelamento e conservação em câmara frigorífica, e que não compra aves de terceiros. Trazendo cópia do Parecer CST n.º 1.499/87, que examinou matéria análoga, fez entender que as operações acima descritas não configuram alteração ou transformação do produto pelo que a sua venda final é de aves "in natura", julgado-se, por isso, com direito à tributação especial de 6% (seis por cento).*

*O Parecer n.º 1.499/87, cuja cópia a consulente juntou à consulta, tratando de matéria análoga, esclarece que, segundo entendimento expresso no Parecer CST n.º 2.181/80, o incentivo fiscal da tributação reduzida das empresas rurais está condicionado à exploração das atividades agro-pecuárias e das indústrias extrativas vegetal e mineral, desde que não haja transformação de seus produtos. (...)'* (...)

*Veja-se que, em situação análoga o Supremo Tribunal Federal já decidiu que deve ser mantido o posicionamento da Consulta Fiscal quando a contribuinte demonstrando confiança na autoridade fiscal e, portanto, adotando postura de inegável boa-fé, como fora lançado, fez-lhe uma consulta e, partir da orientação recebida, toma como base o seu conteúdo e procede perante o fisco com a certeza de estar realizando o que é correto*

Com efeito, a resposta à consulta foi dada ao contribuinte, sob contexto legislativo que será a seguir mencionado. O Decreto-Lei nº 902/1969 tratava da forma de tributação dos rendimentos da exploração agrícola ou pastoril, definido em seu artigo 1º a pessoa física exploradora destas atividades:

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

O mesmo Decreto-Lei nº 902/1969, em seu artigo 7º, trata das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade similar, da forma que segue:

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

*I - isenção do impôsto de renda no primeiro biênio;*

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

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

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

Estes dispositivos legais foram reproduzidos no RIR/1980 (Decreto nº 85.840/1980), conforme artigo 278 e 406:

*Art. 278. A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração das atividades agrícolas ou pastoris, da apicultura, avicultura, sericicultura, piscicultura e outras, de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos, pagará o imposto à alíquota especial de que trata o art. 406 (Decreto-Lei nº 1.382/74, art. 1º).*

*§ 1º O regime tributário previsto neste artigo aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes da exploração das atividades especificadas no caput deste artigo (Decreto-Lei nº 1.382/74, art. 3º).*

*§ 2º Excetuadas as provenientes da venda de imóveis, poderão incluir-se no regime do caput deste artigo receitas diversas decorrentes do giro normal da pessoa jurídica, desde que não ultrapassem o limite de 5% (cinco por cento) das receitas geradas pelas atividades próprias definidas neste artigo (Decreto-Lei nº 1.382/74, art. 3º, § único).*

*§ 3º A imputação, na receita da pessoa jurídica de que trata este artigo, de rendimento auferidos em outras atividades, com o objetivo de desfrutar indevidamente de tributação mais favorecida configura, para efeito de aplicação de penalidade, evidente intuito de fraude (Decreto-Lei nº 1.382/74, art. 5º).*

*§ 4º Na determinação do lucro real da pessoa jurídica beneficiada pelo regime previsto neste artigo, aplica-se, no que couber, o disposto no art. 56, obedecidas as condições estipuladas nos artigos 57 e 58 (Decreto-Lei nº 902/69, art. 7, § único, e Decreto-Lei nº 1.382/74, art. 1º).*

*§ 5º Compete ao Ministro da Fazenda baixar normas quanto aos custos e despesas operacionais admissíveis para a pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração agrícola ou pastoril, e das indústrias extrativas vegetal e animal, de transformação dos produtos agrícolas e pecuários, com matéria-prima da propriedade explorada, e os da exploração da apicultura, avicultura, sericicultura, piscicultura e outras, de pequenos animais (Decreto-Lei nº 902/69, art. 7º, § único).*

*Art. 406. A pessoa jurídica de que trata o art. 278 pagará o imposto à alíquota de 6% (seis por cento), observado o disposto no inciso I do art. 511 (Decreto-Lei nº 1.382/74, artigos 1º e 4º).*

*Parágrafo único. A determinação da base de cálculo, para efeito de aplicação da alíquota prevista neste artigo, será feita de acordo com o art. 278.*

É relevante observar que este artigo 7º exclui as empresas de transformação de seus produtos e subprodutos dos benefícios tratados pelas alíneas destes artigo.

Pois bem.

Sob este contexto legislativo, a Receita Federal do Brasil respondeu consulta do contribuinte (Processo Administrativo nº 13983.000036/89-32), concluindo que

*2.1. Entendo que sendo a empresa organizada, também, para desenvolver a criação e multiplicação de aves e posterior abate para entrega "in natura" ao mercado, enquadra-se plenamente no dispositivo legal (artigo 406 do RIR/80, combinado com o artigo 278 do mesmo Regulamento), isso porque, não ocorre transformação ou industrialização, conforme nos orienta o Parecer Normativo CST no 880/71 (D.O.U. 25.10.71) que trata de matéria correlata:*

*"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".*

*2.2 - O Parecer CST n o 860/86, que referendou a Decisão n 2 77/86 da DIVTRI/9a. R.F., conclui que o simples abate de aves de sua produção própria ou em parceria, para venda, não configura transformação de seus produtos ou sub-produtos.*

*3. Assim., sendo, face ao entendimento exposto nos parece res antes indicados e legislação pertinente, proponho que se informe a consulente de que a atividade de abate de aves de sua produção, seu resfriamento e embalagem, objetivando a colocação do produto "in natura" no mercado, pagara 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 na forma da Instrução Normativa SRF 059, de 23.04.87 - DOU 24.04.87) (fls. 600 - volume 3, pdf 194)*

A decisão foi objeto de recurso de ofício à Coordenação do Sistema de Tributação (fls. 603), que a confirmou. A resposta à consulta, assim, concluiu pela aplicação dos regimes do artigo 278 e 406, do RIR 1980 à consulente.

Ocorre que este panorama legislativo foi substancialmente modificado pela Lei nº 8.023/1990, que em sua redação original, redefiniu o que seriam atividades rurais, nos seguintes termos:

*Art. 2º Considera-se atividade rural:*

*I - a agricultura;*

*II - a pecuária;*

*III - a extração e a exploração vegetal e animal;*

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

*V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.*

Posteriormente, este artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990 sofreu alteração pela Lei nº 9.250/1995, que também inseriu parágrafo único para assim dispor:

*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, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)*

Esta disposição foi reproduzida no Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 58.

É importante anotar que o Decreto-Lei nº 902/1969 e artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.382/1974, que são as matrizes legais dos artigos 278 e 406 do antigo RIR/1980, foram revogados expressamente pela Lei nº 8.023/1990, conforme seu artigo 23:

*Art. 23. Revogam-se os Decretos-Leis nºs 902, de 30 de setembro de 1969, 1.074, de 20 de janeiro de 1970, os arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-Lei nº 1.382, de 26 de dezembro de 1974 e demais disposições em contrário.*

Nesse contexto, parece-me irretocável o voto condutor do acórdão recorrido, proferido pelo ex-Conselheiro Flávio Vilela Campos:

*Em que pese o brilhantismo externado no Voto proferido pela ilustre relatora, Sra. Nereida de Miranda Finamore Horta, manifesto, entretanto, discordância em relação A parte do voto em que se propõe dar eficácia A 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 A. 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-Lei 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.*

A solução de consulta analisa claramente a legislação revogada e que teve substancial alteração pelo novo regramento.

Ressalto, ainda, que a Lei nº 9.430/1996 trata de solução de consulta, constando do §12, do artigo 48:

*Art. 48 (...)*

*§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.*

Se a mera alteração de entendimento pela Administração Pública torna ineficaz - a partir de então - implica na perda da eficácia de consulta anterior, com mais razão, a alteração legislativa impede o prosseguimento dos efeitos da Solução de Consulta

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial** da contribuinte a respeito do primeiro tema.

### Tema 2: Descaracterização da Atividade Rural

Nos presentes autos, discute-se a depreciação acelerada incentivada, na forma autorizada pela Medida Provisória nº 2.159/2001, que em seu artigo 6º prevê:

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

O benefício, portanto, depende dos seguintes requisitos: **(a)** pessoa jurídica exploradora de atividade rural; **(b)** sejam bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, sujeitos à depreciação.

O recurso especial ora analisado trata do primeiro destes requisitos, qual seja, a definição do que seja pessoa jurídica exploradora de **atividade rural**, para gozo deste benefício.

Destaco trecho do Relatório Fiscal que acompanha o auto de infração, para elucidar a matéria em debate:

*Regularmente intimada através da intimação nº 333, de 05/08/2005 (fls. 221 a 257), a empresa fiscalizada descreveu a cadeia produtiva das aves e suínos desde sua origem até a saída dos produtos de seus estabelecimentos.*

*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.*

*De acordo com documentos apresentados em atendimento às diversas intimações, a empresa fiscalizada demonstra que a receita que auferir é essencialmente decorrente da venda no mercado interno e exportação de produtos que tem origem no fulcro de sua atividade, que consiste no abate de animais de pequeno porte (aves e suínos), realizada através de procedimentos industriais, utilizando-se de maquinaria atípica em relação àquela usualmente utilizável na atividade rural.*

*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 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).*

*Para a tipificação legal da atividade rural inicialmente importa reproduzir o artigo 58 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) (...)*

*Da inteligência do dispositivo legal retro citado constata-se de pronto que 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. (...)*

*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. (...)*

*A criação de animais que levam o sufixo "cultura" não implicam, necessariamente o abate destes. Logo a exploração da avicultura e suinocultura, termos estes constantes das atividades consideradas rurais, conforme inciso IV do artigo 2º da Lei 8.023/90, não pressupõe abate pelo criador, muito menos em escala industrial. Os termos avicultura e suinocultura não são sinônimos de abate. (...)*

*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. (...)*

*Verifica-se que a empresa fiscalizada teve como objeto social deste o ano de 1995 até o encerramento do período fiscalizado a exploração da atividade de abate de animais (aves e suínos) e preparação de carnes. Destarte os complementos ao objeto social, realizados no ano de 2000, a maioria dos ramos acrescidos não representa operações de exploração da atividade rural.*

*Constata-se que até o ano-calendário 2000 a empresa não se declarou exploradora da atividade rural, passando a se declarar exploradora da atividade rural a partir do ano de 2001, período posterior à incorporação da empresa Sadia S/A (CNPJ 03.906.591/0001-59), conforme consulta às declarações do imposto de renda pessoa jurídica (DIPJ) às folhas 327.*

A Lei nº 8.023/1995 trata da definição da atividade rural, destacando-se os incisos IV e V tratados no Relatório que acompanha o auto de infração:

*Art. 2º Considera-se atividade rural:*

*I - a agricultura;*

*II - a pecuária;*

*III - a extração e a exploração vegetal e animal;*

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

*V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)*

Tal dispositivo foi reproduzido no RIR/1999 alterou a disposição apenas para mencionar o seu artigo 58, que prevê:

*Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):*

*I - a agricultura;*

*II - a pecuária;*

*III - a extração e a exploração vegetal e animal;*

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

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

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

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

Lembro que o conceito amplo de atividade rural prestigiado pela Lei nº 8.023/1990 contempla a "exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais" (inciso IV, do art. 2º). Ocorre que, como consta do Relatório Fiscal, **o abate descaracteriza a avicultura e suinocultura.**

Ressalto que a **avicultura** é prevista no código de atividades do IBGE dentro da Seção A, Divisão 01, Grupo 015, Classe 0155-5, Subitem 0155-5/01:

<i>Seção</i>	<i>A</i>	<i>Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura</i>
<i>Divisão</i>	<i>01</i>	<i>Agricultura, Pecuária e serviços relacionados</i>
<i>Grupo</i>	<i>015</i>	<i>Pecuária</i>
<i>Classe</i>	<i>0155</i>	<i>Criação de aves</i>
<i>Subclasse</i>	<i>0155-5/01</i>	<i>Criação de frangos para corte</i>

*Notas Explicativas:*

*Esta subclasse compreende:*

*- a criação de frangos para corte*

**Esta subclasse não compreende:**

*- a produção de pintos de 1 dia (0155-5/02)*

*- a criação de outros galináceos, exceto para corte (0155-5/03)*

*- a produção de ovos de galinha (0155-5/05)*

*- **o abate de aves** (1012-1/01)*

*- a preparação de produtos de carne (1013-9/01)*

*- a preparação de subprodutos do abate (1013-9/02) (grifo nosso)*

A **suinocultura** é prevista no código de atividades do IBGE dentro da Seção A, Divisão 01, Grupo 015, Classe 0154-7, Subitem 0154-7/00:

<i>Seção</i>	<i>A</i>	<i>Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura</i>
<i>Divisão</i>	<i>01</i>	<i>Agricultura, Pecuária e serviços relacionados</i>
<i>Grupo</i>	<i>015</i>	<i>Pecuária</i>
<i>Classe</i>	<i>0154</i>	<i>Criação de suínos</i>
<i>Subclasse</i>	<i>0154-7/00</i>	<i>Criação de suínos</i>

*Notas Explicativas:*

*Esta subclasse compreende:*

*- a criação de suínos para carne e banha*

*Esta subclasse compreende também:*

*- a produção de sêmen de suínos*

*Esta subclasse não compreende:*

*- o abate de suínos em frigoríficos (1012-1/03)*

*- o abate de suínos em matadouros (1012-1/04)*

*- a preparação de produtos de carne, banha e salsicharia (1013-9/01)*

*- a preparação de subprodutos do abate (1013-9/02)*

*- o curtimento e outras preparações do couro (1510-6/00) (grifo nosso)*

As atividades do contribuinte, portanto, não se amoldam à atividade de avicultura e suinocultura, como definidos pelo IBGE e pelo inciso IV, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1995.

O contribuinte ainda não se amolda à previsão do artigo V, do artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990, que prevê

*Art. 2º Considera-se atividade rural: (...)*

*V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.*

Não entendo que seja determinante a utilização de equipamentos de alta tecnologia, como também expresso no acórdão paradigma (1402-00.271):

*Pois bem. Conquanto a utilização de equipamentos de alta tecnologia essa matéria já foi por algumas vezes enfrentada neste Conselho que firmou entendimentos diversos, a exemplo dos acórdãos 105-13579, de 21/08/2001, já citado na decisão da DRJ, e o acórdão nº 107-09548, proferido na assentada de 12/11/2008, este último assim ementado:*

*ATIVIDADE RURAL – COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE – EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA - A lei prevê como condicio juris para a caracterização da atividade como rural, a transformação de produtos, como os da exploração de avicultura, feita pelo próprio criador, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.*

*Não caracteriza emprego de equipamentos inusuais, o fato de se usarem equipamentos de alta tecnologia, que implicam ganho de produção em escala. A utilização de equipamentos de elevada tecnologia, pelo criador de aves, na atividade de transformação, sem que haja alteração na composição e nas características do produto in natura, não tem o condão de desvirtuar o pressuposto legal para configuração de atividade rural. Tal exegese se extrai da interpretação finalística e funcional do preceito, bem como de interpretação histórico-evolutiva. (grifei)*

*A meu ver, o entendimento adotado no acórdão nº 107-09548 não merece reparos, isso porque inexiste contradição entre evolução tecnológica e produção agropecuária, pelo contrário, somente esse desenvolvimento pode garantir alimentos em quantidade e qualidade para toda a população.*

*A Lei não determina o uso de equipamentos rudimentares no beneficiamento da produção agropecuária, e sim utensílios usualmente empregados na atividade. Ora, hoje temos máquinas de alta tecnologia utilizadas desde o plantio, colheita e preparo de grãos (a exemplo de colheitadeiras com GPS e computador de bordo). Na retirada do leite das vacas temos ordenhadeiras totalmente automatizadas, e assim por diante.*

De toda sorte, o inciso V exige - para caracterização de atividade como rural com transformação de produtos agrícolas ou pecuários, que seja utilizada matéria prima produzida na área rural explorada. Definitivamente não é o caso do contribuinte, como explicita o Relatório Fiscal:

*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. (...)*

*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. (...)*

**Diante disso, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa