



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

Processo n° 13897.000840/2002-47
Recurso n° 134.475 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-01.234 – 1ª Turma**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria PAF - CONSULTA - EFEITOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANGOSUL S.A. AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1994, 1995, 1996

Ementa:

CONSULTA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. DISPOSITIVOS REVOGADOS. EFEITOS. CESSAÇÃO.

A consulta produz efeitos sobre a aplicação de dispositivos determinados da legislação tributária aos fatos descritos pelo consulente (inteligência do art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972), os quais cessam após a revogação dos normativos que embasaram a decisão da autoridade administrativa.

A questão dos autos, tal como posta na consulta, perdeu seu objeto com a revogação expressa dos Decretos-leis nº 902/1969 e nº 1.382/1974 pela Lei nº 8.023/1990, a qual instituiu novas condições para o gozo do benefício fiscal concedido à atividade rural.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1994, 1995, 1996

Ementa:

ATIVIDADE RURAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para efeitos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, não se caracteriza como atividade rural, definida pelo art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, o abate, resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem de aves, realizados com a utilização de equipamentos e maquinários automatizados, não usualmente empregados pelos criadores nas atividades rurais.

Não caracterizada a atividade rural, contemplada com o benefício fiscal da Lei nº 8.023/1990, o resultado da atividade deve ser tributado de acordo com as regras válidas para as pessoas jurídicas que desenvolvem atividades não incentivadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Karem Jureidini Dias e Alberto Pinto Souza Júnior, votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Valmar Fonsêca de Menezes, João Carlos de Lima Júnior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente).

Relatório

Com fundamento no art. 5º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RISRF), aprovado pela Portaria MF nº 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face do acórdão nº 101-94.540, de 14.04.2004, proferido pela e. Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselhos de Contribuintes.

Trata-se de lançamento de IRPJ relativo aos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, originado na apuração incorreta da base de cálculo do imposto, decorrentes:

a) de ajustes (adições e exclusões) indevidos na determinação do Lucro Real relativamente ao lucro da exploração da atividade rural incentivada, em razão de a fiscalização não considerar as atividades da contribuinte como rurais;

b) da inclusão indevida de variações monetárias ativas e passivas nos ajustes do excesso de receita financeira em relação às despesas financeiras, na apuração do Lucro da Exploração relativo à isenção decorrente do Programa BEFIEX.

A fiscalização destaca que a Contribuinte havia promovido processo de consulta junto à Divisão de Tributação (DISIT) da 10ª Região Fiscal, obtendo a decisão nº 078, de 15/07/1987, caracterizando sua atividade como rural.

Segundo a acusação (Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 28-47), até o ano de 1990, as disposições pertinentes à matéria eram as do Decreto-lei nº 1.382/1974. Tais disposições tratavam como atividades sujeitas à alíquota especial de 6% aquelas das indústrias extrativas vegetais e animais, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos. Todavia, após a edição da Lei nº 8.023/1990, a consulta realizada pela Contribuinte não mais produziria efeitos, em face da alteração da base legal, com a revogação expressa dos arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-lei nº 1.382/1974.

A Contribuinte impugnou o lançamento alegando, em síntese, que sua atividade deve ser caracterizada como “rural” e que a fiscalização não considerou os efeitos da consulta, solucionada pela SRRF/10^a, a seu favor. No que se refere ao lucro da exploração, afirmou que as variações monetárias ativas e passivas advinham da atividade rural em contratos de câmbio, logo sua origem não poderia ser considerada estranha aos seus negócios, devendo fazer parte do lucro da exploração.

A DRJ Porto Alegre julgou o lançamento procedente em parte, conforme Acórdão nº 418, de 10.07.2001, considerando que a atividade desempenhada pela Contribuinte não era “rural”, nos termos do art. 2º, inciso IV da Lei nº 8.023/1990 e que as variações monetárias ativas e passivas não poderiam ser admitidas na apuração do resultado em desacordo com o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977. A decisão restou assim ementada, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/1993 a 01/01/1995

ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

A partir da Lei nº 8.023/1990, a utilização de procedimentos industriais nas atividades de exploração de avicultura ou na transformação de produtos agrícolas e pecuários deixou de fazer jus aos benefícios fiscais concedidos no IRPJ para a atividade rural.

ATIVIDADE RURAL. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS.

Havendo parcela de receita que se enquadre como atividade rural, esta deve ser reconhecida para fins de aproveitamento de benefício fiscal correspondente a ela, conforme reconhecido em diligência posterior ao lançamento.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS.

A legislação aplicável à apuração do lucro da exploração não considera no rol das receitas e despesas financeiras as variações monetárias ativas e passivas; impossível a aceitação pelo fisco de sua utilização nessa apuração.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. APROVEITAMENTO DOS EXERCÍCIOS ANTERIORES.

É de se aceitar a compensação de prejuízos decorrentes da mesma atividade de fato desenvolvida pela contribuinte em períodos anteriores, conforme reconhecido pela fiscalização em diligência realizada.

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

Não se aceita perícia para apuração de dados que não são controversos e procedência da aplicação da legislação, atividade do julgador de primeira instância.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Sobreveio o recurso voluntário, requerendo a contribuinte a realização de perícia. Sustentou a Contribuinte que i) a autoridade administrativa negou-lhe direito alicerçado em decisão de processo de consulta, que refletiria o posicionamento da atual legislação (Lei nº 8.023/1990); ii) sua atividade se enquadra no inciso V, do art. 2º, da referida Lei, a qual teria ampliado o benefício da tributação especial das atividades rurais e que iii) não há determinação legal que imponha a exclusão de sua atividade como rural, pelo emprego de equipamentos industriais. Quanto ao lucro da exploração, reiterou o fato de desempenhar atividade rural, alegando ausência de fundamentação legal para o entendimento do fisco.

A e. Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu, por maioria de votos, vencido inclusive o relator, dar provimento ao recurso, reconhecendo o vínculo da Administração em relação à resposta dada em processo consulta formulada pela Contribuinte. A decisão foi assim ementada, *verbis*:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSULTA. EFEITOS.

A resposta dada à consulta vincula a administração até que venha de ser alterada. Inviável à Administração Pública negar validade ao procedimento do contribuinte, quando em conformidade com a orientação recebida, resultante de resposta fornecida em consulta anteriormente formulada. Vindo a ocorrer alteração do entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta, a nova orientação irá atingir tão-somente os fatos ocorridos após a publicação do ato na imprensa oficial ou à ciência dada ao consulente, exceto na hipótese de a nova orientação lhe for mais favorável. No caso, esta alcançará, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Recurso conhecido e provido.”

A Câmara *a quo* afastou a exigência, ao argumento, em síntese, de que: i) “o abate de aves, seu resfriamento, o corte e a embalagem, não têm sua caracterização como atividade rural, vinculada ou da dependência do número de animais sacrificados; ii) nada existe no texto legal que autorize a interpretação restritiva dada à regra jurídica sob análise; e iii) não é a produção em maior ou menor escala, muito menos a substituição da mão-de-obra por métodos mais modernos de abate, despojamento, corte, resfriamento e embalagem das aves abatidas, que têm o condão de dar classificação à atividade industrial.

Em 08/07/2004, o ilustre Relator apresentou embargos de declaração em face do referido acórdão. Consignou que a decisão foi omissa, nos termos do voto vencedor do ilustre Redator designado, ao não contemplar o exame da matéria relativa às variações monetárias ativas e passivas, consideradas na determinação do lucro da exploração.

O Colegiado, retomando o julgamento na sessão plenária de 10/11/2004, proferiu o Acórdão nº 101-94.762 (fls. 629-632) que, por unanimidade de votos, acolheu os embargos para retificar a decisão anterior, negando provimento ao recurso, quanto a esta matéria. Adotou os fundamentos da decisão do ilustre Relator, mantendo-se a decisão de primeira instância que não admitiu o cômputo das variações monetárias na determinação do lucro da exploração.

A Fazenda Nacional insurge-se em seu especial contra a parte do acórdão que lhe foi desfavorável (caracterização da atividade da Contribuinte como “rural”), sustentando, em síntese que: i) a respeito dos efeitos temporais da consulta, no presente caso, houve manifesta modificação legislativa posterior, sendo que os fatos geradores alcançados pela autuação ocorreram após a consulta e após a alteração legislativa; e que ii) com a Lei nº 8.023/1990 foi excluído o termo “indústria” quando do tratamento da exploração vegetal e animal, não podendo mais a Contribuinte gozar do referido benefício fiscal.

O recurso especial teve seu seguimento determinado pelo Presidente da e. Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme o Despacho PRESI nº 101-0.043, de 25/04/2005, (fls. 642).

Intimada, a Contribuinte apresenta suas contrarrazões (fls. 648-666), onde pugna pela manutenção a decisão recorrida, repisando a argumentação tecida desde a fase impugnatória.

É o relatório no essencial.

Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A questão submetida à apreciação deste Colegiado cinge-se em saber se houve contrariedade à lei no que tange aos efeitos da consulta formulada pela contribuinte acerca do alcance dos benefícios fiscais da Lei nº 8.023/1990.

Conforme relatado acima, a Contribuinte formulou consulta em 25/06/1987 (Processo nº 13053.000034/87-2), junto à Divisão de Tributação (DISIT) da 10ª Região Fiscal, obtendo a decisão nº 078, de 15/07/1987, caracterizando a atividade desenvolvida pela autuada (avicultura, abate, resfriamento e embalagem de aves de sua produção, objetivando a colocação do produto “in natura” no mercado) como “atividade rural”, de acordo com a legislação então vigente.

A e. Câmara *a quo*, deu provimento ao recurso voluntário firmando o entendimento de que “a resposta dada à consulta vincula a administração até que venha de ser alterada.” E, que não procede o lançamento por ser “inviável à Administração Pública negar validade ao procedimento do contribuinte, quando em conformidade com a orientação recebida, resultante de resposta fornecida em consulta anteriormente formulada.”

A Fazenda Nacional sustenta no seu recurso que, com o advento da Lei nº 8.023/1990, os Decretos-leis nº 902/1969 e nº 1.382/1974, abaixo transcritos, tiveram seu conteúdo revogado (art. 23), passando a ser considerada “atividade rural”, no que interessa a este caso, a “*extração e a exploração animal e vegetal, exploração da avicultura e 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” (incisos III, IV e V, do art. 2º).

Entendo que assiste razão à recorrente Fazenda Nacional, pelas razões que passo a expor.

À época da consulta, vigia os seguintes dispositivos acerca da matéria:

Decreto-lei nº 902/1969:

*“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 as 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.*

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

Decreto-lei nº 1.382/1974:

*“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.*

Parágrafo único. Não estarão sujeitos à tributação prevista no artigo 11 do Decreto-lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, os lucros e dividendos distribuídos pelas empresas referidas neste artigo.

*Art. 3º **O regime tributário instituído no artigo 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.

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

(...)” (destacou-se)

Com base nestes dispositivos, poderiam gozar do regime tributário favorecido as empresas constituídas para a exploração agrícola ou pastoril e **indústrias extrativas vegetal e animal**, excluindo-se aquelas de **transformação** de seus produtos e subprodutos.

A partir de 1990, a tributação das empresas de atividade rural passou a reger-se pela Lei nº 8.023/1990 que, inaugurando nova disciplina tributária para a atividade rural, estabeleceu, *verbis*:

“Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990 (redação original)

Conversão da Medida Provisória nº 167, de 1990.

Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências.

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

*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.*

(...)” (destacou-se)

Da leitura dos dispositivos supra transcritos, vê-se que, na vigência dos Decretos-lei nº 902/69 e nº 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.**

Contudo, com o novo regramento fixado pela Lei nº 8.023/1990, apesar de ampliado o conceito de “atividade rural”, com a inclusão de novas atividades como a exploração da avicultura, cunicultura, etc., foram delimitados os meios pelos quais passou a ser admitida a transformação dos produtos agrícolas ou pecuários. Desde o novo diploma, a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura* **abrange somente as atividades não configuradoras de procedimento industrial** feitas pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Da consulta em matéria tributária e seus efeitos

A e. Primeira Câmara entendeu que permaneciam aplicáveis à atividade da Contribuinte, ainda hoje, na vigência de lei posterior, os efeitos da consulta a que se refere os presentes autos. Assim, exsurge como preliminar a apreciação dos efeitos da consulta formulada pela Contribuinte (Processo nº 13053.000034/87-28), cuja solução (Decisão DISIT/10ª Região Fiscal nº 078, de 15/07/1987), foi no sentido de que sua atividade é “rural” e não industrial.

A consulta em “matéria tributária” tem por objetivo buscar junto às autoridades fiscais a correta “aplicação da legislação tributária” em relação a “**fato determinado**” (Decreto nº 70.235/1972, art. 46, *caput*). Por isso, na consulta não se pode tomar isoladamente os fatos nela descritos e tampouco o normativo interpretado. Na consulta, os fatos são descritos e apresentados pelo consulente, não cabendo à autoridade fiscal examiná-los *in loco*.

Pois bem, se na consulta a Contribuinte consigna que desenvolvia a atividade de “*abate exclusivamente de 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*” (fls. 652), foi com base nestes fatos que os normativos vigentes à época foram interpretados.

E não poderia ser diferente.

A consulta foi formulada na vigência dos Decretos-leis nº 902/1969 e nº 1.382/1974, que concediam benefícios fiscais à atividade rural. Portanto, a resposta obtida destinou-se a esclarecer a relação entre os fatos descritos e aqueles determinados incentivos fiscais. Não poderia, a resposta à consulta dispor que aqueles mesmos fatos teriam, no futuro, o mesmo significado para o Direito. Um determinado fato pode ser qualificado pelo Direito, hoje, como atividade rural e, amanhã, de forma diversa, pois a qualificação jurídica de um fato é sempre dada pela lei. Portanto, a atividade rural não possui uma natureza própria frente ao direito, mas, sim, aquela que o legislador, em dado momento, lhe atribui.

Isso ocorre tanto com o conceito de “atividade rural” como o de “transformação”, termos empregados nos dispositivos citados. Estes são conceitos que podem ser livremente alterados pelo legislador, sem que este esteja vinculado ao intérprete. Caso fosse o contrário, se concederia ao simples intérprete poder maior que o do legislador, pois, ainda que o este alterasse o conteúdo da lei, ela não poderia ser aplicada ao caso em que tivesse sido formulada, a qualquer tempo pretérito, uma resposta a consulta em sentido diverso.

In casu, embora a autoridade fiscal consultada haver entendido, à luz dos normativos vigentes, que “abater aves, resfriar, congelar, despojar cortar e embalar”, em 1987, era atividade rural, não afirmou, contudo, que essa atividade não poderia ser, ou não estava sendo exercida mediante “processo industrial”, terminologia empregada pela legislação posterior.

Esta peculiaridade da resposta possui relação com a legislação que rege o processo de consulta e se destina, precisamente, a evitar que se extrapolem os seus resultados para casos não previstos pela autoridade fiscal, na época em que foi consultada.

Com efeito, os Decretos-leis nº 902/1969 e nº 1.382/74, que reduziram a incidência do IRPJ para a atividade rural, não contrapunham “atividade rural” e “atividade industrial”. Estavam excluídos do benefício fiscal, a pessoa jurídica que realizasse “transformação”, uma das atividades consideradas como industriais pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Tomar o termo “transformação” por “atividade industrial”, significaria tomar a parte pelo todo, procedimento vedado ao intérprete.

De fato, os dispositivos revogados excluía expressamente do conceito de atividade rural, pelas empresas, **as atividades de transformação de seus produtos ou subprodutos**, enquanto que a Lei nº 8.023/1990, **não mais restringiu**, para efeito do conceito de atividade rural, **a transformação** de produtos agrícolas ou pecuários, **desde que não alteradas a composição e as características do produto *in natura* e não configurasse 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.**

À época, as autoridades consultadas consideraram corretamente que o exercício da “atividade industrial” (o todo) não estava vedada pela legislação de incentivos fiscais, caso a atividade desenvolvida **não implicasse na “transformação”** (parte) dos produtos ou subprodutos. Portanto, há que se reconhecer que: i) a resposta concedida à consulta está correta, pois emanada à luz da interpretação escoreta das normas vigentes; e, ii) **a legislação revogada e a ora em vigor tratam de realidades distintas.**

Não é o caso, pois, de analisar se uma restrição era mais ou menos extensa que a outra, mas de reconhecer que elas são diversas. Assim, tendo em conta que a consulta só produz efeitos sobre a aplicação **de determinada legislação** aos fatos, conforme disposto no art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972, essa questão, tal como estava posta na consulta, desapareceu do mundo jurídico com a revogação da legislação acima referida, pois, **à época dos fatos geradores de que trata este processo, o requisito para o gozo dos benefícios fiscais, nessa atividade, passou a ser outro.**

Por tais razões, considero que a atividade desenvolvida pela recorrente há de ser avaliada segundo os normativos vigentes na data do fato gerador. Desse modo, a exigência **de que tratam os presentes autos está fora do alcance dos efeitos daquela solução de consulta,**

uma vez que: i) a decisão não abriga a nova situação de direito, instaurada com a Lei nº 8.023/1990; e. ii) a autuação refere-se aos anos-calendários 1993 a 1995, na vigência da nova disciplina dos incentivos à atividade rural.

Da caracterização da atividade da Contribuinte

Pelas razões que passo a expor, entendo que a Contribuinte não desenvolve “atividade rural”, nos termos definidos pela Lei nº 8.023/1990.

De plano, deve-se consignar, na esteira das conclusões do tópico anterior sobre os efeitos da consulta em matéria tributária, que, de fato, houve mudança no enquadramento legal da situação. Neste sentido, também foram as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 153), *verbis*:

“(…)

58. Agora, o art. 2º do referido diploma (Lei nº 8.023/90) não inclui a atividade industrial extrativa vegetal ou animal entre as atividades rurais, mesmo admitindo a transformação de produtos agrícolas e pecuários, sendo expresso, no inciso V, o afastamento de atividade que "configure procedimento industrial", ainda que haja alguma forma de transformação. Não se pode interpretar que a exclusão da palavra indústria (utilizada na legislação anterior), ao referir-se à extração vegetal e animal, seja inócua.

59. **A nova lei aumentou o leque de atividades consideradas rurais, por um lado, mas, por outro, afastou procedimentos industriais deste leque**, o que ficou claramente expresso no inciso V.” (destacou-se)

Destarte, com a nova lei, não fazem mais jus ao benefício da atividade rural, as empresas constituídas para a exploração agrícola ou pastoril e as **indústrias extrativas vegetal e animal**, ante a supressão destes termos na Lei nº 8.023/1990. Contudo, houve ampliação do conceito de atividade rural. Além das atividades específicas da agricultura e da pecuária, passaram a beneficiar-se como atividade rural outras culturas animais como a apicultura, avicultura, suinocultura, etc, bem como **as atividades de transformação destes produtos, desde que não alteradas a composição e as características do produto *in natura* e não configurado procedimento industrial**.

Há que se ressaltar também que a lei nova (na redação vigente até 1995), ao ampliar o conceito de atividade rural e incluir expressamente a avicultura como decorrente da atividade rural (art. 2º, inciso IV), **não incluiu** no conceito de atividade rural **a transformação dos produtos avícolas**, conforme o fez para os **agrícolas e pecuários**, nas hipóteses em que não são alteradas a composição e as características do produto *in natura*, e não configure procedimento industrial (inciso V).

A conclusão inicial é que a exploração da atividade “avicultura” prevista na Lei nº 8.023/1990 (redação original), tida como atividade incentivada, foi restringida tão-somente à criação e comércio de aves, vivas ou abatidas pelo próprio criador, de forma rudimentar, sem a utilização de máquinas, equipamentos e utensílios industriais.

Este entendimento está coerente com o disposto no art. 17, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que veio alterar o inciso V, art. 2º, da Lei nº 8.023/1990, para

incluir, além da atividade de agricultura e pecuária, **as demais atividades rurais** enumeradas nos incisos I a IV do referido artigo, ali incluída a atividade da avicultura. A partir de 1996 passou, então, a ser admitida a transformação de produtos avícolas, desde que *não sejam alteradas a composição e as características do produtos 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.*

No caso dos presentes autos, os fatos geradores abrangidos pelo procedimento de fiscalização ocorreram nos anos-calendários de 1993 a 1995, portanto, antes da vigência da nova redação do aludido dispositivo, o que implica admitir que a atividade realizada pela Contribuinte, passível de ser abrangida pelo benefício fiscal da Lei nº 8.023/1990, restringe-se somente à “criação de aves” em suas granjas (avicultura, inciso IV), restando excluídas, desta forma, as atividades de abate, resfriamento, congelamento, despojamento, corte e embalagem das aves abatidas.

Ainda que se considere suficiente este argumento para dar provimento ao recurso especial da Fazenda, cumpre também analisar as atividades da Contribuinte à luz do inciso V, a qual contempla como “atividade rural” a “transformação” de produtos oriundos da atividade.

Com a introdução da “transformação” de produtos decorrentes da atividade rural, antes não abrangida pela definição legal de “atividade rural”, o novo disciplinamento ampliou o rol das atividades alcançadas pelo benefício fiscal. No entanto, a “transformação de produtos rurais, deve atender a determinadas condições, destacando-se dentre elas: i) que “não possa ser configurada como procedimento industrial” e que a mesma deve ser “realizada pelo próprio agricultor ou criador” com “equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais”, (redação vigente à época dos fatos), *verbis*:

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.” (destacou-se)

De início, cumpre observar que o conceito de “transformação”, entendido como uma das formas de “industrialização”, amplamente disciplinada pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), foi claramente restringido **para os fins tratados pela referida Lei nº 8.023/1990**. Neste mesmo sentido, o emprego pelo legislador da expressão “procedimento industrial” não implicou na estrutura do conceito das operações de “industrialização”, conforme definidas pela legislação do IPI.

Como corolário desta constatação, pode-se afirmar que é nitidamente distinta a qualificação jurídica de “industrialização”, terminologia empregada originalmente pela legislação do IPI, daquela atribuída a expressão “procedimento industrial”, utilizada pelo dispositivo legal ora em análise. Com efeito, gravitam em órbitas diferentes os conceitos de “industrialização” e “procedimento industrial”, restando impossibilitada qualquer aproximação de seus significados jurídicos.

O Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, caracteriza “industrialização” como sendo qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único). Para os fins daquele imposto, são estabelecidas as características e modalidades de operações que são consideradas pelo legislador como operações de “industrialização”, quais sejam: a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e a recuperação ou recondicionamento, *verbis*:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.” (destacou-se)

Segundo a legislação daquele imposto, o simples acondicionamento e disponibilização do produto para consumo já caracteriza operação de “industrialização”, sem que se possa afirmar, contudo, que a empresa que realizou a operação seja um estabelecimento industrial.

Ressalta-se que, para caracterizar a “operação de industrialização”, para fins do IPI, não importa a escala da produção (se artesanal, doméstica ou industrial), tampouco o processo utilizado ou os equipamentos empregados, mas as características essenciais da operação, as quais permitem afirmar que o produto foi objeto de transformação, beneficiamento, acondicionamento, recondicionamento, etc. (inteligência do parágrafo único, art. 4º, acima transcrito).

Tal critério, entretanto, não foi o adotado pela Lei nº 8.023/1990.

Esta, por sua vez, optou por considerar, para os seus fins, o caráter e a expressão econômica do **“processo de produção” empregado pelo produtor ou criador** e não a essência da **“operação de industrialização”**, neste caso, abarcada parcialmente pela modalidade de **“transformação”**.

O emprego da expressão **“procedimento industrial”** de forma excludente denota claramente que o benefício fiscal **não alcança as atividades realizadas em larga escala de produção, com processos automatizados e equipamentos sofisticados**. Ao contrário, porém, se restringe àquelas **atividades realizadas de forma rudimentar ou simplificada, com reduzida expressão econômica**, e que efetivamente não configuram **“procedimento industrial”**, o qual implica a automação de processos produtivos e a produção em larga escala.

Por outras palavras, o legislador, ao **excluir** das hipóteses de **“transformação”** abrangidas pelo benefício fiscal aquelas **não realizadas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais**, apoiou-se no caráter rudimentar dos meios empregados na **“transformação”** dos produtos, passando a ter relevância, para fins de caracterizar a atividade como **“rural”**, a **não sofisticação dos equipamentos utilizados e a diminuta escala da produção**.

O contexto econômico, caracterizado à época da vigência dos Decretos-leis nº 902/1969 e nº 1.382/1974, evidenciava a clara intenção governamental de incentivar a atividade rural. Importante frisar que este escopo não foi alterado com o novo disciplinamento, introduzido pela referida Lei nº 8.023/1990. Ao contrário, porém, o favorecimento da atividade rural, foi, de certa forma, ampliado e passou a contemplar as hipóteses de **“transformação”** de produtos rurais, antes não beneficiadas, excluindo-se contudo, os incentivos concedidos àqueles que utilizavam procedimentos não rudimentares, mas tipicamente industriais.

Neste sentido, com o novo diploma legal não gozam do benefício fiscal aqueles cuja atividade configura **“procedimento industrial”**, assim entendido os empreendimentos que sejam intensivos em capital, utilizem equipamentos e maquinários de automação de processos de produção e sejam responsáveis pela produção em larga escala, destinada a atender mercados maiores, de projeção regional ou nacional.

Assim, por opção legislativa, e em razão destas características econômicas, mais relacionadas ao porte do empreendimento e à sofisticação tecnológica dos processos de produção, o benefício fiscal da atividade rural não contempla os contribuintes que, apesar de realizarem a **“transformação”** de produtos rurais, se utilizam de **“procedimento industrial”** com equipamentos e utensílios não usuais na atividade rural.

Entendeu o legislador que tais contribuintes não poderiam fazer jus ao benefício fiscal da atividade rural, por se equipararem às indústrias dos demais setores, em relação aos equipamentos empregados e à escala de produção. A extensão do benefício a estes empreendimentos redundaria numa indesejada violação dos vetores constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, os quais norteiam a incidência do Imposto sobre a Renda.

O fato de industrializarem produtos oriundos da atividade rural não lhes assegura os mesmos benefícios concedidos àquela atividade, porquanto sua atividade

“industrial” possui o caráter de empreendimentos de maior expressão econômica, não carecendo do favor fiscal concedido pela referida lei.

Pois bem, tecidas estas premissas, cumpre agora analisar se, nos caso dos presentes autos, na atividade exercida pela Contribuinte, restam atendidas as condições dispostas no aludido inciso V, do art. 2º, da Lei nº 8.023/1990, quais sejam:

- a) não sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*;
- b) a transformação não configure procedimento industrial;
- c) a transformação seja efetivada pelo próprio criador;
- d) sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural; e
- e) seja utilizada exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a subsunção das atividades desenvolvidas pela Contribuinte à definição legal fixada para a “atividade rural” implica analisar a restrição imposta quanto à i) “transformação que não configure procedimento industrial” e quanto à ii) “utilização de equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural”.

Conforme relata a autoridade fiscal (fls. 32), a Contribuinte é uma das maiores empresas do ramo, com exportações para mais de vinte países, e com moderno parque industrial instalado. No processo produtivo, se utiliza de um número expressivo de máquinas e equipamentos de automação do processo de produção, e que até podem ser utilizados por empresas menores do mesmo ramo, mas que seguramente não são utilizados pelo produtor rural que abate frangos em menor escala. A fiscalização relata ainda que identificou equipamentos sofisticados que estão longe de serem utilizados pelo produtor rural no abate de aves.

In casu, a fiscalização logrou demonstrar que a atividade exercida pela contribuinte não pode ser tida como “rural” em razão de realizar processo produtivo tipicamente industrializado, mediante a utilização de máquinas e equipamentos que, usualmente, não são utilizados pelo criador das aves, como previu o legislador. Restou, cabalmente demonstrado pela acusação, o efetivo emprego de “procedimento industrial” (item b, acima), como também a “utilização de equipamentos e utensílios que não são usualmente empregados na atividade rural” (item d, acima).

Ademais, compulsando-se aos autos, verifica-se que a criação das aves abatidas pela Contribuinte é feita por diversos avicultores, sob a forma de parceria rural avícola, conforme modelo de contrato às fls. 146/152. A Contribuinte fornece aos avicultores os lotes de pintos, ração e medicamentos necessários para o desenvolvimento das aves, e estes, se comprometem a entregar as aves criadas para abate, tendo direito a uma participação nos resultados, de acordo com o desempenho apresentado em cada lote, ou seja, a Contribuinte compra o quinhão do criador, pela performance apresentada naquele lote.

Isso demonstra que a atividade desenvolvida pela Contribuinte não deve caracterizar-se como “rural”, porquanto, não atende à condição do aludido inciso V, o qual estabelece que a atividade de transformação de produtos rurais *deve ser exercida pelo próprio produtor ou criador*. Ou seja, a Contribuinte, ao proceder ao abate de aves criadas por vários avicultores em regime de parceria, realiza atividade em larga escala, a que abrange aves de outros criadores, não cumprindo assim, o requisito da norma que restringe o benefício fiscal aos produtores e criadores, apenas.

Por outras palavras, ainda que a Contribuinte desenvolva atividade de “transformação” de seus produtos, não pode ser caracterizada como “atividade rural” por não restar atendido o requisito de processar sua própria produção (item c, acima).

Conforme os relatos e documentos constantes dos autos, restou evidenciado que a atividade exercida pela Contribuinte não pode ser tida como “rural”, nos exatos termos definidos pela Lei nº 8.023/1990, mormente pelas restrições de que trata o inciso V, do art. 2º da aludida lei. Por estas razões, a Contribuinte está sujeita ao regime geral de tributação do Imposto sobre a Renda, aplicável às atividades não incentivadas.

Por fim, faz-se necessário comentar outras constatações relevantes constantes dos autos. Apesar de não constituírem fundamento para a conclusão de que a Contribuinte não está albergada pela lei concessiva do benefício da atividade rural, contribuem para elucidar o caráter essencial da atividade por ela exercida, bem como a real dimensão econômica de seu empreendimento.

A Contribuinte em outras situações, perante órgãos administrativos, se qualifica como “estabelecimento industrial”. Conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 34), a Contribuinte há tempo vem requerendo junto a Secretaria da Receita Federal pedido de ressarcimento de créditos de IPI, referente à aquisição de mercadorias e material de embalagens, por considerar-se estabelecimento industrial fabricante de produto não tributado.

Entendimento semelhante é externado pela Recorrente, por ocasião do Recurso Voluntário interposto perante o Conselho de Contribuintes, no Processo nº 13053.000047/94-07 (matéria ITR. e CONTAG), no qual se qualifica como sendo sua atividade voltada "*para o beneficiamento de produtos avícolas, tarefa essa de industrialização e jamais rural*".

Neste mesmo sentido, alega também naquele processo que seus empregados estão vinculados ao sistema geral da Previdência Social, *ex vi* do art. 7º, caput da Constituição Federal/88, e que seus sindicatos são também urbanos, quais sejam, o dos Trabalhadores das Indústrias de Alimentação e Técnicos Agrícolas de Nível Médio do RS, conforme se verifica à fls. 35 dos presentes autos.

A fiscalização ressalta que, de um lado, em um determinado processo, a Contribuinte se declara como estabelecimento industrial perante o mesmo órgão julgador para fazer jus aos benefícios decorrentes de crédito de IPI na exportação, como também para eximir-se do pagamento do ITR, e de outro lado, em outro processo, que exige tributos com base na atividade industrial anteriormente declarada, contraditoriamente afirma que exerce “atividade rural”, desta feita com a finalidade de se beneficiar dos incentivos oferecidos para este tipo de atividade.

Hoje, é compreensível que as sociedades empresárias, que atuam em mercados internacionais de forte concorrência, devam buscar a menor incidência de impostos sobre seus produtos, como forma de manterem-se competitivas. No entanto, a busca pela menor carga fiscal deve ser feita dentro dos limites da lei. É incoerente a tentativa da Contribuinte de qualificar sua atividade, conforme sua conveniência, ora como indústria, para obter benefícios deste setor e, ora como produtor rural, para gozar dos benefícios a este destinados. Tais constatações, externas ao processo, corroboram a compreensão formada acerca da real dimensão da atividade exercida pela Contribuinte, infirmo a tese sustentada em suas contrarrazões.

O que restou comprovando nos autos, afinal, foi que a Contribuinte não desenvolve “atividade rural”, não se subsumindo ao disposto na lei concessiva do benefício fiscal em tela. Dada a dimensão de sua produção, voltada para os mercados interno e externo, a Contribuinte processa aves criadas por diversos avicultores e efetivamente emprega “procedimento industrial” com o “uso de máquinas e equipamentos não usualmente empregados na atividade rural”, não fazendo jus, assim, ao benefício da atividade rural.

Não restando, portanto, caracterizado o exercício da “atividade rural” contemplada com o favorecimento da Lei nº 8.023/1990, **o resultado apurado pela contribuinte nos anos de 1993 a 1995 deve ser tributado de acordo com as regras válidas para as pessoas jurídicas que desenvolvem atividades não incentivadas.**

Por tais fundamentos, entendo que deva ser reformada a decisão da e. Câmara *a quo*, consubstanciada no Acórdão nº 101-94.540, de 14.04.2004, integrado pelo Acórdão nº 101-94.762, de 10.11.2004, proferido em sede de embargos de declaração, para se restabelecer as exigências fiscais de que tratam os presentes autos.

Assim, direciono meu voto no sentido de CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator