



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de ...22 outubro de 19 80...

ACORDÃO Nº 101-71.902

Recurso nº - 82.114 - IRPJ - EX: de 1975

Recorrente INCA REBRACE REFLORESTAMENTO DO BRASIL CENTRAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GOIÂNIA (GO).

EMPRESAS AGRÍCOLAS - As receitas auferidas pelas reflorestadoras, em razão do reflorestamento das terceiros ou como administradoras dos projetos de florestamento e/ou reflorestamento não gozam do benefício da alíquota reduzida estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.382, de 26.12.74, para as atividades próprias de exploração agrícola ou pastoril. Natureza das atividades por ela desempenhadas e das receitas por ela auferidas; a quem é dirigido o benefício fiscal; ou tras considerações sobre a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INCA REBRACE REFLORESTAMENTO DO BRASIL CENTRAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raul Pimentel (Relator), Francisco de Assis Miranda e Agostinho Serrano Filho. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro Amador Outereiro Fernández.

Sala das Sessões (DE), em 22 de outubro de 1980

AMADOR OUTEREIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

VISTO EM
SESSÃO DE:

4 DEZ 1980

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE) e FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0120/051.379/77

RECURSO N.º: 82.114

ACÓRDÃO N.º: 101-71.902

RECORRENTE: INCA REBRACE REFLORESTAMENTO DO BRASIL CENTRAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

INCA REBRACE REFLORESTAMENTO DO BRASIL CENTRAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., com sede em Goiânia-Go, vem a este Tribunal, com guarda do prazo legal, recorrer da Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Goiânia-GO que a obrigou ao recolhimento da importância de Cr\$ 199.518,00, correspondente ao Imposto de Renda e PIS, corrigida monetariamente da data de seu recolhimento e acrescida da multa de lançamento ex officio de 30%, prevista na letra "b", item II, do art. 533 do Decreto 76.186/75.

2. O Crédito Tributário reclamado teve sua origem em revisão interna da Declaração de Rendimentos da interessada, correspondente ao exercício de 1975, ano-base 1974, na qual foi detectado erro em seu preenchimento, resultando, por isso, o lançamento suplementar de fls. 07, consubstanciado no "Demonstrativo do Lançamento Suplementar" de fls. 08, pelo fato de a interessada não se enquadrar como sendo de natureza agro-pastoril, tributada com a alíquota especial de 6% prevista no Dec. Lei 1.382/74, uma vez que sua receita decorria de "prestação de serviços" como declarado no quadro 05 do Anexo "a" e, também, por não ter oferecido a tributação prevista no art. 227 do Decreto 76.186/75 (5%) o excesso de retiradas verificado no ano base.

3. Inconformada com o lançamento, a interessada for

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0120/051.379/77
Acórdão nº 101-71.902

mulou às fls. 01/02 a tempestiva reclamação, reafirmando que sua receita operacional provinha da exploração das atividades de florestamento e reflorestamento, consideradas agrícolas para os efeitos do Imposto de Renda, juntando em abono de sua tese a cópia da Decisão DT-03/73, proferida pelo Chefe de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal- 1ª. RF (fls. 03/04), discordando, também, da tributação de 5% sobre o excesso de retiradas, uma vez que o § único do art. 1º, do Dec. Lei 1.382/74, consubstanciado pelo artigo 227 do RIR/75, exclui desse regime de tributação os lucros e dividendos distribuídos por empresas agro-pastoris.

4. Sob a fundamentação de que a opção pelo regime de tributação instituído pelo Dec. Lei 1.382/74 (6%) somente é aplicado às empresas agrícolas constituídas exclusivamente para a exploração das atividades relacionadas no art. 1º do Dec. Lei 902/69, a autoridade singular manteve integralmente a tributação, retificando, entretanto, os cálculos do lançamento suplementar, conforme despacho e minuta de cálculos de fls. 18/18v.

5. Às fls. 23/28, cumprindo o determinado pela legislação processual administrativa, a interessada reclama junto à autoridade singular da decisão que reformulou o lançamento, alegando, em síntese, que, embora correto o entendimento da DRF, negando o benefício fiscal do Dec. Lei 1.382/74 às empresas que, além de suas atividades próprias, auferem receitas de serviços prestados a outrem, quando a receita correspondente a estes supera a faixa percentual permitida pelo próprio Dec. Lei, tal entendimento não se aplica ao caso sob exame, vez que a interessada ao consultar sobre o assunto o órgão competente da SRF, obteve solução favorável ao seu enquadramento como empresa agrícola, conforme Decisão DT-03/73, às fls. 03/06, sendo este, inclusive, o entendimento que se infere de legislação a que fazia referência e das conclusões dos diversos órgãos da administração pública ligados ao assunto; afirmando, pelas razões apontadas, que a requerente não se enquadra na proibição do uso do benefício fiscal instituído pelo Dec.-Lei 1.382/74, uma vez que toda receita por

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0120/051.379/77
Acórdão nº 101-71.902

ela auferida é RECEITA DE FLORESTAMENTO OU REFLORESTAMENTO, como provam seus registros contábeis e os respectivos documentos de receita, à disposição da Receita Federal para qualquer diligência ou exame. Alega, também, que a imperfeição do Anexo "A" forçou-a a escolher um local para o registro de sua receita, tendo sido declarada como prestação de serviços unicamente por falta de outra opção que o formulário oferece.

6. Para comprovação da veracidade das alegações trazidas pela interessada, o processo foi baixado em diligência (fls. 31/32), a fim de que fosse informado:

- a) Se a interessada é constituída exclusivamente para exploração de atividade agrícola;
- b) Origem e discriminação da receita;
- c) Se auferiu receita gerada por outra atividade que não agrícola. Pronunciar quanto ao enquadramento da mesma como receita diversa proveniente nos itens 4 e 5 do PN CST 145/75;
- d) Se desenvolve ou não atividade mercantil com produto agropecuário, tendo em vista a proibição inserida no item 06 do aludido Parecer Normativo:
- e) Tendo em vista o disposto no art. 293, § 6º, do Decreto 76.186/75, se os gastos da interessada considerados como custos ou despesas operacionais enquadram nos previstos neste Decreto e na Portaria nº GB 1/71 (D.O. de 12/01/71), tendo a autoridade encarregada da diligência concluído:
 - a) Para definir a atividade da empresa está sendo juntada ao presente processo uma cópia do contrato social vigente à época questionada (fls. 38);
 - b) A origem da receita da interessada teve por

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0120/051.379/77
Acórdão nº 101-71.902

base o florestamento e o reflorestamento, conforme se comprovou pelo exame de uma amostragem dos documentos de receita;

- c) Dos documentos examinados não foi encontrado nenhum cuja receita fosse estranha à atividade da empresa;
- d) Da documentação examinada nada foi encontrado que evidenciasse ter a interessada alguma atividade mercantil;
- e) A Despesa Operacional da empresa enquadra-se dentro da atividade explorada.

7. Ao exame das peças impugnatórias de fls. 23/28; da informação fiscal de fls. 31/32 e do resultado da diligência e suas comprovações, de fls. 34/80, a autoridade a quo julgou procedente o lançamento de fls. 20/21, assim se manifestando em seus Consideranda:

"Considerando que o processo está revestido das formalidades legais; Considerando que quanto ao enquadramento do florestamento e o reflorestamento como atividades agrícolas, para os efeitos do imposto de renda não paira dúvidas; Considerando, porém, que o regime tributário previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.382, de 26/12/74, conforme prevê o art. 3º deste mesmo Diploma Legal, aplica-se apenas às empresas constituídas exclusivamente para a exploração das atividades agrícolas e pastoril, da apicultura, avicultura, piscicultura e outras de pequenos animais e das indústrias extrativas vegetal e animal, com exceção das empresas de transformação de seus produtos e subprodutos (art. 293 do Dec. nº 76.186/75 e PN CST nº 145/75; Considerando que a Divisão de Fiscalização desta Delegacia, às fls. 34, para definir a atividade da interessada, juntou às fls. 35/42 cópia de seu Contrato Social vigente à época questionada, constando na Cláusula Primeira deste que tem a mesma por "objetivo a elaboração e execução de projetos de florestamento, reflorestamento e execução de projetos agropecuários, bem como comercialização e industrialização de produtos agropecuários; Considerando que a própria interessada, às fls. 27, informou que o valor consignado no quadro 5, linha 5, do Anexo "a" de fls. 15, refere-se a receitas provenientes de venda de carvão e mudas de árvores; Considerando que a industrialização é qualquer operação que modifique a natureza

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0120/051.379/77
Acórdão nº 101-71.902

o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (Dec. 83.263/79), o carvão, é portanto, um produto industrializado, ou seja, resultante de uma das modalidades da industrialização que é a transformação. E, assim sendo, a interessada não está alcançada pelo favor fiscal instituído pelo Decreto-Lei nº 1.382/74; Considerando que, como ficou provado, a interessada não tem direito à tributação reduzida; Considerando que as importâncias pagas ou creditadas a sócios, diretores ou administradores de empresas, em montante superior aos limites fixados no art. 16 do Dec. Lei nº 401/68, com a alteração constante do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.089/70, além de não constituírem despesa operacional e serem acrescidas ao lucro real, para efeito de apuração do imposto, considerando-se lucros distribuídos, quando a soma do capital e reservas da empresa ultrapassasse Cr\$ 636.600,00, no período base correspondente (1974), sujeitos, por conseguinte, ao imposto previsto no art. 227 do Decreto nº 76.186/75 (art. 249 do Dec. 58.400/66; PN CST 48/72); Considerando tudo mais que do processo consta, resolvo julgar procedente o lançamento de fls. 20/21....."

8. Segue-se às 01/16 do processo 0180.06498, apenso aos autos, o tempestivo recurso para este Conselho, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, designado Relator para o Acórdão.


Preliminarmente cabe esclarecer que a consulta a que se refere a recorrente, objeto do Processo nº 204.812/72, foi declarada ineficaz pela Superintendência da Receita Federal, da 1ª. Região, conforme Decisão nº-DT-03, de 04/01/73, dela não recorrendo a recorrente. Portanto, não cabe agora invocá-la.

No mérito, para o correto deslinde da questão jurídica em debate, mister se faz delinear a atividade da empresa autuada; a natureza da receita de que decorre o lucro por ela apurado; a quem é dirigido o incentivo fiscal objeto de litígio nestes autos e tecer outras considerações sobre a matéria.

I - ATIVIDADES DA AUTUADA

Dos autos verifica-se que a autuada é uma empresa especializada em reflorestamento, registrada no IBDF, autorizada a, mediante contrato, executar os serviços constantes do Regulamento dos Incentivos da Lei nº 5.106, de 02.09.66, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.503, de 23.12.76, e Decreto-lei nº 1.134, de 16.11.70, com as alterações do Decreto-lei nº 1.376, de 12.12.74, aprovado pelo Decreto nº 68.565, de 29.04.71, alterado pelo Decreto nº 79.046, de 27.12.76, como previsto nos artigos 28 do Decreto nº 68.565/71 e art. 3º do Decreto nº 79.046/76.

Segundo a modalidade de incentivos prevista na Lei nº 5.106/66, o art. 5º do Regulamento, anexo ao Decreto nº 68.565/71, previa que as pessoas físicas poderiam abater da renda bruta e as pessoas jurídicas poderiam deduzir, nas declarações de rendimentos, as importâncias efetivamente aplicadas em empreendimentos florestais:



a) - pelo próprio contribuinte ou

b) - mediante a contratação de serviços de terceiros para a elaboração do projeto técnico, na abertura e conservação de caminhos de serviços, no preparo de terras, na correção e fertilização de solos, na aquisição de sementes e produção de mudas, no Plantio, na manutenção, na vigilância e na administração-geral.

No § 1º do art. 5º do Decreto nº 68.565/71 se discriminou a natureza dos desembolsos que seriam computáveis para o abatimento ou dedução, respectivamente, das pessoas físicas e jurídicas, onde se lê:

"§ 1º - As importâncias doravante aplicadas pelo contribuinte nos serviços discriminados neste artigo abrangerão:

a) valor dos serviços técnicos, como fotografia, topografia, análise de solos e outros da mesma natureza;

b) valor dos serviços profissionais e demais despesas para elaboração do projeto técnico;

c) valor da mão-de-obra e respectivos encargos sociais;

d) valor de matérias-primas e materiais diversos, recipientes, embalagens, ferramentas e utensílios;

e) valor dos gastos de manutenção e operação dos equipamentos fixos e móveis;

f) depreciação de equipamentos fixos e móveis, de implementos agrícolas e de outras imobilizações vinculadas aos serviços de florestamento e reflorestamento, tais como: galpões, açudes, canalização para irrigação de viveiros, cercas e outros fechos de áreas, semoventes e seus equipamentos;

g) prêmios de seguros;

h) impostos, exceto o de renda;

i) despesas com experimentação, pesquisas dasonômicas até o limite de 1% (um por cento) da soma das despesas das alíneas "a" a "h", salvo em projetos de pesquisa especificamente admitidos pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal — IBDF;

j) emolumentos de fiscalização de 3% (três por

cento) sobre a soma das despesas de "a" a "i", a serem recolhidos ao Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal — IBDF no ato de apresentação do projeto;

l) despesas de captação de recursos até o limite de 5% (cinco por cento);

m) despesas de administração geral até o limite de 20% (vinte por cento) sobre o valor das despesas de "a" a "l" referidas neste artigo".

Os valores indicados nas alíneas "l e "m" constituem-se: por um lado, custos do projeto e; por outro, receitas das empresas especializadas em florestamento, como é o caso da autuada.

No § 2º do art. 5º e no § 5º do art. 28 do mesmo diploma (Decreto nº 68.565/71) se dispunha ainda:

"2º As despesas feitas em empreendimentos florestais que forem realizadas mediante contrato com empresas técnicas para execução dos serviços discriminados neste artigo, serão os constantes das faturas efetivamente pagas pelo contribuinte, observado o art. 28 deste Regulamento.

.....
§ 5º Não serão aceitas, como comprovantes de despesa, de que trata o § 2º do art. 5º, as faturas de empresas não registradas ou cujos registros tenham sido cancelados."

O disposto no art. 5º, § 1º, do Regulamento, baixado com o Decreto nº 68.565/71, acima transcrito, teve nova redação dada pelo art. 11 do Regulamento, anexo ao Decreto nº 79.046/76, reduzindo o percentual com gastos de administração-geral ao limite máximo de 10%.

Os contratos de prestação de serviços pactuados entre os aplicadores de recursos em florestamento ou reflorestamento (CONTRATANTES) e as empresas especializadas em florestamento e reflorestamento (CONTRATADAS) geralmente prevêm, entre outras cláusulas, a que o CONTRATANTE ajusta os serviços especializados da CONTRATADA para a execução dos trabalhos de florestamento, especi-

ficando o trabalho a ser executado e o preço global da empreitada, e a que o florestamento executado será administrado pela CONTRATADA, obrigando-se esta a realizar os serviços de guarda e vigilância permanentes, limpezas necessárias da área, conservação de cercas, estradas e aceiros e ficando autorizada a promover a exploração comercial da floresta, percebendo pela prestação destes serviços o equivalente a ___% do resultado líquido apurado em cada desbaste ou corte.

Disciplinando as deduções, na modalidade prevista no Decreto-lei nº 1.134/70, estabeleceu o Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 68.565/71, no art. 9º e 13º, que as pessoas jurídicas poderiam deduzir até 50% do valor do imposto de renda devido na declaração de rendimentos, para aplicação em um ou mais empreendimentos florestais, cujos projetos tenham sido aprovados pelo I.B.D.F., desde que os mesmos sejam de propriedade de:

I - Sociedade por Ações

II - Sociedade não Acionária de Pluri-Participação

No art. 16 e §§ 2º e 3º do mesmo Regulamento se declara que essas sociedades não acionárias de Pluriparticipação ficam equiparadas às Sociedades em Conta de Participação, regidas pelos artigos 325 a 328 do Código Comercial Brasileiro, ficando as pessoas optantes equiparadas a sócios participantes sendo os sócios gerentes ou administradores responsáveis pelo empreendimento florestal e os encarregados de emitir os "Certificados de Participação em Florestamento" correspondente à quantia investida pelos aplicadores em incentivos fiscais.

Finalmente no art. 20 se estabelece que o projeto do empreendimento florestal ficará apto a se beneficiar das importâncias descontadas na forma do art. 9º, desde que obedeça às normas dos artigos 5º e 7º do Regulamento.

No artigo 5º, como já vimos se cuida de quem os sócios participantes podem contratar para execução dos serviços, em que poderão ser gastos os recursos destinados ao florestamento, in-

clusive se delimita o montante das despesas de captação de recursos e de administração geral que poderão ser computados nos custos, e no art. 7º se dispõe sobre os elementos que deverá conter o projeto.

Até a expedição da Portaria Normativa nº 15, de 18/01/79, do Presidente do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal, em razão da falta de qualquer modelo oficial de contrato, os contratantes moldavam-no segundo o seu interesse, tendo-nos sido dada a oportunidade de observar contratos denominados de "compra e venda de árvores", quando na realidade elas ainda não foram sequer plantadas e, em certos casos, os projetos não foram sequer aprovados. Por outro lado, como o que estava sendo negociado era o serviço de florestamento, que incluía, entre outras, as despesas (art. 11 do Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 79.046/76) de:

- I - topografia, análise do solo etc.;
- II - preparo e correção do solo e uso de fertilizantes;
- III - despesas com sementes e mudas;
- IV - mão de obra direta e técnica;
- V - gastos de administração-geral;
- VI - custos dos equipamentos fixos e móveis etc.

não condizia com a realidade falar-se em "venda de árvores".

Nestes contratos, qualquer que fosse a denominação que lhe fosse dada, o CONTRATANTE (optante dos incentivos do Imposto sobre a Renda) pactuava com a CONTRATADA (empresa especializada em reflorestamento), por uma determinada importância, a plantação de um determinado número de árvores, numa área predeterminada, conforme projeto apresentado ao IBDF, responsabilizando-se a CONTRATADA pela inscrição do contratante como reflorestador junto ao IBDF e pelo acompanhamento da aprovação do projeto técnico de reflorestamento. O empreendimento é administrado pela CONTRATADA, que se obriga a realizar os serviços de guarda e vigilância permanentes, limpezas necessárias da área, conservação de cercas, entradas e aceiros e ficando autorizada a promover a exploração co

mercial da floresta, percebendo pela prestação destes serviços o equivalente a ___% do resultado líquido apurado em cada desbaste ou corte, rateando-se os restantes ___% entre os CONTRATANTES integrantes do projeto.

A Portaria Normativa nº 001/IBDF/DR, de 20.04.79, da Presidência do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal cuida, no Capítulo X, dos requisitos para o "Registro das Empresas Especializadas em Florestamento e Reflorestamento" e no Capítulo XI, do "Registro da Administradora" de empreendimentos florestais (podendo as empresas especializadas em reflorestamento serem administradores dos projetos de florestamento ou reflorestamento, hipótese em que as exigências que devem ser cumpridas pelas administradoras já se consideram supridas, de acordo com o que estabelece o art. 66, § 5º, da Portaria Normativa nº 001/IBDF/DR/79), apresentando como anexos, entre outros, todos os modelos de contratos, vendo-se no Anexo IX os requisitos do "Contrato de Sociedade em Conta de Participação - Projetos Abertos" (que são aqueles em que todo o capital da "Sociedade em Conta de Participação" é composto das deduções do I.R., isto é, aqueles projetos em que não foi aplicado qualquer parcela de capital próprio).

No preâmbulo deste contrato lê-se que: de um lado, a ADMINISTRADORA; e de outro, o FUNDO DE INVESTIMENTO (FISSET) e os investidores que a este aderirem, aqui denominados SÓCIOS PARTICIPANTES, têm justo e contratado entre si uma SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO, da qual a ADMINISTRADORA é a Sócia-Ostensiva, nos termos do art. 325 a 328 do Código Comercial Brasileiro e nas cláusulas XII e XIII que

"A ADMINISTRADORA obriga-se a promover a manutenção e administração do empreendimento florestal até o final da rotação, nos termos do art. 31 do Decreto nº 79.046, de 27.12.76. As fases de implantação e manutenção, previstas para o período de _____ anos, serão custeadas com recursos liberados pelo FISSET.

.....



Acórdão nº 101-71.902


Pelos serviços gerais de administração do empreendimento (e pelo arrendamento do imóvel, quando for o caso) fará jus a ADMINISTRADORA a _____ % sobre o resultado líquido da produção da floresta formada, havida de cortes, desbastes, colheitas (no caso de frutíferas) e corte final. Os _____ % restantes serão atribuídos aos investidores, proporcionalmente às respectivas participações no empreendimento..

.."

Cada projeto ou parque florestal corresponde a uma Sociedade em Conta de Participação, cujo capital autorizado se constitui no montante a ser dispendido com a implantação e manutenção do empreendimento, e como inexistem recursos próprios aplicados ou a aplicar, a fonte de todos os recursos são os incentivos fiscais do Decreto-lei nº 1.134/70, alterado pelo Decreto-lei nº 1.376/74.

Como já vimos ao transcrever o art. 5º, § 1º, do Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 68.565/71, alterado pelo art. 11 do Regulamento, baixado pelo Decreto nº 79.046/76, entre os componentes do custo de implantação e também da manutenção dos primeiros anos (geralmente quatro) a administradora especializada em florestamento, inclui entre outras, as despesas de administração até 10%, do custo de todos os componentes legalmente aceitos como custos de florestamento (vejam-se os mapas demonstrativos dos custos gerais não juntados aos autos).

Portanto, verifica-se que a fiscalizada é uma empresa especializada em florestamento e/ou reflorestamento, devidamente registrada no IBDF, sendo sua atividade a prestação de serviços de florestamento e/ou reflorestamento, bem como de manutenção de empreendimentos florestais, na qualidade de administradora, perentendo o capital investido aos contribuintes do imposto de renda (seja pela modalidade da efetiva aplicação, prevista na Lei nº 5.106/66, seja pela modalidade de opção estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.134/70, alterado pelo Decreto-lei nº 1.376/74)



II - DA NATUREZA DA RECEITA

Tendo em vista que todos os desembolsos, de uma maneira ou de outra, acabam por constituir uma parcela do imposto de renda que, em vez de ser recolhido aos cofres públicos, é canalizado para empreendimentos financiados pelo Poder Público, mas cuja implantação e gerência este delega à iniciativa privada, os contratos e demais condições que regulamentam tais aplicações de investimentos regem-se por normas de direito público, que, além de especificar os elementos componentes do custo, limitam o montante de alguns deles.

Assim, atentos à espécie de remuneração que a legislação permite às empresas especializadas em florestamento e/ou reflorestamento, verifica-se ser de duas modalidades diferentes. A primeira delas tem origem na implantação e manutenção dos projetos florestais, nos primeiros anos, tendo limite máximo estabelecido em lei, pois decorre dos percentuais cobrados a título de captação de recursos e/ou despesas de administração e decorre exclusivamente de autêntica prestação de serviços, qual quer que seja a modalidade de incentivo; a segunda tem uma origem mista, pois decorre da prestação de serviços de manutenção e exploração (desbaste, corte e venda das árvores), do emprego de capital em florestamento ou reflorestamento, quando também ela concorra para o custeio da manutenção, e da cessão da terra aos investidores. O limite de remuneração é livremente estabelecido entre a ADMINISTRADORA e os investidores.

O lucro apurado nestes autos decorre de auferimento do primeiro tipo de receita, visto que além de os projetos não se encontrarem na fase de corte, não provou a recorrente ter a receita origem no resultado da exploração do corte e venda de madeira do projeto florestal por ela administrado.

Portanto, os lucros tributados nestes autos não



Acórdão nº 101-71.902

decorre de resultados obtidos em investimentos florestais próprios (venda de produtos obtidos com o investimento no floresta-
mento ou reflorestamento para si própria) ou dos resultados apu-
rados em investimentos de terceiros, mas tem origem na presta-
ção de serviços de florestamento e reflorestamento para tercei-
ros (os investidores na atividade de florestamento e/ou reflo-
restamento, beneficiários dos incentivos de florestamento do Go-
verno Federal).

III - A QUEM É DIRIGIDO O INCENTIVO

O incentivo objeto do litígio nestes autos foi instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.382, de 26.12.74, e

"aplica-se exclusivamente aos lucros decorrentes das atividades próprias da exploração agrícola e pastoril, tal como definida no art. 1º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, com a exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos." (art. 3º do D.L. nº 1.382/74, com grifos da transcrição).

O art. 1º do Decreto-lei nº 902/69 refere-se ao

"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 e piscicultura será apurado de acôrdo com as normas constantes deste Decreto-lei."

Ainda no art. 4º do Decreto-lei nº 1.382/74, se "assegurou às empresas instituídas até a data anterior à publicação deste Decreto-lei o direito aos benefícios concedidos no art. 7º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, não se lhes aplicando, nesse caso, o disposto no art. 1º". Facultan

do-se no parágrafo único a opção a qualquer tempo, pelo regime da alíquota especial de 6% prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 1.382/74.

Assim, para bem delimitar-se os destinatários do incentivo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.182/74 (objeto destes autos) mister se faz arrolar os incentivos previstos no art. 7º do Decreto-lei nº 902/69, visto que o legislador do Decreto-lei nº 1.382/74 lhes deu a opção de troca de incentivos.

Dispõe o art. 7º, e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 902/70.

"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 sub-produtos, gozarão, a contar de sua constituição, dos seguintes incentivos respeitadas as condições e os limites máximos abaixo indicados:

I - isenção do imposto de renda no primeiro biênio;

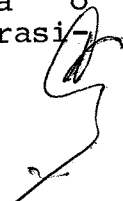
II - 50% (cinquenta por cento) de redução do imposto de renda devido, no terceiro ano;

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

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."

Na Exposição de Motivos nº 523, de 12.12.74, justificando a necessidade da assinatura do texto do Decreto-lei nº 1.382, de 26.12.74, disse o Ministro da Fazenda, seu subscritor;

"2. Tendo em vista a orientação emanada de Vossa Excelência, no sentido de imprimir maior dinamismo ao setor agropecuário, de forma a aumentar a contribuição desse setor para o processo de desenvolvimento econômico brasileiro



leiro, quer através da diminuição dos preços dos produtos agropecuários a nível do consumidor final, quer pelo crescimento da renda do agricultor, ou ainda por meio da maior participação de seus produtos na pauta de exportações, o presente projeto objetiva modernizar e dotar de bases empresariais o setor, através da disseminação da empresa agrícola.

.....

6. São assegurados os benefícios anteriormente concedidos às empresas agrícolas já constituídas, as quais teriam, entretanto, faculdade de optar pelo regime proposto, de modo a ampliar o alcance do projeto em tela (Artigo 4º)."

IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Demonstrou-se que a autuada não vende árvores, mas o serviço de plantação de árvores com a cessão da terra em comodato, isto é, vende ela uma ÁREA REFLORESTADA. Prova derradeira do afirmado é o fato de que no custo do serviço prestado se inclui o custo das sementes e mudas e um percentual a título de custo de administração.

A receita da autuada não tem origem na obtenção de qualquer produto agropecuário, mas na prestação de serviços especializados em florestamento ou reflorestamento para a qual está habilitada pelo IBDF. Isto é, não investe ela em reflorestamento como um fim próprio, mas como uma prestação de serviços para terceiros. O lucro dela advém do reflorestamento como um fim e não da obtenção de um produto agrícola.

Viu-se também que os destinatários do incentivo são "as atividades próprias da exploração agrícola e pastoril," objetivando o Governo com a redução da alíquota a "diminuição dos preços dos produtos agropecuários a nível de consumidor final," estabelecendo-se ainda que os destinatários do incentivo poderiam

Acórdão nº 101-71.902

trocar o incentivo de que eram anteriormente beneficiários e que consistia na isenção do I.R. e redução do imposto devido nos quatro (4) primeiros anos de atividade, podendo ainda o Poder Executivo conceder deduções dos lucros líquidos, em função dos investimentos realizados no ano-base, e que poderiam atingir 80% (oitenta por cento) do lucro apurado (art. 4º do Decreto-lei nº 902/69).

Também, fácil é de concluir-se não ter sido a atividade de florestamento e/ou reflorestamento a atividade destinatária do benefício fiscal, isto porque: 1º) seria inútil a concessão da isenção ou redução nos primeiros 4 (quatro) anos, eis que o primeiro corte se dá entre 7 a 10 anos, quando então serão apurados os resultados da exploração florestal; 2º) não se divisaria com o incentivo da exploração florestal qualquer redução dos produtos agrícolas a nível do consumidor final; 3º) os coeficientes de redução do lucro líquido foram fixados pela Portaria nº GB-23, de 22.01.70, e estão todos voltados para construções destinadas a trabalhadores, instalações agrícolas, melhoramentos rurais (eletricidade; comunicações; telefone e rádio; equipamentos motorizados; formação e melhoria do plantel; equipamentos para tração animal; etc.).

Como já se assentou em decisão unânime, de que nos dá conta o Acórdão nº 103-02.860, datado de 19.03.80, em cuja ementa se lê:

"A alíquota favorecida (6%) seis por cento não é extensiva às pessoas jurídicas cujas atividades consistam na prestação de serviços, ainda que no meio rural.

Cumpra distinguir entre as atividades cujo fim é a produção de bens agrícolas e pastoris e as que locam serviços ou empreitam ta refas ligadas à agricultura, ou à pecuária."

Portanto, despicienda se torna conceituar em que setor da economia se incluiria a exploração de árvores, visto que no caso dos autos, nos defrontamos com resultados decorrentes da prestação de serviços, visto que a interpretação sistemática

Acórdão nº 101-71.902

e teológica afastam qualquer eventual dúvida quanto aos efetivos destinatários do incentivo de que se cuida nestes autos.

No voto do Relator do Acórdão nº 103-02.860, a unanimidade, como dissemos, foi consignado:

"A legislação consolidada no art. 293 do RIR/75, contempla, com alíquota favorecida, os resultados das atividades agrícolas e pastoris que menciona.

Por atividades agrícolas ou pastoris, no caso, compreendem-se aquelas cujo fim é a produção de bens proporcionados pela agricultura ou pelo pastoreiro. Da combinação organizada dos elementos reais e pessoais alocados não de resultar produtos agrícolas ou pastoris.

Não é esse o caso da recorrente.

Sua atividade é a de prestação de serviços. Os que com ela contratam obtêm dela serviços, embora de seus serviços possam resultar bens.

Os que com ela contratam ficam na situação jurídica daqueles que ajustam, digamos, a contratação dos serviços de uma construtora de um edifício. Quem ficará com o edifício são os locatários dos serviços, mas o que os locadores prestaram foram serviços.

Pode, inclusive, ser o caso de os contratos celebrados pela recorrente assumirem a natureza jurídica de contratos de empreitada, em que o que se quis não foi a prestação de serviços, mas sim o seu resultado, a obra, ou a tarefa.

Assim mesmo, a produtora foi a contratante, que ficou com o bem produzido, não a empreiteira, que o levou a cabo, nas condições estabelecidas pela dona da obra.

.....

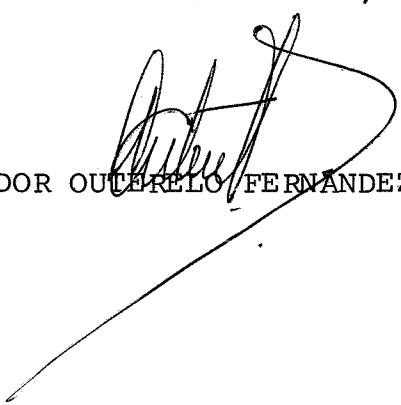
Nessas condições, são irrelevantes os recursos materiais empregados pela recorrente, bem como o enquadramento sindical ou previdenciário de seus empregados, para alcançar


seus objetivos. Estes, em qualquer circunstância, serão a prestação de serviços ligados às atividades agrícolas, mas não a produção de bens agrícolas.

A distinção é evidente, embora possa passar despercebida a alguns."

Finalmente, cabe esclarecer que a própria recorrente contabilizava os ingressos como receita de prestação de serviços e os desembolsos como despesas e não como investimentos.

Por todas essas razões, nego provimento ao recurso.


AMADOR OUTEIREIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO.



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO RAUL PIMENTEL

Versam os presentes autos sobre a exigência decorrente de lançamento suplementar originário da revisão interna levada a efeito na declaração de rendimentos da interessada, correspondente ao exercício de 1975, ano-base de 1974, cujo tributo fora calculado sob a alíquota de 6% prevista no art. 1º do Dec. lei 1.382/74.

Estribou-se a interessada na escolha da alíquota privilegiada na Decisão do Chefe da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal - 1a. RF de nº DT/03/73, provocada por consulta formulada pela empresa - Processo nº 204.818/72, onde lhe foi reconhecido o gozo da alíquota reduzida, amparada pelos benefícios concedidos pelo Decreto 66.095/70, em seus artigos 4º e 14º.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência sob a alegação de que a recorrente não estaria beneficiada pela alíquota reduzida, pelo fato de que parte de sua receita provinha da venda de carvão vegetal, o que contrariava as disposições do citado artigo 1º do Dec. Lei 1.382/74, vez que o referido produto resultava de uma das modalidades da industrialização, que é a transformação, independente de constar em seus contratos sociais atividades não contempladas pelo favor fiscal.

Entendo, todavia, que a redação contida na cláusula primeira do contrato social, dando continuidade à atividade essencialmente agrícola - comercialização e industrialização de produtos agro-pecuários, não seja suficiente para descaracterizar o objetivo contemplado com a tributação especial, vez que tais atividades não foram desenvolvidas pela empresa, embora conste de seu contrato social.

Com efeito as provas trazidas aos autos nos dão conta de que as mudas vendidas foram produzidas nos próprios viveiros da empresa, constituindo-se, inquestionavelmente, parte da receita gerada pela atividade agrícola. Com relação à venda de

[Handwritten signature]

carvão, entendo que o processo utilizado na sua obtenção não pode ser confundido com operação industrial, como estabelecido nas leis que regem o IPI, vez que resulta de queimadas, operação indispensável no preparo do campo, visando o seu replentio, não podendo, por isso, ser considerado como "outras atividades" senão decorrente da própria atividade agrícola.

Quanto às atividades de Florestamento e Reflorestamento enquadrarem-se no conceito de atividade agrícola, contemplada com a tributação reduzida, a própria autoridade a quo assim se pronunciou em sua decisão:

"Considerando que quanto ao enquadramento do florestamento e reflorestamento como atividades agrícolas, para efeitos do imposto de renda, não paira dúvidas;"

Esse entendimento, aliás, está consubstanciado em norma da Secretaria da Receita Federal, através do CIEF, classificando a atividade de Florestamento/Reflorestamento como atividade agrícola, sob o código 40.40 (MAJUR-1980).

Para solucionar a lide, restou a dúvida quanto à procedência das receitas da recorrente, o que recomendou a diligência proposta por esta Câmara, através da Resolução nº 101-1.584, de 25-04-80, que mereceu a seguinte manifestação da repartição de origem:

"Tendo sido atendido às solicitações contidas no presente, devolvo o mesmo para os trâmites normais. À oportunidade, esclarecemos que fizemos a discriminação da receita usando as mesmas titulações contábeis da escrita cujos documentos examinamos; tal esclarecimento se deve pelo fato de que em nenhum dos documentos examinados ter sido constatada receita de prestação de serviços. Outros sim, estamos juntando à nossa informação, uma outra de teor complementativo fornecida pela empresa."

Também, como parte dos esclarecimentos determinados por esta Câmara, o autor da diligência demonstrou a origem de toda receita da interessada, onde se observa que recursos liberados pelo Fiset (Art. 2º do Dec. Lei 1.376/74) representam o seu

maior volume e se destinam, como toda receita, a implantação de florestamento e reposição florestal obrigatória.

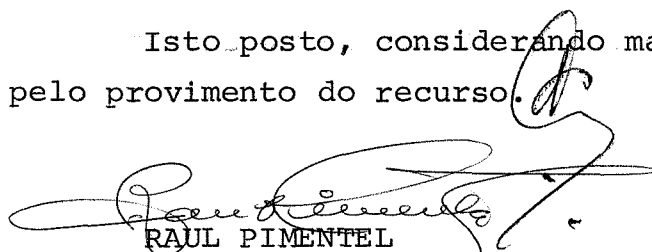
Temos assim que a atividade desenvolvida pela interessada é agrícola e que sua receita tem origem no plantio de árvores, com pequenas variações resultantes da preparação de campos para plantio e vendas de mudas, que se integram perfeitamente na sua atividade precípua, determinante do gozo do benefício da alíquota reduzida prevista no art. 1º do Dec.Lei nº 1.382/74.

Não bastasse isso, a Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 30/80, publicando no DOU de 28/08/80, veio a se pronunciar sobre a matéria em discussão, em seu Ítem 4, que se transcreve:

"Quanto ao primeiro aspecto, ou seja, sobre o alcance do Dec.Lei nº 1.382, de 26.12.74, o que se entende é que o grande objetivo desse diploma foi incrementar as atividades de produção do setor agro-pecuário, criando, para tanto, um regime especial de tributação para tais empreendimentos quando desenvolvidos em bases empresariais, E entre essas atividades produtivas e, por isso mesmo, incentivadas não há dúvida de que se inclui a do plantio de árvores.

Assim sendo, entendo que a recorrente preenche os requisitos indispensáveis ao gozo da alíquota reduzida de 6% (seis por cento).

Isto posto, considerando mais o que dos autos consta, sou pelo provimento do recurso.


RAUL PIMENTEL

V O T O

Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO,

Certos quanto à questão de o termo agrícola abranger empreendimentos florestais, passamos a nos manifestar.

Temos que a Recorrente é sociedade constituída para a prestação de serviços de administração de empreendimentos agrícolas.

Basicamente há três tipos de receitas:

- a) De Captação 5%
- b) De Administração 20%
- c) De Venda de pés de pinheiro

O ponto modal consiste, no meu ver, em precisarmos a natureza e o relacionamento entre essas receitas.

Terão as duas primeiras natureza agrícola por serem acessórias da última, esta sim de natureza agrícola? Me parece que não.

É remuneração (receita) por serviço prestado ou a prestar a empreendimento de terceiros.

Sua função (da recorrente) neste momento é de mera administradora.

Não é apenas por isto que essa administradora teria natureza agrícola.

Podemos analogicamente, até, fazer comparação com sociedades civis que administram condomínios profissionais de advogados, e nem por isso são sociedades profissionais.

É certo que há algumas que são. Neste caso, todavia não são administradoras, e sim sociedades profissionais.

O mesmo acontece com as administradoras de imóveis de terceiros. Vulgarmente são denominadas imobiliárias, mas, na verdade, meras administradoras, não sociedades imobiliárias, no sentido técnico jurídico.

Pelos mesmos motivos, não é por administrar empreendimentos agrícolas que seria a recorrente considerada agrícola.

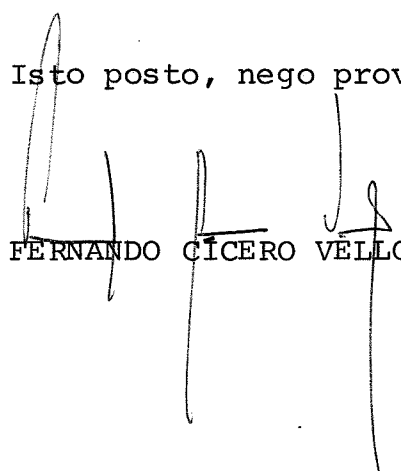
Não me parece possível, a esta altura, de qualquer forma, relacionarmos ou vincularmos os 2 primeiros tipos de receita com o terceiro.

São independentes e no caso não está em apreciação o 3º tipo de receita o único de natureza agrícola.

Assim, as receitas de que se cuida são efetivamente receitas de serviços pela execução, e administração de empreendimentos florestais de terceiros.

Não me parece pois que a recorrente, nestas circunstâncias, seja endereçado o testemunho beneficiado quanto ao pagamento do IRPJ.

Isto posto, nego provimento ao recurso


FERNANDO CÍCERO VELLOSO - RELATOR 