



2.º PUBLICADO NO D. 88
C De 05/11/92 19
C

191

MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº 10.480-002.266/88-55

Sessão de : 21 de maio de 1992 ACORDÔMO Nº 202-05.039
Recurso nº: 81.177
Recorrente: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
Recorrida : DRF EM RECIFE - PE

IST - CONTRIBUINTE - Caracteriza-se como contribuinte do IST a pessoa jurídica que exerce, com objetivo de lucro, remuneração e em veículos próprios, o transporte rodoviário de mercadorias. Indústria de bebidas que transporta os produtos que vende a terceiros, com o valor do frete destacado nas notas fiscais. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausentes os Conselheiros OSCAR LUIS DE MORAIS e ACACIA DE LOURDES RODRIGUES.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 1992.

HELVITO ESCRIVADO BARCELLOS - Presidente

ELIO ROTHÉ - Relator

JOSE CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 12 JUN 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROSALVO VITAL GONZAGA SANTOS (Suplente), RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO, ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.

MR/ovrs



192

MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº 10.480-002.226/88-55

Recurso Nº: 81.177
Acórdão Nº: 202-05.039
Recorrente: REFRESCOS GUARARAPES LTDA.

R E L A T O R I O

REFRESCOS GUARARAPES LTDA., recorre para este Conselho de Contribuintes da decisão de fls. 103/110, do Delegado da Receita Federal em Recife, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 40/41.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termo de Encerramento de Fiscalização, documentos de fls. 02/28 relativos a atos constitutivos e alterações contratuais das sociedades Transportadora Santa Maria Ltda., Refrescos Guararapes S.A. e Refrescos Guararapes Ltda., bem como de deliberações societárias a elas pertinentes, quadros demonstrativos e seus anexos, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância de Cz\$1.028.968,00, a título Imposto sobre Transportes - IST, tendo em vista o a seguir relatado na autuação:

"... após examinarmos os documentos e demais efeitos fiscais, período de 07/86 a 06/87, concluímos a fiscalização da empresa Refrescos Guararapes Ltda. - Depósito em Recife, supra identificada, relativamente à sua atividade de transportes de cargas, tributo IST. Dos exames procedidos apuramos: 1) que, a autuada realiza operações de venda de refrigerantes, desde 10/83; 2) que, no período de 10/83 a 06/86, o transporte de suas mercadorias era feito por intermédio da Transportadora Santa Maria Ltda., a qual encerrou suas atividades em 30/06/86, sendo todo o seu patrimônio, ativo e passivo, incorporado a Refrescos Guararapes S.A., que, por sua vez, mudou sua razão social para Refrescos Guararapes Ltda., em 31/12/86 (docs. de fls. 02/29); 3) que, a partir de 01/07/86, a autuada passou, ela mesma, a realizar o transporte de suas mercadorias vendidas a terceiros, cobrando dos adquirentes o frete correspondente, em parcela escriturada em separado

193

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

na N. Fiscal de venda (doc. de fls. 44/48), surgindo desta forma a figura do transporte de carga própria em veículo próprio, cujas implicações se acham descritas no Termo de Encerramento de Fiscalização, item 4, anexo nº 4) que, executando, ela mesma, o transporte de suas mercadorias, com objetivo de lucro, remuneração e interesse econômico, desde que cobre FRETE dos adquirentes de seus produtos, pelo transporte realizado, escriturado em separado nas Notas-Fiscais, a autuada é, sem dúvida, contribuinte do IST, no dizer do art. 8º, do Regulamento do IST (Dec. nº 77.789/76); 5) que, no obstante, a autuada não possui o livro de Registro do IST, não escriturou nem contabilizou, em consequência, o IST devido. Também não lançou o IST nos documentos fiscais (N. Fiscais) que instrumentalizaram suas operações de transporte de natureza intermunicipal e, ainda, não o recolheu; 6) que, o IST decorrente das operações realizadas no período anterior (10/83 a 06/86), de responsabilidade da Transportadora Santa Maria Ltda., foi devidamente apurado e incluído em processo à parte, lavrado contra a Refrescos Guararapes Ltda. - Matriz (Fábrica - estabelecimento 01), sua sucessora; 7) que, à falta de melhores dados para procedermos à fiscalização da autuada, efetuamos diretamente o levantamento do débito do IST, com base nos **Fretes Cobrados** dos adquirentes de mercadorias da autuada, constantes das notas-fiscais de série única (emissão computadorizada) e de série A-1 (emissão manual), relativas às operações de transporte de natureza intermunicipal, tudo conforme se acha minuciosamente descrito no Termo de Encerramento de Fiscalização e nos Demonstrativos de nº 01 a 04, os quais seguem anexos e passam a fazer parte integrante deste Auto, como se tudo aqui escrito estivesse; 8) que, conforme devidamente apurado nos referidos demonstrativos (01 a 04) citados, bem como em face do que relata o Termo de Encerramento de Fiscalização, integrante deste Auto, é a autuada Refrescos Guararapes Ltda. - Depósito em Recife, devedora à Fazenda Nacional da importância de CZ\$1.028.968,00 (um milhão, vinte e oito mil, novecentos e sessenta e oito cruzados), relativa ao valor original do IST, período de 07/86 a 06/87, devido e não recolhido, importância esta que deverá ser recolhida aos cofres da União, juntamente com os acréscimos legais de juros de mora, correção monetária e multa do art. 36 do

194

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

Regulamento do IST (Decreto 77.789/76), inciso II, por infração aos arts. 3º, II e III - 3º, I - 14, III e IV - 1 - 18, II - 26 - 28, III e 30, do mesmo regulamento. E, ainda, aplicável à autuada as multas do art. 37, incisos I e II, do citado regulamento, atualizados seus valores para OTNs, pelo Ato Declaratório (Normativo) - CST nº 30, de 31/03/87, conforme segue: a) inciso I (3,82 OTNs) - pela falta de lançamento do IST em seus documentos fiscais (art. 14, do Regulamento do IST); b) inciso II (2,22 OTNs) - em razão da não escrituração do livro para registro do IST (art. 30, inciso I, do mesmo Regulamento)."

As implicações referidas no item 3 do Auto de Infração, descritas no Termo de Encerramento de Fiscalização constam da seguinte:

"OBS. - O IST relativo ao serviço de transporte de carga própria em veículo próprio sofreu restrições por parte do TFR e do STF, por entender ser inconstitucional o disposto no art. 3º, inciso III, do Decreto Lei 1.438/75 (modificado pelo Decreto Lei 1.582/77). O argumento era o de que essa atividade não podia ser reconhecida como hipótese de ocorrência do fato gerador de prestação de serviço. Ocorre, porém, que a Emenda Constitucional nº 27, de 28/11/85, dentre outras medidas, acrescentou ao art. 21, da Constituição Federal, o inciso X, atribuindo competência à União para instituir imposto sobre Transporte, salvo os de natureza municipal. Por seu turno, o Decreto nº 7.450, de 23/12/85 inseriu alterações no art. 3º, do referido Decreto Lei nº 1.438/75 (antes alterado pelo Decreto Lei 1.582/77), passando o referido dispositivo a vigorar com a redação dada pelos arts. 61 a 94, do Decreto nº 7.450/85. - "Com estas alterações", elucida o Boletim IOB, suplemento especial 01/86, fls. 3, "encerraram-se, de vez, as discussões que se travaram no judiciário a respeito da cobrança do ISTR sobre transporte de carga própria em veículo próprio, tornando-se legítima sua exigência (agora sob a denominação de Imposto sobre Transporte - IST)." "

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

A Autuada apresentou impugnação ao lançamento, na qual, no que diz respeito aos fatos, discorda das afirmações que constituem a base do seu enquadramento como contribuinte do IST, declarando que:

"a) a firma não cobra frete dos compradores de seus produtos; o destaque da importância do frete, na Nota Fiscal, corresponde à despesa estimada do transporte, de menção obrigatória nos termos do Regulamento do IPI, Decreto nº 87.981/82, art. 63º, parágrafo 1º, dentro dos limites determinados no inciso III desse parágrafo;

b) a firma não executa o transporte de seus produtos com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico; faz a entrega, no endereço do comprador, dos produtos vendidos, como parte integrante do contrato de compra e venda, que é ajustado com a Cláusula C.I.F., mas já perfeito sem essa cláusula."

A firma não explora a atividade de transporte, mas sim a de fabricação de refrigerantes, os quais são objeto de contrato de compra e venda com a condição "posto estabelecimento do comprador", sendo que o total das receitas obtidas compõe a receita bruta da atividade da venda de produtos de fabricação própria, constando sob essa rubrica na Declaração de Rendimentos da firma.

Que pelo fato de transportar os produtos vendidos até o endereço do comprador, não se pode atribuir à firma o objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico.

Que, também, tanto para a lei comercial como para a lei fiscal, na hipótese, não há receitas de frete mas sim despesas de transporte, sendo que as receitas se vinculam à operação de compra e venda, como receitas da atividade industrial da firma.

Quanto à legislação invocada, diz que os autores do procedimento preferiram enquadrar a empresa como contribuinte do IST no artigo 8º, inciso III, do Decreto nº 77.789/76, transcrevendo o dispositivo e informando que a norma foi julgada constitucional, porém, restabelecida em face da Emenda

Constitucional nº 27 e da Lei nº 7.450/85; que realmente, não haveria a possibilidade da firma incluir-se entre aqueles contribuintes de que tratam os incisos I e II do citado artigo 8º, eis que os mesmos são pessoas que exercem a atividade de transporte, regularmente, com objetivo de lucro ou remuneração.

Que há duas incoerências na colocação fiscal:

"a) se o transporte é de carga própria em veículo próprio não haveria de quem cobrar frete; logo, não há que falar em "fretes cobrados";

b) se o transporte é de carga própria em veículo próprio, aplicar-se-ia, por força da razão acima, a regra expressa no art. 7º do Regulamento do IST, conforme a qual, hoje, o frete tem seu valor fixado em Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal; logo, não há que falar em "fretes cobrados"; ninguém pode cobrar frete de si mesmo."

Diz a Impugnante que, em verdade, não se enquadra como contribuinte nem mesmo na situação especial do inciso III do art. 8º do Regulamento, e é o que passa a demonstrar.

Que são os seguintes os elementos essenciais que vão decidir a tipicidade da situação em causa frente à norma legal:

"a) que o transporte se faça em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar (Art. 8º, caput)

b) que a atividade seja exercida com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico (Art. 8º, caput)

c) a pessoa (PF ou PJ) faça o transporte de carga própria (idem, III)

d) as mercadorias próprias transportadas sejam destinadas a comercialização ou industrialização posterior (idem, III)." "

Sobre tais requisitos expõe, em resumo:

a) que está enquadrada no primeiro porque faz o transporte de seus produtos vendidos até o endereço do comprador em veículos próprios;

b) que os objetivos de "lucro ou remuneração" se referem ao transporte prestado por transportadores de carga alheia, ou de passageiros, previstos nos incisos I e II do artigo 8º, pois que em ambos os casos há efetiva prestação de serviços; que no transporte de carga própria não pode haver lucro ou remuneração porque ninguém pode lucrar ou pagar-se a si mesmo, dali ter sido introduzida a condição do interesse econômico;

c) que o "interesse econômico" se vincula à própria destinação que a pessoa transportadora vai dar à Pública mercadoria, se comercializá-la ou utilizá-la como insumo na industrialização;

d) que o elemento "transporte de carga própria" significa que as mercadorias são da propriedade da pessoa que as transporta, por isso que as mercadorias que não pertencem à pessoa que faz o transporte não se enquadra no inciso III do artigo 8º do Regulamento do IST, em análise;

e) que requisito "mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização posterior", indica que sua realização será após a realização do transporte, sendo certo que a comercialização ou a industrialização será realizada pelo próprio transportador.

Feita a análise da norma jurídica, resulta que o artigo 8º, inciso III, define como contribuinte do tributo a pessoa "que transporte em veículo próprio ou alugado mercadorias de sua propriedade com o objetivo de ela mesma comercializá-la diretamente ou depois de industrializá-la".

Que a Empresa não realiza transporte nas condições estabelecidas na norma regulamentar em estudo, eis que:

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

a) ".... faz a entrega de seus produtos aos comprados, depois de vendidos, em cumprimento da obrigação de entregá-los, obrigação esta decorrente do contrato de compra e venda;"

b) "A empresa realiza a venda de seus produtos através de vendedores, que colhem, nos estabelecimentos compradores, os pedidos dos produtos, que, juridicamente, constituem o consentimento do comprador quanto à coisa e ao preço. A aprovação desses pedidos, pela firma, constitui o consentimento do vendedor quanto à coisa e ao preço, aliás, já antes manifestado pelo preposto vendedor. Assim, estando o contrato de compra e venda acabado e perfeito, a mercadoria já passou à propriedade do comprador. A entrega da coisa é simples consequência do contrato de compra e venda, devendo o comprador cumprir essa obrigação na hora que desejar o comprador, sob pena de ser tido o vendedor como retentor de coisa alheia."

Assim, a empresa faz o transporte de coisa alheia, não podendo ser enquadrada no inciso III do artigo 8º, que trata do transporte de mercadoria própria.

Que não pode, também, ser enquadrada como contribuinte do IST nas duas outras hipóteses previstas no artigo 8º do Regulamento, no inciso II porque não realiza o transporte de pessoas, e no inciso II porque o transporte que faz não tem objetivo de lucro ou remuneração.

Que a situação analisada, de transportar os produtos de sua indústria aos compradores, não tem incidência no IST, pois trata-se de transporte de coisa alheia mas que não representa prestação de serviços a terceiros, não cabendo cogitar do objetivo de lucro ou remuneração.

A ação antijurídica, por sua vez, tem de ser tipica, somente ocorrendo a infração quando não se verifica a correspondência perfeita entre a situação de fato e a definição legal, o que não ocorre no caso, porque não há congruência entre o comportamento da empresa e o comportamento previsto na lei como infração.

Por último, não sendo a empresa contribuinte do IST, não podem prevalecer as multas referentes ao descumprimento de obrigações acessórias.

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

A decisão recorrida julgou procedente a ação fiscal, com fundamento nas seguintes considerações:

"CONSIDERANDO que a pessoa jurídica interessada, a partir de 01/07/86, passou a efetuar o transporte de seus produtos vendidos até o estabelecimento do adquirente, que até então era efetuado pela Transportadora Santa Maria Ltda.;

CONSIDERANDO que o serviço de transporte constitui objeto social da empresa, por deliberação tomada na Assembleia Geral Extraordinária realizada aos 28.07.86, documento de fls. 15 a 18;

CONSIDERANDO que a referida operação de transporte se faz mediante cobrança de frete ao comprador das mercadorias, conforme se observa nas Notas Fiscais de fls. 43 a 52, portanto serviço remunerado;

CONSIDERANDO que o frete em destaque na Nota Fiscal representa despesa de transporte (Decreto nº 97.981/82, Art. 63 Inciso II, parágrafo 1º, Item I);

CONSIDERANDO estar presente o interesse econômico do serviço, evidenciado no objetivo de lucro da entidade ao exercer as atividades a que se propõe e ainda no propósito de difundir seus produtos no mercado;

CONSIDERANDO ser a firma autuada efetivamente transportadora de carga própria, uma vez que os direitos reais sobre coisas móveis, por transmissão, entre vivos, só se adquirem com a tradição, consoante dispõe o Código Civil, Art. 675 c/c Art. 620;

CONSIDERANDO ainda que os produtos transportados destinam-se a posterior comercialização, haja vista, as características dos mesmos e a própria natureza das atividades dos estabelecimentos destinatários consoantes nas Notas Fiscais emitidas;

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

CONSIDERANDO que a comercialização posterior do produto pode efetuar-se num momento, imediato ou não, subsequente ao transporte;

CONSIDERANDO, mediante o exposto, que a interessada ajusta-se às disposições contidas no Decreto-Lei nº 77.789/76, Art. 8º, ao definir as pessoas físicas ou jurídicas contribuintes do Imposto sobre Transporte;

CONSIDERANDO que assim sendo, com fundamento na legislação que rege a matéria, temos por indeferido o pleito da autuada;

CONSIDERANDO ainda que contrariando as determinações legais, a autuada faltou ao cumprimento das obrigações acessórias, como descreve a peça fiscal às fls. 41;;

CONSIDERANDO o exposto, é pertinente a aplicação das multas previstas nos Arts. 37º, do Regulamento do IST (Decreto nº 77.789/76), este último atualizado em valores, consoante o ADN-CST nº 30/87;;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta;".

Em seu tempestivo recurso a este Conselho, a Interessada, preliminarmente, pede que o seu recurso seja apreciado juntamente com outro que interpôs no processo cujo número identifica e relativo, também, à IST e instaurado contra o estabelecimento matriz.

À seguir, faz exposição retrospectiva dos seguintes aspectos do processo: a exigência tributária, a impugnação, a informação fiscal, a decisão de primeira instância, os fatos, a firma tem despesas de transporte e não tem receitas de frete, a disposição legal invocada e, afinal, quanto ao aspecto básico de sua defesa, que consiste na alegação de não ser contribuinte do IST.

Quanto a este aspecto, declara apresentar, de maneira nova, os argumentos já expendidos e outros argumentos novos, para demonstrar que não pode ser enquadrada como contribuinte do IST, e cujas razões passo a ler.

201

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

Afinal, quer o provimento de seu recurso para que seja cancelada a exigência tributária, que considera indevida.

E o relatório.

Serviço Pùblico Federal
Processo n° 10.480-002.266/88-55
Acórdão n° 202-05.039

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE

Discute-se nos autos a condição do Recorrente, de contribuinte ou não do Imposto sobre Transportes - IST, tendo em vista os fatos relatados em confronto com o disposto no artigo 8º do Regulamento do IST, que define a condição de contribuinte.

Os fatos são os seguintes, em síntese:

a) a Recorrente é fabricante de refrigerantes e realiza a venda de seus produtos através de vendedores, que colhem os pedidos dos produtos nos estabelecimentos compradores;

b) a Recorrente, feita a venda, procede à entrega dos produtos, o que faz por meio de seus veículos, transportando a mercadoria vendida até o estabelecimento do comprador;

c) que essa atividade de transportar é prevista como um dos objetivos da sociedade, como expressamente previsto em seu contrato social e cuja inserção se deu após o encerramento das atividades da Transportadora Santa Maria Ltda., com a consequente incorporação de seu patrimônio ao da Recorrente;

d) que ao emitir as notas fiscais de venda de produtos, a Recorrente faz constar das mesmas, em parcela separada, o valor do frete, que, por sua vez, somado aos demais valores da nota fiscal, integra o valor total de cada nota fiscal.

Por outro lado, dispõe o art. 8º do Decreto n° 77.780/76, com a redação dada pelo Decreto n° 80.760/77:

"Art. 8º - São contribuintes do ISTR as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, com objetivo de lucro, remuneração ou interesse econômico, em veículos próprios ou operados em regime de locação ou forma similar, as atividades:

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

I - de transporte rodoviário de bens, mercadorias ou valores;

II - de transporte rodoviário de pessoas, como tal entendido tanto o serviço prestado mediante preço, percurso e/ou horário prefixados, quanto o prestado sob qualquer outra forma contratual por empresas de turismo e demais transportadores;

III - de transporte rodoviário de bens e mercadorias próprias destinados à comercialização ou industrialização posterior."

Entendemos que a Recorrente, ante os fatos verificados, se enquadra como contribuinte do IST, em face do disposto no artigo 8º, referido, tanto no seu inciso I quanto no inciso III.

Com efeito, a Recorrente é pessoa jurídica e tanto no exercício da atividade industrial como na de transporte de mercadoria, o lucro é um objetivo inherent à razão de ser da sociedade. Trata-se de objetivo que nem é relacionado nos contratos sociais das sociedades que têm por atividade o comércio, a indústria ou a prestação de serviços, porque é a razão primeira de sua instituição, sem o lucro a empresa tende a não alcançar seus outros objetivos, relacionados com a atividade ou atividades a que se propõe, e a não conseguir exercê-la.

Quanto à remuneração pela atividade de transporte de mercadorias, ela está presente nas notas fiscais emitidas pela Recorrente, relativas às vendas de mercadorias, com o valor do frete destacado e incluído no valor total da nota fiscal, cobrado do adquirente.

No que diz respeito ao exercício do transporte com veículos próprios da Recorrente, esta condição também se verifica, como confirmado pela própria interessada.

Desse modo, a condição de contribuinte se faz presente ante os termos do artigo 8º, inciso I, do Decreto nº 77.789/76, eis que se trata de pessoa jurídica que exerce o transporte de mercadorias, em veículos próprios, mediante remuneração pelo serviço e com o objetivo de lucro.

204

Serviço Público Federal
Processo nº 10.480-002.266/88-55
Acórdão nº 202-05.039

A Recorrente alongou suas defesas na discussão do seu enquadramento como contribuinte do IST, face os termos do mencionado artigo 8º, inciso III, do Regulamento do IST.

Nesse dispositivo, discorreu sobre a interpretação a ser dada às expressões "transporte de mercadorias próprias" e "destinados a comercialização ou industrialização posterior", no sentido de não ser alcançada pela norma.

Entendemos que o "transporte de mercadorias próprias" significa o transporte de mercadorias de propriedade do transportador, considerada a doutrina dominante e consagrada no artigo 675 do Código Civil, de que a aquisição da propriedade somente ocorre com a tradição do bem.

Quanto às mercadorias serem "destinadas a comercialização ou industrialização posterior", a norma não distinguiu ou especificou se tal comercialização ou industrialização, posterior, será feita pelo próprio transportador-proprietário da mercadoria ou por terceiros.

No caso dos autos é mais do que sabido e está evidenciado, que as mercadorias (bebidas) transportadas serão objeto de comercialização pelos adquirentes.

Desse modo, a condição de contribuinte surge para o Recorrente nos termos do artigo 8º, inciso III do Regulamento do IST, referido.

Pelo exposto, lançamento e decisão recorrida devem ser mantidos pelo que nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 1992.


ELIO ROTHE