

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo n.º : 10825.001575/97-41
Recurso n.º : 116.828
Matéria: : IRPJ: ANO DE 1.996
Recorrente : TRANSBORDO TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA
Recorrida : DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)
Sessão de : 28 de janeiro de 1999
Acórdão n.º : 108-05.556

**IRPJ - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSBORDO DE
CARGAS - PERCENTUAL APLICÁVEL NO LUCRO PRESUMIDO:**

Por não se equiparar à atividade de transporte de cargas, a partir do ano de 1.996 aplica-se 32% sobre as receitas de prestação de serviços específicos de transbordo de mercadorias, para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido.

RECURSO NÃO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSBORDO TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE**



**JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA. Ausentes justificadamente os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo n.º : 10825.001575/97-41
Acórdão n.º : 108-05.556

Recurso n.º : 116.828
Recorrente : TRANSBORDO TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 01/03, para exigência de diferença do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), nos meses de janeiro a dezembro de 1.996, pelo fato de a fiscalização ter constatado a “APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO”, uma vez que a pessoa jurídica, optante pela sistemática de tributação do Lucro Presumido, apurou sua base de cálculo pela aplicação de 8% (oito por cento) sobre as receitas de prestação de serviços de “transbordo de cargas”, enquanto que a fiscalização entende que esse percentual é específico para a receita de “transporte de cargas”, aplicando-se 32% (trinta e dois por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ, em relação às receitas dos demais serviços, conforme previsão do art. 15 da Lei 9.249/95.

O lançamento foi impugnado pela petição protocolizada em 13.10.97, alegando a autuada, no arrazoado de fls. 265/271, que o fato de o “serviço de transbordo” estar sujeito ao ISS e não ao ICMS não é causa impeditiva para aplicação de 8% para presunção do lucro, uma vez que o serviço de transporte de carga estritamente municipal também se sujeita ao ISS e, no entanto, não há dúvida de que tem o lucro estimado na regra geral de 8%. Socorreu-se do “Vocabulário Jurídico” de De Plácido e Silva para definir o termo “transporte” e de outros léxicos, indicando que esse tipo de contrato tem como nota determinante o “*ato de levar de um ponto a outro, coisas ou pessoas*” (fl. 268). Conclui mencionando que a *ratio legis* está calcada no fato do serviço de transbordo também ser executado através de máquinas, não se caracterizando como trabalho pessoal, daí merecer o mesmo tratamento da atividade de transporte de cargas.



Processo n.º : 10825.001575/97-41
Acórdão n.º : 108-05.556

Sobreveio a decisão de primeiro grau que manteve integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na sua ementa, do seguinte teor:

"LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE.

A aplicação indevida de coeficiente de determinação do Lucro Presumido enseja o lançamento de ofício da diferença entre o lucro calculado e do devido, com acréscimos legais da espécie.

TRANSBORDO.

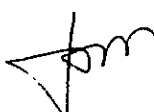
A atividade de transbordo não se confunde com a de transporte de cargas, pela sua especificidade e sua distinção legal, devendo ser tratada como prestação de serviços em geral para efeitos da apuração do Lucro Presumido".

Cientificada da decisão em 17.03.98, apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 27.03.98, alegando, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por não ter apreciado todos os argumentos da impugnação. No mérito, repisou os mesmos fundamentos já aduzidos na peça impugnatória, aditando que no transbordo existe movimentação de cargas entre um veículo e outro, normalmente vergalhões de ferro e minério de manganês.

Foi juntada cópia de liminar concedida em mandado de segurança, afastando a exigência do depósito mínimo de 30% exigido pelo art. 32 da MP 1.621-32/98 (fls. 291/293).

Às fls. 297/298 consta petição aditiva para transcrever decisão da Superintendência da Receita Federal em São Paulo, em processo de consulta, que entendeu aplicável 8% para apuração do lucro presumido na atividade de prestação de serviços de "guindaste", alegando a Recorrente que é serviço praticamente idêntico ao de transbordo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A preliminar suscitada não merece acolhida, pois tenho para mim que a autoridade julgadora de primeira instância, ainda que genericamente, refutou todos os argumentos apresentados pela empresa impugnante.

A questão de mérito situa-se na área exclusiva da hermenêutica, requerendo, de pronto, que se estabeleça a verdadeira natureza da atividade rotulada de “transbordo” e, a partir dessa identificação, que se busque o seu correto enquadramento para aplicação dos percentuais que estimam o lucro das pessoas jurídicas, na modalidade de tributação pelo Lucro Presumido.

Claro que não é o rótulo que dá natureza às coisas, mas, à falta de elementos de comprovação fática – que, no caso concreto, poderiam ter sido buscados pela fiscalização para caracterizar a verdadeira atividade desenvolvida pela Recorrente - deve o intérprete perseguir os contornos básicos do instituto a ser investigado, tendo sempre presente a diretriz estampada no art. 110 do Código Tributário Nacional, no sentido de que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado...”*.

Parece-me que há consenso em torno do verdadeiro significado da atividade de “transbordo”, que converge para a *“passagem (de viajantes, mercadorias, etc.) de um trem, ônibus, avião, navio, etc., para outro; baldeação”*, como está consignado no “Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa”, 2ª edição, 1986.



Extraio das cópias das notas fiscais juntadas a partir da fl. 114, até a fl. 240, que a atividade de “transbordo” praticada pela Recorrente está sempre relacionada com serviços de movimentação de mercadorias, na sua grande maioria envolvendo vergalhões de ferro e minério de manganês. Há, também, notas fiscais identificando outros serviços, como:

- 1 - **“serviços de embarque, despacho, com liberação aduaneira”** (fls. 118, 124, 138, 150, 158, 165, 177, 185, 193, 205, 208, 215, 223, 230 e 238);
- 2 - **“serviços de movimentação de matéria-prima”** (fls. 195, 207, 219, 229 e 233);
- 3 - **“serviços de escolta”** (fls. 201 e 211);
- 4 - **“serviços de guincho”** (fls. 156 e 172).

Os exemplos servem para mostrar que a Recorrente não tem critério técnico para separar as receitas das atividades que caracterizam o verdadeiro “transporte de cargas”, pois está inserindo neste contexto, também, serviços que não guardam qualquer relação com aquela atividade, como os anteriormente descritos. As receitas provenientes desses serviços, inquestionavelmente, não podem ter o lucro estimado na razão de 8% (oito por cento) para fins de tributação presumida pelo imposto de renda, pois este percentual foi fixado pelo legislador (lei 9.249/95, art. 15, § 1º, inciso II, “a”), como exceção específica para as receitas da atividade de “transporte de cargas”, pela sua peculiaridade.

De outra parte, penso que o “serviço de transbordo” também não tipifica o contrato de transporte de cargas propriamente dito, revelando-se num mero incidente daquele. O “transbordo” pode fazer parte integrante do contrato de transporte de uma determinada mercadoria, mas, isoladamente considerado, como é o caso dos autos, caracteriza **mera atividade de prestação de serviço** para uma das partes que figura no genuíno contrato de transporte.

Melhor explicando, tome-se o exemplo da Rede Ferroviária Federal ser contratada, pela empresa “A”, para realizar o transporte de tantas toneladas de minério de manganês que se destinam à empresa “B”. Nesse percurso, há necessidade do “transbordo” das mercadorias, dos vagões ferroviários para



caminhões, atividade que, se assumida pela própria Rede Ferroviária Federal, estará incluída no seu contrato de transporte e, conseqüentemente, no preço do frete a ser cobrado. Quando a Rede Ferroviária contrata um terceiro para executar o serviço específico de transbordo, não está contratando um novo transportador de carga, mas sim um mero prestador de serviços para viabilizar que o seu contrato de transporte possa ser cumprido. A situação é a mesma se o serviço de "transbordo", realizado por terceiro, for assumido pela empresa "A", ou pela empresa "B", pois continuará sendo caracterizado como mera prestação de serviços, para viabilizar que o verdadeiro contrato de transporte de mercadorias possa ser cumprido.

A situação exteriorizada nos autos é análoga ao serviço prestado nos portos marítimos, pelas companhias encarregadas de "transbordo" de *containers*, dos navios para os caminhões das empresas transportadoras. À evidência, operando nessa atividade, a conhecida Cia Docas de Santos, por exemplo, não auferе receitas de "transporte de cargas" quando realiza esse trabalho, mas sim da mera prestação de serviços de embarque e desembarque das mercadorias.

Tudo isso porque, no genuíno "contrato de transporte de cargas" interferem três pessoas, como lembra o conceituado comercialista FRAN MARTINS, no seu clássico "CONTRATOS E OBRIGAÇÕES COMERCIAIS":

- (a) *A pessoa que entrega a mercadoria para ser transportada, no caso o remetente ou expedidor, que o Código chama de carregador (art. 100);*
- b) *a pessoa que recebe a mercadoria, encarregando-se de transportá-la, isto é, o transportador, que o Código denomina de condutor (arts. 100 e segs.);*
- c) *a pessoa a quem a mercadoria é destinada e a quem cabe recebê-la, denominada destinatário". (Editora Forense – 14ª edição – 1996 – pág. 206 – grifos do original)*

Continua o mestre, em nota esclarecedora que merece transcrição:



*“Das pessoas que intervêm no transporte de mercadorias somente são partes integrantes do contrato o **remetente** ou **carregador**, e o **transportador** ou **condutor**. O **destinatário** é apenas a pessoa a quem a mercadoria é enviada, não se envolvendo, assim, na feitura do contrato. O próprio **expedidor** ou **remetente** pode figurar como destinatário sem que, contudo, se confundam as duas figuras. Se alguém, por exemplo, se muda de uma localidade para outra e quer enviar os móveis para a nova localidade, pode estipular que estes lhe sejam entregues no local do destino. Nesse ponto, sua inclusão no contrato não se confunde com a sua posição de remetente. Apenas, como destinatário, lhe caberá o direito de receber a mercadoria no prazo e nas condições estipulados, o que aconteceria com qualquer outra pessoa que no contrato figurasse como destinatário”*. (ob. citada, pág. 206 – grifos do original)

Esses ensinamentos vem confirmar nota determinante que tipifica, sempre, o contrato de transporte de cargas: **a responsabilidade do transportador pela mercadoria transportada**. Essa responsabilidade decorre da circunstância de ao transportador, ainda que por um exíguo momento, ser transferida a **posse** da coisa a ser transportada, posse que deve ser conservada em nome do proprietário, e *“em cumprimento de ordens e instruções suas”*, requisito este inserido na parte final do art. 487 do Código Civil para qualificar o instituto como **“detenção”**.

Essas marcas não estão presentes na questionada atividade de mero “transbordo” de cargas, pois, em nenhum momento a empresa que presta esse serviço assume a **posse** – ou a **detenção**, como quer o Código - das mercadorias transbordadas, conseqüentemente não assume responsabilidade que é inerente da atividade do transportador, do que resulta que a atividade de transbordo não se equipara à atividade de transporte de cargas, para fins de tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica.



Processo n.º : 10825.001575/97-41
Acórdão n.º : 108-05.556

Em nada socorre a Recorrente o fato de ter encontrado uma resposta em processo de consulta, expedida pela Superintendência da Receita Federal em São Paulo, indicando que o lucro presumido na prestação de “serviço de guindaste” pode ser calculado na base de 8%. Em primeiro lugar, porque aquela resposta não tratou do “serviço de transbordo” que é específico, e só vincula a consulente porque não tem caráter normativo. Em segundo lugar, porque a resposta conflita com outras divulgadas posteriormente, como a que aqui se transcreve:

“DECISÃO N.º 162, DE 5 DE OUTUBRO DE 1998

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

*Ementa: **Lucro Presumido. Prestação de serviço de guincho. Aliquotas.** Serviço de guincho não se enquadra no conceito de serviço de transporte de cargas para efeitos de tributação com base no lucro presumido” (D.O.U. de 14.01.99, seção I, pág. 59)*

De ser lembrado que o novo regramento atribuído ao instituto da consulta, pelo art. 48 da Lei 9.430/96, prevê a solução de divergência pelo órgão central da Secretaria da Receita Federal, mediante “... a edição de ato específico, uniformizando o entendimento ...”, este sim, com aptidão para gerar efeitos *erga omnes* quando publicado, por se enquadrar como norma complementar prevista no art. 100, I, do Código Tributário Nacional. Todavia, ainda não se tem conhecimento de ato cumprindo essa missão específica aqui registrada.

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 1999


JOSE ANTONIO MINATEL

