



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.723779/2019-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.925 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2021
Recorrente 3Z MOVIMENTAÇÃO INTELIGENTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não incidem na hipótese de nulidade os autos de infração cuja fundamentação seja suficiente para o exercício do amplo direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ATIVIDADE DE GUINDASTES E GUINCHOS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

No Lucro Presumido, a prestação de serviços de guindaste somente se equipara ao serviço de transporte de cargas, para efeito de determinação de base de cálculo do imposto de renda, quando for parte integrante de um contrato de transporte, com remuneração exclusivamente do serviço de transporte contratado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ATIVIDADE DE GUINDASTES E GUINCHOS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

No Lucro Presumido, a prestação de serviços de guindaste somente se equipara ao serviço de transporte de cargas, para efeito de determinação de base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, quando for parte integrante de um contrato de transporte, com remuneração exclusivamente do serviço de transporte contratado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL nos anos calendários 2014 a 2016. Em síntese, a infração apontada pela fiscalização foi a utilização indevida dos percentuais de presunção do Lucro Presumido de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

Os percentuais de presunção haviam sido aplicados pela contribuinte por entender que sua atividade consistia em transporte de cargas e que estaria sujeita à tributação pelo lucro presumido de acordo com o artigo 15, caput, da Lei nº 9.249/95, por força do disposto no parágrafo 1º, II, “a”, in fine:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, **exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;**

[...] (grifei)

Entretanto, segundo a autoridade fiscal, a atividade exercida pela fiscalizada constituía-se em serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras e, desta forma, estaria sujeita ao percentual de

presunção do lucro de 32%, nos termos do artigo 15, § 1º, III, “a”, do mesmo diploma legal, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

[...] (grifei)

A tributação da CSLL encontra correspondência no artigo 20 da mesma lei.

Para dar suporte à apuração, a fiscalização analisou os contratos de prestação de serviços apresentados pela fiscalizada, bem como notas fiscais. Destaco trecho do Relatório Fiscal que trata da matéria:

Para esclarecer a real atividade da empresa, dentre outros procedimentos, foram analisados os contratos de prestação de serviços firmados com empresas com as quais a fiscalizada manteve relações comerciais, no período de 2014 a 2016.

[...]

Verificou-se que os objetos contratuais em todos os contratos apresentados são de prestação de serviços com guindastes e equipamentos para movimentação de cargas, prestação de serviços com Gruas de Torre para movimentação de cargas, prestação dos serviços de içamento com utilização de guindastes e plataforma elevatória, com pequenas variações.

Temos, portanto, pela análise dos contratos de prestação de serviços firmados com seus clientes, que a 3Z Movimentação Inteligente Ltda teve como atividade principal, de fato, a prevista no CNAE 4399-1/04- serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras.

[...]

Analisando referidas Notas Fiscais, abrangendo todo o período fiscalizado, verifica-se no campo “discriminação dos serviços” que os serviços prestados foram os de transporte e movimentação de guindaste, com discriminação do custo dos equipamentos e do custo da mão de obra.

Constata-se que os serviços prestados, discriminados nas notas fiscais, estão em conformidade com os registros constantes dos contratos de prestação de serviço referidos no item 2.4, acima.

Temos, portanto, pela análise das notas fiscais de prestação de serviços emitidas, que a empresa fiscalizada teve como atividade principal, de fato, a prevista no CNAE 4399-1/04- serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras. (grifei)

Outro elemento de prova apresentado pela autoridade fiscal foi a retenção de 11% de contribuição previdenciária (INSS) prevista em todos os contratos de prestação de serviços. A fiscalização destacou que, na atividade de transporte de cargas, não se aplica a retenção de INSS, conforme previsão da IN RFB nº 971/2009. Conclui a fiscalização, acerca desse tópico:

Assim, considerando que de fato houve a retenção do INSS pelas contratantes dos serviços realizados pela empresa e que não se aplicaria a retenção se a mesma tivesse prestados os serviços de transporte rodoviário de cargas, fica demonstrado por esse critério que a 3Z Movimentação Inteligente Ltda, no período fiscalizado, enquadrou-se na atividade correspondente ao CNAE 4399-1/04 – Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte de cargas e pessoas para uso em obras.

Para complementar os elementos probatórios com o fito de caracterizar a atividade efetivamente exercida pela fiscalizada, a autoridade administrativa trouxe informações acerca da ocupação dos empregados segundo a Classificação Brasileira de Ocupações – CBO e informações do próprio sítio da contribuinte na internet.

Adicionalmente, a fiscalização registrou que a contribuinte mantinha no ativo imobilizado máquinas e equipamentos adequados à atividade já mencionada. Somente 1,88% do ativo imobilizado era composto por veículos que poderiam ser utilizados no transporte rodoviário de cargas. Entretanto, a autoridade fiscal asseverou que não encontrou elementos que demonstrassem que tais veículos tivessem sido efetivamente utilizados para prestar serviços de transporte de cargas.

Por fim, a autoridade fiscal apontou que, na contabilidade, não havia lançamentos de receitas na conta 31301010 Serviços de Frete, o que seria mais um indicativo de que a contribuinte não exercia de fato a atividade de transporte rodoviário de cargas.

A fiscalização procedeu, então, à reapuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2014 a 2016 e efetuou o lançamento de R\$ 12.905.461,49 de IRPJ e R\$ 3.893.238,42 de CSLL, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação.

Na peça de defesa, preliminarmente, a contribuinte pugnou pela nulidade dos autos de infração por falha na determinação da matéria tributável. Segundo a tese da contribuinte, do enquadramento da atividade da empresa no CNAE 4399-1/04 *Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte de cargas e pessoas para uso em obras* não decorreria a conclusão de que o percentual de presunção do lucro presumido aplicável seria de 32%. Portanto, a fiscalização deveria ter discriminado as receitas sujeitas à aplicação do percentual de 32%. Destaco suas palavras:

5. Todavia, muito respeitosamente, o silogismo é falho. **Da premissa** “a atividade econômica principal da 3Z Movimentação Inteligente Ltda, entre os anos de 2014 a 2016, esteve enquadrada no CNAE 4399-1/04 – Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para **transporte** de cargas e pessoas para uso em obras” **não decorre a conclusão** que “o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta, para fins de apuração

da base de cálculo trimestral do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido, deverá ser de 32%, conforme previsão contida no inciso III, § 1º, do art. 15, e art. 20, da Lei nº 9.249/1995”, inclusive porque a atividade em questão constitui-se, por princípio, em transporte.

6. Efetivamente, a classificação no CNAE 4930-2/01 (**Transporte** rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças municipal) ou no CNAE 4399-1/04 (Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para **transporte** de cargas e pessoas para uso em obras) não é determinante para fins de aplicação da legislação tributária. Ademais, ainda que o fosse, as atividades compreendidas em ambos os códigos, constituem-se, ao menos em princípio, em “transporte”, sujeitando-se ao mesmo regime. A própria administração tributária, em soluções de consulta inclusive, reconhece não se sujeitar a integralidade das receitas oriundas da “prestação de serviços com guindastes e equipamentos para movimentação de cargas” ao percentual de 32% para determinação da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL. Nessas circunstâncias, *data venia*, cumpria à fiscalização, inclusive e especialmente à luz do comando do art. 15, §2º da Lei nº 9.249/1995, apurar e discriminar, se fosse o caso, as receitas auferidas pelo contribuinte decorrentes da “prestação de serviços com guindastes e equipamentos para movimentação de cargas” que alegadamente estariam sujeitas ao percentual de 32%. É dizer, não era suficiente, para o fim de “determinar a matéria tributável”, nos moldes exigidos pelo art. 142 do CTN, sustentar limitadamente que “a atividade econômica principal da 3Z Movimentação Inteligente Ltda, entre os anos de 2014 a 2016, esteve enquadrada no CNAE 4399-1/04 – Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte de cargas e pessoas para uso em obras”. (grifos do original)

De acordo com a contribuinte, a falta da discriminação das receitas sujeitas ao percentual de 32% configuraria infração aos artigos 10, III do Decreto nº 70.235/72 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN e daria azo à declaração de nulidade dos autos de infração.

Quanto ao mérito, a contribuinte defendeu que a discussão acerca da classificação da atividade da empresa conforme o CNAE seria inócua, pois, de qualquer forma, caracterizar-se-ia a atividade de transporte de cargas, que seria sujeita aos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Em seu entendimento, de acordo com a norma civil, a atividade desenvolvida seria de transporte de cargas e, desta forma, a legislação tributária, por força do disposto no artigo 110 do CTN, não poderia alterá-la. Trago à colação suas palavras:

15. Pois bem, em termos gerais, o Código Civil traz a seguinte definição:

*Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a **transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.***

16. Como se observa, a elementar que caracteriza a atividade é o deslocamento da coisa de um ponto a outro. A distância, a direção, o meio, o tempo, etc., são de todo irrelevantes. É uniforme o entendimento da doutrina a esse respeito:

[...]

17. Não há como recusar, portanto, que a atividade desempenhada pela impugnante constitui-se em **serviço de transporte de carga** com uso de guindastes e outros equipamentos próprios para movimentação de cargas, como inclusive registra o relatório fiscal.

18. A propósito, vale insistir que a legislação em destaque abrange os “serviços de transporte (...) de carga” em geral, sem exclusão de nenhuma de suas modalidades. Particularmente, não é excluído de sua incidência o serviço de transporte de carga com uso de guindastes e outros equipamentos próprios para movimentação de cargas. E,

como é cediço, “não deve o aplicador do direito restringir onde a lei não restringiu, nem proceder a interpretações limitativas implicitamente não pretendidas pelo legislador”:

[...]

19. Desse modo, são aplicáveis à atividade da impugnante, respectivamente para a determinação da base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL, os percentuais de 8% e 32% sobre a receita bruta, nos termos dos arts. 15, inc. II, alínea “a” e 20 da Lei nº 9.249/95.

Ao final, a contribuinte pugnou pela nulidade dos autos de infração e, no mérito, pela improcedência destes.

Em primeira instância, a impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão nº 01-36.798 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Deve ser indeferida a preliminar de nulidade do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos visto que o termo de verificação explica a origem dos valores lançados, inexistindo cerceamento do direito de defesa.

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. EQUIPAMENTOS PARA MOVIMENTAÇÃO CARGAS. PERCENTUAL PRESUNÇÃO.

Tratando-se de prestação de serviços em geral, o percentual de presunção para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 32%.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA/JUDICIAL. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

DOCTRINA. EFEITOS.

Muito embora respeitáveis em seu conteúdo, as opiniões proferidas por doutrinadores não ensejam aplicação obrigatória pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em síntese, a contribuinte reiterou as alegações da impugnação.

Quanto à nulidade dos autos de infração, a recorrente detalhou sua alegação nos seguintes termos:

9. Não obstante, abstraído o mérito da exigência fiscal, os autos de infração lavrados nesses termos são formalmente nulos, eis que desatendem ao mesmo tempo às determinações do art. 10, inc. III do Decreto nº 70.235/72 – *porque a descrição neles contida não é suficiente para caracterizar o fato impositivo, na medida em que o serviço de “equipamentos para transporte e elevação de cargas”, segundo entendimento manifestado pela própria RFB em ato declaratório interpretativo, pode enquadrar-se também como transporte* – e do art. 142 do CTN – *porque não determinam adequadamente a matéria tributável, visto que lançam mão de generalização com base na alegada “atividade econômica principal”, enquanto que, por força inclusive do art. 15, §2º da Lei nº 9.249/1995, a discriminação das atividades era exigível – in litteris:* [...]

Prossegue a recorrente argumentando que as próprias normas da Secretaria da Receita Federal do Brasil exigiriam a discriminação de cada operação para que o percentual de presunção adequado seja aplicado a cada atividade exercida pela empresa. E conclui:

19. Efetivamente, não é bastante afirmar a existência de uma “atividade econômica principal”, porque deve ser “aplicado o percentual correspondente a cada atividade”; e não é bastante afirmar a realização de “Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte de cargas e pessoas para uso em obras”, porque a “prestação de serviços de guindastes”, segundo o entendimento da própria RFB, caracteriza-se também como serviços de transporte (ADI/RFB nº 11/2007). Logo, é imprescindível a apuração, determinação e discriminação de “cada atividade” (art. 15, §2º da Lei nº 9.249/95), o que deve vir refletido na descrição do auto de infração.

No que tange ao mérito, a recorrente destacou que as normas da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB não poderiam alterar o conteúdo da norma civil. Cito excerto que trata da matéria:

24. Nesse sentido, argumenta o acórdão *a quo*, com amparo na SC SRRF/10ª RF nº 257/2003 e no ADI/RFB nº 11/2007, que a “prestação de serviços de guindastes e guinchos somente se equipara ao serviço de transporte de cargas (...) quando for parte integrante de um contrato de transporte” (fl. 838).

25. *Data venia*, a alegação é infundada. A caracterização da prestação de serviços de transporte de cargas com uso de guindastes como “serviços de transporte (...) de carga” para os fins do art. 15, inc. II, alínea “a” e 20, inc. III da Lei nº 9.249/95 deve basear-se com exclusividade nas características daquela atividade específica. Efetivamente, **“é a atividade, e não a forma de contratação ou os beneficiários do serviço, o que interessa para apuração do lucro presumido”**, consoante já se decidiu:

[...]

28. Ora, **o conceito de transporte é estabelecido em lei**. A RFB ou as “instituições que tratam da regulamentação do transporte de carga no País”, respeitosamente, não detêm competência para, como se legislador fosse, modificá-lo.

[...]

31. Como se observa, a elementar que caracteriza a atividade é o **deslocamento da coisa de um ponto a outro**. A distância, a direção, o meio, o tempo, etc., são de todo irrelevantes.

32. Portanto, a posição da RFB, “no sentido de que o transporte de carga é aquele que promove o deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica (seja comercial, de construção civil, industrial, ou de armazenamento) para outra”, é contrária à lei. **O conceito de transporte não exige que o deslocamento se faça “de uma unidade econômica (...) para outra”, mas “de um ponto a outro”, inclusive dentro de uma**

mesma unidade econômica. A doutrina, fazendo interpretação da legislação civil, é unânime a esse respeito:

[...]

33. Não há como recusar, portanto, que a atividade desempenhada pela recorrente constitui-se em **serviço de transporte de cargas** com uso de guindastes e outros equipamentos próprios para movimentação de cargas, como inclusive registra o relatório fiscal. (grifos do original)

Por fim, a recorrente novamente pugnou pela nulidades dos autos de infração e, no mérito, pela improcedência dos lançamentos de ofício.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Nulidade dos autos de infração.

Conforme relatado, a recorrente, com fulcro nos artigos 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN, pediu a declaração de nulidade dos autos de infração. De acordo com as alegações da recorrente, os autos de infração deveriam ser declarados nulos porque:

(i) a descrição neles contida não seria suficiente para caracterizar o fato imponível, na medida em que o serviço de “equipamentos para transporte e elevação de cargas”, segundo entendimento manifestado pela própria RFB em ato declaratório interpretativo, pode enquadrar-se também como transporte; e

(ii) porque não determinam adequadamente a matéria tributável, visto que lançam mão de generalização com base na alegada “atividade econômica principal”,

Inicialmente, transcrevo os dispositivos legais mencionados pela recorrente:

Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifei)

Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - **a descrição do fato**;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifei)

Penso que, em relação à alegação de nulidade, tais dispositivos devem ser interpretados em conjunto com o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Da leitura sistemática dos dispositivos legais, é de se concluir que, de fato, os autos de infração devem determinar a matéria tributável e, por consequência, descrever os fatos que configurem infração e denotem a ocorrência do fato jurídico tributário. Contudo, eventuais falhas na descrição dos fatos somente poderia dar azo à declaração de nulidade se truncarem o exercício do amplo direito de defesa.

Não é o caso dos autos. Explico.

Constato que o Relatório Fiscal, que traz o fundamento dos autos de infração, é didático e detalhado na descrição dos elementos de prova e da interpretação dos fatos que, no entendimento da autoridade fiscal, configuram a infração.

A autoridade fiscal examinou contratos, notas fiscais, lançamentos contábeis, dados públicos no sítio da internet, CBO dos empregados para concluir que a atividade efetivamente exercida pela contribuinte não era a de transporte de cargas, mas de *serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras*. Também demonstrou que tal atividade estaria submetida, em seu entendimento, à tributação do lucro presumido com a aplicação dos percentuais de presunção de 32%.

A fundamentação é clara e compreensível. Desta forma, permitiu que a contribuinte exercesse plenamente seu direito de defesa.

Da mesma forma, não entendo que tenha havido qualquer generalização por parte da fiscalização. Examinando o Relatório Fiscal, verifico que a fiscalização asseverou ter examinado todos os contratos, todas as notas fiscais apresentadas, todos os lançamentos contábeis de receitas. Chegou ao ponto de afirmar que havia veículos capazes de fazer transporte de carga, no entendimento atribuído pela fiscalização, mas que não encontrou evidência de que a contribuinte os tenha efetivamente utilizado para o transporte de cargas.

Ou seja, no que diz respeito à fundamentação dos lançamentos de ofício, a autoridade fiscal entendeu que todas as operações realizadas pela contribuinte enquadravam-se na classificação feita e, portanto, a totalidade da receita submeter-se-ia à aplicação do percentual de presunção de 32%.

Não houve, portanto, na fundamentação dos lançamentos de ofício, qualquer generalização acerca da apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Vale ressaltar que incorreções nas bases de cálculo, que não ocasionem lesão ao direito de defesa, poderiam ser corrigidas no processo administrativo fiscal em atendimento ao princípio da verdade material. Todavia, impende destacar que a recorrente em nenhum momento contestou de forma específica os procedimentos fiscais, limitando-se a argumentar que haveria uma generalização a partir da classificação do CNAE.

De fato, no que tange à nulidade, a contribuinte é que apresentou um argumento genérico. Não trouxe aos autos nenhuma argumentação que apontasse contratos e notas fiscais ou outros elementos de prova que demonstrassem a realização de atividade distinta daquela descrita pela fiscalização. Limitou-se a dizer que a atividade poderia ser interpretada como sendo transporte de carga e, portanto, sujeita à aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

Penso que trata-se, em verdade, de irresignação quanto à conclusão de mérito adotada pela fiscalização.

Assim, tenho que a fundamentação dos autos de infração são suficientes para a clara compreensão das infrações e da motivação dos atos administrativos de lançamento.

Nesta esteira, voto, por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração.

Mérito.

A recorrente alegou que a atividade por ela exercida corresponde ao conceito de transporte de cargas e, dessa forma, daria azo à aplicação dos percentuais de presunção do lucro presumido de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Confira-se:

A caracterização da prestação de serviços de transporte de cargas com uso de guindastes como “serviços de transporte (...) de carga” para os fins do art. 15, inc. II, alínea “a” e 20, inc. III da Lei nº 9.249/95 deve basear-se com exclusividade nas características daquela atividade específica. Efetivamente, **“é a atividade, e não a forma de contratação ou os beneficiários do serviço, o que interessa para apuração do lucro presumido”** [...]

A legislação citada na peça recursal prevê que, no Lucro Presumido, deve ser aplicado à atividade de transporte de cargas o percentual de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL):

Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

[...] grifei.

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

[...] grifei.

Como se vê, no caso de transportes de cargas, os percentuais aplicáveis no Lucro Presumido são de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

Contudo, a meu sentir, a recorrente parte de considerações genéricas acerca do conceito de *transporte* no direito civil para levar a uma interpretação excessivamente elástica da norma tributária. Vejamos como a contribuinte interpreta a matéria:

31. Como se observa, a elementar que caracteriza a atividade é o **deslocamento da coisa de um ponto a outro**. A distância, a direção, o meio, o tempo, etc., são de todo irrelevantes.

Compulsando os autos, vê-se que a prestação de serviço efetivamente realizada pela contribuinte resume-se ao içamento e à movimentação de materiais em canteiros de obras. Não vejo como interpretar que o mero içamento de materiais numa obra possa ser considerado como transporte de cargas de um ponto a outro.

Vale lembrar, novamente, que a contribuinte não apresentou qualquer evidência de que realizaria efetivamente atividades que não aquela descrita pela autoridade fiscal.

Ora, a se interpretar a norma de acordo com o ponto de vista da contribuinte, poder-se-ia dizer que um funcionário terceirizado num canteiro de obra que, com a ajuda de um carrinho de mão, pegasse um saco de cimento e o levasse à betoneira estaria realizando atividade de *transporte de carga*. Certamente não é esse o sentido da norma.

Assim, penso que a interpretação adotada pela RFB no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 11 de 05/07/2007 mostra-se adequado:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o que consta no processo nº 13603.002280/2003-02, declara:

Artigo único. Para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, deve ser aplicado sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços de guindastes, guinchos e assemelhados, o percentual de:

I - 8% (oito por cento), quando as atividades executadas por esses equipamentos sejam obrigatoriamente parte integrante de um contrato de transporte, e a receita seja auferida exclusivamente em função do serviço de transporte contratado; e

II - 32% (trinta e dois por cento), quando decorra da prestação de serviços que não integrem um contrato de transporte ou da locação dos referidos equipamentos. (grifei)

O que se verifica é que os serviços de guincho e guindaste podem integrar um serviço de transporte. Nesses casos, sendo a receita advinda do serviço de transporte de cargas e não do mero içamento dentro de um canteiro de obras, a tributação pelo lucro presumido deve ser feita com os percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

No caso em tela, de acordo com os contratos e notas fiscais juntados aos autos, o serviço resume-se à movimentação ou ao içamento de materiais em estabelecimentos ou canteiros de obras e, portanto, aplica-se o percentual de presunção de 32%, como feito pela fiscalização.

A interpretação aqui esposada encontra amparo na jurisprudência do CARF, conforme se pode verificar nos seguintes julgados:

TRANSPORTE. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO. ATIVIDADE ACESSÓRIA.

A atividade de carga e descarga de mercadorias como acessória de um serviço de transporte de mercadorias, sujeitase a mesma tributação aplicada ao serviço de transporte. Para a apuração da base de cálculo do IRPJ, pelo lucro presumido, somente será aplicável o percentual de 8% quando a prestação de serviços de guindastes, esteiras, guinchos, empilhadeiras e assemelhados, integrarem um contrato de transporte. **Por outro lado, será aplicável o percentual de 32%, quando a receita decorrer da prestação de serviços de guindastes, esteiras, guinchos, empilhadeiras e assemelhados, que não integrem um contrato de transporte.** (Acórdão CARF nº 1401-000.554, de 26/05/2011).

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUINDASTES, GUINCHOS E ASSEMBELHADOS. EQUIPARAÇÃO A TRANSPORTE DE CARGAS. EXIGÊNCIA DE CONTRATO DE TRANSPORTE.

A prestação de serviços de guindaste somente se equipara ao serviço de transporte de cargas, para efeito de determinação de base de cálculo do imposto de renda, quando for parte integrante de um contrato de transporte, com remuneração exclusivamente do serviço contratado. (Acórdão CARF nº 1001-000.649, de 03/07/2018)

SERVIÇO DE GUINDASTE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. LUCRO PRESUMIDO.

O serviço de guindaste, por falta de previsão legal específica, é considerado prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente incidente sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido. (Acórdão CARF nº 1801-00.644, de 01/08/2011).

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS AUXILIARES DO TRANSPORTE AÉREO. ATIVIDADES MEIO QUE NÃO SE CONFUNDEM COM O SERVIÇO DE TRANSPORTE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que prestam serviços auxiliares de transporte aéreo, devem apurar a base de cálculo do IRPJ mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Os serviços auxiliares não se confundem com os serviços de transporte.

CSLL. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS AUXILIARES DO TRANSPORTE AÉREO. ATIVIDADES MEIO QUE NÃO SE CONFUNDEM COM O SERVIÇO DE TRANSPORTE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que prestam serviços auxiliares de transporte aéreo, devem apurar a base de cálculo do IRPJ mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Os serviços auxiliares não se confundem com os serviços de transporte. (Acórdão CARF nº 1401-002.079, de 19/09/2017).

Conclusão.

Voto por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira