



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11030.723779/2019-12  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.743 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de setembro de 2023  
**Recorrente** 3Z MOVIMENTAÇÃO INTELIGENTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 908 a 926), interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 1401-005.925 (fls. 877 a 890), de 18 de outubro de 2021, que por unanimidade de votos afastou a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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.

O contribuinte tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 17/11/2021 (fls. 905) e apresentou o recurso em 01/12/2021 (fls. 906), suscitando divergência quanto ao **percentual aplicável sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das prestadoras de serviços de transporte de cargas por guindastes**, indicando como paradigma o **Acórdão n.º 103-22.117**.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 4ª Câmara, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 949/956):

O recurso propõe dissídio quanto ao **percentual aplicável sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das prestadoras de serviços de transporte de cargas por guindastes**, nos seguintes termos:

“5. (...) a douda Turma deu aos arts. 15, § 1º, inc. II, alínea “a” e 20, da Lei nº 9.249/1995 interpretação divergente da acolhida por outros colegiados deste Conselho – em especial, pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão nº 103-22.117 (Processo nº 11080.006401/2002-17, Relator Conselheiro Márcio Machado Caldeira, j. 19/10/2005), ora invocado como paradigma para demonstração do dissídio.

(...)

6. O acórdão recorrido e o acórdão paradigma examinam a mesma questão – nomeadamente, qual o percentual aplicável sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das prestadoras de **serviços de transporte de cargas por guindastes**, à luz dos arts. 15, §1º, inc. II, alínea “a”, e 20, da Lei nº 9.249/1995 (...):

(...)

7. Quanto à matéria, entende o acórdão recorrido não ser possível **“interpretar que o mero içamento de materiais numa obra possa ser considerado como transporte de cargas de um ponto a outro”** (fl. 888).

8. Nesse contexto, sustenta que **“os serviços de guincho e guindaste podem integrar um serviço de transporte”** desde que **“a receita [seja] advinda do serviço de transporte de cargas e não do mero içamento dentro de um canteiro de obras”** (...)

(...)

9. Ao que se depreende, o acórdão recorrido incorpora a equivocada definição de transporte de carga propugnada pela RFB na SC SRRF/10ª RF nº 257/2003 e no ADI/RFB nº 11/2007, segundo a qual **“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”** (SC COSIT nº 266, de 26/09/2014).

10. Porém, ao restringir a definição de **“transporte de carga”** aos casos em que há um deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica a outra, o acórdão recorrido divergiu frontalmente do acórdão nº 103-22.117, proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Processo nº 11080.006401/2002-17, Relator Conselheiro Márcio Machado Caldeira, j. 19/10/2005), quanto à interpretação conferida ao art. 15, § 1º, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 9.249/1995.

11. Examinando caso de empresa prestadora de serviços de **“guinchos e guindastes [...] para deslocar materiais, equipamentos e peças de um local para outro [dentro das mesmas] [...] instalações”** (doc. anexo, p. 11), entendeu aquela Col. Câmara julgadora que a autuada efetivamente realizava **“transporte ou movimentação de cargas com equipamentos especiais”, não importando, para fins da apuração do lucro real, se essa movimentação era “vertical e/ou horizontal”** (...)

(...)

12. A divergência é evidente. Para o acórdão recorrido, **“o mero içamento de materiais numa obra”** não pode **“ser considerado como transporte de cargas”** (fl.

888). Diversamente, colhe-se do paradigma que o serviço “de guindaste para movimentação de materiais no canteiro de obras” constitui “transporte de cargas, horizontal e vertical, e não prestação de serviços em geral” (doc. anexo, p. 11/12). (...)

(...)

14. Assim, ao contrário do que supõe o acórdão ora recorrido, pouco importa, para fins da aplicação dos arts. 15, § 1º, inc. II, alínea “a”, e 20 da Lei nº 9.249/1995, se o transporte de cargas se dá na direção vertical ou horizontal, ou se promove ou não o “deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica [...] para outra”. Essa conclusão, como bem aponta o paradigma, resulta do “simples exame da lei”.

(destaques originais)

No mais o apelo tece considerações de mérito e, ao final, formula o pedido:

“**PELO EXPOSTO**, requer seja este recurso especial recebido, admitido e provido, para o efeito de, reformando o acórdão ora recorrido (fls. 877/890), julgar totalmente improcedentes os autos de infração, desconstituindo-se integralmente o crédito tributário.”

O paradigma colacionado, acórdão no 103-22.117, atende aos requisitos formais previstos no Regimento Interno deste Conselho, na medida que prolatado por colegiado distinto do recorrido, não reformado até a data de interposição do recurso especial e não contrário a Súmula do CARF ou a decisão definitiva vinculante.

O entendimento manifestado pela Turma recorrida, baseado no ADI/RFB nº 11/2007 e ilustrado por precedentes do CARF, foi de que o “içamento” de materiais por guindaste/guincho pode ser relacionado aos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) quando seja obrigatoriamente parte integrante de um contrato de transporte, ou seja, quando o emprego do guindaste/guincho seja etapa obrigatória (accessória) do serviço mais amplo contratado, de transporte de carga (principal), advindo a remuneração exclusivamente do dito transporte. A decisão registra que, no presente caso, os elementos dos autos (contratos e notas fiscais) demonstrariam que a atividade desempenhada pelo contribuinte resumia-se à movimentação ou ao içamento de materiais em estabelecimentos ou canteiros de obras, que na visão da Turma a quo sujeita-se ao percentual de 32%.

Confira-se o voto condutor do acórdão recorrido:

“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). (...)

(...)

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, sujeita-se 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 n.º 1401-000.554, de 26/05/2011).

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GUINDASTES, GUINCHOS E ASSEMELHADOS. 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1401-002.079, de 19/09/2017).”

(grifos e destaques do acórdão a quo)

Em suma, a decisão recorrida i) afirma que a teor da prova nos autos a atividade do contribuinte resumia-se “ao içamento e à movimentação de materiais em canteiros de obras”; ii) pronuncia que tal atividade não pode ser considerada “transporte de cargas de um ponto a outro”; e iii) conclui tratar-se de prestação de serviço sujeita ao coeficiente de presunção de 32%.

De outro lado o paradigma, apreciando imputação fiscal muito semelhante: i) afirma que o caso era de atividade de “*transporte ou movimentação de cargas com equipamentos especiais, sendo essa movimentação vertical e/ou horizontal*”; ii) registra que o entendimento predominante na administração tributária seria de que “*o transporte*

*tanto horizontal como vertical de cargas, tem na presunção do lucro um percentual de 8%".* O paradigma manifesta expressamente que o transporte "vertical" (movimentação vertical de materiais por guinchos ou empilhadeiras) se enquadra como "transporte de carga", para efeito de definição do percentual de presunção de lucro, o que já confirma o proposto dissídio frente à decisão aqui recorrida.

Destacam-se trechos do voto condutor do paradigma no 103-22.117:

"(...) a fiscalização informa da predominância de equipamentos para transporte vertical de materiais. Assim, considera que o serviço prestado pela então fiscalizada é em sua grande parte o de movimentação vertical de materiais, como os realizados por guinchos ou empilhadeiras e que o serviço prestado pela mesma muito se assemelha com a locação de equipamentos e não com o transporte de carga.

O fisco, ao considerar a eventualidade do efetivo transporte de carga e a impossibilidade de distinção entre transporte vertical ou horizontal aplicou o percentual de 32% previsto para a prestação de serviços em geral, sobre o total da receita.

(...)

(...) temos que a recorrente realiza transporte ou movimentação de cargas com equipamentos especiais, sendo essa movimentação vertical e/ou horizontal, utilizando-se de veículos especiais, não podendo uma simples amostragem de clientes identificar que a recorrente presta preponderantemente transporte vertical de cargas, como posto na peça de autuação.

Mas, nessa mesma amostragem trazida pela fiscalização, verifica-se que, pelas declarações dos clientes, trata-se efetivamente de transporte de cargas, horizontal e vertical, e não prestação de serviços em geral, para equipará-los a locação de máquinas.

Por outro lado, a administração tributária em suas diversas manifestações, como nas soluções de consultas mencionadas pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, trouxe predominantemente o entendimento de que o transporte tanto horizontal como vertical de cargas, tem na presunção do lucro um percentual de 8%.

(...)

No caso, como visto no relatório fiscal, nas peças de defesa e nas fotos dos equipamentos utilizados no transporte vertical, verifica-se o elevado custo dos equipamentos e a necessidade de pessoal especializado, o que confirma as soluções de consulta, onde se conclui ser o percentual de 8% para apuração do lucro presumido.

A fiscalização ao mencionar as soluções de consulta, aponta algumas divergências entre as mesmas, mas verifica-se a predominância de que o transporte vertical, como o praticado pela recorrente, se enquadra como transporte de carga, longe de se assemelhar a locação de equipamentos, como concluiu o autuante.

(...)

A legislação que rege a espécie, quando a mesma define os percentuais de lucro sujeitos à tributação, levou em consideração as características de cada ramo de atividade.

A Lei n.º 9.249/95, que rege os períodos objeto da autuação, traz o seguinte comando:

[reprodução do art. 15 da Lei n.º 9.249/95]

No caso, no entendimento do fisco que a empresa praticaria atividades sujeitas ao percentual de 8% e 32%, teria que segregar os valores que levaria à tributação de 32%, sendo-lhe vedado utilizar a analogia para fazer incidir o percentual máximo de lucro presumido.

Mas, de qualquer forma, as verificações feitas pela fiscalização, em alguns clientes, como mencionado acima, e as demais provas constantes dos autos, não deixam dúvidas de ser a atividade da recorrente de transporte de cargas, seja vertical e horizontal, sujeitas ao percentual de 8%.

Essas atividades estão em consonância com aquelas descritas nas diversas soluções de consulta, o que resulta na improcedência da autuação.

Assim, deve ser cancelada a atuação de IRPJ e, conseqüentemente o lançamento decorrente de Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), por tratar-se da mesma matéria fática.”

(grifou-se)

Confirmado o dissídio entre Turmas, é de se dar seguimento à matéria.

#### **Conclusão**

Por todo o exposto, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

[...]

Encaminhados os autos à PFN em 08/12/2022 (fl.957), foram apresentadas contrarrazões em 13/12/2022 (fls. 958/962) em que refuta as alegações da recorrente e pugna pela manutenção do recorrido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos termos regimentais.

A PFN não contestou o conhecimento do recurso em suas contrarrazões, porém examinando o acórdão recorrido e paradigma em sua íntegra, entendo que este mereça uma reanálise, dado que existem circunstâncias fáticas de cada caso que, a meu ver, podem ter sido determinantes para as conclusões divergentes entre os colegiados.

Para melhor compreensão do quadro fático de cada processo, julgo importante transcrever, inicialmente, excertos do **relatório** de cada um dos acórdãos cotejados, que expõe os fundamentos de cada autuação:

### Acórdão recorrido:

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: (g.n.)

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. (g.n.)

[...]

**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.** (g.n.)

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. (g.n.)

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. (g.n.)

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: (g.n.)

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. (g.n.)

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. (g.n.)

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. (g.n.)

[...]

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%. (...) – g.n.

[...]

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. (g.n.)

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. (...) – g.n.

[...]

### **Acórdão Paradigma:**

Trata-se de exigência de diferença de IRPJ, quando o sujeito passivo, utilizando-se do percentual de 8% para cálculo do lucro presumido, destinado aos transportadores de carga, teve a tributação refeita para o percentual de 32%, destinado às prestadoras de serviços em geral.

[...]

O processo mereceu o seguinte relato em primeira instância:

"Trata-se dos autos de infração de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), lavrados contra a interessada em 25/04/02, dos quais resulta a constituição do crédito tributário de R\$ 4.876.253,47 (fls. 12/44).

Os lançamentos reportam-se a infrações relativas aos anos-calendário de 1997 a 2001, período em que a contribuinte formalizou declarações de renda com base no lucro presumido.

Os autos registram duas espécies de infração:

- a) aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido: a fiscalização rejeita o percentual de 8% adotado pela empresa, entendendo que o correto seria 32%;
- b) valores não considerados na apuração das receitas sujeitas a tributação: aplicações financeiras, juros ativos, aluguéis recebidos e resultado sobre venda de bens.

A intimação dos autos de infração ocorreu em 17/05/02 (fls. 12 e 28) e a recepção da impugnação, em 17/06/02 (fls. 206/233).

Das irregularidades levantadas pela fiscalização, a contribuinte informa haver pago os débitos acima referidos no item "b". Portanto, o contraditório subsiste apenas quanto às matérias decorrentes do coeficiente de determinação do lucro presumido (item "a").

O contrato social da atuada registra como objeto o "transporte especial e movimentação de cargas, via rodoviária, efetuados por empilhadeiras e guinchos, e locação de imóveis".

A partir de decisões de diversos processos de consultas emanadas pela Receita Federal (fls. 52/66), a fiscalização concluiu que o coeficiente de determinação do lucro presumido dos serviços de guindaste (çamento, guincho ou transporte vertical) — atividade principal da contribuinte — seria de 32%, por tratar-se de prestação de serviço em geral. De outro lado, admite a aplicação do percentual de 8% apenas para o exercício do transporte de cargas (transporte horizontal).

Face à atuada não haver segregado as receitas relativas às atividades de transporte e de movimentação de carga, quando intimada, a fiscalização houve

por bem aplicar o percentual máximo de determinação do lucro presumido (32%).

A contribuinte não concorda com o fisco. Destaca que efetivamente realiza as duas espécies de transporte: o vertical, ao içar bens de terceiros, e o horizontal, ao movimentá-los de um ponto a outro, de acordo com o contratado com os clientes. Contudo, seu mister é realizado de forma integrada, utilizando até dois veículos: um para fazer transporte horizontal e outro para o vertical.

A impugnante procura provar que o transporte horizontal é preponderante em suas atividades, ao contrário do que afirma o relatório fiscal (fls. 47/51). Dentre os documentos apresentados, destacam-se fotos de veículos de trabalho, reportagens jornalísticas, recibos de pedágio, registros contábeis, registros públicos, inscrições em sindicatos, declarações de seguradoras, notas fiscais e autorizações (fls. 244/393).

Em síntese, a autuada pede o cancelamento do auto de infração pelos seguintes motivos:

- a) exerce ampla e preponderantemente o transporte horizontal em suas atividades;
- b) todas as consultas ventiladas pelo fisco são favoráveis à legitimidade do percentual de 8%, tendo em vista sua real atividade: algumas decisões entendem que o serviço de guindaste - mesmo que se limite apenas a içar, remover e armazenar partes e peças - corresponde ao transporte de carga; outras admitem considerá-lo como transporte de carga desde que o içamento seja utilizado para colocar o bem em um veículo para posterior transporte horizontal;
- c) a existência de dupla atividade de transporte (horizontal e vertical) é asseverada pelas informações colhidas pelo fisco junto a seus clientes;
- d) o transporte vertical também é uma atividade de transporte.

A impugnante ressalta que as interpretações reproduzidas nas diversas consultas evidenciam ser controversa a matéria. Em consequência, há que se interpretar a lei tributária definidora de infrações da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida (art. 112 do CTN). Ademais, mesmo que as consultas impliquem em norma complementar (art. 100, I e III), as decisões que lhe são prejudiciais não poderiam retroagir para prejudicá-la (art. 106, I, do CTN).

[...]

Pelo que se extrai da descrição da autuação no acórdão recorrido, a fiscalização aponta que a única atividade exercida pela contribuinte é a de **serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras**, cujo percentual de apuração do lucro presumido é de 32%. Esta constatação baseou-se na análise dos contratos com os clientes, na descrição das notas fiscais emitidas, no CNAE da empresa e seria consubstanciado na retenção de 11% de contribuição previdenciária em todos os contratos de prestação de serviços (não aplicável ao transporte de cargas); no código de ocupação dos empregados registrados pela empresa e na ausência de lançamento de receitas com fretes na contabilidade. A contribuinte aponta nulidade da autuação por falta de indicação das receitas sujeitas ao percentual de 32%, questiona a interpretação dada pela fiscalização quanto ao correto enquadramento de sua atividade, defendendo que se trata de transporte de cargas de qualquer forma e que o percentual aplicável correto é de 8%.

No caso do acórdão paradigma a atividade econômica da empresa, registrada no seu contrato social é o de o **transporte especial e movimentação de cargas, via rodoviária, efetuados por empilhadeiras e guinchos**, e locação de imóveis. A fiscalização entendeu que o percentual de determinação do lucro presumido seria de 32% para as atividades de içamento, guincho ou transporte vertical, que seria a atividade principal da contribuinte; admitindo a aplicação do percentual de 8% para o transporte de cargas. Contudo, em face de não haver segregação entre as receitas de transporte de cargas e as de movimentação de cargas, aplicou o percentual de 32% a toda a receita. A contribuinte buscou provar que exerce preponderantemente transporte horizontal em suas atividades, apresentando documentos e registros contábeis.

O acórdão recorrido afastou a alegação de nulidade e, no mérito, manteve a autuação pelos fundamentos extraídos dos seguintes excertos do voto, *verbis*:

[...]

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. (g.n.)

[...]

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). (g.n.)

[...]

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). (...)

(...)

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)**. (destaque em negrito acrescido)

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. (destaque em negrito acrescido)

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

[...]

O voto condutor do paradigma trata apenas do mérito da exigência, na qual atenciosamente tangencia um possível nulidade do lançamento pela não segregação das receitas de transporte de cargas das receitas de movimentação de carga para fins de determinação do percentual de presunção, mas conclui pelo provimento do recurso em face da análise dos elementos apresentados tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, *verbis*:

[...]

Conforme posto em relatório, a controvérsia dos presentes autos tem pertinência com o percentual do lucro presumido a ser aplicado às atividades da recorrente.

O auto de infração consigna a aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro, quando a contribuinte considerou o percentual de 8% destinada às empresas de transporte de cargas, quando a fiscalização entende ser este percentual de 32% destinada às empresas prestadoras de serviços em geral, conforme o relatório que integra a peça acusatória.

Diz o relatório de fls.45/51 que "o contribuinte com ramo de atividade de 'transporte especial e movimentação de cargas, via rodoviária, efetuados por empilhadeiras, guinchos, e locação de imóveis', conforme contrato social (anexo I, volume I, fis. 102 a 115), vem utilizando, para o cálculo do IRPJ, o coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) alegando tratar-se de sua atividade de transporte de carga".

Menciona, ainda, o relatório, diversas consultas à Receita Federal a respeito do assunto, não havendo consenso nas decisões, conforme explicitado às fis. 50, nos seguintes termos:

"A decisão SRRF/83 RF/DISIT N° 99, de 25 de maio de 1998 (fis. 52), que deu origem a uma série de consultas (Decisão n° 162/98 da 9ª RF, Decisões 06/99 e 07/99, ambas da 4ª RF) (fis. 55, 58 e 61), extrai fundamentos dos conceitos gramaticais e jurídicos de "transporte" e "carga", concluindo pela aplicação do percentual de 8% para a prestação de serviço de guindaste. Ressalta que, havendo locação do equipamento, o percentual passa a ser de 32%.

Posteriormente, a Decisão SRRF/93 RF/SISIT N° 162, de 05 de outubro de 1998, analisando a atividade de serviços de caminhão-guincho, distinguiu as atividades de serviço de guindaste e transporte de cargas. Ressaltou que o entendimento da Decisão n° 99 (aplicação de 8% sobre serviços de guindaste) aplica-se nas situações onde o "transporte de carga se realiza por meio de guindaste, elevadores de carga, esteiras rolantes, empilhadeiras, etc., desde que oneroso e que venha substituir qualquer veículo de transporte usualmente empregado (caminhões, aeronaves, navios, etc.) para o deslocamento de cargas" (grifo do termo de verificação)

A leitura da Decisão n° 99 parece não conduzir exatamente a esta conclusão, mas de qualquer forma é esta a linha de argumentação da Decisão n° 162, que concluiu pela aplicação do percentual de 32% para o serviço de guincho,

distinguindo serviços de guindaste e de transporte de cargas, (negrito não é do original)

Embora a Decisão n.º 162 tentasse conciliar o entendimento ali contido, com a argumentação da Decisão n.º 99, nos parece estabelecida a divergência de interpretações. A decisão n.º 99 concluiu pelo percentual de 8% para o serviço de guindaste, equiparando-o ao transporte de cargas, sem considerações a respeito da utilização ou não dos equipamentos em substituição a veículo de transporte.

Já a Decisão n.º 162 reputa importante a distinção entre o transporte de cargas e o serviço de guindaste, destacando que este último, conquanto possa envolver algum deslocamento do bem até o local definido, é remunerado essencialmente pela utilização do equipamento. Desta forma admite o percentual de 8% para o serviço de guindaste somente nos casos em que este equipamento é utilizado para transportar cargas, em substituição a veículos usualmente utilizados para o deslocamento de cargas.

No mesmo sentido da Decisão n.º 99 estão as decisões n.ºs 06 e 07 da DISIT/43 RF, de 11 de maio de 1999. Estas decisões limitaram-se a reproduzir os conceitos contidos na Decisão n.º 99, concluindo pela aplicação do percentual de 8%.

Em 31 de agosto de 2001 foi proferida a Solução de Consulta n.º 206 (fls. 64) da DISIT/83 RF, que concluiu pela aplicação do percentual de 8% no serviço de movimentação de containers somente nos casos em que este serviço é prestado como parte integrante de um serviço de transporte. A movimentação de containers por meio de guindastes para fins exclusivamente de armazenamento sujeita-se ao percentual de 32%."

Após essas considerações o Relatório da Atividade Fiscal justifica a lavratura do auto de infração, destacando que intimou alguns clientes a descrever a natureza do serviço prestado e as respostas foram todas no sentido de que em sua maioria o serviço prestado é o transporte vertical de materiais, mas eventualmente ocorre o transporte por via pública.

Intimado o contribuinte a especificar que parte de sua receita refere a uma ou outra atividade a resposta foi no sentido de que a empresa realiza serviços de transporte, não distinguindo dentro do valor da receita quanto se deve a transporte vertical ou horizontal de cargas.

Às fls. 87 do anexo I, volume I, consta Termo de Constatação Fiscal onde a fiscalização informa da predominância de equipamentos para transporte vertical de materiais. Assim, considera que o serviço prestado pela então fiscalizada é em sua grande parte o de movimentação vertical de materiais, como os realizados por guinchos ou empilhadeiras e que o serviço prestado pela mesma muito se assemelha com a locação de equipamentos e não com o transporte de carga.

O fisco, ao considerar a eventualidade do efetivo transporte de carga e a impossibilidade de distinção entre transporte vertical ou horizontal aplicou o percentual de 32% previsto para a prestação de serviços em geral, sobre o total da receita.

Os clientes intimados, em número de cinco, estão relacionados a seguir com as respectivas respostas, como consta do anexo I do volume I:

VARIG - fls. 33 - presta eventualmente serviços de guinchos e guindastes, utilizando-se de caminhões apropriados pra deslocar materiais, equipamentos e peças de um local para outro em suas instalações;

SELF - fls. 50 - presta serviços de guindaste para movimentação de materiais no canteiro de obras e eventualmente é utilizado caminhão munck, que realiza transportes fora dos limites do canteiro;

SODER ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES - fls. 75 - serviços de transporte e deslocamento de peças pré-moldadas de concreto armado, utilizando caminhões equipados com guinchos, guindastes de muncks para deslocamento dentre a fábrica para o canteiro de obras e dentro dos mesmos;

SONAE - fls. 86 - presta serviços em suas diversas unidades, sendo que, na maioria dos casos, os serviços prestados foram de deslocamento de equipamentos dentro de suas unidades e eventuais serviços de transporte de empilhadeiras entre as filiais e transporte de grupo gerador;

BORTONCELLO - fls.97 - transporte vertical de Lages e vigas pré moldadas dentro da mesma obra, do solo para os pavimentos e eventualmente utiliza os serviços para retirada de arvores e remoção das mesmas.

Nesse ponto, é importante observar que a empresa possui os seguintes registros para o desenvolvimento de suas atividades, conforme consta de suas peças de defesa:

- 1) Ministério dos Transportes - DNER - Certificado de Registro e Autorização de Empresa de Transporte Comercial (351)
- 2) Sindicato Transportadores de Carga (fls 354)
- 3) Seguros de responsabilidade civil de Transportador de Carga (fls. 358/360)

Vistos estes fatos, temos que a recorrente realiza transporte ou movimentação de cargas com equipamentos especiais, sendo essa movimentação vertical e/ou horizontal, utilizando-se de veículos especiais, não podendo uma simples amostragem de clientes identificar que a recorrente presta preponderantemente transporte vertical de cargas, como posto na peça de autuação.

Mas, nessa mesma amostragem trazida pela fiscalização, verifica-se que, pelas declarações dos clientes, trata-se efetivamente de transporte de cargas, horizontal e vertical, e não prestação de serviços em geral, para equipará-los a locação de máquinas.

Por outro lado, a administração tributária em suas diversas manifestações, como nas soluções de consultas mencionadas pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, trouxe predominantemente o entendimento de que o transporte tanto horizontal como vertical de cargas, tem na presunção do lucro um percentual de 8%.

Isto pode se confirmar pela análise do conceito de lucro presumido, onde os percentuais fixados na legislação guardam consonância com os custos inerentes a essas atividades e a provável margem de lucro, como é o caso de revenda de combustíveis para consumo.

As atividades que têm custos e despesas mais elevados têm um percentual de lucro presumido menor, destacando como maior lucratividade aquelas atividades que possuem maior utilização de mão de obra, exemplo das clínicas médicas, onde se prepondera o trabalho profissional.

No caso, como visto no relatório fiscal, nas peças de defesa e nas fotos dos equipamentos utilizados no transporte vertical, verifica-se o elevado custo dos equipamentos e a necessidade de pessoal especializado, o que confirma as soluções de consulta, onde se conclui ser o percentual de 8% para apuração do lucro presumido.

A fiscalização ao mencionar as soluções de consulta, aponta algumas divergências entre as mesmas, mas verifica-se a predominância de que o transporte vertical, como o

praticado pela recorrente, se enquadra como transporte de carga, longe de se assemelhar a locação de equipamentos, como concluiu o autuante.

Essa conclusão, constante do Termo de Constatação Fiscal, tem na informação da fiscalização a predominância de equipamentos para transporte vertical de materiais, mas considera que o serviço prestado pela então fiscalizada é em sua grande parte o de movimentação vertical de materiais, como os realizados por guinchos ou empilhadeiras e que o serviço prestado pela mesma muito se assemelha com a locação de equipamentos e não com o transporte de carga.

Essa equivocada conclusão, a despeito da citação das Soluções de Consulta, por ele mesmo descrita, demonstra a impropriedade da autuação e a necessidade de reforma da decisão recorrida.

A legislação que rege a espécie, quando a mesma define os percentuais de lucro sujeitos à tributação, levou em consideração as características de cada ramo de atividade.

A Lei nº 9.249/95, que rege os períodos objeto da autuação, traz o seguinte comando:

[...]

Vê-se, ao simples exame da lei, que a atividade da recorrente não se enquadra como prestação de serviços em geral, para merecer o percentual de 32%, mas o percentual de 8%, previsto no caput do citado artigo.

Observe-se que, verificando o fisco que a empresa efetua transporte horizontal de cargas, no qual admite o percentual de 8%, efetuou a tributação do total da receita ao percentual de 32%, fato que contamina o lançamento, ao utilizar esse percentual como se receitas omitidas fossem.

A utilização do percentual máximo somente é permitido pela lei, na ocorrência de omissão de receitas, quando não há como se identificar a proveniência da mesma e em havendo atividades diversas.

No caso, no entendimento do fisco que a empresa praticaria atividades sujeitas ao percentual de 8% e 32%, teria que segregar os valores que levaria à tributação de 32%, sendo-lhe vedado utilizar a analogia para fazer incidir o percentual máximo de lucro presumido.

Mas, de qualquer forma, as verificações feitas pela fiscalização, em alguns clientes, como mencionado acima, e as demais provas constantes dos autos, não deixam dúvidas de ser a atividade da recorrente de transporte de cargas, seja vertical e horizontal, sujeitas ao percentual de 8%.

Essas atividades estão em consonância com aquelas descritas nas diversas soluções de consulta, o que resulta na impropriedade da autuação.

Assim, deve ser cancelada a atuação de IRPJ e, conseqüentemente o lançamento decorrente de Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), por tratar-se da mesma matéria fática.

(destaques acrescidos)

Como se extrai dos votos condutores, para além da interpretação da lei quanto ao percentual aplicável ao lucro presumido em cada caso o que prepondera é a análise fática da atividade desenvolvida, sendo certo que o colegiado *a quo* afastou a existência de qualquer indício de prestação de serviços de transporte de cargas no caso em apreço, com base nos elementos apresentados tanto pela fiscalização quanto pela contribuinte, ora recorrente.

Destaca, inclusive, que o Ato Declaratório RFB n.º 11/2007 admite “*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).*”

De outra parte, o outro colegiado que proferiu o paradigma não apenas identificou que a contribuinte realizava tanto o transporte horizontal como vertical de cargas, que no seu entender estaria sujeito ao percentual de 8%, como também apontou que o lançamento teria sido contaminado pelo fato de a autoridade fiscal, a despeito de reconhecer que a contribuinte exercia a atividade de transporte de cargas em menor proporção, aplicou o percentual máximo de presunção de 32%, pelo fato de a contabilidade da contribuinte não ter segregado as receitas. No tocante à compreensão da atividade efetivamente realizada pela contribuinte naquele caso, considerou que a própria declaração dos clientes trazidas pela fiscalização confirmaria a prestação de serviços de transporte de cargas, horizontal e vertical e não prestação de serviços em geral, para equipará-los a locação de máquinas.

Desta feita, entendo que a interpretação em cada caso deveu-se à subsunção dos respectivos fatos (apresentados) à norma; ou seja, não existe a necessária similitude fática entre os acórdãos cotejados que permita aferir uma efetiva divergência de interpretação da legislação aplicada, não sendo possível inferir como se conduziria o outro colegiado do CARF no exame dos fatos deste processo.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial.

Luiz Tadeu Matosinho Machado