



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 11 de setembro de 1989

ACÓRDÃO Nº 103-09.491

Recurso nº 94.936 - IRPJ - EXS.: 1985 a 1988
 Recorrente TYRESOLES DE POÇOS DE CALDAS LTDA.
 Recorrida DRF em VARGINHA (MG)

IRPJ - APURAÇÃO DE RESULTADOS - LUCRO
ARBITRADO POR FALTA DE ESCRITURAÇÃO -
ATIVIDADE DE RECAUCHUTAGEM DE PNEUS
DIRETAMENTE PARA OS BENEFICIÁRIOS -
NAO COMPROVAÇÃO DE ATIVIDADE MISTA.

Na hipótese de a empresa somente se dedicar à prestação de serviços de recauchutagem, por encomenda direta do proprietário, para uso deste, tal atividade será considerada essencialmente de prestação de serviços, pouco importando que a prestadora de serviços também empregue material a fim de que o pneu se renove. Por via de consequência, não pode a pessoa jurídica, nestas circunstâncias, pagar o imposto de renda com base no lucro presumido. Não possuindo escrita fiscal, está sujeita ao arbitramento do lucro.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TYRESOLES DE POÇOS DE CALDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 1989

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RE
LATOR

VISTO EM
SESSÃO DE

14 SET 1989

LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO -

PROCURADOR DA F
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiro
AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, HENRIQUE NEVES DA SILVA (Suplente), ABRA
JANUÁRIO PINTO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e ANTONIO PASSOS COST
DE OLIVEIRA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro DÍCLER D
ASSUNÇÃO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13656/000.036/89-90
RECURSO Nº 94.936
ACÓRDÃO Nº 103-09.491
RECORRENTE: TYRESOLES DE POÇOS DE CALDAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

TYRESOLES DE POÇOS DE CALDAS LTDA., empresa com se de em Poços de Caldas, Estado de Minas Gerais, inscrita no CGC sob o nº 23.637.630/0001-77, não se conformando com a decisão de fls. 27/30, recorre a este Conselho, para ver reformada a decisão singular.

A empresa sofreu o auto de infração de fls. 13, no qual a fiscalização não aceitou as declarações de rendimentos, relativas aos exercícios de 1985, 1986 e 1987, eis que a empresa declarara com base no lucro presumido, Formulário III, quando não podia fazê-lo, por ser prestadora de serviços. Assim, a fiscalização apurou o lucro real, com base na escrituração e diminuiu do imposto exigido com base no lucro real o imposto que já havia sido pago com base no lucro presumido, exigindo, nesses três exercícios, respectivamente, as importâncias de Cr\$ 27.742.079, Cr\$ 98.646.569 e Cz\$ 694.560,33. Quanto ao exercício de 1988, pelo fato de a interessada não possuir escrituração contábil arbitrou o autuante o lucro da empresa, apurando, assim, um montante da ordem de Cz\$ 7.609.984,00.

Na impugnação, alegou a autuada que solicitara parcelamento do imposto exigido relativamente aos exercícios de 1985, 1986 e 1987. Quanto ao exercício de 1988, entendeu que não caberia o arbitramento, eis que preenche os requisitos do art. 389 do RIR/80 para declarar com base no lucro presumido. Não é verdade que se dedique à prestação de serviços. A recauchutagem de pneus consite em uma série de operações, com emprego de mão de obra e de uso da matéria-prima como borracha, bandagem, cola, cimento, etc. No preço final de recauchutagem é preponderante o custo das matérias-primas sobre a mão de obra. Em sua declaração



de rendimentos a receita está lançada na coluna "Revenda de Mercadorias".

Na informação fiscal de fls. 25/26, o autuante sustentou a manutenção da exigência.

O Delegado da Receita Federal manteve o auto de infração, alertando, primeiramente, para o fato de a empresa ter reconhecido como válida a exigência relativamente aos três primeiros exercícios, tanto que solicitou parcelamento do débito fiscal. Atacou, somente, a exigência relativa ao último exercício, no qual o lucro fora arbitrado. Ora, se concordara com a exigência fiscal nos exercícios anteriores, em que o imposto deixou de ser calculado com base no lucro presumido para ser exigido com base no lucro real, deveria, também, ter concordado com a exigência relativa ao último exercício, no qual se procedera ao arbitramento do lucro. A decisão está assim ementada:

"Impõe-se o arbitramento do lucro, no exercício em que a pessoa jurídica não manteve escrituração contábil na forma das disposições legais."

No recurso voluntário alegou a autuada que a decisão de primeiro grau incorre em erro elementar, pois no caso a atividade exercida não é unicamente de prestação de serviços, já que a recauchutagem de pneus exige, além da mão de obra, material apropriado como a borracha etc.

Citou o § 1º do art. 389, alínea "c" e § 2º do mesmo artigo, que dizem o seguinte:

"c - de atividades mistas compreendendo, além das receitas previstas nas alíneas anteriores, as provenientes da prestação de serviços, desde que haja preponderância das receitas especificadas nas mesmas alíneas.

.....

§ 2º - Por receita preponderante se entende aquela cujo montante represente mais de 50% (cinquenta

por cento) da receita bruta total (Lei nº 6.468/77, art. 1º, § 2º e Decreto-lei nº 1.647/78, art. 1º)."

É transparente e inarredável que o conceito de atividade mista se enquadra na operação de recauchutagem de pneus. Citou, a propósito, o Parecer Normativo CST nº 68/79, que, em seu item 7.5, diz o seguinte:

"ATIVIDADE MISTA - Quando se tratar de pessoa jurídica com atividade mista, serão adotados percentuais distintos para cada uma das atividades econômicas, observadas as características próprias desses percentuais (majoráveis ou não), devendo as receitas serem apuradas separadamente."

A atividade da empresa é a venda de produto característico, ou seja, o pneu recuperado em sua capacidade de uso. Nessa recuperação, o emprego de materiais é preponderante. Recauchutar pneus é, sem sombra de dúvida, uma venda de bens e serviços.

Citou o Acórdão nº 104-3.855, de 15.08.83.

Solicitou diligência para exame da preponderância dos materiais que se incorporam aos serviços.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 16.06.89 (AR de fls. 32), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 12.07.89 (doc. de fls. 33).

Quanto ao mérito, não cabe razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

Em primeiro lugar, deve ser ressaltado não estar a recorrente convencida de que tem direito ao pagamento do imposto com base no lucro presumido. Isto porque, dos quatro exercícios autuados, concordou com a glosa relativa aos três primeiros e só se contrapôs ao arbitramento realizado no último. Por que concordou em pagar o imposto, nos exercícios de 1985, 1986 e 1987, com base no lucro real, e não com base no lucro presumido, como o fizera inicialmente?

Ainda quanto ao mérito, fica sem sentido a pretensão da recorrente, pois é a própria lei que define a recauchutagem de pneus como operação caracterizada como de prestação de serviços. Cito, para tanto, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e o Decreto-lei nº 834, de 08.09.69. Estes dois diplomas são elucidativos, pois atividades como a exercida pela recorrente envolvem, além da prestação de serviços, o fornecimento de material. A questão é dilicada, pois mesmo fora do campo do imposto de renda haverá problemática relacionada com a cobrança de ICM ou de ISS. O art. 8º do primeiro, tendo o § 2º redigido com as alterações do segundo, estabelece:

"Art. 8º - O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

L

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º - O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

O que faz com que uma operação seja considerada como prestação de serviços ou de fornecimento de mercadorias e, portanto, uma operação sujeita ao ISS ou ao ICM, é o fato de constar da lista de serviços ou não, em anexo ao Decreto-lei nº 406/68. Ora a recauchutagem de pneus consta da lista anexa ao esse Decreto-lei nº 406/68, com a nova redação do Decreto-lei nº 834/69, no seguinte sentido:

"LISTA DE SERVIÇOS

Serviços de:

.....

57 - Recauchutagem ou regeneração de pneumáticos."

Por conseguinte, é a própria lei que dirimiu a dúvida suscitada pela recorrente, no sentido de se saber se o que prevalece, no seu caso, é o serviço ou o fornecimento de material.

De resto, há observação feita pelo informante, às fls. 25, que muito elucida o caso em julgamento:

"03 - a impugnante não emite nota fiscal de vendas de mercadorias, sendo que em todas operações realizadas pela mesma emite nota fiscal de entrada do pneu a ser recauchutado e, posteriormente, quando da entrega do pneu recauchutado ao cliente, emite nota fiscal de Prestação de Serviços (vide fls. 09 e 10)."

Se a própria recorrente emite nota fiscal de prestação de serviços, como pode, agora, pretender afirmar que não presta serviços como atividade preponderante?

Sob a ótica do IPI também existe uma problemática a ser analisada, pois também aqui surge a questão de se saber

trata de operação de industrialização ou de prestação de serviços. Por ser elucidativo, transcrevo o estudo feito no Parecer Normativo CST nº 299/70:

"A recauchutagem de pneus, operação consistente em restaurar ou recapear os pneus usados, de forma a restaurar a sua utilização, caracteriza-se como "renovação" (RIPI, art. 1º, § 2º, inc. V) e, pois, industrialização; o estabelecimento que a executa será, para os efeitos do IPI, um estabelecimento industrial e o seu titular será em consequência, contribuinte do imposto, com relação aos mencionados produtos, saídos de seu estabelecimento (RIPI, art. 53, inciso I).

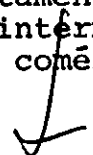
Todavia, "ex-vi" do disposto no inciso I, § 4º, do referido art. 1º, a citada operação não será considerada industrialização quando executada em pneus usados, por encomenda direta de terceiros, não estabelecidos com o comércio de tais produtos, ou seja, sem intuito de revenda. Nessa hipótese e, em consequência, a saída dos produtos acabados não obriga ao pagamento do imposto.

As empresas recauchutadoras, segundo declara a respectiva entidade de classe, executam a mencionada operação, nas seguintes modalidades:

- a) por encomenda direta do proprietário, para uso deste;
- b) por encomenda do proprietário, para uso deste, mas por intermédio do borracheiro;
- c) por conta própria, para a revenda;
- d) por encomenda do borracheiro, para a revenda.

Nenhuma dúvida subsiste nas modalidades descritas em "a", "c" e "d": eis que no primeiro caso, a operação se equipara a conserto, não alcançada pelo imposto, enquanto que as duas outras ("c" e "d") configuram renovação, sujeitas ao tributo às respectivas saídas. Merece, contudo, algumas considerações a modalidade descrita em "b".

Se, por um lado, a operação é executada por encomenda do respectivo proprietário, para seu uso, sem intuito de revenda, por outro lado, a encomenda não é feita diretamente ao seu executor, a recauchutadora, mas por intermédio do borracheiro, que é estabelecido com o comércio desses produtos.



Parece-nos que o problema se resume numa questão de controle, para que o Fisco possa se certificar se a recauchutagem é realmente executada para uso do seu proprietário, e, nesse caso, dispensar o imposto ou se será objeto de revenda a terceiros, pelo borracheiro intermediário e, nesse caso, exigir o tributo. O que não nos parece justo é exigir ou dispensar o imposto, indistintamente.

Para possibilitar esse controle, poder-se-ia exigir, na modalidade a que estamos nos referindo, que os pneus fossem entregues pelo proprietário ao borracheiro mediante um documento que identificasse o produto e o proprietário; o borracheiro, por sua vez, faria acompanhar o produto à recauchutadora, com uma via do referido documento; executada a operação, a recauchutadora devolveria o pneu ao borracheiro mediante um documento e sua emissão, com os mesmos elementos e remissão ao documento original; finalmente seria o produto entregue ao encomendante (proprietário), mediante recibo passado na via do documento em poder do borracheiro.

Assim parece-nos que na modalidade em foco ou seja, quando o proprietário entrega o pneu ao borracheiro e este à recauchutadora para executar a encomenda (recauchutagem), a operação estará excluída do conceito de industrialização se observadas as seguintes formalidades:

1º) O borracheiro e a recauchutadora deverão possuir um bloco de "Nota de Conserto", devidamente registrado no livro modelo 31, anexo ao RIPI, com as seguintes indicações mínimas, impressas:

- a) denominação "Nota de Conserto";
- b) numeração das notas em ordem cronológica, com três vias para cada nota;
- c) qualificação completa do estabelecimento;

2º) ao receber o produto para restauração, o borracheiro preencherá a nota, com indicação do encomendante, data e descrição do produto;

3º) a 1a. via será entregue ao encomendante, a 2a. via seguirá com o produto para a recauchutagem e a 3a. via ficará indistacável no bloco em poder do emitente;

4º) a recauchutadora devolverá o produto restaurado juntamente com a 1a. e 2a. vias da nota de conserto de sua emissão, na qual fará menção à no

h

ta do borracheiro (nº, data e nome do encomendante), ficando a 3a. via indestacável no bloco em seu poder;

5º) o borracheiro devolverá o produto restaurado ao encomendante juntamente com a 1a. via da nota da recauchutadora; a 2a. via, com recibo do encomendante, será arquivada em seu poder para efeitos de fiscalização, como documento comprobatório da "baixa" da encomenda constante da 3a. via do bloco em seu poder.

A empresa solicita vigência para se apurar se a oferta de material é ou não preponderante sobre a prestação de serviços. Entendo que a diligência não é necessária, eis que, além das razões acima expostas a recorrente desempenha atividade essencialmente de prestação de serviços, conforme afirmou o informante às fls. 25:

"04 - a situação da autuada está perfeitamente definida no PN CST nº 299/70 (letra a), e o fato do custo da matéria prima ser preponderante sobre a mão de obra aplicada na recauchutagem de pneus em nada altera o conceito ora discutido, uma vez que, segundo o citado Parecer Normativo, o que determina tratar-se a operação de prestação de serviços ou industrialização é a forma em que a recauchutagem é executada, ou seja, por encomenda do usuário, para uso deste (prestação de serviços) ou por conta da própria empresa, para revenda (industrialização)."

Estou com a fiscalização, no caso, pois a empresa não trouxe para o processo provas em contrário das trazidas pelo fiscal autuante, o qual anexou cópias das notas de serviços de recauchutagem. O importante era a empresa provar que também vende pneus recauchutados, como resultantes de RENOVAÇÃO ou RECONDICIONAMENTO, para terceiros. A alegação da fiscalização, no sentido de que ela apenas opera na prestação de serviços sob encomenda para os interessados que fornecem os pneus para estes serem recondicionados denota tratar-se de atividade eminentemente de prestação de serviços. Pouco importa que a recorrente utilize borracha, cola, maquinário e força elétrica, além de outros utensílios e ferramentas especiais. Faltou a ela provar que realmente se dedica à

J

industrialização e não à prestação de serviços. Ora, se na atividade da recorrente é preponderantemente de prestação de serviços não há como dar-lhe razão.

A empresa se referiu ao Parecer Normativo CST nº 68/79, que trata do arbitramento de atividades mistas. Faltou, no caso, ter ela observado precisamente o que disse esse parecer, isto é, APURAR AS RECEITAS DA ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM SEPARADO DA RECEITA DA ATIVIDADE COMERCIAL.

A mesma coisa se diga quanto à Portaria nº 22/79, em cujo item IV se diz que ficou previsto que na hipótese de se tratar de atividade mista serão adotados percentuais para cada uma delas. Como adotar-se percentual diferente se a pessoa jurídica nem sequer possuía escrituração em separado para cada uma das atividades?

A recorrente não foi feliz ao citar o Acórdão nº 104-3.855, de 15.08.83. Se bem atentasse, veria que se esse julgado examinou hipóteses relacionadas com o art. 389, § 1º, letra "b", do RIR/80, que assim está redigido:

"§ 1º - A forma de tributação de que trata este Subtítulo aplica-se exclusivamente a pessoas jurídicas constituídas por pessoas físicas domiciliadas no País, cuja receita operacional provenha:

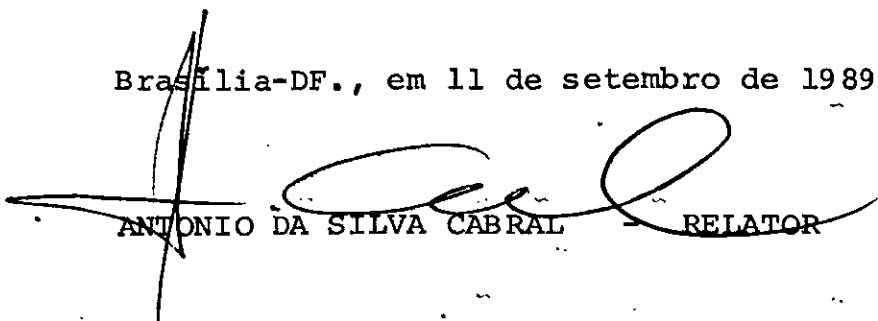
.....

b) da industrialização de produtos, em que a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenha sido fornecidos por quem encomendou a industrialização."

Faltou à recorrente, no caso, provar que a matéria prima utilizada na recauchutagem é fornecida por quem encomendou a operação.

Assim sendo, voto no sentido de se rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, por se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 11 de setembro de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL

RELATOR