



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.904307/2008-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.708 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente BM CONSTRUTORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PROVA DOCUMENTAL JUNTADA APÓS A IMPUGNAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade dos elementos de prova documental juntados após a impugnação exige que o caso concreto enquadre-se numa das situações excludentes previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na constatação de que a DCTF retificadora só seria válida quando acompanhada de elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

PROVAS DE DIREITO CREDITÓRIO. OMISSÃO DO INTERESSADO. DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE

A realização de diligência, no processo administrativo fiscal, não pode servir para suprir a omissão do interessado na apresentação de provas hábeis e idôneas do direito creditório que alega possuir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF.

Para fins de corroborar o pedido de compensação, é possível a retificação da DCTF depois de formalizado o pleito, desde que coerente com as demais provas produzidas nos autos.

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

Ano-calendário: 2002

DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR QUE O DEVIDO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO

Quando, apesar de demandada, a contribuinte não apresenta documentos hábeis e idôneos para fazer prova do direito creditório invocado, a falta de comprovação do crédito líquido e certo, requisito necessário para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei n.º 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta a não homologação da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (relator) que votou por dar provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio – Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BM CONSTRUTORA LTDA. contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da não homologação, pela DRF/Fortaleza, da compensação de crédito de pagamento indevido de IRPJ do 3º trimestre de 2002 com débitos da própria contribuinte.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

O interessado, supra qualificado, entregou via Internet a **Declaração de Compensação**, cópia da DCOMP não anexada, na qual pretende compensar o pretense crédito de pagamento indevido ou a maior (código de receita 2089) relativo ao período de apuração encerrado em 30/09/2002.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório eletrônico de não homologação da compensação, com base no seguinte fundamento (cópia da DCOMP não anexada):

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

(...)

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Cientificado desse despacho em 31/07/2008, o interessado apresentou sua manifestação de inconformidade em 14/08/2008, fls. 01, alegando que a inconsistência se deu devido ao preenchimento da DCTF, onde o débito relativo a esse período foi informado a maior, e o DARF foi totalmente vinculado a este débito.

Para corrigir a situação, apresenta a DCTF retificadora, relativa ao 3º trimestre de 2002, com o débito correto.

A DRJ/Fortaleza proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CREDITO.

A homologação da compensação declarada pelo contribuinte está condicionada ao reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa, O que somente é possível mediante apresentação dos elementos que comprovem a liquidez e certeza do direito alegado.

RETIFICAÇÃO DE DCTF.

A retificação de declaração já apresentada à RFB somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, junta documentos que julga serem suficientes para comprovar a apuração do débito informado na declaração retificadora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

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

Como relatado, a empresa juntou no recurso voluntário alguns documentos que julga serem suficientes para comprovar a apuração do débito informado na declaração retificadora. Neste sentido, apresentou: a cópia da própria DCTF retificadora contendo o débito de R\$ 15.670,68 a título de IRPJ apurado pelo lucro presumido para o 3º trimestre de 2002 (fls. 38); uma listagem das receitas oriundas das notas fiscais emitidas no ano de 2002 e um demonstrativo indicando o faturamento trimestral, bem como IRPJ devidos e pagos (fls. 47 a

51); extratos de lançamentos no livro diário correspondente ao 3º trimestre do ano de 2002 (fls. 52 a 83); e cópias das notas fiscais emitidas naquele mesmo ano de 2002 (fls. 84 a 176).

Quanto ao fato de esses documentos só terem sido trazidos aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na constatação de que a DCTF retificadora só seria válida quando acompanhada de elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original. Daí, o cabimento dos novos elementos trazidos aos autos. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Quanto à apresentação da retificadora após a ciência do despacho decisório, esta turma já possui entendimento consolidado no sentido de que, para fins de corroborar o pedido de

compensação, é possível a retificação da DCTF depois de formalizado o pleito, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos. Confira-se:

APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. POSSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE INDÍCIO DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO ANTERIORMENTE AO DESPACHO DECISÓRIO. VERDADE MATERIAL. APLICAÇÃO DO PARECER NORMATIVO COSIT N.2, DE 28 DE AGOSTO DE 2015.

Indícios de provas apresentadas anteriormente à prolação do despacho decisório que denegou a homologação da compensação, consubstanciados na apresentação de DARF de pagamento e DCTF retificadora, ratificam os argumentos do contribuinte quanto ao seu direito creditório. Inexiste norma que condiciona a apresentação de declaração de compensação à prévia retificação de DCTF, bem como ausente comando legal impeditivo de sua retificação enquanto não decidida a homologação da declaração.

De acordo com o Parecer Normativo COSIT n.2, de 28 de agosto de 2015, é possível a retificação da DCTF depois da transmissão do PERDCOMP para fins de formalização do indébito objeto da compensação, desde que coerentes com as demais provas produzidas nos autos.

(Acórdão n.º 1302-002.082, Sessão de 23 de março de 2017, relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

Todavia, apesar de induzirem a verossimilhança das alegações, os documentos ora juntados não permitem uma análise conclusiva nesta instância de julgamento sem uma adequada confrontação com outros dados que possam estar disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal, bem como que possam ser solicitados via intimação à própria interessada. Por exemplo, não há nos autos qualquer cópia do PER/DCOMP que motivou o despacho decisório da unidade de origem nem da DIPJ que demonstra a apuração do tributo naquele trimestre do ano-calendário. Além disso, verifica-se algumas inconsistências que precisariam ser esclarecidas, como a diferença entre os R\$ 1.054.146,86 para o total do faturamento indicado na listagem (fls. 50) e os R\$ 1.083.533,98 informados no demonstrativo (fls. 51), bem como o valor ilegível na nota fiscal de n.º 133 (fls. 87) na listagem (fls. 48).

A necessidade de a unidade de origem examinar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito é considerada fundamental para a sua segurança, conforme prudentemente atestado no Parecer Normativo Cosit n.º 2/2015, a menos que o órgão julgador seja capaz de verificar a sua efetiva disponibilidade (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que o originaram se coadunam com o disposto nos sistemas da Receita Federal. Veja-se:

18.1. Se a retificação da DCTF ocorrer depois do Despacho Decisório, ou mesmo depois da apresentação da manifestação de inconformidade, dentro da livre convicção para análise das provas no caso concreto, o julgador administrativo pode verificar que as razões do sujeito passivo são procedentes e que o indeferimento do crédito decorreu da falta de retificação prévia da DCTF. Evidentemente que, nessa hipótese, o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou não homologou a compensação estava correto, pois o valor do pagamento da DCTF não estava disponível (vide item 10.5). Esse valor, entretanto, tornou-se disponível no trâmite do processo administrativo fiscal. Caso o despacho decisório do indeferimento daquele crédito (ou da não homologação da DCOMP) decorreu apenas dessa hipótese preliminar, o órgão julgador poderá baixar o processo administrativo fiscal em diligência, nos termos do art. 18 do PAF, a fim de analisar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito. Note-se que tal procedimento é fundamental para a segurança do crédito, pois, a princípio, é a DRF que

tem as condições de avaliar se aquele crédito já não foi alocado em outro PER/DCOMP, além de questões meramente monetárias que podem gerar improcedência parcial, nos termos dos itens 18.4 e seguintes. Caso a DRJ assim não proceda, o julgador então deverá verificar a efetiva disponibilidade daquele crédito (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que originaram o crédito se coadunam com o disposto nos sistemas da RFB.

Ora, se a Cosit entende que a própria DRJ não possui acesso aos dados disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal que sejam suficientes para decidir sobre a segurança do crédito, muito menos possuem as turmas julgadoras do CARF.

Em situações em que uma instância anterior não admite a compensação com base em argumento de fato ou de direito, caso superado o fundamento da decisão sem que se possa já extrair um diagnóstico conclusivo, entendo que aquela instância deve continuar com a análise do pedido, garantindo-se ao contribuinte direito ao contencioso administrativo completo em caso de insucesso ou sucesso parcial. Isto porque a simples conversão em diligência para uma decisão posterior desta turma poderia suprimir indevidamente o direito à eventual discussão do seguimento da análise em primeira instância.

Trata-se, aqui, de uma situação em que a unidade de origem promoveu sua análise a partir de meros batimentos eletrônicos. Não se deu uma mínima oportunidade de o contribuinte ser informado acerca de inconsistências fáticas que poderiam ser superadas com um simples procedimento investigatório. A meu ver, o que houve foi uma análise eletronicamente interrompida por uma questão fática superficial. Superada esta última com as provas trazidas aos autos, há que se dar sequência à análise.

O caso não difere essencialmente de outras situações em que se supera um argumento de direito como, por exemplo, quando a unidade de origem entende que um crédito decorrente de pagamento indevido de estimativa só poderia ser aproveitado no ajuste ao final do respectivo ano-calendário. Em circunstâncias como esta, argumenta-se que o mérito da compensação não foi analisado por questão prejudicial, a qual, afastada, caberia a nova análise pela unidade de origem. A partir desse raciocínio, a pedra de toque seria a ideia de não se ter enfrentado o “mérito da compensação” (que, inclusive, não permitiria aplicar a mesma solução para as análises feitas por batimentos eletrônicos, os quais o teriam enfrentado).

Com toda a vênia, como explica Humberto Theodoro Júnior (Cf. *Curso de Direito Processual Civil*, 38ª ed., Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 287), mérito da causa e lide são sinônimos no âmbito do nosso direito processual. Portanto, a rigor, no caso de um processo administrativo fiscal inaugurado com a manifestação de inconformidade impetrada contra uma decisão que não homologou (ou homologou parcialmente) o pedido de compensação, o referido mérito haveria de ser identificado com a lide caracterizada no pedido e causa de pedir contidos naquela manifestação de inconformidade. Tanto assim que o art. 28 do PAF é preciso ao exigir que se pronuncie o julgamento de questão preliminar e do mérito na mesma decisão (salvo quando incompatíveis). Por óbvio, pressupõe que ambos foram suscitados pelo sujeito passivo.

Apesar disso, nos processos atinentes aos autos de infração, é comum que se associe o mérito com os fundamentos da autuação. Isto porque, normalmente, é sobre eles que também estarão fundados o pedido e a causa de pedir contidos na impugnação. Daí que não haveria prejuízo considerar semelhantemente que o mérito esteja associado com as razões que fundamentaram o indeferimento (ou o indeferimento parcial) do pedido de compensação. No

nosso exemplo, o mérito estaria então no próprio argumento de direito (o crédito de estimativa só poderia ser aproveitado no ajuste) utilizado para não homologar a compensação. Por isso, não se trata de mera questão prejudicial.

Em suma, o mérito trata das razões pelas quais o contribuinte discorda dos fundamentos do despacho decisório proferido pela unidade de origem. De regra, estará associado com aqueles próprios fundamentos. Apenas impropriamente se pode fazer uma analogia e transportar a ideia de mérito do pedido anterior (o de compensação), quando não havia ainda sido instaurada a lide, para o contexto do processo administrativo fiscal. Mas, daí, não decorre qualquer impedimento processual para se aplicar a solução aqui proposta.

Isto posto, importa perceber que não há uma diferença substancial em não aprofundar a análise do pedido de compensação (mérito, impropriamente dito) seja porque uma questão de direito ou seja porque uma questão de fato transpareceu *a priori* insuperável. Em ambos os casos, há uma causa impeditiva que cessou a completude da investigação que se faria necessária. Na questão de direito, verifica-se que a premissa jurídica estava equivocada. Na questão de fato, o que muda apenas é a natureza da premissa.

Deveras, uma análise promovida por batimentos eletrônicos (como que justificada pela panaceia robótica contemporânea) jamais poderá substituir a sensibilidade humana. A interação típica do procedimento fiscal (onde o contribuinte é chamado para explicar as eventuais inconsistências de suas informações) certamente resolveria a vasta maioria dos contenciosos administrativos gerados a partir de pedidos de compensação. É por isto, também, que a solução da devolução para o seguimento da análise pela unidade de origem revela-se mais adequada do que a conversão em diligência. Trata-se, com efeito, de fomentar o princípio da eficiência administrativa.

A propósito, diversos julgados nesta Casa já determinaram a complementação da análise interrompida na unidade de origem quando esta se baseou em meros batimentos eletrônicos. Confira-se os seguintes exemplos:

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da DCOMP restringe-se à premissa, mostrada equivocada, de que o pagamento alegado como origem do crédito era inexistente. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que originalmente proferiu despacho decisório.

(Acórdão n.º 1001-001.199, de 11/04/2019, Relator: Conselheiro Sérgio Abelson)

DCOMP. ERRO MATERIAL NA INDICAÇÃO DO CRÉDITO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Uma vez acatada a alegação de erro material na indicação do crédito em DCOMP, a homologação da compensação depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que originalmente proferiu despacho decisório.

(Acórdão n.º 1001-001.762, de 06/05/2020, Relatora: Conselheira Andréia Machado Millan)

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da PER/DCOMP restringe-se a aspecto preliminar de possibilidade de reconhecimento de direito creditório decorrente de pagamento indevido de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que jurisdiciona o sujeito passivo.

(Acórdão n.º 1003-000.561, de 09/04/2019, Relator: Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama)

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA. PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da Per/DComp restringe - se a aspecto preliminar de possibilidade de reconhecimento de direito creditório decorrente de pagamento indevido de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada, no caso de regular início da fase processual. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRJ de origem.

(Acórdão n.º 1003-000.864, de 06/08/2019, Relator: Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça)

Dessa forma, deve o processo retornar à unidade de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação, permanecendo os débitos compensados com a exigibilidade suspensa até a prolação de nova decisão, e concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo contencioso administrativo em caso de não homologação total.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para superar a questão da quitação do débito informado na DCTF original, devendo o processo retornar à unidade de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação diante também da documentação posteriormente juntada ao presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Em que pese o voto proferido, com o usual brilho, pelo Conselheiro Relator, considere necessário dele divergir, no que fui acompanhado pelos meus pares, conforme razões a seguir explicitadas.

Conforme relatado, o presente processo trata de Declarações de Compensação (DComp) por meio das quais a Recorrente realiza a compensação de suposto pagamento a maior que o devido a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) devido com base no Lucro Presumido em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2002, no montante de R\$ 65.007,70.

O direito creditório não foi reconhecido pela análise eletrônica da autoridade administrativa devido ao fato de o pagamento, no valor de R\$ 80.678,38, estar integralmente alocado a débito confessado pela Recorrente, por meio de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme fl. 4.

Após a ciência do Despacho Decisório, a Recorrente promoveu a retificação da DCTF, reduzindo o valor do débito referente ao citado tributo e período para R\$ 15.670,68 (fls. 7/17), de modo a evidenciar o indébito.

A decisão de primeira instância manteve a não-homologação pelo fato de a Manifestação de Inconformidade da Recorrente não conter documentos hábeis e idôneos (“cópias de livros e documentos”) capazes de comprovar a procedência da retificação da DCTF e a liquidez e certeza do crédito invocado (fls. 22/26).

Com o Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta planilha demonstrativa do seu faturamento (fls. 48/52), folhas do seu Livro Diário (fls. 53/84) e Notas Fiscais de sua emissão que comporiam a receita bruta do trimestre em questão (85/177).

A partir dos elementos de prova apresentados, e apesar de não esclarecido pela Recorrente, percebe-se que a diferença entre o IRPJ apurado originalmente e aquele que a Recorrente afirma ser o devido diz respeito à diferença entre o percentual aplicado sobre a receita bruta, para a determinação do Lucro Presumido. De acordo com a apuração original, 32% (trinta e dois por cento); na nova apuração, 8% (oito por cento).

Como a Recorrente se dedica à construção civil, a questão se relaciona, provavelmente, ao art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995 (redação vigente à época dos fatos geradores de que tratam os presentes autos):

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 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;

O citado art. 15 foi interpretado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6, de 1997, que esclareceu que, para a determinação da base de cálculo do IRPJ mensal, a construção por empreitada com emprego **de qualquer quantidade de materiais** se sujeitaria ao percentual de 8% (oito por cento), enquanto incidiria o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita das atividades de construção por empreitada unicamente de mão-de-obra.

Aquela interpretação apenas tratava da apuração mensal por estimativa, posto que, à época, as pessoas jurídicas destinadas à construção estavam impedidas de optar pela apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido, dada a obrigatoriedade de tributação com base no Lucro Real prevista no art. 36, inciso IV, da Lei n.º 8.981, de 1995.

Como esclarece a Solução de Consulta Cosit n.º 55, de 2013:

9. A entrada em vigor da Lei n.º 9.718, de 1998, redefiniu os critérios de obrigatoriedade de apuração do IRPJ com base no lucro real. Essa lei revogou o art. 36 da Lei n.º 8.981, de 1995, e não trouxe, entre suas imposições à obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo lucro real, qualquer referência à atividade de construção civil, perdendo eficácia a norma interpretativa contida no inciso II do ADN Cosit n.º 6, de 1997.

O entendimento exposto no citado ADN vigorou até a edição da Instrução Normativa SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005, que incluiu o §8º no art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, definindo como

construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro **todos os materiais indispensáveis à sua execução**, sendo tais materiais incorporados à obra. (Destacou-se)

No caso sob exame, tratando-se do ano-calendário de 2002, aplica-se, portanto, o entendimento que aceita o fornecimento de qualquer quantidade de material, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ.

A questão que se põe, portanto, é saber se as provas documentais apresentadas pela Recorrente são (ou não) suficientes para comprovar que as receitas tributadas no trimestre em questão se referem a serviços de construção por empreitada com emprego de materiais.

Em primeiro lugar, as notas fiscais de serviço apresentadas pela Recorrente estão, em parte, ilegíveis e, quando legíveis, não permitem a conclusão de que os serviços prestados incluíam o fornecimento de qualquer quantidade de material.

De outra parte, os referidos documentos estão desacompanhados dos respectivos contratos que fundamentaram a sua expedição, o que poderia esclarecer a referida questão.

Por fim, os demonstrativos e folhas do Livro Diário também não trazem qualquer informação quanto ao detalhamento dos serviços prestados.

Neste sentido, conclui-se que a Recorrente não se desvencilhou do seu ônus de comprovar a liquidez e certeza do seu direito creditório, conforme exigido pelo art. 170 do CTN, apesar de haver sido instada pelas autoridades julgadoras de primeira instância a apresentar os documentos hábeis e idôneos para tanto.

Esta Turma, em casos semelhantes, já se deparou com a insuficiência probatória por parte do contribuinte. Por todos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONSTRUÇÃO CIVIL.
EMPREGO DE MERCADORIAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A utilização do coeficiente de 8% para apuração do lucro presumido exige a comprovação da efetiva prestação de serviços de construção civil e de emprego de mercadorias, por meio de documentos hábeis e idôneos. (Acórdão n.º 1302-003.492, de 16 de abril de 2019, Relator Conselheiro Rogério Aparecido Gil)

De outra parte, como, reiteradamente, tem-se reconhecido não se pode valer da realização de diligência para a construção, pela autoridade julgadora, das provas cujo ônus de apresentação recai sobre o contribuinte.

Neste sentido:

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA TÉCNICO-CONTÁBIL. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal.

O pedido de diligência ou perícia, quando se resume-se (*sic*) ou versa apenas acerca de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do Julgador, desnecessário o exame pericial à solução da controvérsia.

A perícia técnica se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa. Por se tratar de prova especial subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não têm o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova.

No processo de compensação tributária é ônus do contribuinte comprovar a existência de fato constitutivo do direito creditório alegado contra a Fazenda Nacional (Decreto n.º 70.235/72, arts. 15 e 16 e CPC Lei n.º 13.105/2015, art. 373, II). (Acórdão n.º 1401-004.153, de 23 de janeiro de 2020, Relator Conselheiro Nelso Kichel)

Por todo o exposto, divergindo do Conselheiro Relator, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo