



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10469.901328/2009-48
Recurso nº 999.999 Voluntário
Resolução nº **1802-000.158 – 2ª Turma Especial**
Data 05 de março de 2013
Assunto CSLL
Recorrente PAR ENGENHARIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que manteve a negativa de homologação em relação a declaração de compensação – DCOMP apresentada pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Os fatos que deram origem ao presente processo estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 11-34.900, às fls. 66 a 72:

A interessada acima qualificada apresentou PER/Dcomp — Pedido de Ressarcimento ou Restituição / Declaração de Compensação, fls. 03 a 08, em 14/07/2005, relativamente ao pretense crédito originário de pagamento indevido ou a maior no código de receita 2372 - CSLL - com débitos de sua responsabilidade, conforme fl. 01.

2. Por meio do Despacho Decisório Eletrônico, fl. 01, a Autoridade Competente decidiu por NÃO HOMOLOGAR a compensação, fundamentando-se no fato de o DARF informado no PER/Dcomp já ter sido utilizado integralmente para quitar débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/Dcomp objeto do presente processo.

3. Cientificada do Despacho Decisório de fl. 01, em 06/04/2009, conforme fl. 02, consta manifestação de inconformidade apresentada em 17/04/2009, consoante fl. 09, na qual alega que:

3.1. “No 4º trimestre de 2003 a empresa acima citada calculou a sua CSLL equivocadamente com alíquota de 32% quando seria com 12% por se tratar de Construção Civil, onde as receitas são relativas a contratos de empreitada que abrange tanto mão-de-obra quanto o fornecimento de materiais”;

3.2. ao recalcular este imposto, verificou “o engano e o crédito de imposto a ser compensado, sendo feita a referida PER/DCOMP de número 350.59.07927.140705.1.3.044364, porém, não foi retificada a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, como também a DIPJ 2004”, sendo este o motivo pelo qual “a Receita Federal do Brasil não constatou a existência de débito, não homologando a compensação declarada”;

3.3. para corrigir a situação foram feitas retificações nas DCTF e DIPJ para demonstrar o seu direito de compensar o valor.

Como mencionado, a DRJ Recife/PE manteve a negativa em relação à referida declaração de compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL. CONSTRUÇÃO CIVIL.

A partir de setembro de 2003, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção por empreitada é de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou de 12% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, incorporados à obra.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

DCOMP. ERRO DE FATO EM DCTF. NÃO COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Não comprovado o erro de fato no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, com base em documentos hábeis e idôneos, não há que se acatar a retificadora para fins de comprovar a liquidez e certeza do crédito oferecido para a compensação com os débitos indicados na PER/DCOMP eletrônica.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Citando o art. 20 da Lei 9.249/1995 (alterado pela Lei 10.684/2003), o art. 15 da mesma Lei 9.249/2005, e o Ato Declaratório Normativo da Coordenação Geral do Sistema de Tributação - ADN Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, a Delegacia de Julgamento registrou que:

[...] a partir de setembro de 2003, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL mensal será: a) 12% (doze por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade; ou b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

A decisão de primeira instância também citou o manual “Perguntas e Respostas” da DIPJ/2011 (Pergunta nº 19), que trouxe orientações sobre o coeficiente de presunção de lucro para os casos de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, em

que o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, e tais materiais são incorporados à obra.

Há dois itens que expressam bem as conclusões da Delegacia de Julgamento:

[...]

14. *Esclareça-se, de toda sorte, que não bastaria a apresentação do contrato social com descrição de seu objeto social nestes termos, pois a simples menção no contrato social, por si só, não seria suficiente se não está acompanhada de documentação hábil e idônea comprobatória de que os serviços foram efetivamente contratados na modalidade de empreitada, de que os materiais foram fornecidos pela própria empresa, essa na qualidade de empreiteira, e sem que haja comprovação da efetiva utilização de tais materiais, fornecidos pela empresa, conjuntamente com a mão-de-obra. Observe-se que não consta dos autos qualquer documentação comprobatória nesse sentido, a exemplo de contrato de empreitada, notas fiscais e escrituração que viessem a espelhar fielmente a utilização de tais materiais.*

15. *Observa-se, assim, que não restou comprovado, através de documentação hábil e idônea, fiscal (notas fiscais), comercial (contrato de empreitada) e contábil (escrituração), erro de fato no preenchimento das declarações originais da contribuinte que justificasse a apresentação em 13/04/2009 de declarações retificadoras — DCTF 4º Trimestre e DIPJ 2004 (fls. 11 a 54), estas não espontâneas tendo em vista a ciência do Despacho Decisório ocorrida em 06/04/2009, conforme fl. 02, no intuito de alterar a apuração da CSLL devida, procurando, com isso, justificar o pretendido crédito.*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 08/11/2011, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/12/2011.

Ela faz uma síntese dos fatos, e argumenta que com total transparência, concordando com a decisão tomada, mas ciente de seu direito creditório, está apresentando as cópias dos contratos de empreitada, notas fiscais de compra de material e o livro de registro de entrada de notas fiscais do período a que se refere a compensação.

Alega ainda que com a anexação dos documentos e livros fiscais que comprovam o direito da empresa em compensar recolhimentos feitos indevidamente, está atendendo a todos os requisitos e suprimindo todas as falhas e erros cometidos no desenrolar do processo.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona a não homologação de declaração de compensação por ela apresentada.

O crédito utilizado nesta compensação tem origem em alegado pagamento a maior de CSLL, relativamente ao quarto trimestre de 2003.

Para esse período, a Contribuinte declarou em sua DIPJ receitas no montante de R\$ 337.498,16, aplicando inicialmente o coeficiente de 32% para a presunção da base de cálculo. O valor apurado de CSLL a pagar, após deduzidas as retenções na fonte, foi de R\$8.702,86, recolhidos em 30/01/2004 e também declarados em DCTF.

A Contribuinte informa ter percebido posteriormente que o coeficiente correto para a presunção da base de cálculo era o de 12%, e não o de 32%. Deste modo, refez os cálculos e apurou um débito de R\$ 2.627,89 (fls. 26), o que implicaria num recolhimento a maior de R\$ 6.074,96, que foi utilizado na DCOMP em pauta.

A negativa da Delegacia de origem se deu com despacho eletrônico, porque o referido pagamento de R\$ 8.702,86 tinha sido integralmente utilizado para a quitação de débito informado pela Contribuinte, não restando crédito disponível para a pretendida compensação.

Na seqüência, ela retificou a DCTF e a DIPJ, para corrigir as informações nos sistemas da Receita Federal, segundo o seu entendimento dos fatos, e também ingressou com manifestação de inconformidade.

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento registrou que não constava dos autos qualquer documentação comprobatória do emprego de materiais pela Recorrente, no exercício de suas atividades (construção civil), a exemplo de contratos de empreitada, notas fiscais e escrituração, de modo que não foi aceita a modificação do coeficiente para apuração da base de cálculo da CSLL.

Destacou ainda que não foi comprovada a ocorrência de erro que justificasse a apresentação de declarações retificadoras, e que estas declarações seriam não espontâneas, porque apresentadas após a ciência do despacho decisório exarado pela unidade de origem.

Foi mantida, portanto, a negativa em relação à compensação, e a Contribuinte ingressou com o recurso voluntário sob exame.

Primeiramente, é importante registrar que ao não retificar a DCTF antes de enviar a DCOMP, a Contribuinte concorreu para a primeira negativa da compensação pleiteada.

Contudo, essa questão procedimental não justifica uma negativa em definitivo, eis que o art. 165 do CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos meramente formais. O que realmente interessa é verificar se houve ou não pagamento indevido ou a maior de um determinado tributo em um determinado período de apuração.

A DCTF, embora seja uma confissão de dívida, não pode ser tomada em caráter absoluto, até porque existe sempre a possibilidade de erro no seu preenchimento. Sua retificação, da mesma forma, não teria caráter absoluto, pelo que, mesmo que apresentada a declaração retificadora antes do envio da DCOMP, ela deveria ser cotejada com outras informações e documentos, como a DIPJ, os Livros Contábeis e Fiscais, Demonstrativos, etc., porque o que interessa é saber se houve ou não recolhimento indevido ou a maior.

No caso, a Contribuinte apresentou em tempo hábil uma declaração de compensação – DCOMP (14/07/2005), que deu origem ao presente processo, pleiteando perante a Administração Tributária a devolução (na forma de compensação) de um pagamento que entendia ter realizado em valor maior que o devido, procedimento que se não implicava em uma alteração/desconstituição automática de parte do débito declarado em DCTF, implicava ao menos na suspensão de sua constituição definitiva, em razão da relação direta existente entre o pagamento e o débito a que ele corresponde.

Não há, portanto, que se falar em homologação de lançamento e constituição definitiva do débito se a Contribuinte, em tempo hábil, informou a Administração Tributária que o pagamento relativo a este débito havia sido feito indevidamente ou a maior.

Não se trata aqui de simplesmente aceitar ou não a declaração retificadora com a produção de efeitos automáticos, para fins de reduzir/excluir tributo, conforme a regra prevista no art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN, porque o exame de um PER/DCOMP é sempre realizado de ofício, aproximando-se muito mais da regra contida no § 2º deste mesmo dispositivo, segundo o qual “os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Além de ter enviado a DCOMP, a Contribuinte, desde a manifestação de inconformidade, vem informando que ocorreu erro no preenchimento da DCTF e da DIPJ, quanto ao débito de CSLL referente ao quarto trimestre de 2003, e que retificou estas declarações para corrigir o problema.

No que toca à comprovação de um indébito, é importante lembrar que o processo administrativo fiscal não contém uma fase probatória específica, como ocorre, por exemplo, com o processo civil.

Especialmente nos processos iniciados pelo Contribuinte, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

É por isso também que antes de proferir o Despacho Decisório, ainda na fase de Auditoria Fiscal, pode e deve a Delegacia de origem inquirir o Contribuinte, solicitar os meios de prova que entende necessários, diligenciar diretamente em seu estabelecimento (se for o caso), enfim, buscar todos os elementos fáticos considerados relevantes para que na seqüência,

na fase litigiosa do procedimento administrativo (fase processual), as questões envolvam mais a aplicação das normas tributárias e não propriamente a prova de fatos.

Tudo isso porque não há uma regra a respeito dos elementos de prova que devem instruir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação. Pelas normas atuais, aplicáveis ao caso, nem mesmo há como anexar cópias de livros, de DARF, de Declarações, etc., porque os procedimentos são realizados por meio de declaração eletrônica - PER/DCOMP.

Na sistemática anterior, dos pedidos em papel, de acordo com o § 2º do art. 6º da IN SRF 21/1997, a instrução dos pedidos de restituição de imposto de renda de pessoa jurídica se dava apenas com a juntada da cópia da respectiva declaração de rendimentos, e a apresentação de livros e outros documentos poderia ocorrer no atendimento de intimações fiscais, se fosse o caso.

Este contexto permite notar que a instrução prévia, ainda na fase de Auditoria Fiscal, evita uma seqüência de negativas por falta de apresentação de documentos em relação aos quais a Contribuinte, em alguns casos, nem mesmo foi intimada a apresentar, o que poderia implicar em cerceamento de defesa.

No caso concreto, ancorada também no fato de a Contribuinte ter retificado a DCTF somente após a ciência do despacho decisório, a Delegacia de Julgamento mencionou que ela não apresentou qualquer documentação que comprovasse a atividade de construção por empreitada com emprego de materiais, a exemplo de contratos de empreitada, notas fiscais e escrituração.

Ocorre que a Contribuinte não foi em nenhum momento intimada a apresentar quaisquer esclarecimentos, ou documentos relativos ao seu PER/DCOMP.

Vale registrar que a prova tem sempre um aspecto de verossimilhança, que é medida em cada caso pelo aplicador do direito. Além disso, em razão da dinâmica do PAF quanto à apresentação de elementos de prova, como já mencionado acima, é a Autoridade Fiscal que, em cada caso, por meio de intimações fiscais, acaba fixando os critérios para a composição do ônus que incumbe à Contribuinte.

Na linha, então, do que apontou a Delegacia de Julgamento, a Contribuinte juntou ao seu recurso voluntário cópias dos contratos de empreitada, notas fiscais de compra de material e o livro de registro de entrada de notas fiscais do período a que se refere a compensação.

Como mencionado na decisão recorrida, o ADN Cosit nº 6/1997 tratava do coeficiente de presunção de lucro para a atividade de construção por empreitada, distinguindo duas situações: quando houvesse emprego de materiais, em qualquer quantidade; e quando houvesse emprego unicamente de mão-de-obra, sem o emprego de materiais.

O entendimento manifestado neste Ato Declaratório Normativo foi superado pelas disposições contidas no art. 1º, §§ 7º e 9º, c/c art. 32 da IN SRF 480/2004 (com as alterações da IN SRF 539/2005).

Tais dispositivos passaram a admitir a aplicação do menor coeficiente apenas para a contratação por empreitada de construção civil que fosse realizada na modalidade total,

em que o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à sua execução, e que tais materiais sejam incorporados à obra, não sendo considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

Os fatos em questão ocorreram no quarto trimestre de 2003, antes, portanto, da citada mudança legislativa.

A Contribuinte apresentou 7 (sete) notas fiscais por ela emitidas no decorrer do quarto trimestre de 2003.

Foram juntadas cópias de dois contratos firmados pela Recorrente com a Secretaria de Estado da Educação, da Cultura e dos Desportos do Rio Grande do Norte, cujo título evidencia a prestação de serviços na área de construção civil com emprego de materiais:

Contrato de obra sob regime de empreitada por preço unitário, com fornecimento de materiais, que entre si celebram [...]

O campo “Discriminação do Serviço” constante das sete notas fiscais emitidas pela Recorrente evidenciam que 4 (quatro) delas correspondem aos dois contratos apresentados.

As sete notas fiscais discriminam separadamente percentuais que corresponderiam aos materiais aplicados e aos serviços executados.

As sete notas fiscais também apresentam órgãos públicos como tomadores dos serviços, e fazem menção ao processo licitatório correspondente, cabendo registrar que órgãos públicos, ao contratarem serviços na área de construção civil (ampliações, reformas e instalações), usualmente incluem em contratos desta espécie o fornecimento total dos materiais necessários à prestação dos serviços.

O livro Registro de Entradas indica para o quarto trimestre de 2003 a aquisição de materiais no valor de R\$ 59.795,07, e as notas fiscais relativas às compras feitas pela Recorrente neste período demonstram a aquisição de vários materiais normalmente aplicados em obras de construção civil, como cimento, areia, portas, vidro, madeira, argamassa, tubos, ferro, tinta, etc.

Tais elementos denotam que houve prestação de serviços na área de construção civil com emprego de materiais fornecidos pela própria Contribuinte

Mas ainda não é possível afirmar que toda a receita do período decorreu da prestação de serviços na área de construção civil com fornecimento de materiais, até porque a Delegacia de origem não examinou esta documentação.

Nesta mesma sessão de julgamento também foram examinados os processos de nºs: 10469.903391/2009-19, 10469.904113/2009-89, 10469.904114/2009-23 e 10469.904115/2009-78, todos da mesma empresa e envolvendo a mesma questão.

Desse modo, faz-se mister que sejam encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal/RN para que seja verificado e especificado, à luz da documentação fiscal (notas fiscais emitidas), comercial (contratos de empreitada), contábil (escrituração) e DIPIJ/2005, qual o valor da receita bruta no período em questão que

Processo nº 10469.901328/2009-48
Resolução nº **1802-000.158**

S1-TE02
Fl. 10

corresponde à prestação de serviços na área de construção civil com fornecimento de materiais, e qual o valor da CSLL efetivamente devida.

As informações devem ser prestadas em relatório circunstanciado, com a ciência da Contribuinte para que se manifeste no prazo de trinta dias.

Apresentada a manifestação ou transcorrido o prazo, devem os autos retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a DRF Natal/RN atenda a solicitação acima.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa