



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10675.903689/2012-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-001.048 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 6 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** CTM - CONSTRUTORA TRIÂNGULO MINEIRO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DA ATIVIDADE PRESTADA.

Até a publicação da Instrução Normativa nº 480/2004, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da IRPJ será de 8% (doze por cento), quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade.

Após a edição daquela norma, a construção por empreitada com emprego de materiais, para fins de aplicação do referido percentual, é 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.

Todavia, somente é possível identificar a aplicação do percentual mais benéfico ao contribuinte na hipótese de o contribuinte comprovar a natureza de sua atividade, o que não verificou-se no caso concreto.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito, que alega possuir junto Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Marcelo Jose Luz de Macedo e Thiago Dayan da Luz Barros

## **Relatório**

Trata-se o presente processo da declaração de compensação lastreada na PER/DCOMP n.º 08525.83419.250110.1.3.045018, data de transmissão 25/01/2010, cujo direito creditório tem origem em um suposto pagamento indevido ou a maior de IRPJ – lucro presumido, referente ao 4º trimestre de 2004 – data de vencimento 31/01/2005.

Tal como consta da PER/DCOMP em questão, o valor original do crédito inicial é de R\$ 18.860,19, o total dos créditos utilizados de R\$ 14.454,70 e o total dos débitos compensados é de 23.688,36. Já o DARF que teria sido originado o pagamento indevido ou maior é de R\$ 25.338,92.

Em 01/10/2012, foi emitido o despacho decisório n.º de rastreamento 038060879, o qual não homologou a compensação declarada. Conforme consta de tal documento (fls. 09 do *e-processo*), 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.

Em face dessa não homologação, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 13/24 do *e-processo*), alegando, em síntese, que:

(A) Possui como objeto a prestação de serviços de construção civil com fornecimento de material e ao realizar o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), relativos ao 4º Trimestre de 2004, houve equívoco quanto à correta base de

cálculo dos tributos devidos, sendo utilizado o parâmetro de 32%, sendo correto os valores de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL);

(B) Em função do equívoco, o contribuinte recolheu os valores de R\$ 36.231,53 de IRPJ e R\$ 15.203,35 de CSLL, quando, na verdade, o valor correto deveria ter sido de R\$ 6.478,73 para o IRPJ e de R\$ 5.773,26 para a CSLL, como demonstrado na tabela abaixo reproduzida (fls. 15 do *e-processo*):

Data	NF nº.	Cliente	Valor da NF R\$	Base de Cálculo/Alíquota	Valor da NF R\$	Tributos Devidos
01/10/2004	241	MMC Auto Mot Brasil Ltda	29.814,75			
01/10/2004	242	MMC Auto Mot Brasil Ltda	10.933,72			
04/10/2004	243	Cargill Agricola S/A	250.812,50			
01/11/2004	244	Marca Registrada Eng Consult Ltda			4.000,00	
26/11/2004	245	Monsanto do Brasil S/A	175.000,00			
06/12/2004	247	Sollo Urbanismo Ltda	57.333,14			
<b>Total</b>			<b>523.894,11</b>	-	<b>4.000,00</b>	
Base Cálculo IRPJ			8%	41.911,53	32%	1.280,00
IRPJ devido			15%	6.286,73	15%	192,00
Adicional de IR				-		0,00
<b>Total IRPJ recolhido</b>				<b>6.286,73</b>		
Base Cálculo CSLL			12%	62.867,29	32%	1.280,00
<b>CSLL devida</b>			<b>9%</b>	<b>5.658,06</b>	<b>9%</b>	<b>5.773,26</b>

(C) As notas fiscais mencionadas foram apresentadas e constam das fls. 64/69 do *e-processo*;

(D) Diante disso, foi recolhido um valor a maior de R\$ 39.182,89, também demonstrado em quadro ilustrativo (fls. 15 do *e-processo*):

Data	Tributo	Código	Valor recolhido R\$	Valor devido R\$	Recolhimento a maior /Crédito Apurado
31/01/2005	IRPJ	2089	25338,92		
31/01/2005	IRPJ	2089	10892,61		
<b>Total IRPJ</b>			<b>36231,53</b>	<b>6478,73</b>	<b>29.752,80</b>
31/01/2005	CSLL	2372	15203,35	5773,26	<b>9.430,09</b>
<b>Total CSLL</b>			<b>15.203,35</b>	<b>5.773,26</b>	<b>9.430,09</b>
<b>Total</b>			<b>51.434,88</b>	<b>12.251,99</b>	<b>39.182,89</b>

(E) Desse montante, uma parte foi utilizada na presente compensação, no montante de R\$ 14.454,70, o qual devidamente corrigido atingiu exatamente o valor de R\$ 23.688,36.

(F) O contribuinte tentou retificar a DCTF original entregue em 11/02/2005, não logrando êxito pois o programa gerador da Declaração não mais se encontrava disponível no sítio da RFB.

Embora o contribuinte mencione a existência de pagamentos indevidos de IRPJ e CSLL, no presente PER/DCOMP o crédito informado possui origem tão somente no IRPJ.

Em sessão de 19/12/2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (“DRJ/SP1”) julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 72 do *e-processo*):

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO. A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos cabais de prova quanto aos motivos determinantes das alterações nos débitos declarados originalmente por intermédio de DCTF, não é suficiente para reformar a decisão não homologatória de compensação.

DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE SALDO DISPONÍVEL. MOTIVAÇÃO. Motivada é a decisão que, por conta da vinculação total de pagamento a débito do próprio interessado, expressa a inexistência de direito creditório disponível para fins de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Segundo trechos do acórdão (fls. 75/76 do *e-processo*):

7.1. De se notar que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, conforme legislação de regência (art. 5.º do Decreto-lei nº 2.124/84, e Instruções Normativas da RFB que dispõem sobre a DCTF).

8. O Contribuinte questiona o Despacho Decisório, que não homologou a compensação, afirmando possuir crédito em face da Fazenda Pública. Para sustentar esta afirmação alega que efetuou um recolhimento a maior de R\$ 39.182,89, e tentou retificar a DCTF original entregue em 11/02/2005, não logrando êxito pois o programa gerador da Declaração não mais se encontrava disponível no sítio da RFB.

8.1. Esclareça-se que a elaboração de DCTF retificadora, não é, por si só, suficiente para fazer prova em favor do contribuinte. Mantém-se, nesses casos, a necessidade de comprovação documental do quanto alegado (ou seja, do pagamento indevido, conforme definido no art. 165 do CTN), por meio da apresentação da escrituração contábil/fiscal do período, em especial, entre outros, os Livros Diário e Razão, em obediência ao disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

[...]

8.4. Ou seja, no presente caso, caberia à Manifestante, em respeito à verdade material, além de apresentar cópia da DCTF retificadora, indicar os motivos fáticos que ensejaram a redução dos tributos devidos, bem como demonstrar documentalmente a

correção das alterações na referida DCTF, além de comprovar que a atividade por ela realmente desenvolvida enseja o benefício da reivindicada redução de alíquota.

Irresignado, o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário, no qual reitera todos os seus argumentos de defesa e apresenta ainda o seu Livro Razão o qual demonstra o lançamento de todas as notas fiscais mencionadas no presente processo, as quais supostamente dariam origem ao pretendo direito creditório.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 10/01/2014 (fls. 79 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 11/02/2014 (fls. 82 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Assim, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

## **Mérito**

Como já relatado, trata-se de PER/DCOMP referente a pagamento efetuado, em 31/01/2005, a título de IRPJ, relativo ao 4<sup>a</sup> trimestre do ano-calendário de 2004.

O crédito compensado decorreria do fato de o contribuinte haver confessado na DCTF e recolhido tributos, apurados sob o regime de apuração baseado no Lucro Presumido, a partir da aplicação do percentual de 32% sobre a sua receita bruta, quando, em decorrência da receita se referir à atividade de construção civil com fornecimento de material, o percentual aplicável para a determinação do Lucro Presumido ser o de 12% para a CSLL e 8% para o IRPJ.

Nesse sentido, veja-se a redação, vigente à época dos fatos, dos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/1995:

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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

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

II - dezesseis por cento:

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

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

O citado artigo 15 foi interpretado pelo Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/1997, o qual 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 em se tratando de empreitada unicamente de mão-de-obra.

Ressalte-se que a Instrução Normativa nº 93/1997 segue no mesmo sentido do sobredito ato declaratório, como se nota pelos seus artigos 3º, §§ 1º e 2º, 36 e 56, *in verbis*:

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1o 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 na atividade.

§ 2o Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;

III - 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte;

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

e) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1o e 2o do art. 3o, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;

Art. 56. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado corresponderá à soma dos seguintes valores:

I - 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período, conforme definida na legislação vigente;

Referido entendimento vigorou até a edição da Instrução Normativa nº 480/2004, cuja vigência teve início em 29 de dezembro de 2004. Esse novo normativo definiu 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.*

No caso sob exame, tratando-se do último trimestre do ano-calendário de 2004, **aplica-se, portanto, para parte do período, o entendimento que admite o fornecimento de qualquer quantidade de material, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ; e para os três últimos dias de dezembro (29,30 e 31), o novo entendimento.**

A questão que se põe, portanto, é saber se as provas documentais apresentadas pelo sujeito passivo são (ou não) suficientes para comprovar que as receitas tributadas no trimestre em questão se referem a serviços de construção civil prestados com o fornecimento de material, nos termos fixados.

No caso em tela, o contribuinte não apresentou conjunto probatório robusto suficiente para demonstrar o seu direito creditório de forma líquida e certa.

Em que pese a apresentação das notas fiscais, bem como do Livro Razão, o qual demonstra a contabilização de tais valores, o cerne da questão é exatamente identificar a natureza da atividade prestada pelo contribuinte.

Nesse aspecto, convém advertir que as notas fiscais anexadas representam tão somente um indício de prova, o qual, todavia, poderia ser complementado, por exemplo, com os contratos de prestação de serviço, eventuais notas fiscais de aquisição dos materiais fornecidos, notas fiscais de remessa, Livro de Registro de Inventário, laudos contábeis etc. Mas a defesa do contribuinte peca pela ausência de suporte probatório.

O contribuinte foi inclusive alertado pela DRJ/SP1 para tal necessidade, mas não se desincumbiu de seu ônus de prova, complementando o seu recurso voluntário tal somente com o Livro Razão.

Pelos documentos acostados aos autos, não é possível identificar de forma precisa se as atividades exercidas pelo contribuinte enquadram-se como aptas a estarem submetidas ao coeficiente de 8% e não ao de 32%, para o cômputo da base de base de cálculo do IRPJ, muito

embora tenha sido dada a oportunidade por duas vezes (manifestação de inconformidade e recurso voluntário) de o contribuinte fazer tal prova.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) é claro ao somente admitir a compensação mediante a utilização de créditos líquidos e certos, veja-se:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

No caso de pedido de compensação, a liquidez do direito há de ser provada pela comprovação documental do quantum compensável pelo contribuinte. O artigo 373, inciso I, do novo Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto que o artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235/1972, que, regendo as compensações por força do artigo 74, § 11, da Lei nº 9.430/1996, determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova.

Dessa forma, como cumpria exclusivamente ao contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza de seu alegado crédito e assim não o fez, torna-se inviável o reconhecimento do crédito pleiteado nos autos, razão pela qual não existem motivos para a reforma do acórdão da DRJ/SP1.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo