



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.904758/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.050 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente CTM - CONSTRUTORA TRIÂNGULO MINEIRO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

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 CSLL será de 12% (oito 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 benefício 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.

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 do pedido de restituição lastreado na PER/DCOMP nº 36133.41201.260110.1.2.04-4140, data de transmissão 26/01/2010, cujo direito creditório tem origem em um suposto pagamento indevido ou a maior de CSLL – 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, o qual se pretende restituir integralmente é no montante de R\$ 9.430,09 (fls. 03 do *e-processo*)

Em 05/12/2012, foi emitido o despacho decisório nº de rastreamento 040925154, o qual indeferiu o pedido de restituição. Conforme consta de tal documento (fls. 05 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 restituição.*

Em face dessa não homologação, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 09/17 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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), relativa ao 4º Trimestre de 2004, houve equívoco quanto à correta base de cálculo do tributo devido, sendo utilizado o parâmetro de 32%, sendo correto os valores de 12%.

(B) Em função do equívoco, o contribuinte recolheu o valor de R\$ 15.203,35 de CSLL, quando, na verdade, o valor correto deveria ter sido de R\$ 5.773,26, como demonstrado na tabela abaixo reproduzida (fls. 10/11 do *e-processo*):

Data	NF nº.	Cliente	Valor da NF R\$	Base de Cálculo/ Aliquota	Valor da NF R\$	Contribuição Devida
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 Agrícola S/A	250.812,50			
01/11/2004	244	Marca Registrada			4.000,00	
26/11/2004	245	Eng Consult Ltda Monsanto do Brasil S/A	175.000,00			
06/12/2004	247	Sollo Urbanismo Ltda	57.333,14			
Total			523.894,11	-	4.000,00	
Base Cálculo CSLL		12%	62.867,29	32%	1.280,00	
CSLL devida		9%	5.658,06	9%	115,20	5.773,26

(C) Diante disso, foi recolhido um valor a maior de R\$ 9.430,09, também demonstrado em quadro ilustrativo (fls. 11 do *e-processo*):

Data	Tributo	Código	Valor recolhido R\$	Valor devido R\$	Recolhimento a maior /Crédito Apurado
31/01/2005	CSLL	2372	15203,35	5773,26	9.430,09
Total CSLL			15.203,35	5.773,26	9.430,09

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. 38 do *e-processo*):

PER/DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO. A mera alegação da existência do crédito, desacompanhada de elementos cabais de prova, não é suficiente para reformar a decisão de indeferimento de restituição.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Segundo trechos do acórdão (fls. 40/41 do *e-processo*):

8.1. 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).

8.2. No entanto, cabe observar que a elaboração de DCTF retificadora (sequer efetuada pela recorrente) não é, por si só, suficiente para fazer prova em favor do Contribuinte.

Mantém-se, no presente caso, 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.

8.3. Observe-se, ainda, que, em consonância com a legislação acima citada, consta das “Orientações para apresentação de manifestação de inconformidade” (disponível ao Contribuinte a partir da ciência da não homologação do crédito no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil), a instrução de que a Manifestação de Inconformidade deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, como, por exemplo, comprovação de que o recolhimento indicado como crédito foi efetuado de forma indevida.

8.4. Verificada a não existência de parte ou mesmo da totalidade do crédito, pela Autoridade Administrativa, cumpre ao autor a comprovação do direito alegado, cuja negativa restou demonstrada no Despacho Decisório, conforme dispõe o art. 333 do Código Processual Civil [...]

8.5. Ou seja, no presente caso, caberia ao Contribuinte indicar os motivos fáticos que ensejariam o pagamento indevido de CSLL, bem como demonstrar documentalmente a correção das alterações feitas na DCTF original do 4º Trimestre/2004, além de comprovar que a atividade por ela realmente desenvolvida enseja o benefício da reivindicada redução de alíquota. [...]

9.1. Nessas circunstâncias, não comprovado o erro cometido no preenchimento da DCTF, com documentação hábil, idônea e suficiente, a alteração dos valores declarados não pode ser acatada, pelo que se mantém correto o não deferimento do pedido de restituição.

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. 44 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 11/02/2014 (fls. 47 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 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 CSLL, relativo ao 4º trimestre do ano-calendário de 2004.

O crédito tributário, o qual se pretende ver restituído, teria origem em pagamentos indevidos de CSLL, apurado 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%.

Nesse sentido, veja-se a redação, vigente à época dos fatos, do artigo 20 da Lei nº 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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

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.

Relativamente à CSLL, a Lei 9.430/1996, assim dispõe:

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

Por sua vez, ainda quanto a CSLL, o artigo 22, da Lei nº 10.684/2003, alterou o artigo 20 da Lei nº 9.249/1995, que passou a vigorar com a seguinte redação:

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.

Esta alteração do percentual de 12% para 32%, produziu efeitos a partir do mês subsequente ao do termo final do prazo nonagesimal, a que refere o §6º do artigo 195 da Constituição Federal. Portanto, quanto às empresas optantes pelo lucro presumido, as receitas decorrentes da prestação de serviços, para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, sujeitam-se ao percentual de 32% a partir do mês de setembro de 2003.

Da leitura dos dispositivos acima, constatasse que, em regra, a base de cálculo da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, corresponde 12% da receita bruta. Contudo, as prestadoras de serviços em geral (excetuadas as atividades expressamente mencionadas no artigo 15, III, “a”, do §1º, da Lei 9.249/1995, estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32% para ambos os tributos.

No caso da CSLL, aplicasse o percentual majorado a partir de 1º de setembro de 2003, tendo em vista o prazo de noventa dias previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal.

Com relação à atividade de construção por empreitada, editou-se o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/1997, segundo o qual, para a determinação da base de cálculo do imposto 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 49, *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. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei 9.430, de 1996.

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 da CSLL; 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 12% e não ao de 32%, para o cômputo da base de base de cálculo da CSLL, muito embora tenha sido dada a oportunidade por duas vezes (manifestação de inconformidade e recurso voluntário) de o contribuinte fazer tal prova.

Somente é possível a restituição de créditos tributários cuja liquidez e certeza encontrem-se demonstradas por meio de elementos comprobatórios. 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, o qual prevê 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