



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

Processo nº 10820.900119/2008-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-00.531 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente CALT - CONSTRUÇÕES E PROJETOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

COMPENSAÇÃO. VALOR PAGO A MAIOR. RETIFICAÇÃO DA DCTF. COMPROVAÇÃO DO ERRO.

Ao restar comprovado nos autos que o débito originalmente confessado em DCTF era superior ao valor efetivamente devido, a retificação da declaração deve ser admitida. Em consequência, o valor pago a maior deve ser reconhecido como direito creditório em favor do contribuinte, passível de restituição e/ou compensação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA COM EMPREGO DE MATERIAIS.

Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais, aos fatos geradores anteriores à vigência das Instruções Normativas SRF nº 480/2004 e nº 539/2005, aplicam-se as disposições do ADN COSIT nº 6/1997, até então vigentes. Ao restar comprovado o atendimento cumulativo às três condições estabelecidas por este último normativo, a saber, tratar-se de contrato de empreitada, de construção e com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade, aplica-se o percentual de 8% para determinação do lucro presumido. Não se verificando alguma das referidas condições, o percentual aplicado deve ser de 32%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Júnior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, André Ricardo Lemes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Valmir Sandri, Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

CALT - CONSTRUÇÕES E PROJETOS LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal em Araçatuba/SP.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do conciso relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 15/20, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débito de Cofins (código de receita: 2172) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ).

Por intermédio do despacho decisório de fl. 01, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, *“não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”*.

Irresignada, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls.03/04, na qual alega, em síntese, que: a) a sociedade em questão tem como atividade principal a de “Construção Civil, Projetos, Administração de Obras, Fabricação de Artefatos de Cimento para Construção e Prestação de Serviços na Área de Construção Civil”; b) a recorrente ao efetuar recolhimentos de impostos por ela devidos, utilizou-se como percentual sobre a receita bruta a alíquota de 32%, quando o correto seria o percentual de 8%, vez que realiza construção por empreitada, com emprego de materiais próprios, sem qualquer quantidade; c) tal mudança ocorreu com o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13/01/1997, o

qual a contribuinte teve conhecimento no ano de 2003; d) foi informada para preencher a PER/Dcomp requerendo a compensação do tributo pago a maior, bem como proceder a retificação de sua DCTF; e) não efetuou a retificação da DCTF, fato que culminou com a não-homologação dos créditos tributários; f) com a correta aplicação da alíquota, a contribuinte possui um crédito no valor de R\$ 5.215,45 (31/01/2003). Ao final, requer a homologação da referida PER/Dcomp e anulação da cobrança.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, mediante o Acórdão nº 14-22.678, de 20/03/2009 (fls. 25/30), indeferiu a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2003

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 à 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.

Ciente da decisão de primeira instância em 18/05/2009, conforme documento de fl. 32, e com ela inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário em 17/06/2009 (registro de recepção à fl. 33, razões de recurso às fls. 33/36).

Após historiar os fatos, por sua ótica, a interessada afirma que o indeferimento de seu pleito se deu basicamente pela ausência de prova das alegações defensivas, o que se propõe a suprir mediante a apresentação da seguinte documentação:

Trazemos junto a este recurso o **Anexo I** em que se encontra cópia do contrato de constituição de sociedade empresária limitada e todas as suas alterações, provando a atividade social da contribuinte.

O **Anexo II** é composto pelas DCTFs originais e DCTF retificadoras do período, dando conta da correção pela contribuinte do equívoco perpetrado em seu prejuízo e de seu crédito existente.

O **Anexo III**, por sua vez, é composto pela DIPJ referente ao período (ano calendário 2002), em sua via original e retificadora, dando conta da correção do lançamento de ofício anteriormente feito erroneamente em desfavor desta contribuinte.

Acompanha o **Anexo IV** contratos firmados no 4º trimestre de 2002 entre a contribuinte e a Prefeitura Municipal de Paranapuã - SP e com o CEFAM - Centro Específico de Formação e Aperfeiçoamento do Magistério, nos quais observamos que a execução de seus objetos se deram no regime de empreitada por preço global.

[...]

Ainda em relação ao período em análise nos presentes autos, destacamos os documentos que compõem o **Anexo V**, quais sejam as "**Nota Fatura de Prestação de Serviço**" (nº 594 a 605), dando conta de que o faturamento informado pelo contribuinte em sua DCTF e DIPJ retificadoras foram pela efetivação de serviços no regime de empreitada por preço global, com fornecimento de materiais.

Válido destacar que sobre o faturamento documento por faturas que não incluíram fornecimento de materiais incidu a alíquota de 32% e não a de 8%, como, a propósito, se observa pelas declarações anexas decorrentes do cumprimento de obrigações acessórias.

O **Anexo VI** é composto pelas notas fiscais de entradas das mercadorias empregadas pela contribuinte na execução das obras no regime de empreitada por preço global.

Ao final, requer a reforma da decisão recorrida, com o reconhecimento de seu direito creditório, homologação da compensação declarada e cancelamento da cobrança.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Gira a lide em torno de alegado direito creditório, decorrente de recolhimento indevido/a maior de IRPJ. Tal recolhimento teria sido feito equivocadamente pela interessada, em face da aplicação do percentual de 32% à totalidade de sua receita bruta para fins de cálculo do lucro presumido, em lugar do percentual de 8%, que seria o correto para a atividade por ela exercida, que afirma ser de construção por empreitada, com emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade.

Em primeira instância, a Turma Julgadora não reconheceu o pretendido direito creditório, diante do fato de que o débito foi declarado em DCTF e da inexistência, nos autos, de provas suficientes a comprovar o alegado erro. A retificação da DCTF, levada a efeito após a ciência do Despacho Decisório e antes da decisão da DRJ, foi tida por insuficiente para respaldar as pretensões da contribuinte.

Diante dessa decisão, a interessada traz a documentação com a qual considera provada sua atividade, sujeita à aplicação do percentual de 8% para determinação do lucro presumido. Em consequência, estaria também provado o direito creditório pretendido.

O primeiro ponto a ser apreciado é, então, a possibilidade de retificação da DCTF. Sobre a matéria, considero pertinente a análise do art. 147 do CTN, abaixo transcrito.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Embora o artigo acima transcrito não seja, em primeira análise, diretamente aplicável ao caso concreto, visto que a DCTF não se presta ao lançamento de tributo mas sim à confissão de débitos tributários e ao fornecimento de informação à autoridade administrativa sobre a forma de sua extinção, seu parágrafo primeiro traz disposições sobre a retificação de declarações que bem podem orientar a decisão a ser tomada. Senão vejamos.

Na hipótese de redução ou exclusão de tributos, o texto legal impõe restrições à retificação da declaração com base na qual a autoridade administrativa haverá de efetuar o lançamento. Isso tendo em vista a proteção ao crédito tributário, interesse indisponível, como cediço. Tais disposições são também aplicáveis à situação vertente, em que a retificação da DCTF, se aceita, implicará redução do valor do débito anteriormente confessado de tributo sujeito ao lançamento por homologação, apurado pelo próprio sujeito passivo. A propósito, assim leciona Leandro Paulsen¹:

Aplicação por analogia aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. *Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação vinculados a obrigações acessórias de prestar declarações ao Fisco e que não há dispositivo no CTN cuidando especificamente da retificação de tais declarações, o § 1º do art. 147 tem sido bastante invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quando pode o contribuinte retificar suas declarações livremente, com eficácia imediata, e, a contrario sensu, a partir de quando o contribuinte não pode exigir do Fisco que, independentemente de apreciação dos erros e equívocos da declaração originariamente prestada, considere as retificações. [...].*

Tenho, assim, que a questão a ser dirimida reside na prova do alegado erro, e no momento de sua apresentação.

A princípio, todas as provas deveriam ser apresentadas juntamente com a impugnação, a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972. Ocorre, entretanto, que o Despacho Decisório de fl. 01, ao não reconhecer o direito creditório trazido à compensação, baseou-se unicamente na análise do DARF e sua alocação aos débitos então declarados. Por essa ocasião (o Despacho Decisório é datado de 24/04/2008, com ciência em 05/05/2008, fl.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 12ª Ed. Revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2010, pág. 1026.

23), a interessada ainda não havia procedido à retificação da DCTF. A declaração retificadora foi apresentada em 16/05/2008 (fl. 56). O questionamento sobre a redução do débito de IRPJ correspondente ao quarto trimestre de 2002 de R\$ 6.953,93 para R\$ 1.738,48 somente foi trazido a lume durante a apreciação do litígio em primeira instância.

Nessas condições, os mesmos dispositivos legais do Decreto nº 70.235/1972 anteriormente citados, especificamente o § 4º, inciso “c”, do art. 16, prevêm que a prova possa ser apresentada posteriormente. Passo, então, a analisar os documentos acostados aos autos pela interessada, a fim de verificar se socorrem sua pretensão, em face da legislação aplicável.

Acerca do percentual aplicável, a disposição legal pertinente se encontra na Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

§ 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;

[...]

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

[...]

A disciplinar a matéria, foi editada a IN SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a IN SRF nº 93/1997, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996

Art. 3º A partir de janeiro do ano-calendário de 1996, 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.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997

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:

[...]

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

[...]

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

[...]

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;

Em 1997, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13/01/1997 estabeleceu com clareza qual seria o percentual a ser aplicado para determinação da base de cálculo do imposto de renda na atividade de construção por empreitada (grifos não constam do original):

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

Esse entendimento se encontrava sedimentado, havendo inclusive soluções de consulta nesse sentido, entre as quais menciono a SC SRRF07 84/2002, SC SRRF08 36/2003 e SC SRRF08 278/2004. As alterações posteriormente introduzidas com o advento das IN SRF nº 480/2004 e IN SRF nº 539/2005 não alcançam os fatos geradores de que aqui se trata.

Conforme visto na breve resenha da legislação, nos termos do ADN COSIT nº 6/1997, o percentual aplicável na determinação do lucro presumido seria de 8%, caso se tratasse de construção por empreitada, com emprego de materiais em qualquer quantidade. Sustenta a recorrente que essa seria exatamente sua situação, pelo que pleiteia a retificação do valor de imposto devido, daí exsurgindo, em decorrência, o direito creditório por pagamento em valor maior que o devido.

Três são, então, os aspectos a serem verificados, cumulativamente: (i) se as atividades exercidas pela interessada, que deram origem às receitas auferidas, o são pela modalidade de empreitada; (ii) se essas atividades são de construção; e (iii) se há prova de ter havido, na execução dessas atividades, o emprego de materiais fornecidos pela interessada.

Quanto ao primeiro ponto acima, considero não haver dúvidas. Ensina a doutrina que empreitada é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de um determinado serviço, compreendendo tanto a empreitada de obra ou de construção, como a empreitada para a feitura de qualquer outra espécie de trabalho ou serviço (segundo De Plácido e Silva). Essa modalidade contratual é regulada pelos arts. 610 a 626 do Código Civil/2002. De se concluir, assim, que a empreitada não é exclusivamente aplicável à execução de obras de construção civil, podendo ser contratada, sob essa modalidade, a realização de qualquer outra espécie de trabalho ou de serviço.

Encontro, às fls. 162 e segs., diversas cartas de atendimento a Cartas Convite publicadas por órgãos públicos dos municípios de Jales/SP e Paranapuã/SP, para obras civis tais como: realização de reforma no Centro Específico de Formação e Aperfeiçoamento do Magistério – CEFAM; construção de vestiários e palco para a quadra de escola municipal; colocação de grades de proteção na CEFAM; realização de instalação elétrica na CEFAM; em todos os casos, acompanhadas de planilhas que especificam em detalhes as obras a serem realizadas, inclusive os materiais a serem aplicados. Também de especial relevância as notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pela interessada, cujas cópias se encontram às fls. 176/187. Não obstante não tenham sido apresentados todos os contratos, a descrição dos serviços permite a conclusão de que se trata de construção por empreitada.

Finalmente, no que toca ao emprego de materiais, é de se ressaltar que em todas as notas fiscais apresentadas a interessada especifica que os serviços prestados em obras de construção civil diversas incluem mão-de-obra e materiais, tal como previsto nos contratos (quando apresentados). Tal destaque é corroborado pelas diversas notas fiscais de aquisição de insumos os mais diversos aplicáveis aos serviços prestados pela contribuinte (fls. 189/229).

Tenho, assim, por atendidos e comprovados os três requisitos delineados pelo ADN COSIT nº 6/1997, pelo que o percentual aplicável à receita bruta auferida pela interessada com a atividade de construção por empreitada com emprego de materiais, para fins de determinação do lucro presumido, deve ser de 8%.

A somatória das notas fiscais apresentadas coincide rigorosamente com os valores que constam da DIPJ retificadora para o quarto trimestre de 2002, a saber, R\$ 144.873,63 (notas fiscais de fls. 176/187), como sendo receitas sujeitas ao percentual de 8% (linha 14A/02, fl. 122). O imposto calculado a partir daí é de exatos R\$ 1.738,48, o mesmo valor que consta da DCTF retificadora (fls. 56 e segs.).

Diante do exposto, a retificação pretendida deve ser aceita. A diferença, no montante pleiteado no presente processo de R\$ 579,51, entre o valor pago de R\$ 2.317,99 (vide cópia do DARF à fl. 02) e o valor devido de R\$ 1.738,48 deve ser tida como pagamento a maior do que o devido, passível de restituição ou compensação, homologando-se a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

Em conclusão, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha