



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.901901/2011-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-000.957 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 4 de dezembro de 2019
Recorrente INDIANA PAVIMENTACAO E OBRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 16/12/2005

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL DE 8%.

Aplica-se o percentual de 8%, para cálculo do lucro presumido, às receitas de prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais a esta incorporados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 16/12/2005

COMPENSAÇÃO. COMPROVADO VALOR MENOR DO IMPOSTO INFORMADO NA DCTF RETIFICADORA. PAGAMENTO DISPONÍVEL. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

Restando comprovado o valor menor de imposto informado na retificação da declaração, há disponibilidade de pagamento. Reconhece-se o direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(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

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-000.957 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10835.901901/2011-12

Relatório

Por bem reproduzir os fatos, faz-se uso inicialmente do relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), constante às fls. 41 do *e-processo*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 02/06, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos de Cofins (código de receita: 2172), PIS/PASEP (código de receita: 8109), CSRF (código de receita: 5952) e IRRF (código de receita: 1708) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ: 2089).

Por intermédio do despacho decisório de fl. 09, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no PER/Dcomp de n.º 15533.38632.200608.1.3.04-5601, 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. 14/15, na qual alega, em síntese, que: a) a empresa foi intimada (n.º de rastreamento: 009862348) sobre a inexistência de crédito no valor de R\$ 10.132,42, recolhido através de DARF em 16/12/2005, com código de receita: 2089, compensado através do PER/DCOMP n.º 15533.38632.200608.1.3.04-5601, transmitido em 20/06/2008; b) referido crédito decorrente de recolhimento indevido (a maior) foi utilizado para compensação do valor devido a título de PIS, R\$ 1.724,40, Cofins, R\$ 7.958,75, CSRF, R\$ 504,78, e IRRF, R\$ 156,80, conforme PER/DCOMP; c) a Requerente esclarece que o valor utilizado para compensação é decorrente de imposto de renda (IRPJ) pago a maior referente ao período de apuração do 3º TRIMESTRE/2005; d) ao apresentar a DIPJ ORIGINAL, apurou indevidamente como devido a importância de R\$ 29.690,64, quando o correto seria R\$ 5.761,79, conforme DIPJ RETIFICADORA, apresentada em 17/06/2008; e) considerando que o valor apurado foi pago em três parcelas de R\$ 9.896,88, resultou num pagamento a maior no importe de R\$ 24.263,36, dentre os quais, o DARF em referência, utilizado no PER/DCOMP (cópias anexas); f) para sanar possíveis irregularidades e divergências, a empresa apresentou nova DCTF RETIFICADORA referente ao 2º semestre de 2005, em 17/12/2009 (cópia anexa); g) o crédito tido como inexistente, na verdade, é decorrente de imposto de renda pago a maior, o que somente foi constatado em 17/06/2008, quando da retificação da DIPJ, sendo a respectiva DCTF retificadora apresentada em 17/12/2009. Ao final, requer o acolhimento da presente manifestação para os fins de homologar o pedido de compensação formalizado através do PER/DCOMP e o consequente cancelamento da cobrança em referência.

Em sessão de 25/01/2013, a DRJ/RPO julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuintes nos termos da ementa abaixo transcrita:

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário argumentando em síntese que:

Como descrito acima a Recorrente tem por objeto social a *exploração do ramo de construção civil, terraplanagem, pavimentação asfáltica, com ou sem o fornecimento de materiais.*

A tributação com base no Lucro Presumido varia de acordo com a atividade, sendo que, no caso da construção civil, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo é de 32% quando houver emprego unicamente de mão de obra, e de 8% quando se tratar de empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro, os materiais incorporados à obra.

No presente caso, a Recorrente realizou serviços de construção civil na modalidade de mão de obra e empreitada global, ou seja, com fornecimento de material e equipamentos.

No período em questão, 3º. Trimestre do ano-calendário de 2005, a Recorrente obteve o faturamento conforme quadro abaixo, comprovado pelas cópias das notas fiscais anexas:

FATURAMENTO 3o. TRIMESTRE/2005 - EMPREITADA GLOBAL – LUCRO PRESUMIDO: 8%					
Nº. NF	DATA	DESTINATÁRIO	VR. NFS	VR. NF MAT.	TOTAL
2388 / 164	05/07/2005	ANTONIO BAZZO	20.800,00	10.400,00	31.200,00
2389	20/07/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2390	21/07/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	44.000,00		44.000,00
2391	26/07/2005	PM PAULICEIA	32.545,11		32.545,11
2392	16/08/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2393	19/08/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	93.000,00		93.000,00
2394	01/09/2005	EMPREENHIMENTOS WN BARRETO	17.131,95		17.131,95
2395	20/09/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	108.000,00		108.000,00
2396	20/09/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2397 / 1167	21/09/2005	PM FLORIDA PAULISTA	35.502,90	46.150,00	81.652,90
2398	29/09/2005	TUNES E BERSANETE	20.000,00		20.000,00
1165	20/07/2005	ATLANTA CONSTR COM E EMPR		9.000,00	9.000,00
1166	20/07/2005	PM PAULICEIA	DEVOLUÇÃO	(20.195,00)	(20.195,00)
SOMA			434.794,25	45.355,00	480.149,25

Pelo quadro demonstrativo acima e pelas cópias das notas fiscais e contratos anexos, comprova-se que os serviços prestados pela Recorrente foram serviços de construção civil com fornecimento de material e equipamentos.

A Recorrente em alguns casos emitia duas notas fiscais, sendo, uma de serviços de construção civil e outra de fornecimento de materiais utilizados nas obras.

Como os serviços de construção não se iniciavam e concluíam no mesmo mês, ou mesmo, trimestre, o que é comum neste ramo de atividade, os materiais eram enviados de acordo com a necessidade da obra e as notas fiscais de serviços, emitidas quando das medições.

Desta forma, numa mesma obra, pode ter notas fiscais de serviços e materiais em meses diferentes, sendo, pois, oferecidas a tributação em trimestres diferentes, haja vista que a opção pela tributação é com base no regime de competência.

Assim é, por exemplo, o faturamento de parte da obra de pavimentação asfáltica descrita na NF de Serviço nº 2388 de 05/07/2005, no valor de R\$20.800,00, e a NF de materiais de nº 1164 (impermeabilizante, emulsão asfáltica e pedra britada), da mesma data, no valor de R\$10.400,00, emitidas contra o Sr. Antonio Bazzo; ou do faturamento da obra para Prefeitura Municipal de Flórida Paulista, mediante as NFs nº 2397 e nº 1167 de 20/07/2005.

Em ambos os casos os serviços e materiais foram faturados no mesmo mês e compuseram a base de cálculo do IRPJ no mesmo trimestre.

Contudo, há caso, como, por exemplo, o da Prefeitura Municipal de Flórida Paulista em que, parte do contrato foi faturado em 21/09/2005 – NF nº 1167 e 2397 – e parte dos materiais foram entregues em 05/10/2005, através da NF nº 1169 no valor de R\$39.500,00 (anexa) e oferecidos a tributação somente no 4º. Trimestre/2005.

Comparando-se o quadro acima, com as notas fiscais anexas e as declarações de IRPJ apresentadas, verifica-se que o erro ocorreu quando da elaboração da DIPJ original, na qual, informou-se como receita bruta da prestação de serviços o valor de R\$434.794,25 como tributado a base de 32% e o valor dos materiais R\$45.355,00 como tributado a base de 8%, quando, na verdade, ambos fazem parte do mesmo serviço de construção civil com fornecimento de materiais (pavimentação asfáltica), devendo ser tributados, em sua totalidade – R\$480.149,25 - a base de 8%.

Este erro foi corrigido com a apresentação da DIPJ Retificadora em 17/06/2008, na qual apurou-se o IRPJ devido de R\$5.761,79, contra R\$29.690,64, apurado anteriormente.

Assim é, por exemplo, o faturamento de parte da obra de pavimentação asfáltica descrita na NF de Serviço nº 2451 de 03/07/2006, no valor de R\$27.443,43, e a NF de materiais de nº 1186 (impermeabilizante, emulsão asfáltica e pedra britada), da mesma data, no valor de R\$42.200,00, emitidas para Prefeitura Municipal de Piacatu.

Em tais casos os serviços e materiais foram faturados no mesmo mês e compuseram a base de cálculo do IRPJ no mesmo trimestre.

Contudo, há casos, como, por exemplo, o da Prefeitura Municipal de Flórida Paulista em que, parte do contrato foi faturado em 21/09/2005 – NF nº 1167 e 2397 – e parte dos materiais foram entregues em 05/10/2005, através da NF nº 1169 no valor de R\$39.500,00 (anexa) e oferecidos a tributação somente no 4º. Trimestre/2005.

Comparando-se o quadro acima, com as notas fiscais anexas e as declarações de IRPJ apresentadas, verifica-se que o erro ocorreu quando da elaboração da DIPJ original, na qual, informou-se como receita bruta da prestação de serviços o valor de R\$916.612,37 como tributado a base de 32% e o valor dos materiais R\$331.444,00 como tributado a base de 8%, quando, na verdade, o correto seria R\$68.460,47, com base de 32% e R\$ 1.179.595,90 (R\$848.151,90 + R\$331.444,00), com base de 8%, parcela esta correspondente aos serviços de construção civil com fornecimento de materiais (pavimentação asfáltica).

Este erro foi corrigido com a apresentação da DIPJ Retificadora em 21/10/2008, na qual apurou-se o IRPJ devido de R\$23.068,75, contra R\$73.957,87, apurado anteriormente.

O IRPJ apurado erroneamente foi recolhido em três parcelas conforme DARFs de fls. 31/33, gerando para Recorrente o direito ao crédito da diferença recolhida a maior e utilizada para compensação no PER/DCOMP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte foi intimado do teor do acórdão recorrido em 04/03/2013 (fls. 47 do *e-processo*), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 03/04/2013 (fls. 56 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.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Analisando-se o mérito do processo, e, mais especificamente, os argumentos da DRJ/RPO para negar provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte, constata-se que a discussão dos autos reside na comprovação da liquidez e certeza do crédito tributário.

De fato, 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.

Sobre o tema, a DRJ/RPO (fls. 42/43 do *e*-processo) foi precisa em suas palavras, *in verbis*:

Malgrado o intento da contribuinte, cabe assinalar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Nesse contexto, não se pode olvidar que nos termos do artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito. Consequentemente, as declarações de compensação devem estar, necessariamente, instruídas com as devidas provas contábeis e fiscais do indébito tributário, sob pena de não reconhecimento do direito creditório e, por conseguinte, não homologação das compensações declaradas. [...]

No presente caso, **a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou qualquer documentação com esta intenção, limitando-se a tão-somente apresentar a Declaração-retificadora (DCTF – 3º trimestre de 2005) e DIPJ/2006-retificadora, na qual se destaca o novo valor declarado.**

O contribuinte, por sua vez, em seu Recurso Voluntário apresentou lista das notas fiscais (fls. 65/80 do *e*-processo) que compõem o faturamento do terceiro trimestre de 2005, num total de R\$ 480.149,25, conforme tabela anexa:

FATURAMENTO 3o. TRIMESTRE/2005 - EMPREITADA GLOBAL - LUCRO PRESUMIDO: 8%					
Nº. NF	DATA	DESTINATÁRIO	VR. NFS	VR. NF MAT.	TOTAL
2388 / 164	05/07/2005	ANTONIO BAZZO	20.800,00	10.400,00	31.200,00
2389	20/07/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2390	21/07/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	44.000,00		44.000,00
2391	26/07/2005	PM PAULICEIA	32.545,11		32.545,11
2392	16/08/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2393	19/08/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	93.000,00		93.000,00
2394	01/09/2005	EMPREENHIMENTOS WN BARRETO	17.131,95		17.131,95
2395	20/09/2005	ASPERBRAS – PENAPOLIS	108.000,00		108.000,00
2396	20/09/2005	PM PAULICEIA	21.271,43		21.271,43
2397 / 1167	21/09/2005	PM FLORIDA PAULISTA	35.502,90	46.150,00	81.652,90
2398	29/09/2005	TUNES E BERSANETE	20.000,00		20.000,00
1165	20/07/2005	ATLANTA CONSTR COM E EMPR		9.000,00	9.000,00
1166	20/07/2005	PM PAULICEIA	DEVOLUÇÃO	(20.195,00)	(20.195,00)
SOMA			434.794,25	45.355,00	480.149,25

Esse total coincide com o declarado na DIPJ retificadora (fls. 21/24 do *e-processo*), apresentada em 17/06/2008, antes do Despacho Decisório, de 24/11/2011 (fls. 12/13 do *e-processo*).

As notas fiscais de fls. 65 a 80 confirmam os valores totais informados na planilha à fl. 62. Os contratos às fls. 81 a 92 relacionam-se às notas fiscais destacadas na planilha como de serviços com fornecimento de materiais incorporados à obra.

A Lei n.º 9.249/1995, em seu artigo 15 determina os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal.

Quanto ao serviço de construção civil, com ou sem emprego de material, o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 6/1997, declarou que, na atividade de construção por empreitada, o percentual seria de 8% se houvesse emprego de materiais, em qualquer quantidade, e 32% se houvesse emprego apenas de mão-de-obra.

O referido ADN Cosit n.º 6/1997, foi revogado pela Instrução Normativa SRF n.º 480/2004, que definiu, em seu artigo 1.º, §7.º, inciso II, que construção por empreitada com emprego de materiais refere-se à 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 mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit n.º 8/2014. Abaixo sua ementa, no que diz respeito ao IRPJ:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Lucro presumido. Construção civil. Empreitada. Fornecimento de material. Percentual.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento). Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 1995, com alterações, art. 15, § 1.º, III, “a”, e § 2.º; Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 2012, arts. 2.º, § 7.º, II, e § 9.º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6, de 1997.

Logo depois, a Instrução Normativa n.º 1.515/2014, artigo 4º, §2º, incisos II e IV, alínea “d”, substituído pelos artigos 32 e 33 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017, determinou:

Art. 4º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do art. 2º.

§ 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 definida pelo art. 3º, auferida na atividade, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 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:

(...)

d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

(...)

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 ou com emprego parcial de materiais;

Assim, não há dúvida de que o percentual de 8% aplicasse nos casos de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais a esta incorporados.

No caso concreto, os contratos anexados pelo contribuinte às fls. 81/921 dos autos deixam evidente a natureza dos serviços, conforme descrito na tabela constante de sua peça e acima reproduzida.

Assim, pela documentação acostada aos autos verifica-se que o contribuinte está realmente correto ao advertir (fls. 64 do *e-processo*) que *este erro foi corrigido com a apresentação da DIPJ Retificadora em 17/06/2008, na qual apurou-se o IRPJ devido de R\$ 5.761,79, contra R\$ 29.690,64, apurado anteriormente.*

Este Conselho, inclusive, julgando outros PER/DCOMP's desse mesmo contribuinte, já teve a oportunidade de se manifestar nesse mesmo sentido. Veja-se a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. COMPROVADO VALOR MENOR DO IMPOSTO INFORMADO NA DCTF RETIFICADORA. PAGAMENTO DISPONÍVEL. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO. Restando comprovado o valor menor de imposto informado na retificação da declaração, há disponibilidade de pagamento. Reconhece-se o direito creditório.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL DE 8%. Aplica-se o percentual de 8%, para cálculo do lucro presumido, às receitas de prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais a esta incorporados.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo