



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10840.906584/2009-37
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.895 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2018
Matéria NORMAS GERAIS - RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO
Recorrente MEDEIROS E GUIMARAES INSTALACOES ELETRICAS LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PROVA. ÔNUS.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado no Per/Dcomp Pedido de Restituição é da contribuinte (artigo 333, I, do antigo CPC, 373 do novo CPC). Não sendo produzida nos autos, indefere-se o pedido e não homologa-se a compensação pretendida entre crédito e débito tributários.

LUCRO PRESUMIDO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MANUTENÇÃO DA ESCRITURAÇÃO.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter escrituração nos termos da legislação comercial, ou de Livro Caixa com contabilização da toda a movimentação financeira, além do Livro Registro de Inventário com registro dos estoques, tudo em boa guarda e ordem, nos termos do art. 527 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, em relação ao paradigma nº 1801-001.570 e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa, que entendeu que haveria outros meios de prova além dos indicados pelo relator, e os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Luis Fabiano Alves Penteado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que entenderam pela necessidade de contrato do exercício da atividade.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 106 e segs.) interposto pela MEDEIROS E GUIMARAES INSTALAÇÕES ELETRICAS ("Contribuinte") em face do Acórdão nº 1102-000.903 (e-fls. 89/99), da sessão de 6 de agosto de 2013, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso voluntário.

Trata-se de processo de reconhecimento de direito creditório, no qual pretende a Contribuinte extinguir débitos próprios com crédito decorrente de pagamento a maior de IRPJ - Lucro Presumido, sob a alegação de que teria cometido erro ao efetuar a apuração da base de cálculo tomando como referência o coeficiente de determinação de 32%, quando, na realidade, deveria ter aplicado o coeficiente de percentual 8%, por ter empregado materiais na atividade de construção civil.

Foi apresentada Manifestação de Inconformidade, que foi julgada improcedente pela DRJ - Ribeirão Preto. Foi interposto pela Contribuinte recurso voluntário que teve o provimento negado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, nos termos da ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PROVA. ÔNUS.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado no Per/Dcomp Pedido de Restituição é da contribuinte (artigo 333, I, do CPC). Não sendo produzida nos autos, indefere-se o pedido e não homologa-se a compensação pretendida entre crédito e débito tributários.

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. COM EMPREGO DE MATERIAIS. COEFICIENTE.

As prestadoras de serviços em geral, com ou sem fornecimento de materiais na execução dos serviços, estão obrigadas a aplicar o coeficiente de 32% sobre a receita bruta auferida para a apuração do Lucro Presumido, pelos serviços não caracterizarem prestação de serviço típico de construção civil, e pela empresa não ser especificamente deste ramo. Somente as obras de construção civil, com emprego de materiais, sem repasse de seus custos, realizadas na modalidade de empreitada são suscetíveis da utilização do coeficiente de 8% para a apuração do Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS, COEFICIENTES.

É dever da empresa que possui atividades diversificadas prestação de serviços e comércio segregar as receitas auferidas de forma a aplicar o coeficiente adequado para a apuração do Lucro Presumido e comprovar esta segregação e o oferecimento à tributação, contabilmente, ainda que na forma resumida permitida aos optantes pelo regime do Lucro Presumido.

A Contribuinte interpôs recurso especial. Faz um breve histórico do processo, e aduz que tem o direito de utilizar a alíquota de 8% para o coeficiente de determinação do lucro presumido, nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, vigente à época dos fatos. Apresenta como paradigma o acórdão nº 1801-001.570, que apreciou outro processo no qual também era recorrente, sendo que na oportunidade foi encaminhada diligência para a unidade preparadora, que concluiu no sentido de que a documentação acostada aos autos era suficiente para comprovar o emprego de materiais e, por consequência, lastrear a aplicação do percentual de 8%. Apresentou ainda outro paradigma, nº 1302-001.202, no qual se decidiu que para a apuração do lucro presumido para empresas de construção civil por empreitada por emprego de materiais o coeficiente é de 8% para o IRPJ. Discorre que, nos presentes autos, teria apresentado documentos de prova para a retificação da declaração original que aplicou o percentual de 32%, quais sejam, notas fiscais de serviços com a informação destacada do material utilizado, assim como notas fiscais de aquisição de mercadorias para serem utilizadas na prestação dos serviços.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 140/143) deu seguimento ao recurso especial.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 145/151). Protesta pela inadmissibilidade do recurso especial, porque se pretende o reexame de provas, que encontra óbice na Súmula nº 7 do STJ. No mérito, aduz que o ônus da prova quanto ao exame de liquidez e certeza do direito creditório rege-se pelo art. 333 do CPC, sendo no caso incumbência do autor do pedido, a Contribuinte. E, nos presentes autos, não teria sido

apresentada prova suficiente para justificar a alteração do coeficiente de determinação do lucro presumido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da Contribuinte, no qual se discute o reconhecimento de direito creditório, decorrente de retificação na declaração de pessoa jurídica, que teria ensejado pagamento a maior.

A origem do crédito deve-se a retificação de declaração original, no qual a Contribuinte adotou o coeficiente de determinação de base de cálculo para lucro presumido no percentual de 32% (prestação de serviços em geral). Posteriormente, entendeu que teria incorrido em erro, porque exercia atividade de construção civil com prestação de serviços mediante emprego de materiais, e por isso, com fulcro no ADN nº 7, de 1996, deveria ter aplicado o percentual de 8% para pessoas jurídicas em geral.

A decisão recorrida negou provimento voluntário da Contribuinte, por entender que não restou demonstrada a liquidez e certeza do direito creditório.

O despacho de exame de admissibilidade de recurso especial apreciou os dois primeiros paradigmas apresentados pela Contribuinte, Acórdãos nº 1801-001.570 e 1302-001.202, no termos do art. 67, §7º, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF)¹, e deu seguimento ao recurso, por entender que ambos demonstraram a divergência na interpretação da legislação tributária.

Em contrarrazões, protesta a PGFN pela não conhecimento do recurso especial, aduzindo que a Contribuinte pretende um reexame de provas, situação que não seria permitida no presente momento processual, de julgamento submetido à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Passo ao exame da admissibilidade do recurso especial.

A princípio, cumpre discorrer sobre breve histórico sobre a questão.

Transcrevo art. 223 do RIR/99:

¹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

(...)

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 e 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).

(...)

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

Na sequência, dispôs o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 6, de 1997, a respeito do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada:

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.

Assim, na época, restou estabelecido que, na atividade de construção por empreitada:

1) se a pessoa jurídica não empregasse materiais, valendo-se unicamente de mão de obra, aplicava-se o percentual de 32% relativo à prestação de serviços em geral;

2) se houvesse emprego de materiais, **em qualquer quantidade**, o percentual adotado seria de 8%, relativo a pessoas jurídicas em geral. É nesse cenário normativo que pretende a Contribuinte se amoldar.

Com a edição da IN SRF nº 480, de 2004, a questão relativa à utilização de materiais mudou. Transcrevo §§ 7º, 8º e 9º do art. 1º:

Art. 1º (...)

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

*II - 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.*

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa.

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra. (Grifei)

A construção por empreitada com emprego de materiais passou a exigir que o fornecimento de material fosse **total**, e não em **qualquer quantidade**, com era previsto no ADN Cosit nº 6, de 1997. Assim, na construção por empreitada:

1) se o empreiteiro (contratante) fornece todos os materiais (ou seja, o contratado entra exclusivamente com a mão de obra), aplica-se o percentual de 32% relativo a prestação de serviços em geral ;

2) se o empreiteiro fornece parte dos materiais, ficando com o contratado fornecimento de materiais remanescente, aplica-se o percentual de 32% de prestação de serviços;

3) se o empreiteiro não fornece nenhum material, ficando sob encargo exclusivo do contratado o emprego total de materiais e mão de obra, aplica-se coeficiente geral de 8%, desde que o fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços. Vale dizer ainda que pode a pessoa jurídica exercer outras atividades sujeitas a coeficiente diferentes, que deverão estar devidamente segregadas na sua escrituração.

Breve digressão se justifica, para se apreciar com maior clareza os paradigmas apresentados.

A decisão recorrida ampara-se em **dois argumentos** para indeferir a pretensão da Contribuinte.

Primeiro, entende que não restou demonstrado o exercício da atividade de construção civil. Transcrevo excerto da decisão:

Pelo teor da norma, as prestadoras de serviços em geral, com ou sem utilização de materiais nos serviços realizados, não foram excepcionadas pela norma de regência do coeficiente de 32%. A legislação tributária excepcionou às prestadoras de serviços a utilização do coeficiente de 8%, de forma expressa, somente para as construtoras civis, ainda assim, que, na modalidade de empreitada, e que utilizam materiais nas edificações, sem o repasse dos custos destes materiais (grifei), o que não é o caso. As excepcionalidades admitidas pela Receita Federal do Brasil foram normatizadas na Instrução Normativa RFB nº 480, de 2004, em razão da natureza dos serviços prestados. Dispõe o artigo 1º, §7º, II, sobre o conceito de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução sendo incorporados à obra, o que não inclui os instrumentos de trabalho e materiais utilizados nesta execução (§9º):

(...)

A recorrente tem como objeto social, consoante a Consolidação das Cláusulas Contratuais de fls. 14 a 17:

“II - DO OBJETO SOCIAL

A sociedade tem como objetivo o ramo de "Projetos, consultoria, instalações e administração na área de engenharia elétrica e comércio de materiais elétricos em geral".

Em nenhum momento dos autos verifica-se que a recorrente tenha comprovado que opera no ramo de construção civil. A atividade da empresa descrita no seu Contrato Social, registrado na JUCESP em 23/01/2004, declara ser para realizar projetos, consultoria, instalações elétricas e/ou a venda de materiais elétricos, mas isto não fundamenta o pedido da recorrente para

que seja equiparada a obras de construção civil e, implicitamente, sendo contratada na modalidade de empreitada. Ademais, se bem verificarmos o Contrato Social alterado e arquivado na JUCESP em 29/01/2009 (nos autos), ali, talvez percebendo a recorrente o seu verdadeiro ofício, readequou o seu objeto social para “instalações elétricas e comércio de materiais elétricos”, enquadrada como EPP no mesmo ano.

Retomando a questão principal, à receita proveniente da venda de mercadorias, por ser atividade de comércio, deve ser aplicado o coeficiente de 8% para a apuração do Lucro Presumido, mas a legislação tributária impõe às empresas que exercem atividades mistas (prestadoras de serviços e comércio) o dever de segregarem as receitas de cada atividade para efeito de aplicação do coeficiente pertinente, o que a empresa não comprova ter feito § 2º do artigo 15 da lei nº 9.249/95.

*A mera apresentação de Nota Fiscal de receitas auferidas (cujo descritivo da mesma é “... instalações elétricas / telefonia e som ...”) e Notas de mercadorias adquiridas de terceiros, **que inclusive podem corresponder ao estoque da empresa destinado à venda de mercadorias**, ou até para o seu próprio uso e consumo, na forma isolada apresentadas, sem o devido respaldo na contabilidade, ainda que escriturada de forma resumida, e mais documentos que a embasam, primordialmente eventuais os contratos de empreitadas de edificações, **não possui qualquer valor probatório para o fim que a recorrente almeja, ou seja, ser considerada empresa do ramo de construção civil e, por conseguinte, fazer jus ao coeficiente de 8% para a apuração de seu lucro.** (Grifei)*

Segundo, aduz que, em se tratando de processo de reconhecimento de direito creditório, não foi apresentada documentação necessária, no caso, escrituração, para demonstrar a liquidez e certeza do crédito, vez que, apenas com a disponibilização das notas fiscais, não se torna possível verificar se foram devidamente escrituradas e, por consequência, integraram a composição da base de cálculo do imposto pago. Assim, como não é possível averiguar se as receitas foram devidamente oferecidas à tributação, não se pode falar em liquidez e certeza do direito creditório. Vale transcrever outro excerto da decisão:

*Com relação ao outro tópico aventado pela recorrente, deve ser esclarecido que **as empresas que optam pelo regime do Lucro Presumido estão obrigadas, sim, a manter registros contábeis** – ao menos o Livro de Inventário e Livro Caixa com toda a movimentação financeira –, dos quais são apurados os tributos devidos artigo 527 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99 – Decreto nº 3.000/99):*

(...)

*Outro ponto relevante, é que para a recorrente proceder à retificação das declarações prestadas ao fisco em tempo hábil, é **necessário, igualmente, comprovar de forma cabal a existência de erro de fato dos valores originalmente declarados à***

Administração Tributária (cujos créditos tributários já foram inclusive extintos pelo pagamento).

(...)

Para comprovar o erro de fato mister é a apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, repito, ainda que na forma simplificada do Livro Caixa com a movimentação financeira registrada por completo e Inventário (possibilita a verificação do faturamento da empresa e a consequente tributação devida).

E o ônus probatório da existência do crédito tributário no caso de pedido de repetição do indébito é da empresa.

Este princípio é consagrado pelo art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal – Decreto nº 70.235/72 (PAF):

(...)

Desta forma, há, nos autos, absoluta ausência de provas hábeis para comprovar que os tributos recolhidos à época própria não foram devidos. A recorrente não logra comprovar possuir o crédito que alega no Per/Dcomp objeto deste litígio e que o tributo já recolhido não é devido aos cofres públicos, por fazer jus à utilização do coeficiente de 8% para apuração do Lucro Presumido. Corretos os cálculos dos tributos originalmente recolhidos que incidiram sobre 32% do faturamento da empresa. (Grifei)

Por sua vez, aduz a Contribuinte que, na época dos fatos, vigorava entendimento do ADN Cosit nº 6, de 1997, que autorizava utilização do coeficiente de 8% para emprego de materiais **em qualquer quantidade** na construção por empreitada, e que a apresentação da notas fiscais, com a segregação dos materiais por si só já seria suficiente para comprovar o direito creditório.

O paradigma nº 1302-001.202, apresenta a seguinte ementa:

LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE.

A alíquota aplicável para apuração do lucro presumido das empresas prestadoras de serviços equivalentes ao de construção civil por empreitada com o emprego de materiais é de 8% para IRPJ.

Vale destacar que o paradigma trata dos exercícios de 2007 e 2008, já sob a égide da IN SRF nº 480, de 2004.

E, precisamente nesse contexto, discorre o paradigma:

Para que seja aplicada a presunção de 8% para cálculo do IRPJ no lucro presumido, faz-se necessário que a atividade de

construção civil por empreitada seja realizada com o fornecimento de materiais necessários à consecução do projeto.

(...)

*Conforme o entendimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), nos casos de empreitada com emprego de materiais o percentual para presunção do lucro para IRPJ seria de 8% caso **atendesse o requisito do § 7º, do Art. 1º, da IN SRF 480/2004**, in verbis:*

*Analizando-se as notas fiscais, fica evidente o cumprimento do requisito necessário, tendo em vista que **a recorrida ofereceu todos os materiais** indispensáveis à prestação de serviços de construção.*

Ora, como se pode observar, o paradigma aplica o disposto na IN SRF nº 480, de 2004, no sentido de que a empreitada com emprego de materiais demandaria o fornecimento de **todos** os materiais por parte da empresa contratada. E, tendo sido demonstrado nos autos atendimento de tal condição, determinou-se pela aplicação do coeficiente de 8%.

A decisão não auxilia a Contribuinte, vez que no acórdão recorrido foi aplicado precisamente o entendimento da IN SRF nº 480, de 2004, enquanto que o recurso especial pugna pela aplicação do ADN nº 6, de 1997 (emprego de materiais em qualquer quantidade).

Assim sendo, o paradigma nº 1302-001.202 não se presta para demonstrar a divergência na legislação tributária.

Passo ao exame do outro paradigma, nº 1801-001.570.

A decisão foi proferida em outro processo da própria Contribuinte, relativo ao exercício de 2000. No caso, tomou como premissa as disposições da ADN nº 6, de 1997:

*Por via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de oito por cento sobre a receita bruta. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação relaciona-se diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. **Especificamente 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 deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade** e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando **houver emprego unicamente de mão de obra**, ou seja, sem o emprego de materiais. (Grifei)*

Nesse contexto, foi encaminhada diligência à unidade preparadora para verificar a documentação apresentada pela pessoa jurídica. A decisão paradigma adotou os fundamentos do resultado da diligência:

Se temos acesso às notas fiscais, acredito que não se faça necessário adentrarmos na escrituração do Livro Razão, que simplesmente deriva das primeiras em relação às contas que dizem respeito ao caso. Na verdade, as notas fiscais melhor comprovam o que está sob discussão do que o Livro Razão, pois discriminam que houve o emprego de materiais. Ademais, devemos levar em conta que a própria contribuinte já se manifestou no sentido de que mantém a escrituração do Livro Caixa, e não de toda a escrituração contábil. Assim, intimar a contribuinte a apresentar o Livro Razão que ela já esclareceu não escriturar por estar desobrigada simplesmente criaria mais empecilhos para o justo deslinde da discussão, que deve se basear na verdade material. Ainda que a contribuinte devesse manter a escrituração contábil por conta de exigência da legislação comercial, como em razão de eventual concordata ou falência, realmente a legislação fiscal, por meio do artigo 45 da Lei nº 8.981, de 1995, desobrigou-a dessa obrigação acessória.

(...)

Pois bem, vamos à análise com base nos documentos que já dispomos, pois já são suficientes.

Da DIPJ (folhas 135 e 136) vemos que o percentual de presunção de lucro de 32% foi aplicado sobre toda a receita no trimestre. Portanto, comprovado por meio das notas fiscais nºs 197, 198 e 201 que R\$ 73.109,69 deveriam ter sido tributados sob o percentual de 8%, já que houve emprego de materiais nessas três situações, a base de cálculo do IRPJ passa a ser assim composta em relação a março de 1999:

Nota Fiscal	Folha	Valor – R\$	Emissão	Com Material?	Presunção Lucro	Lucro Presumido
197	23	55.681,08	01/03/99	Sim	8%	4.454,49
198	58	7.650,46	05/03/99	Sim	8%	612,04
201	66	9.778,15	11/03/99	Sim	8%	782,25
Subtotal		73.109,69	-	-	-	-
199	123	222,50	05/03/99	Não	32%	71,20
200	124	400,50	10/03/99	Não	32%	28,16
Total		73.732,69	Base de Cálculo IR			6.048,14

Observa-se que a decisão paradigma diverge da decisão recorrida. Primeiro, não obstante estar diante de uma apreciação de reconhecimento de direito creditório, **considera prescindível verificar a escrituração, considerando suficiente apenas a apreciação das notas fiscais.** Segundo, considera como premissa que a atividade da pessoa jurídica é no ramo de construção civil, sequer havendo discussão sobre o assunto. Terceiro, não se discute se o emprego de materiais foi total ou parcial, porque aplica entendimento do ADN Cosit nº 6, de 1997.

Diante de situações fáticas similares, envolvendo a mesma Contribuinte, as decisões empreenderam interpretações divergentes.

Assim, voto no sentido de **conhecer do recurso especial**, em relação ao paradigma nº 1801-001.570.

Passo ao exame do mérito.

Com a devida vênia, entendo ter sido inadequada a interpretação da decisão paradigma, nº 1801-001.570, ao compreender que a mera apresentação das notas fiscais, desacompanhada da escrituração, seria suficiente para lastrear o direito creditório.

Em um **processo de reconhecimento de direito creditório**, os créditos a serem utilizados para extinção de tributos devem ter os atributos de **liquidez e certeza**, requisitos essenciais previstos no art. 170 do CTN:

*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. (Grifei)*

E, no caso, sendo o pleito de reconhecimento de crédito um fato constitutivo do direito, compete ao autor, no caso, a Contribuinte, demonstrar de maneira incontestável a existência do direito creditório (art. 373 do novo CPC, art. 333 do antigo CPC):

O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; (...)

Para se verificar a certeza e liquidez do crédito, há que se constatar se o tributo que compõe do direito creditório foi efetivamente oferecido à tributação. Para isso, é dispensável o exame da escrituração da pessoa jurídica, para verificar se as receitas decorrentes das atividades operacionais foram contabilizadas, e por consequência, se foram incluídas na base de cálculo para apuração do tributo devido. Passo seguinte é verificar se o tributo foi devidamente objeto de extinção, por meio de pagamento ou declaração com efeito de confissão de dívida.

No caso concreto, a apresentação apenas das notas fiscais não se mostra suficiente para se verificar a liquidez e certeza do crédito tributário. Isso porque, na ausência da escrituração, é impossível constatar se as receitas decorrentes dos serviços prestados nas notas fiscais foram efetivamente incluídos na composição da base de cálculo do tributo apurado, e que é objeto do pedido de reconhecimento do direito creditório.

Observa-se que, no caso concreto, reclama a Contribuinte de que parcela inexpressiva das receitas das notas fiscais não teria integrado a base de cálculo para a apuração do lucro presumido. Ocorre que é impossível fazer tal verificação. Isso porque, como **não consta a contabilização das receitas**, não há como saber se a composição da base de cálculo valeu-se apenas das receitas das notas fiscais apresentadas nos presentes autos. A ausência de liquidez e certeza se mostra clara no seguinte cenário: o tributo pode ter sido apurado com base em outros rendimentos, caso em que as receitas das notas fiscais não teriam entrado na apuração do tributo objeto de pedido de compensação, ou seja, estar-se-ia deferindo um crédito sem se o tributo pago a maior tivesse sido efetivamente pago.

Não é por acaso que a legislação determina a manutenção de escrituração nos termos da legislação comercial, ou de Livro Caixa com contabilização da toda a movimentação financeira, além do Livro Registro de Inventário com registro dos estoques, tudo em boa guarda e ordem, sendo para o lucro presumido as obrigações acessórias previstas no art. 527 do RIR/99:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

E, eventual retificação da declaração deve ser acompanhada da devida escrituração de suporte, o que não ocorre nos presentes autos. Por isso, mostra-se cirúrgica a conclusão da decisão recorrida:

Para comprovar o erro de fato mister é a apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, repito, ainda que na forma simplificada do Livro Caixa com a movimentação financeira registrada por completo e Inventário (possibilita a verificação do faturamento da empresa e a consequente tributação devida).

(...)

Desta forma, há, nos autos, absoluta ausência de provas hábeis para comprovar que os tributos recolhidos à época própria não foram devidos. A recorrente não logra comprovar possuir o crédito que alega no Per/Dcomp objeto deste litígio e que o tributo já recolhido não é devido aos cofres públicos, por fazer jus à utilização do coeficiente de 8% para apuração do Lucro Presumido. Corretos os cálculos dos tributos originalmente recolhidos que incidiram sobre 32% do faturamento da empresa. (Grifei)

E, nesse contexto, resta prejudicada qualquer discussão a respeito do coeficiente de determinação sobre a receita para apuração da base de cálculo do lucro presumido, se 8% ou 32%.

Processo nº 10840.906584/2009-37
Acórdão n.º **9101-003.895**

CSRF-T1
Fl. 167

Isso porque, ainda que nos presentes autos, restasse consolidado que a atividade da empresa é de construção civil, na modalidade empreitada, e que se considerasse emprego de materiais parcial nos termos do ADN Cosit nº 6, de 1997, restou demonstrado que **não consta documentação probatória** no sentido de comprovar que as receitas auferidas foram devidamente oferecidas à tributação, e, por consequência, poderiam ser objeto de eventual pedido de compensação.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura