



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.901799/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-000.745 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 05 de junho de 2019
Recorrente CAMF ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2002

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, como no caso apreciado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

ANÁLISE DE NOVAS PROVAS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. REFAZIMENTO DO DESPACHO DECISÓRIO.

Considerando os documentos acostados aos autos em sede de recurso voluntário (e eventuais provas complementares), bem como as informações constantes nos sistemas da Receita Federal, para evitar a supressão de instância, o despacho decisório deve ser refeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que os autos retornem à Unidade de Origem para nova análise do direito alegado, considerando os documentos juntados pela Recorrente no recurso voluntário e, havendo a constatação de existência, suficiência e disponibilidade do crédito, decorrente da aplicação equivocada do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), quando o correto seria o de 8% (oito por cento) para o cômputo da base de cálculo do IRPJ, que seja realizada a homologação da DCOMP em debate nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão nº 14-29.094, proferido pela 5ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado referente ao recolhimento a maior de IRPJ.

O presente processo versa sobre Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 01/02, por intermédio da qual a Recorrente pretende compensar débito de CSLL (código de receita: 2372) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ).

Contudo, por intermédio do despacho decisório de fl. 03, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da Recorrente e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, sob o argumento de que o pagamento informado como origem do crédito fora integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, *"não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP"*, conforme trecho abaixo copiado:

[illegible]

Cientificada, a Recorrente interpôs a Recorrente manifestação de inconformidade, argumentando, em síntese, que:

a) a sociedade em questão tem como atividade principal a exploração da construção civil, destacando-se a prestação de diversos serviços com o fornecimento de materiais;

b) formulou consulta fiscal, processo administrativo nº 10855.000267/2003-1, requerendo solução acerca do percentual aplicável sobre a receita bruta da pessoa jurídica prestadora de serviços na área da construção civil, quando houver emprego de materiais, para fins de apuração do lucro presumido e obteve como resposta o percentual de 8%;

c) ante tal resposta, constatou que sempre apurou o lucro presumido pelo percentual de 32% sobre a receita bruta, mesmo empregando materiais nas obras, e, conseqüentemente, sempre recolheu IRPJ a maior e procedeu à compensação valor pago a maior com tributos e contribuições arrecadados pela RFB, no entanto, deixou de retificar o valor do débito de IRPJ declarado na DCTF e na DIPJ, de modo que o sistema não constatou o pagamento a maior de imposto;

d) embora não tenha havido a retificação da DCTF e da DIPJ ,para permitir que o sistema constataste automaticamente o pagamento a maior do IRPJ e o seu decorrente crédito, juntou ao processo documentos que comprovam a natureza do serviço de construção civil e o

emprego de materiais para execução da obra, bem como, que o lucro presumido foi apurado pelo percentual de 32% e que o IRPJ foi recolhido a maior, logo, o crédito existiria;

e) seja dado provimento a presente manifestação para homologar a compensação efetuada e anular o débito.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2002

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão de piso, a Recorrente manejou o recurso voluntário, reiterando os argumentos da Manifestação de Inconformidade, e carreou aos autos *"todas as notas fiscais emitidas no trimestre, os contratos dos demais meses que compõem o trimestre e que não haviam sido juntados, as notas fiscais dos materiais empregados nas obras e a cópia do Livro Diário correspondente ao trimestre"*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

Compulsando os autos, verifico que o recurso voluntário é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade previstos nas normas de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciá-lo.

De acordo com a Recorrente o indébito informado na PER/Dcomp, de nº 21273.78341.141004.1.7.04-9557, decorreu do fato de ter tratado a totalidade de suas receitas como receitas advindas de prestação exclusiva de serviços, sobre as quais foi aplicado o coeficiente de presunção de lucro de 32% (trinta e dois por cento), quando na verdade, por atuar no ramo de construção civil por empreitada com fornecimento de material próprio e por força da Solução de Consulta SRRF/8a RF/DISIT nº 52 (proferida no processo administrativo nº 10855.000267/2003-51), a essas receitas deveriam ser aplicadas o coeficiente de presunção de lucro de 8% (oito por cento).

Assim, a Recorrente alegou que efetuou recolhimento a maior que o devido, no 4º trimestre de 2001, apresentando, em virtude disso, a PER/Dcomp de fls. 01/02, objeto do

despacho decisório de fl. 03, fez que sua receita refere-se à atividade de construção civil com fornecimento de material, conforme disposições do art. 15 da Lei nº 9.249/95¹.

O citado art. 15 foi interpretado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997 esclarecendo que, para a determinação da base de cálculo do IRPJ mensal, a construção por empreitada com emprego de qualquer quantidade de materiais se sujeitaria ao percentual de 8% (oito por cento), enquanto incidiria o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita das atividades de construção em se tratando de empreitada unicamente de mão-de-obra.

De fato, a partir de 01.01.1999 a pessoa jurídica que se dedica à execução de obras da construção civil a contratação por empreitada pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 15 e art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 14 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998).

O entendimento constante no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, sobre o quantitativo de material condicionante a utilização do coeficiente presumido mais benéfico vigorou até a edição da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que definiu como:

¹ Art. 15. 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 mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

"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".

Assim, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas de construção por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

E, como no caso sob exame, trata-se do ano-calendário de 2002, aplica-se, portanto, a norma que exige o fornecimento da quantidade total do material utilizado na empreitada, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ.

Inclusive, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), mediante a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 52, de 07 de março de 2005, requerida pela Recorrente manifestou-se sobre a prestação de serviço em geral, quando a pessoa jurídica executar obras de construção civil com emprego de material, alegada pela recorrente em quatro contratos e três cartas-contrato de execução de obras e/ou serviços de engenharia firmados com a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo-SABESP.

Nesse sentido, a referida Solução, de Consulta, citando o já mencionado Ato Declaratório Cosit no 6, de 13/01/1997, que disciplinou o assunto, declarou, em seu inciso I, que os percentuais aplicáveis no caso de atividade de construção por empreitada são os seguintes:

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.

Com efeito, registre-se que a solução de consulta, em seu item 12, esclareceu que as empresas que exercem atividades diversificadas mereceram o tratamento disposto no artigo 223, § 3º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que estabelece que o percentual a ser aplicado é aquele correspondente a cada atividade.

A questão que se põe, portanto, é saber se as provas documentais apresentadas pela Recorrente são (ou não) suficientes para comprovar que as receitas tributadas no trimestre em questão se referem os serviços de construção civil prestados com o fornecimento de material.

No caso em tela, a Recorrente apresentou, em sua Manifestação de Inconformidade, Notas Fiscais-Fatura de Serviços, tendo como destinatária a Cia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo-SABESP (fls. 30/34), bem como os demais documentos a elas atinentes.

E ao analisar a questão, a DRJ, acertadamente, consignou que "(...) o direito à repetição do indébito não diz respeito a cada nota fiscal como pretendido pela contribuinte. Repetir o IRPJ atinente a cada nota fiscal emitida para a Cia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo caracteriza flagrante impropriedade, vez que o que a contribuinte pleiteia como indébito, na PER/Dcomp de fls. 01/02, é o IRPJ pago com base na apuração do lucro presumido do 4º trimestre de 2001, e este não incide em cada nota fiscal em particular, mas sim sobre uma base de cálculo, determinada pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita

bruta, decorrente da venda de mercadorias e serviços, acrescido de outras receitas e ,ganho de capital, apurado trimestralmente na forma da lei".

Portanto, de acordo com a DRJ, com cujo argumento concordo, a Recorrente deveria ter trazido aos autos demonstrativo da apuração do lucro presumido do 4º trimestre de 2001 com aplicação, no caso de atividades diversificadas, do percentual correspondente a cada atividade, a fim de se determinar a base de cálculo e o imposto de renda devido e, ai sim, cotejar o IRPJ pago com aquele efetivamente devido.

Afinal, como bem consta no acórdão de piso, ainda há na DCTF declaração da existência de débito de IRPJ, código de receita: 2089, do 4º trimestre de 2001, no valor de R\$ 17.375,06, não sendo suficiente para desnaturá-la a simples alegação em contrário, pois aquele documento goza do efeito de confissão legal de dívida (Decreto-lei nº 2.124, de 1984, artigo 5º, § 1º). Se há contradição e desejando a recorrente fazer valer montante diverso daquele regularmente declarado incumbia-lhe apresentar provas que permitissem albergar sua tese de pagamento indevido ou a maior.

Por sua vez, a Recorrente ao ser alertada para tal necessidade e concordando com a exigência, em seu falar, anexou ao recurso sob análise *"todas as notas fiscais emitidas no trimestre, os contratos dos demais meses que compõem o trimestre e que não haviam sido juntados, as notas fiscais dos materiais empregados nas obras e a cópia do Livro Diário correspondente ao trimestre"*.

De acordo a Recorrente, os referidos documentos juntados aos autos, quando da interposição do recurso voluntário, comprovam que houve a prestação de serviços de construção civil com emprego de materiais, bem como o recolhimento a maior em discussão, e por conseguinte, o direito creditório informado no PER/DCOMP transmitido.

Em relação aos documentos, apesar de a Recorrente tê-los juntado apenas em grau de recurso, em obediência à verdade material e da formalidade moderada que deve pautar o processo administrativo (que tem por finalidade a busca da realidade dos fatos.) e na permissão concedida pelo art. 38 da Lei 9.784/99², entendo ter o contribuinte essa possibilidade por serem indispensáveis a sua defesa.

Assim, o interessado poderá, antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, somente podendo ser recusadas as provas quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias

A jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que a verdade material sobrepõe-se ao formalismos estrito, tanto que a 1ª e a 3ª turmas da CSRF têm proferido inúmeras decisões que reconhecem a possibilidade de apresentação de provas documentais após o manejo da impugnação, flexibilizando os efeitos da preclusão previstos no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

A exemplo cita-se o Acórdão 9303-007.855 (sessão de 22 de janeiro de 2019), cuja decisão restou assim ementada:

Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador:14/05/2004

² Essa lei disciplina o processo administrativo em âmbito federal, e, nos termos de seu artigo 69, deve ser aplicada subsidiariamente às legislações específicas.

PROVAS. VERDADE MATERIAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.

Do acórdão em questão, pinça-se trecho que aplica-se como luva ao caso ora julgado:

No caso dos presentes autos, tendo em vista que os documentos trazidos aos autos pela Contribuinte comprovaram a liquidez e certeza de parte do crédito tributário declarado na DCOMP, e têm valor fiscal notas fiscais e livro razão entende-se pela possibilidade de aceitação, já que não demandam novas discussões no âmbito do recurso voluntário, apenas complementando o que já fora trazido em sede de manifestação de inconformidade.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação quando concretizadas quaisquer das situações previstas no § 4º, o que ocorre nos presentes autos.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa. Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Destarte, objetivando uma correta e adequada decisão no contencioso administrativo fiscal, a documentação apresentada pela Recorrente deve ser aceita, aplicando-se, portanto, a norma que exige o fornecimento da quantidade total do material utilizado na empreitada, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ.

Assim, tais documentos, a princípio, demonstram que as atividades exercidas pela Recorrente enquadram-se como aptas a estarem submetidas ao coeficiente de 8% (oito por cento) e não ao de 32% (trinta e dois por cento), para o cômputo da base de base de cálculo do IRPJ.

Todavia, as provas fornecidas pela Recorrente no recurso voluntário são novos no processo e não foram analisados e discutidos pela DRF e não tampouco foi efetuado um cotejamento entre os valores constantes das notas fiscais e documentos contábeis apresentados, como o valor informado pela Recorrente como direito creditório.

Por essa razão, entendo não ter havido a preclusão para a juntada de provas nesse caso específico e, para evitar prejuízo à defesa ou mesmo supressão de instância de julgamento, vez que as questões trazidas no recurso voluntário não foram enfrentadas nas instâncias anteriores, deve o processo retornar à DRF para que seja possível analisar as declarações da Recorrente quanto à demonstração da liquidez e certeza do crédito, através da análise dos documentos juntados nesta oportunidade.

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário para que os autos retornem à Unidade de Origem, para nova análise do direito alegado, considerando os documentos juntados pela Recorrente no recurso voluntário e, havendo a constatação de existência, suficiência e disponibilidade do crédito decorrente da aplicação equivocada do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), quando o correto seria o de 8% (oito por cento), para o cômputo da base de base de cálculo do IRPJ, que seja realizada a homologação da DCOMP em debate nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça