



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

**Processo n°** 10855.903583/2008-91  
**Recurso n°** 871.472 Voluntário  
**Acórdão n°** **1103-00.423 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2011  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CAMF - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** 5ª TURMA DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

**COMPENSAÇÃO – ÔNUS DA PROVA – LUCRO PRESUMIDO DO 4º TRIMESTRE – COEFICIENTE DE 8% OU DE 32%**

Se a pretensão é da contribuinte, dela é o *onus probandi*, de modo que, se ela se insurge contra despacho decisório sobre sua pretensão, a demonstração e comprovação de seu direito deve ser exercida em seu momento próprio.

Sem embargo da questão da produção probatória no momento próprio, competia à contribuinte, no mínimo, anotar ou discriminar todos os lançamentos contábeis relativos às receitas da atividade de construção civil do Livro Diário e indicar um mínimo de conexão de tais receitas com os lançamentos referentes a compras (custos). Isso, para comprovar que a receita bruta do trimestre era somente de atividade de construção civil com emprego de materiais, para aplicação do coeficiente de 8%. O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não é absoluto, a permitir a substituição do ônus “primário” das partes, e divorciado da finalidade de eficiência e de não eternização do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva (Presidente).

Processo nº 10855.903583/2008-91  
Acórdão n.º **1103-00.423**

S1-C1T3

Fl. 190

*(assinado digitalmente)*

HUGO CORREIA SOTERO – Vice-Presidente no exercício da Presidência

*(assinado digitalmente)*

MARCOS TAKATA - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Hugo Correia Sotero (Vice-Presidente em exercício da Presidência), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shiguelo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva, José Sérgio Gomes (Suplente convocado).

## Relatório

### DO DESPACHO DECISÓRIO

Em 9/09/2008, por intermédio do Despacho Decisório (fl. 03), não foi reconhecido nenhum direito creditório a favor da recorrente e, por conseguinte, não foi homologada a compensação declarada na DCOMP (fls. 1 e 2), por meio da qual a recorrente pretendia compensar débito de PIS (código de receita: 8109) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ).

O motivo da não homologação se fundou na constatação de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da recorrente, “não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Irresignada, em 08/10/2008, a recorrente interpôs manifestação de inconformidade (fls. 6 a 9), na qual alegou, em síntese, que:

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

b) Em 23/01/2003, a recorrente formulou consulta fiscal, processo administrativo nº 10855.000267/2003-1 (fls. 18 a 21), 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) Constatou que sempre apurou o lucro presumido e o lucro real pelo regime de estimativa pelo percentual de 32% sobre a receita bruta, mesmo empregando materiais nas obras, e, conseqüentemente, sempre recolheu IRPJ a maior, pelo quádruplo do valor devido;

d) Procedeu à compensação do tributo pago a maior com tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

e) 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 do imposto;

f) Embora não tenha havido a retificação da DCTF e da DIPJ para permitir que o sistema constatasse o pagamento a maior do IRPJ e o seu decorrente crédito, os documentos anexos comprovam claramente a sua existência, bem como a veracidade das informações prestadas;

g) A não retificação do débito de IRPJ na DCTF e na DIPJ não decorreu de dolo da recorrente e sim do entendimento equivocado de que as informações prestadas na Declaração de Compensação supririam a sua necessidade;

h) Requereu, além da procedência da manifestação de inconformidade, o apensamento deste feito ao processo nº 10855.900739/2008-81. Anexou aos autos notas fiscais emitidas no 2º trimestre do ano-calendário de 2002, o contrato com a SABESP e a notas fiscais dos materiais empregados nas obras.

### **DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 26/01/2010, acordaram os julgadores da 5ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, pelos motivos abaixo sintetizados:

a) O valor do indébito com o qual a recorrente declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento de imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), código de receita: 2362, no valor de R\$ 2.670,92, relativo ao segundo trimestre de 2002;

b) A recorrente apresentou, originariamente, DCTF, em 10/01/2003, declarando IRPJ (código de receita: 2089), relativo ao 2º trimestre de 2002, no valor de R\$ 10.871,61, mediante DARF, nos seguintes montantes: R\$ 2.670,92 (31/07/2002), R\$ 3.239,26 (31/07/2002) e R\$ 4.961,41 (31/07/2002);

c) Posteriormente, foram apresentadas DCTFs-retificadoras declarando IRPJ (código de receita: 2089) relativo ao segundo trimestre de 2002, uma em 15/05/2003, no valor de R\$ 2.768,15 e outra em 03/08/2004, no valor de 2.717,90;

d) Alegou a recorrente que o indébito informado na PER/DCOMP 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 32%;

e) Como regra, o lucro real deve ser apurado trimestralmente, e, alternativamente, a apuração anual requer pagamentos mensais por estimativa;

f) Porém, a opção pelo regime de tributação é irrevogável, ou seja, escolhida uma das formas de pagamento (lucro real trimestral ou recolhimento mensal por estimativa) fica vedada, no decorrer do ano-calendário, a mudança para a outra modalidade de tributação (lucro presumido);

g) Como a recorrente efetuou, em 30/04/2002, três recolhimentos de IRPJ no código de receita: 2362 (IRPJ – PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL – ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS – ESTIMATIVA MENSAL), ou seja, no código do imposto por estimativa para as empresas que optaram pela tributação com base no lucro real, esta estaria enquadrada definitivamente na tributação pelo lucro real, vedada, portanto, a tributação pelo lucro presumido;

Processo nº 10855.903583/2008-91  
Acórdão n.º **1103-00.423**

**S1-C1T3**

Fl. 193

---

h) O indébito, portanto, não contém os atributos necessários de liquidez e certeza e não cabe o apensamento ao processo administrativo de nº 10855.900739/2008-81 por referirem-se a períodos de apuração distintos.

Cientificada da decisão em 22/02/2010, interpôs a recorrente recurso voluntário de fls. 90 a 94 em 10/03/2010, reiterando, basicamente, as alegações feitas na manifestação de inconformidade, e juntou aos autos cópias do Livro Diário correspondente aos meses de abril, maio e junho, do ano-calendário de 2002, das notas fiscais emitidas nesse trimestre, e do Resumo Geral do Orçamento da SABESP para obras realizadas em rede e ligações de água e esgoto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A DCOMP da recorrente não fora homologada sob fundamento de que fora localizado pagamento, mas integralmente utilizado para solução de débito da recorrente, não lhe restando crédito disponível, conforme despacho decisório “eletrônico” (fl. 3).

Em que pese o que ficou deduzido no acórdão *a quo*, a controvérsia acerca do direito creditório postulado pela recorrente de IRPJ pago a maior gravita em torno da aplicação da alíquota de 8% sobre a receita bruta do 2º trimestre de 2002 na determinação do lucro presumido, ao invés da alíquota de 32% sobre tal receita bruta – o que teria gerado o direito creditório da recorrente.

Invoca a recorrente a Solução de Consulta a ela conferida pela SRRF da 8ª Região Fiscal, de março de 2005, no processo administrativo 10855.000267/2003-51. Nela se reconheceu a aplicação da alíquota de 8% na apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade, e a alíquota de 32% na apuração do lucro presumido, quando houver unicamente emprego de mão-de-obra.

Segundo o contrato social da recorrente, seu objeto social inclui atividades diversificadas na área da construção civil.

Na manifestação de inconformidade, a recorrente carrou aos autos cópia do contrato firmado com a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP e cópias de notas fiscais emitidas para essa e cópias de notas fiscais de compra de materiais de construção civil, de abril de 2002, para intentar a comprovação de sua alegação e, pois, do direito creditório postulado.

Na peça recursiva, a recorrente juntou aos autos cópia do Livro Diário correspondente ao 2º trimestre do ano-calendário de 2002 e cópia alegadamente de todas as notas fiscais emitidas nesse trimestre.

Alega ter juntado também cópia dos demais contratos e das demais notas fiscais dos materiais empregados nas obras no trimestre, mas, compulsando os autos, não as localizei – há planilha de orçamento de obras da SABESP.

No acórdão *a quo* é deduzido que o suposto indébito seria originário de pagamento de IRPJ sob o código 2362, no valor de R\$ 2.670,92, relativo ao 2º trimestre de 2002. É dito que a recorrente efetivara duas retificações da DCTF, referente ao período em questão, declarando, afinal, o valor de R\$ 2.717,90 como valor do débito de IRPJ do 2º

trimestre de 2002, sob o código 2089 (as DCTF anteriores também informavam o débito sob o código 2089).

O fundamento do acórdão de origem para decretar a improcedência do inconformismo foi o seguinte.

O código 2362 é referente ao IRPJ mensal por estimativa. Outrossim, feita a opção pelo lucro real, manifestada mediante o pagamento da estimativa (lucro real anual) resulta vedada a alteração do regime, interditando-se inclusive o REDARF para mudança de código.

Dirirjo desse fundamento para manutenção da não homologação da compensação.

O suposto indébito, conforme a DCOMP que figura nos autos, embora seja no valor de R\$ 2.670,90, referente ao 2º trimestre de 2002, correspondente a IRPJ sob o código 2089, que é de lucro presumido, e não sob o código 2362 (fls. 2 e 26).

Nenhuma indicação há nos autos de pagamento de IRPJ, mediante três DARF no dia 30/04/02, sob o código 2362, com encargos, o que seria de se supor se a opção feita mediante o pagamento mensal do IRPJ por estimativa. Não constam nos autos os DARF sob esse código. De todo modo, o que se aparenta é erro no preenchimento do DARF, supondo que tenha havido três DARF no dia 30/04/02, sob o código 2362, do que opção pelo regime do lucro real por estimativa mensal.

Mas, ainda que se possa extrair conclusão diversa quanto ao erro no preenchimento dos DARF, remanesceria a questão de o suposto indébito não ser de estimativa – código 2362 – mas de lucro presumido – código 2089 – o que *inquina a lógica* do órgão julgador *a quo* (impossibilidade de compensação por mudança de regime).

De mais a mais, anoto que o fundamento ou o motivo da não homologação da DCOMP não é esse, mas simplesmente o ter sido localizado pagamento para solução de débito da recorrente, justamente o sob o código 2089, conforme o despacho decisório “eletrônico” (fl. 3).

A recorrente colaciona com certo equívoco o fundamento ou o motivo da não homologação da DCOMP, ao transcrever “mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando crédito disponível inferior ao crédito pretendido” (fl. 92), quando seria “mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação”.

Feitas essas considerações, passo a deduzir o seguinte.

É curial registrar que se a pretensão em jogo é da recorrente, desta é o *onus probandi*. E, assim, se ela se insurge contra despacho decisório que infirma total ou parcialmente sua pretensão, a demonstração e comprovação de seu direito deve ser exercida em seu momento próprio.

Sendo a pretensão deduzida a da recorrente, a produção de provas deve-se limitar, em princípio, ao momento da manifestação de inconformidade.

Reputo ser aceitável a apresentação de provas na fase recursiva, quando se tratar de comprovantes de rendimentos e de retenções de tributos, ou no caso de provas complementares às já apresentadas anteriormente. Diverso do que sucede (produção de provas) quando a pretensão em causa é do fisco.

Em sede de processo de compensação, em que o *onus probandi* compete à recorrente, que postula o direito em causa, entendo não ser cabível convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para *substituir papel* “primário” que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

Da mesma forma, se a pretensão for do fisco, minha intelecção é a de que não cabe transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria, com a determinação de diligências para substituir papel ou ônus “primário” (que compõe o que a doutrina italiana chama de instrução primária, a qual orienta a relação jurídico-formal do lançamento, em contraposição à instrução secundária, que se desenvolve na relação jurídico-formal processual) do fisco. A carência de certeza do crédito, nesse caso, implica nulidade (total ou parcial) do lançamento, a meu ver.

O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não é absoluto, a permitir a substituição do ônus “primário” das partes, e divorciado da finalidade de eficiência e de não eternização do processo.

A documentação contábil, conectada às notas fiscais que dão lastro aos lançamentos contábeis, é fundamental para aferir se a recorrente não auferira receitas no trimestre em questão por atividade de construção civil sem emprego de materiais.

Importa acentuar, nesse passo, que a recorrente se limitou a juntar cópia do Livro Diário do trimestre em discussão, sem *anotar* ou *discriminar* todos os lançamentos contábeis relativos às receitas da atividade de construção civil, e sem *indicar um mínimo de conexão* de tais receitas com os registros de *compras*.

Além disso, não juntou e não conectou os lançamentos contábeis referentes a tais receitas com as contas do Razão que envolvam tais lançamentos contábeis, e tampouco elaborou planilha demonstrativa de tais receitas indicando a “fonte” contábil, e demonstrativa das compras (custos) e indicação da “fonte contábil”, com um mínimo de conexão entre elas - as receitas que supostamente seriam com emprego de matérias e as compras (custos).

Sequer há o plano de contas, e tampouco demonstração de resultado (no caso, do trimestre).

Nesse passo, retomo o que deduzi acima, sobre o *onus probandi*, sobre o momento processual para produção de provas no caso de pretensão do contribuinte, sobre o princípio da verdade material não ser absoluto.

Também, como disse alhures, não cabe transformar este juízo em fase de procedimento de auditoria.

Processo nº 10855.903583/2008-91  
Acórdão n.º **1103-00.423**

**S1-C1T3**

Fl. 197

---

Sem embargo da questão da produção probatória no momento próprio, compete à recorrente, no mínimo, anotar ou discriminar todos os lançamentos contábeis relativos às receitas da atividade de construção civil do Livro Diário e *indicar um mínimo de conexão* de tais receitas com os lançamentos referentes a compras (custos).

De outra parte, a determinação de diligência se presta para esclarecer produção probatória adequada feita por quem tem seu ônus, se o quanto consta nos autos reclama essa constatação (esclarecimentos); ou, eventualmente, a diligência se orienta a complementar produção probatória não imputável à parte que tenha o ônus da prova (por ex., o contribuinte carrega aos autos documento que comprova o pedido, à fonte pagadora, de entrega do informe de rendimentos, mas não o recebe).

De tudo quanto deduzi, é patente, a meu ver, a falta de certeza do crédito postulado pela recorrente, conforme o art. 170 do CTN.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2011

*(assinado digitalmente)*

MARCOS TAKATA - Relator