



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.901362/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-001.750 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de maio de 2020
Recorrente EZS INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VERSUS VENDA DE MERCADORIAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática de tributação com base no lucro presumido, as receitas decorrentes das atividades consideradas como prestação de serviços em geral estão sujeitas ao percentual de 32%. Não comprovado nos autos o exercício da atividade, e o recebimento de receitas correspondente à atividade de venda de mercadoria (desenvolvimento e edição de softwares prontos para o uso, de prateleira, “standard”), não se pode conceber que a mera retificação da DCTF seja suficiente para aplicação da alíquota de 8%.

DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ART. 170, CTN.

Não colacionado aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, para fins de comprovação do direito creditório, ficam prejudicados os requisitos de liquidez e certeza do crédito, previstos no Art. 170, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson (Presidente), André Severo Chaves, Andréa Machado Millan e José Roberto Adelino da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1001-001.750 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10880.901362/2009-51

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 03-062.695, da 4ª Turma da DRJ/BSB, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, apresentada pela ora Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Transcreve-se, portanto, o relatório da supracitada DRJ, que resume o presente litígio:

“Cuidam os autos da Compensação de crédito de Pagamento Indevido ou a Maior, Darf arrecadado em 31/07/2008, no valor de R\$ 41.892,52, referente ao período de apuração de 30/06/2008, código de receita 2089, com débito(s) próprio(s) da contribuinte.

Irresignada com a não-homologação da compensação pela instância "a quo", a interessada oferece manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

Em 2008 apurou o IRPJ, equivocadamente, com alíquota de 32%, quando o percentual para a determinação da base de cálculo é de 8%, tendo em vista que tão somente procedeu com a venda (desenvolvimento e edição) dos softwares prontos para o uso (de prateleira, “standard”) operação esta que, como é de curial sabença, é classificada como “venda de mercadoria” e não prestação de serviço.

Assim, procedeu à retificação da Dctf, a posteriori, onde se demonstra a existência do crédito solicitado como pagamento indevido ou a maior.”

Como mencionado, a DRJ julgou totalmente improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o pretense crédito da empresa é inexistente.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO VERSUS VENDA DE MERCADORIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática de tributação com base no lucro presumido, as receitas decorrentes das atividades consideradas como prestação de serviços em geral estão sujeitas ao percentual de 32%. No caso, a interessada não comprova nos autos o exercício da atividade e o recebimento de receitas correspondente à atividade de venda de mercadoria (desenvolvimento e edição de softwares prontos para o uso, de prateleira, “standard”), alíquota de 8%.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

No acórdão proferido pela DRJ, esta destacou as seguintes razões de mérito:

“Na síntese do relatório viu-se que a interessada afirma que tem direito ao crédito solicitado integralmente por conta de que retificou a Dctf tendo em vista sua atividade ser venda de mercadoria e não prestação de serviços.

Na espécie, o pagamento informado e localizado foi utilizado para quitar débito declarado pela contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação do débito informado na Dcomp.

Primeiramente há que se registrar que, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o *direito* de exigir, e o Estado tem o *dever* de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o *direito* de exigir, e o contribuinte o *dever* de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe que “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”.

Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, cujo ônus probatório recai sobre o contribuinte interessado.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto no artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, contudo deve estar embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza. Veja-se o Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 2o).

Art. 27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de

fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 3o).

Assim, neste momento processual, para se comprovar a liquidez e certeza do crédito informado na declaração de compensação é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A DIPJ/DCTF original ou retificadora, por si só, não é prova suficiente para atestar a diminuição do valor devido, ou seja, fazer prova do recolhimento a maior.

Ainda, neste caso, o ônus da prova recai sobre a contribuinte interessada, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo, a simples alegação de que o pagamento realizado foi apurado a menor na DIPJ/DCTF retificadora, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior, que teria originado o crédito pleiteado pela contribuinte em sua declaração de compensação.

Além disso, a manifestante não juntou nos autos seus registros contábeis e fiscais, acompanhados de documentação hábil, para infirmar o motivo que levou a autoridade fiscal competente a não homologar a compensação ou comprovar inclusão indevida de valores na base de cálculo, erro material na apuração do imposto e reduções de valores da base de cálculo de débito confessado em DCTF.

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO VERSUS VENDA DE MERCADORIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Alega a Manifestante que efetuou recolhimento a maior, pois recolheu o imposto/contribuição apurados com base na alíquota de 32%, quando, como vende mercadoria, devia pagar o imposto/contribuição social devidos apurados com base na alíquota de 8%.

Não resta dúvida que para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática de tributação com base no lucro presumido, as receitas decorrentes da atividade de venda de mercadorias não se submetem à alíquota de 32% prevista para as atividades consideradas como prestação de serviços em geral.

Confira-se o art. 519, parágrafo 1º, inciso II, do Decreto 3.000/1999 –RIR/99:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7o do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei no 9.430, de 1996, arts. 1o e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

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

I – ao II – omissis;

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.

§ 2º ao § 7 Omissis.

Todavia, o argumento da interessada de que suas receitas correspondem à atividade de venda de mercadoria e não prestação de serviço, nos termos da legislação pertinente, fica prejudicado pelos seguintes motivos:

Primeiro: a alteração contratual apresentada foi efetuada em dezembro/2008, quando o fato gerador do imposto/contribuição se refere aos dois primeiros trimestres de 2008.

Segundo: a interessada apenas afirma, não comprova o exercício da atividade e o recebimento de receitas correspondente à atividade de venda de mercadoria (desenvolvimento e edição de softwares prontos para o uso, de prateleira, “standard”). Nada junta aos autos que comprove este fato (notas fiscais, contrato, escrituração contábil/fiscal, etc.).

Terceiro: o rol de atividades constante do objeto social é variado, inclusive presta serviço também, entretanto, não se verifica dos autos que as receitas da empresa sejam exclusivamente da venda de mercadoria.

Assim, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Ex positis, **VOTO** no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade formulada, para manter o Despacho Decisório que não-homologou a compensação declarada, por inexistência do crédito pleiteado.”

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/10/2015 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 118), inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 23/11/2015 (e-Fls. 120 a 153).

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente basicamente reiterou os argumentos da Manifestação de Inconformidade, alegando:

- i. Que é optante pelo Lucro Presumido, e que estava apurando a base de cálculo do IRPJ erroneamente sob a alíquota de 32%;
- ii. Que, conforme consta na alteração e consolidação do seu contrato social, sua atividade econômica principal é “47.51-2-00 – Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática”;
- iii. Que, por desenvolver atividade de desenvolvimento de software específicos para venda, deveria ter utilizado a alíquota de 8%;
- iv. Que, por um equívoco, deixou de retificar as DCTF’s do 1º e 2º semestre de 2008 antes de realizar a declaração de compensação, o que gerou o indeferimento do pedido;
- v. Que, ao constatar o equívoco no Despacho Decisório, realizou a retificação das DCTF’s;

vi. Por fim, requer a extinção da exigência tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Inicialmente, ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Concerne, portanto, o presente litígio, a verificar o direito creditório informado em PER/DCOMP n.º 32111.61820.290709.1.3.04-2237 como decorrente de Pagamento Indevido ou a Maior de estimativa de IRPJ de 30/06/2008, no valor original de R\$ 23.319,39. Tal crédito seria proveniente de recolhimento de DARF (cód. 2089) no valor de R\$ 41.892,52, com data de arrecadação em 31/07/2008.

Como supra relatado, a Recorrente alega fazer jus ao crédito pleiteado, vez que teria apurado a base de cálculo do IRPJ (Lucro Presumido) sob a alíquota de 32%, entretanto, entende que o correto seria 8%.

Analisando-se o acórdão da DRJ, verifica-se que a Manifestação de Inconformidade fora indeferida por 03 (três) argumentos principais, ao qual transcreve-se novamente o trecho do voto:

“Primeiro: a alteração contratual apresentada foi efetuada em dezembro/2008, quando o fato gerador do imposto/contribuição se refere aos dois primeiros trimestres de 2008.

Segundo: a interessada apenas afirma, não comprova o exercício da atividade e o recebimento de receitas correspondente à atividade de venda de mercadoria (desenvolvimento e edição de softwares prontos para o uso, de prateleira, “standard”). Nada junta aos autos que comprove este fato (notas fiscais, contrato, escrituração contábil/fiscal, etc.).

Terceiro: o rol de atividades constante do objeto social é variado, inclusive presta serviço também, entretanto, não se verifica dos autos que as receitas da empresa sejam exclusivamente da venda de mercadoria.”

Compulsando-se o Recurso Voluntário, verifica-se que a Recorrente sequer insurgiu-se contra os fundamentos apresentados pela DRJ, basicamente repisando os mesmos argumentos iniciais.

Como bem delineado pela decisão de 1ª instância, apenas a inclusão no contrato social da atividade econômica principal de “Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática”, não é suficiente para comprovar a receita auferida pelo contribuinte fora exclusiva de vendas de mercadorias.

Até mesmo porque, constam também no contrato social outras atividades de prestação de serviços que, pela legislação, deveriam incidir sob a alíquota de 32% para apuração da base de cálculo.

Ainda, observa-se que o contribuinte não fez qualquer esforço para apresentar novos documentos em sede recursal, tais como as notas fiscais, contratos, livros contábeis etc, a fim de comprovar que a sua receita seria decorrente de venda de mercadorias.

Ademais, entendo que a DCTF retificadora não é suficiente para comprovar o pagamento indevido ou a maior, vez que a utilização da alíquota está condicionada ao exercício de fato da atividade, conforme prevê a legislação.

Ressalta-se, ainda, que entendo aplicável nesse caso o racional do §1º do Art. 147, do CTN, que estabelece que “(...) A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde (...)”.

Nesse sentido, entendo que o crédito pleiteado não atende os requisitos de liquidez e certeza previstos no Art. 170 do CTN, razão pela qual voto pela não homologação da presente DCOMP.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves