



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

**Processo nº** 10880.909664/2008-97  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1802-000.309 – 2ª Turma Especial**  
**Data** 7 de agosto de 2013  
**Assunto** Imposto de Renda da Pessoa Jurídica  
**Recorrente** Construtora Paisano Ltda  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 299

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte face à decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, SP1, a qual julgou improcedente o pedido do mesmo referente à não homologação da declaração de compensação número 39199.62675.260104.1.3.04-4407.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

*"Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 06 a 10), PER/DCOMP no 35521.96058.260104.1.3.04-8180, na qual declara a compensação de pretensão crédito de pagamento indevido ou a maior de IRPJ (código de receita 2089), referente ao período de apuração de 30/06/2000.*

*Despacho Decisório (fl. 01) da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (DERAT SAO PAULO) não homologou a compensação declarada em virtude da inexistência de crédito, sob a seguinte fundamentação:*

*"A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados pra quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP."*

Inconformada, a contribuinte apresentou, em 10/09/2008, manifestação de inconformidade (fls. 11 e 12), alegando, em síntese, o seguinte:

*que é empresa optante pelo Lucro Presumido e possui como atividade a construção civil;*

*que de janeiro de 1999 a junho de 2003 recolheu a título de IRPJ o equivalente a 15% sobre a base de cálculo de 32% sobre o faturamento bruto, inclusive sobre as receitas em que houve emprego de materiais;*

*que conforme o ADN Cosit no 6 de 1997, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% quando houver emprego de materiais;*

*que com base nessa legislação foram retificadas todas as DCTFs compreendidas no período do 1º trimestre de 1999 ao 2º trimestre de 2003 para corrigir o valor dos débitos de IRPJ, onde foram considerados base de cálculo de 32% nos casos em que houve a prestação de serviço com emprego de materiais."*

Em sua decisão, a DRJ-SP1 manteve a negativa em relação à referida declaração de compensação, conforme ementa transcrita abaixo:

*“COMPENSAÇÃO EM DCOMP.*

*Não comprovada a existência de direito creditório, veda-se ao contribuinte efetuar as compensações em dcomp.*

*RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.*

*O reconhecimento do direito do crédito depende da efetiva comprovação do alegado reconhecimento indevido ou maior do que o devido.”*

O voto que orientou a decisão a decisão de primeira instância administrativa (acima referida) apresenta o seguinte fundamento:

*A interessada alega que efetuou pagamento a maior ao aplicar o percentual de 32% sobre a receita bruta para a apuração da base de cálculo do lucro presumido, sendo que para o caso em que diz se enquadrar (atividade de prestação de serviço de construção civil com emprego de materiais) o percentual a ser utilizado é de 8%.*

*Dessa forma, a controvérsia fica restrita à existência ou não do direito creditório da interessada.*

*Quanto a esta questão, a pleiteante nada apresentou para comprovar a existência, liquidez e certeza do crédito utilizado para a compensação dos débitos informados em DCOMP. Para qualquer reconhecimento de direito creditório, a requerente deverá fazer prova inequívoca da existência e veracidade do direito creditório (artigo 170 do CTN) sem a qual nada pode ser deferido de ofício pela autoridade fiscal.*

*Nenhuma documentação foi apresentada para comprovar que naquele período a interessada prestou serviço de construção civil com emprego de materiais. Tal circunstância deve ser comprovada por meio dos contratos de execução dos serviços juntamente com a escrita contábil.*

*Dessa forma, por não haver comprovação da veracidade das alegações da interessada quanto à existência de direito creditório (falta de liquidez e certeza), fica mantido o Despacho Decisório proferido nos presentes autos.*

Inconformada com essa decisão, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 132-137), com as seguintes alegações:

- que tem como atividade a execução de obras de construção civil, CNAE 4120400, sendo optante pela apuração do imposto de renda da pessoa jurídica pelo lucro presumido;

- que é incontroverso que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade (ADN Cosit nº 6, de 1997);

- que se equivocou no cálculo da apuração de seu imposto de renda de pessoa jurídica pelo lucro presumido no período de apuração trimestral encerrado em setembro de 2000;

- que aplicou 32% sobre o total da receita bruta para apurar o imposto de renda pessoa jurídica pelo lucro presumido, no referido período de apuração, sem considerá-la se decorrente de emprego unicamente de mão-de-obra ou se houve emprego de materiais;

- que, assim, apurou o imposto de renda a maior do que era o devido, como se pode verificar no demonstrativo contido no recurso, onde nas notas fiscais/fatura de serviços com emprego de materiais, de números 060 a 064, 066, 068, 069, 071 a 075, o percentual de presunção do lucro foi de 32%, quando o certo seria de 8% (a Recorrente apresenta planilhas para demonstrar como seria a apuração correta do imposto);

- que houve recolhimento a título de imposto de renda pessoa jurídica de R\$ 6.312,53, quando o correto seria de R\$ 2.641,32, e que, assim, a requerente tem o direito de crédito da diferença, em razão do recolhimento a maior de imposto de renda pessoa jurídica do período de apuração encerrado em 30/09/2000, de R\$ 3.671,21;

- que logo após a constatação de seu equívoco na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, acima mencionado, providenciou as retificações das DCTF's dos respectivos períodos de apuração, conforme comprovantes anexos;

- que os materiais utilizados na prestação de serviços, no período de apuração encerrado em 30/09/2000, relativo ao terceiro trimestre de 2000, foram deduzidos para apuração do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), sendo que os lançamentos correspondentes foram homologados pela Secretaria de Finanças da Prefeitura do Município de São Paulo;

- que comprova a existência de seu direito creditório com cópias dos seguintes documentos:

*Notas Fiscais - Fatura de Serviços (NF-FS) emitidas no período de julho, agosto e setembro de 2000 e respectivas notas fiscais de compra de materiais anexadas (Docs. 004 a 019);*

*Folhas 001, 012 e 013 do Livro de registro de notas fiscais - fatura de serviço - modelo 53 da Prefeitura do Município de São Paulo, escrituradas com as notas fiscais - fatura de serviços do item 1;*

*Folhas 001, e de 015 a 027, Livro Diário de número 04, onde estão os lançamentos das aquisições de materiais empregados na prestação de serviços;*

*Folhas 001, 044 a 046 do Livro Razão de número 04, referentes à conta de Materiais;*

*5) Folhas 001, 013 a 024 do Livro de Entradas de Mercadorias - modelo 1-A de número 03, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, onde estão escrituradas as notas fiscais de compras de materiais empregados na prestação de serviços.*

É o relatório, passo a decidir.

## **Voto**

### **Da Admissibilidade do Recurso Voluntário**

A recorrente foi cientificada da decisão da DRJ, em 23.07.2010, conforme aviso de recebimento às fls. 131 e, apresentou o recurso, tempestivamente, no prazo de 30 dias, em 19.08.2010, atendendo aos demais pressupostos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Do Mérito**

Conforme exposto, a Recorrente questiona a não homologação da declaração de compensação no. 39199.62675.260104.1.3.04-4407, utilizada para quitar débito de IRPJ.

O crédito utilizado nesta compensação tem origem em alegado pagamento a maior de IRPJ, relativamente ao terceiro trimestre de 2000.

A Contribuinte atua no ramo da construção civil.

Ela argumenta que auferiu no referido período receitas correspondendo a serviços com emprego exclusivo de mão de obra e decorrentes de serviços com emprego de materiais, conforme Notas Fiscais anexas (doc. 004 a 019)

Informa também que aplicou indiscriminadamente o coeficiente de 32% para a apuração do lucro presumido, quando o correto seria aplicar o coeficiente de 8% no caso dos serviços com emprego de materiais, conforme estabelecido no ADN Cosit nº 6, de 1997.

Nestes termos, o débito correto de IRPJ seria de R\$ 2.641,32, e não R\$ 6.312,53 (valor pago), o que caracterizaria o pagamento a maior no valor de R\$ 3.671,21, que é a origem do crédito utilizado no PER/DCOMP sob exame.

A primeira negativa ao pleito da Contribuinte se deu pelo despacho decisório da Delegacia de origem, com o fundamento de que o mencionado pagamento de R\$ 6.312,53 tinha sido integralmente utilizado para a quitação de débito informado pela Contribuinte, não restando crédito disponível para a pretendida compensação.

Na manifestação de inconformidade, a Contribuinte informou que retificou a DCTF para corrigir as informações nos sistemas da Receita Federal.

Contudo, a Delegacia de Julgamento, ao examinar essa manifestação, registrou que nenhuma documentação havia sido apresentada para comprovar que naquele período que a interessada prestou serviço de construção civil com emprego de materiais e que tal circunstância deveria ser comprovada por meio dos contratos de execução dos serviços juntamente com a escrita contábil.

Foi mantida, portanto, a negativa em relação à compensação e, a Contribuinte ingressou com o recurso voluntário sob exame.

Primeiramente, é importante registrar que ao não retificar a DCTF antes de enviar o PER/DCOMP, a Contribuinte concorreu para a primeira negativa da compensação pleiteada.

Contudo, essa questão procedimental não justifica uma negativa em definitivo, eis que o art. 165 do CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos meramente formais. O que realmente interessa é verificar se houve ou não pagamento indevido ou a maior de um determinado tributo em um determinado período de apuração.

A DCTF, embora seja uma confissão de dívida, não pode ser tomada em caráter absoluto, até porque existe sempre a possibilidade de erro no seu preenchimento. Sua retificação, da mesma forma, não teria caráter absoluto, pelo que, mesmo que apresentada a declaração retificadora antes do envio da DCOMP, ela deveria ser cotejada com outras informações e documentos, como a DIPJ, os Livros Contábeis e Fiscais, Demonstrativos, etc., porque o que interessa é saber se houve ou não recolhimento indevido ou a maior.

No caso, a Contribuinte apresentou em tempo hábil uma declaração de compensação – PER/DCOMP, que deu origem ao presente processo, pleiteando perante a Administração Tributária a devolução (na forma de compensação) de um pagamento que entendia ter realizado em valor maior que o devido, procedimento que se não implicava em uma alteração/desconstituição automática de parte do débito declarado em DCTF, implicava ao menos na suspensão de sua constituição definitiva, em razão da relação direta existente entre o pagamento e o débito a que ele corresponde.

Não há, portanto, que se falar em homologação de lançamento e constituição definitiva do débito se a Contribuinte, em tempo hábil, informou a Administração Tributária que o pagamento relativo a este débito havia sido feito indevidamente ou a maior.

Não se trata aqui de simplesmente aceitar ou não a declaração retificadora com a produção de efeitos automáticos, para fins de reduzir/excluir tributo, conforme a regra prevista no art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN, porque o exame de um PER/DCOMP é sempre realizado de ofício, aproximando-se muito mais da regra contida no § 2º deste mesmo

dispositivo, segundo o qual “os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Além de ter enviado a DCOMP, a Contribuinte, desde a manifestação de inconformidade, vem informando que ocorreu erro na apuração e recolhimento do IRPJ referente ao terceiro trimestre de 2000.

No que toca à comprovação de um indébito, é importante lembrar que o processo administrativo fiscal não contém uma fase probatória específica, como ocorre, por exemplo, com o processo civil.

Especialmente nos processos iniciados pelo Contribuinte, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

É por isso também que antes de proferir o despacho decisório, ainda na fase de auditoria fiscal, pode e deve a Delegacia de origem inquirir o Contribuinte, solicitar os meios de prova que entende necessários, diligenciar diretamente em seu estabelecimento (se for o caso), enfim, buscar todos os elementos fáticos considerados relevantes para que na seqüência, na fase litigiosa do procedimento administrativo (fase processual), as questões envolvam mais a aplicação das normas tributárias e não propriamente a prova de fatos.

Tudo isso porque não há uma regra a respeito dos elementos de prova que devem instruir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação. Pelas normas atuais, aplicáveis ao caso, nem mesmo há como anexar cópias de livros, de DARF, de Declarações, etc., porque os procedimentos são realizados por meio de declaração eletrônica - PER/DCOMP.

Na sistemática anterior, dos pedidos em papel, de acordo com o § 2º do art. 6º da IN SRF 21/1997, a instrução dos pedidos de restituição de imposto de renda de pessoa jurídica se dava apenas com a juntada da cópia da respectiva declaração de rendimentos, e a apresentação de livros e outros documentos poderia ocorrer no atendimento de intimações fiscais, se fosse o caso.

Este contexto permite notar que a instrução prévia, ainda na fase de Auditoria Fiscal, evita uma seqüência de negativas por falta de apresentação de documentos em relação aos quais a Contribuinte, em alguns casos, nem mesmo foi intimada a apresentar, o que poderia implicar em cerceamento de defesa.

No caso concreto, a Delegacia de Julgamento mencionou que nenhuma documentação foi apresentada para comprovar que no período em questão a interessada prestou serviço de construção civil com emprego de materiais, e que tal circunstância deveria ser comprovada por meio dos contratos de execução dos serviços juntamente com a escrita contábil.

Ocorre que a Contribuinte não foi em nenhum momento intimada a apresentar quaisquer esclarecimentos, ou documentos relativos ao seu PER/DCOMP.

Vale registrar que a prova tem sempre um aspecto de verossimilhança, que é medida em cada caso pelo aplicador do direito. Além disso, em razão da dinâmica do PAF quanto à apresentação de elementos de prova, como já mencionado acima, é a Autoridade Fiscal que, em cada caso, por meio de intimações fiscais, acaba fixando os critérios para a composição do ônus que incumbe à Contribuinte.

Na linha, então, do que apontou a Delegacia de Julgamento, a Contribuinte juntou ao seu recurso voluntário cópias de notas fiscais por ela emitidas; de notas fiscais referentes a compras de materiais; do Livro que contém a demonstração do Imposto sobre Serviços; do Livro Diário, “onde estão os lançamentos das aquisições de materiais empregados na prestação de serviços”; do Livro Razão, referente à conta de Materiais; e do Livro Registro de Entradas, “onde estão escrituradas as notas fiscais de compras de materiais empregados na prestação de serviços”.

Como mencionado pela Recorrente, o ADN Cosit nº 6/1997 tratava do coeficiente de presunção de lucro para a atividade de construção por empreitada, distinguindo duas situações: quando houvesse emprego de materiais, em qualquer quantidade; e quando houvesse emprego unicamente de mão-de-obra, sem o emprego de materiais.

O entendimento manifestado neste Ato Declaratório Normativo foi superado pelas disposições contidas no art. 1º, §§ 7º e 9º, c/c art. 32 da IN SRF 480/2004 (com as alterações da IN SRF 539/2005).

Tais dispositivos passaram a admitir a aplicação do menor coeficiente apenas para a contratação por empreitada de construção civil que fosse realizada na modalidade total, em que o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à sua execução, e que tais materiais sejam incorporados à obra, não sendo considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

Mas os fatos em questão ocorreram no terceiro trimestre de 2000, antes da citada mudança legislativa, e devem, portanto, ser tratados sob a ótica do ADN Cosit nº 6/1997.

Os elementos apresentados pela Recorrente denotam que houve prestação de serviços na área de construção civil com emprego de materiais por ela fornecidos.

As notas fiscais relativas às compras feitas pela Recorrente neste período demonstram a aquisição de vários materiais normalmente aplicados em obras de construção civil, como areia, brita, cimento, concreto, ferro para construção, bloco, tijolo, tinta, etc.

No recurso voluntário, a Contribuinte discrimina as notas fiscais cuja receita deveria ser submetida aos coeficientes de 32% ou de 8%.

Contudo, ainda não é possível concluir qual é efetivamente o montante da receita que decorreu da prestação de serviços na área de construção civil com fornecimento de materiais.

O julgamento do presente processo demanda uma instrução complementar.

Processo nº 10880.909664/2008-97  
Resolução nº **1802-000.309**

**S1-TE02**  
Fl. 306

É necessário que os autos sejam encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo – DERAT/SP, para que, mediante o exame dos documentos já mencionados acima, da DIPJ (ainda não juntada aos autos), dos contratos firmados pela Recorrente com seus clientes (ou de informações obtidas junto a estes), e de outros documentos que sejam considerados relevantes para o deslinde da questão, a referida unidade de origem verifique e esclareça:

- o valor da receita bruta do período em questão;
- a parcela desta receita que decorre da prestação de serviços na área de construção civil com fornecimento de materiais; e - o valor do IRPJ efetivamente devido em relação ao terceiro trimestre de 2000.

As informações devem ser prestadas em relatório circunstanciado, com a ciência da Contribuinte para que se manifeste no prazo de trinta dias.

Apresentada a manifestação ou transcorrido o prazo, devem os autos retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento. Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a DERAT/SP atenda a solicitação acima.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho