



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.903310/2011-11
ACÓRDÃO	1301-008.088 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	T.E.S. TECNOLOGIA DE SOLOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E FORNECIMENTO DE MATERIAIS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. OBRIGATORIEDADE.

No regime do Lucro Presumido, a regra geral para prestação de serviços estabelece o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta. A redução para 8%, aplicável aos serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais, exige que o fornecimento de materiais e a prestação do serviço componham o preço do contrato de forma unificada.

Havendo a prática de atividades diversificadas — venda de materiais e prestação de serviços —, impõe-se a aplicação do percentual correspondente a cada atividade, nos estritos termos do art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249/1995.

A discriminação de valores distintos para "Material" e "Prestação de Serviços" no corpo das notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte constitui prova material da diversificação das atividades. Tal segregação documental impede a aplicação unificada da alíquota reduzida de 8% sobre o total da nota, devendo incidir a presunção de 32% sobre a parcela destacada como serviços.

DILIGÊNCIA FISCAL. RECÁLCULO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Acolhe-se o resultado da diligência fiscal que, com base na escrituração e documentação do sujeito passivo, segregou as receitas conforme sua natureza e apurou o crédito tributário com exatidão, reconhecendo apenas a diferença decorrente do recolhimento a maior comprovado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 25,62, referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2005.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 03-56.696, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BSB que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

Tratam os autos da declaração de compensação nº 19355.35397.311006.1.3.04 0483, transmitida eletronicamente em 31/10/2006, com base em créditos relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ.

A contribuinte declarou no PER/DCOMP a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, cujo DARF apresenta as seguintes características:

Características do DARF:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
31/03/2005	2089	5.247,67	29/04/2005

A partir das características do DARF foi identificado que o referido pagamento havia sido utilizado integralmente, de modo que não existia crédito disponível para efetuar a compensação solicitada.

Assim, em 05/07/2011, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 15), cuja decisão não homologou a declaração de compensação por inexistência de crédito. O valor do principal correspondente aos débitos informados é de R\$ 3.581,90.

Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo apresentou em 18/08/2011, manifestação de inconformidade à fl. 7 a 9, acrescida de documentação anexa.

Em síntese, a contribuinte esclarece que no período em questão optou pela forma de tributação com base no lucro presumido. Acrescenta que apresentou a DCTF e a DIPJ do período de forma incorreta. Ressalta que a origem do erro teria se dado na aplicação equivocada das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o total do faturamento, “não se fazendo a devida distinção entre as atividades de serviços (IR 32% e CSLL 12%) e de vendas (IR 8% e CSLL 12%)”.

Apresenta demonstrativos de apuração do imposto e da contribuição social que teriam sido pagos a maior, bem como outros documentos comprobatórios. Informa que retificou a DCTF e a DIPJ.

Ao final, requer que a presente Manifestação de Inconformidade seja recebida no efeito suspensivo e que o pedido seja julgado procedente, reformandose o despacho decisório que ao homologou a compensação declarada pela contribuinte, com a consequente extinção do débito lançado.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), analisando os argumentos da interessada, julgou a Manifestação improcedente, em conformidade com a ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO A MAIOR.

Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento a maior, comparativamente com o valor do débito devido a menor, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de declaração retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

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 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 crédito pleiteado é inexistente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso voluntário, pugnando por seu provimento.

Em uma primeira apreciação, esta Turma, mediante a Resolução nº 1301-000.899 (fl. 857), converteu o julgamento em diligência, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para análise documental e verificação da liquidez e certeza do crédito.

Em cumprimento, a autoridade fiscal emitiu o Relatório Circunstanciado nº 4.986/2024 (fl. 888).

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a Contribuinte apresentou a Resposta à Intimação (fl. 898), discordando da metodologia fiscal, nos termos de seu petição.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Síntese dos Fatos

O presente processo administrativo fiscal tem origem em Pedido de Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 19355.35397.311006.1.3.04-0483 (fl. 2), transmitido em 31/10/2006, no qual a contribuinte pleiteou a compensação de débitos utilizando suposto crédito de pagamento indevido ou a maior de IRPJ referente ao 1º trimestre de 2005, no valor de R\$ 3.935,75.

A autoridade fiscal, originalmente, não homologou a compensação, sob o fundamento de inexistência de direito creditório passível de reconhecimento, vez que o DARF, apesar de identificado, teria sido utilizado integralmente para quitação do débito declarado.

Inconformada, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 7 e seguintes), alegando ter cometido equívoco no preenchimento da DCTF e DIPJ originais, ao aplicar a alíquota de presunção de 32% sobre a totalidade de suas receitas, quando, segundo defende, deveria ter aplicado o percentual de 8% (oito por cento), dada a natureza de sua atividade (construção civil com emprego de materiais).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Brasília, por meio do Acórdão nº 03-56.696 (fl. 82), julgou improcedente a manifestação, por insuficiência de provas, asseverando que a simples retificação de declarações não comprova o direito creditório (fl. 82).

Desta decisão, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 91 e seguintes), reiterando que atua no ramo de construção civil, pavimentação e infraestrutura, com fornecimento de materiais. Acostou aos autos documentação específica, incluindo Livros Diário e Razão e cópias de Notas Fiscais, para demonstrar a segregação de receitas e o emprego de materiais, pugnando pela aplicação da alíquota de 8% sobre o faturamento.

Em sessão de julgamento realizada em 08/12/2020, esta Turma converteu o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1301-000.899 (fl. 857), determinando o retorno dos autos à unidade de origem para análise documental e verificação da liquidez e certeza do crédito.

Em cumprimento, a autoridade fiscal emitiu o Relatório Circunstanciado nº 4.986/2024 (fl. 888). A fiscalização procedeu à análise das notas fiscais e da contabilidade (fls. 891/892) e concluiu que as próprias notas fiscais segregam os valores de "Material" e "Prestação de Serviços". Refazendo os cálculos, a auditoria aplicou o percentual de presunção de 8% sobre a parcela de materiais e 32% sobre a parcela de serviços, apurando um crédito remanescente de apenas R\$ 25,62 (vinte e cinco reais e sessenta e dois centavos), e não o valor pleiteado pela Recorrente.

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a Contribuinte apresentou a Resposta à Intimação (fl. 898), discordando da metodologia fiscal. Sustenta que "quando o serviço é prestado e tem emprego total de material para executar a obra, a presunção a ser utilizada no total da nota (que engloba o serviço, o material e o equipamento) é base 8%", invocando a legislação de regência do Lucro Presumido (art. 15, da Lei nº 9.249/95 e (Solução de Consulta Cosit nº 8/2014), e apresenta cálculo do IRPJ devido no 1º trimestre/2005 (R\$ 2.482,20) e CSLL (R\$ 1.765,86.)

DO MÉRITO

A questão submetida ao Colegiado diz respeito à definição da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sob a sistemática do Lucro Presumido. A Recorrente defende a tese de que, na qualidade de prestadora de serviços de construção civil com emprego

de materiais, faria jus à aplicação da alíquota de presunção de 8% (oito por cento) sobre a totalidade de sua receita bruta auferida no 1º trimestre de 2005.

Com base nessa premissa, a Contribuinte apurou um suposto crédito de R\$ 3.935,75, decorrente de pagamento a maior. Em contrapartida, a Fiscalização, após diligência determinada por esta Turma, identificou a prática de atividades diversificadas e aplicou alíquotas segregadas — 8% para venda de materiais e 32% para prestação de serviços —, reconhecendo um indébito residual de apenas R\$ 25,62.

Pois bem.

Como se sabe, o regime do Lucro Presumido é uma opção legislativa que simplifica a apuração tributária, substituindo a contabilidade real por margens de lucro pré-fixadas em lei. O art. 15 da Lei nº 9.249/1995 estabelece o regramento matriz, determinando que a base de cálculo será um percentual da receita bruta.

A regra geral para a prestação de serviços, conforme o § 1º, inciso III, alínea "a" do referido artigo, impõe a presunção de 32% (trinta e dois por cento). A exceção, que permite a redução da base para 8% (oito por cento), é restrita às atividades de prestação de serviços de construção civil, desde que contratadas por empreitada com emprego de materiais.

Todavia, a aplicação da alíquota reduzida sobre o faturamento global não é automática. Ela exige que a prestação de serviço e o fornecimento de materiais constituam uma unidade indivisível na operação econômica, tipicamente na modalidade de empreitada global onde o material é mero insumo do serviço final. Não é este, contudo, o cenário fático revelado nos autos.

A alegação da Recorrente de unificação da alíquota encontra óbice em suas próprias razões recursais e, fundamentalmente, na prova documental por ela produzida (notas fiscais). Veja-se as razões de recurso (fls. 95 a 97):

Entretanto, conforme informado alhures, parte do faturamento da Recorrente é proveniente da venda de produtos e materiais utilizado e empregados na consecução dos serviços prestados, portanto, sujeitos ao percentual para o cálculo do lucro presumido de 8%, conforme determina a lei e o regulamento do imposto de renda que pedimos vênha para transcrever:

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 - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

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 No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

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

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

Inclusive, é incontroverso que tanto a Lei 9.249/1995, em seu art. 15, §2º, quanto o Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 519, §3º, **preveem expressamente que na hipótese de atividades diversificadas deverá ser aplicada o percentual correspondente a cada atividade.**

De fato, admite-se expressamente que sua receita é híbrida, afirmando que parte do faturamento é decorrente da venda de produtos e que os materiais utilizados são empregados na realização dos serviços prestados.

Não bastasse a confissão nas razões de recurso, a realidade documental evidencia a natureza segregada das operações. A diligência fiscal (fls. 891/892) analisou os documentos primários da obrigação acessória — as Notas Fiscais nº 255, 256 e 271 — e constatou que a própria Contribuinte discriminou os valores. Confira-se as imagens a seguir destas notas:

NOTA FISCAL FATURA Nº 000255

TES - Tecnologia de Solos Ltda.
FONE: (47) 422-6479
Rua Afonso Pena, 275 - Bucarein
Cep: 89202-420 - JOINVILLE - Santa Catarina

☐ SAÍDA ☐ ENTRADA

C.N.E.I./M.F. **01.967.685/0001-02**
INSCRIÇÃO ESTADUAL **253.539.137**

SÉRIE 1

NATUREZA DA OPERAÇÃO **PRESTACÃO DE SERVIÇO** C.F.O.P. **5949** INSCR. EST. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO **5949**

DESTINATÁRIO/REMITENTE **PREFEITURA MUNICIPAL DE JOINVILLE - PM** C.N.E.I./M.F./C.E.F. **83.169.623/0001-10** DATA DA EMISSÃO **09/11/2004**

ENDEREÇO **AV. HERMANN KLEPPER Nº 10** BAIRRO/DISTRITO **CENTRO** CEP **89274-000** DATA SAÍDA/ENT **09/11/2004**

MUNICÍPIO **JOINVILLE** FONE/FAX **(47) 431-3233** UF **SC** INSCRIÇÃO ESTADUAL **89274-000** HORA DA SAÍDA

NÚMERO	VENCIMENTO	VALOR	NÚMERO	VENCIMENTO	VALOR

DADOS DO PRODUTO

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	SITUAÇÃO TRIBUT.	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTA ICMS
	MASSA ASFÁLTICA CAUQ		ton	32,29	162,00	R\$ 5.230,98	
	EMULSÃO ASFÁLTICA RR-1C		l	400	1,32	R\$ 528,00	

NOTA FISCAL FATURA Nº 000256

TES - Tecnologia de Solos Ltda.
FONE: (47) 422-6479
Rua Afonso Pena, 275 - Bucarein
Cep: 89202-420 - JOINVILLE - Santa Catarina

☐ SAÍDA ☐ ENTRADA

C.N.E.I./M.F. **01.967.685/0001-02**
INSCRIÇÃO ESTADUAL **253.539.137**

SÉRIE 1

NATUREZA DA OPERAÇÃO **PRESTACÃO DE SERVIÇO** C.F.O.P. **5949** INSCR. EST. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO **5949**

DESTINATÁRIO/REMITENTE **PREFEITURA MUNICIPAL DE JOINVILLE - PM** C.N.E.I./M.F./C.E.F. **83.169.623/0001-10** DATA DA EMISSÃO **09/11/2004**

ENDEREÇO **AV. HERMANN KLEPPER Nº 10** BAIRRO/DISTRITO **CENTRO** CEP **89274-000** DATA SAÍDA/ENT **09/11/2004**

MUNICÍPIO **JOINVILLE** FONE/FAX **(47) 431-3233** UF **SC** INSCRIÇÃO ESTADUAL **89274-000** HORA DA SAÍDA

NÚMERO	VENCIMENTO	VALOR	NÚMERO	VENCIMENTO	VALOR

DADOS DO PRODUTO

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	SITUAÇÃO TRIBUT.	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTA ICMS
	MASSA ASFÁLTICA CAUQ		ton	91,91	162,00	R\$ 14.889,42	
	EMULSÃO ASFÁLTICA RR-1C		l	1200	1,37	R\$ 1.644,00	

[illegible]

As notas fiscais não apresentam um "preço global de obra". Ao contrário, elas detalham, rubrica por rubrica, o *quantum* refere-se a "Material" e o *quantum* refere-se a "Prestação de Serviços", veja-se:

- Na NF 255, há clara distinção entre R\$ 5.758,98 de materiais e R\$ 14.875,81 de serviços.
- Na NF 256, segregam-se R\$ 16.533,42 de materiais e R\$ 39.650,58 de serviços.

Ao emitir o documento fiscal desta forma, a Recorrente definiu a natureza jurídica da receita no momento de sua ocorrência. Não pode, *a posteriori*, em manifestação sobre o teor da diligência, pretender desconsiderar a classificação que ela mesma atribuiu aos fatos geradores para obter vantagem tributária indevida. Se a nota fiscal destaca "Prestação de Serviços" em linha específica, sobre este valor incide a presunção legal de 32%, por força do art. 15, § 1º, III, "a" da Lei 9.249/95.

Portanto, o trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal no Relatório Circunstanciado nº 4.986/2024 reveste-se de estrita legalidade. O Auditor Fiscal não arbitrou valores; limitou-se a aplicar as alíquotas legais sobre as bases informadas pela própria Contribuinte em seus documentos fiscais.

O recálculo (fl. 892) demonstrou:

- Receita de Materiais (R\$ 22.292,40): Tributada corretamente a 8%.
- Receita de Servicos (R\$ 87.034,09): Tributada corretamente a 32%.

Desta operação aritmética, resultou um IRPJ devido de R\$ 5.222,05. Considerando que o pagamento original foi de R\$ 5.247,67, a diferença a ser restituída é de apenas R\$ 25,62.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, dar-lhe provimento parcial, tão somente para reconhecer o direito creditório no valor exato de R\$ 25,62 (vinte e cinco reais e sessenta e dois centavos), referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2005, nos termos do Relatório Circunstanciado de Diligência nº 4.986/2024.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA