



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.903311/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.715 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente T.E.S. TECNOLOGIA DE SOLOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DIREITO CRÉDITORIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Não se desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, o recurso voluntário não pode ser provido.

Direito creditório que não se reconhece.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, não reconhecendo o direito creditório em litígio e não homologando as compensações intentadas, mantendo, pois, o quanto decidido no Despacho Decisório e na decisão *a quo*.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente momentaneamente o conselheiro Murillo Lo Visco, substituído pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado).

Relatório

T.E.S. TECNOLOGIA DE SOLOS LTDA., recorre a este Colegiado em face de decisão prolatada pela 4ª Turma da DRJ/BSB (fls.) que, em sessão de 31 de outubro de 2013, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls.) apresentada contra Despacho Decisório exarado pela DRF/Joinville/SC (fls.), que indeferira o PER/DCOMP transmitido (fls.) por “*inexistência do crédito*”.

Segundo o DD da DRF/Joinville/SC, “*a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*”.

Irresignada, a contribuinte interpôs a MI preambularmente referida, sustentando, sintetizadamente, que, ao rever a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, verificou que estaria inadequadamente recolhendo seus tributos como empresa unicamente prestadora de serviços, quando na realidade também executa obras de construção civil. Por isso, alega, teria apurado crédito a seu favor quando da transmissão de DIPJ e DCTF retificadoras, alterando o percentual de apuração das referidas bases de cálculo de IRPJ e CSLL de 32% e 12% (serviços) para 8% e 12%, respectivamente (vendas).

Em suas literais palavras:

<p>A requerente é uma sociedade empresária que exerce diversas atividades, conforme se vê dos seus inclusos atos constitutivos.</p>
<p>Nessas condições, a requerente, no período em questão, optou pela forma de tributação com base no <u>lucro presumido</u>.</p>
<p>No que diz respeito ao valor compensado na Dcomp em análise, a requerente, por equívoco, havia apresentado DCTF (em 06/10/2005) e a DIPJ/2006 de <u>forma incorreta</u>, porém <u>retificadas</u> respectivamente nas datas de 22/10/2010 e 24/01/2011, conforme documentos em anexo.</p>
<p>É de se ressaltar que a <u>origem do erro se deu 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%)</u>.</p>
<p>Dessa forma, conforme demonstrativos de apuração de imposto e de contribuição social pagos a maior, bem como demais documentos comprobatórios do crédito em anexo, na época, a requerente tinha crédito a compensar.</p>

Apreciando a MI, a 4ª Turma da DRJ/BSB assentou ser necessário verificar se efetivamente a interessada poderia se valer dos percentuais de presunção de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido por ter, como alega, dentre suas atividades, a de “construção civil com aplicação integral de materiais”.

A decisão *a quo*, depois de reproduzir a legislação que cuida da matéria (artigos 15 e 20, da Lei n.º 9.249/1995 e alterações), assentou que, “*caberia à interessada fazer prova do suposto recolhimento a maior do imposto que, no seu entender, decorreria de errônea mensuração da base de cálculo por aplicação indevida do percentual sobre a receita bruta, na determinação do CSLL e do IRPJ devido pela sistemática do lucro presumido*”.

Mais ainda, ser “*imprescindível a juntada, ao processo, dos registros contábeis e respectivos documentos fiscais capazes de demonstrar o quantum e a composição da base de cálculo do imposto no período em questão, os critérios adotados para aplicação, sobre a receita bruta mensal, dos percentuais previstos nos arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a apuração da contribuição devida e eventuais deduções*”.

Para prosseguir que, “*a recorrente, a seu turno, não apresentou documentação suficiente que pudesse demonstrar a natureza das atividades a que se referiram os rendimentos declarados e que poderia esclarecer quais os corretos percentuais aplicáveis, se de 12%, se de 32%, ou mesmo de percentuais diversificados, conforme § 2º do artigo 15 da Lei n.º 9.249/95. A ausência de tais elementos impossibilita exame da apuração da receita bruta e da CSLL ou do IRPJ, na contabilidade da interessada, e seu cotejo com o montante efetivamente recolhido, restando assim prejudicada a comprovação do alegado direito creditório. A documentação juntada à impugnação, embora relevante, mostra-se insuficientes à adequada instrução probatória dos autos, nos termos acima*”.

Segue a decisão *a quo* pontuando que somente a “*discriminação do objeto social constante do Contrato Social da empresa construtora não é suficiente para identificar as atividades que originaram as receitas auferidas no período alcançado pelas declarações retificadoras. Portanto, o alegado indébito não contém os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, nos termos do artigo 170 do CTN*”.

E concluir que “*uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de restituição, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa*”, destacando, ainda que o crédito utilizado nos presentes autos, “*foi objeto dos processos administrativos fiscais n.º 10920.903311/2011-65 e 10920.903618/2011-66*”.

Decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL**

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*

Cientificada do R. *decisum*, a recorrente acostou recurso voluntário no qual, depois de rebater integralmente os fundamentos da decisão recorrida, insistiu na tese de que faz jus à redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por praticar, dentre suas atividades, a de construção civil; para comprovar tal fato, trouxe, além dos documentos anteriormente encartados, mais os seguintes:

- | |
|--|
| <p>4- Doc. 04 anexo – Cópia do relatório de pagamentos do IRRJ e CSLL pagos a maior;</p> <p>5- Doc. 05 anexo - Planilhas de Cálculo do IRPJ e CSLL corretamente calculado e cópias das notas fiscais emitidas no período;</p> <p>6- Doc. 06 anexo – Cópias dos Livros Diário e Razão do anos 2004 a 2006 da Recorrente;</p> |
|--|

Para finalizar requerendo o provimento do RV.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, a recorrente está corretamente representada e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Como visto, o direito em discussão cinge-se em verificar se procedem as alegações da recorrente de que exerceria, dentre outras, a atividade de construção civil, com fornecimento integral dos materiais empregados, o que lhe permitiria apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do Lucro Presumido pela aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12% e não 32%, como exigem a Autoridade Tributária e o Acórdão recorrido.

Ou seja, matéria estritamente de prova, diga-se, caberia à recorrente, autora no caso, a teor do artigo 373, I, do CPC/2015¹ (artigo 333, I, do CPC/1973) e na seara administrativa, artigo 36, da Lei n.º 9.784/1999², artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235/1972³ e artigo 28, do Decreto n.º 7.574/2011⁴, cumprir com o ônus de provar o quanto alegou.

Antes, porém, da análise dos documentos encartados, cabe breve digressão sobre o tema em discussão.

Naquilo que é pertinente, desde longa data a legislação que cuida da matéria dedica tratamento diferenciado e específico ao segmento, em face das nuances que envolvem a atividade de construção civil e obras públicas, reconhecidamente de maior complexidade, em alguns casos com período operacional superior a um ano-calendário.

Abstraindo esparsas referências legislativas anteriores sobre o tema, a matéria começou a ter os efetivos contornos que a cerca até os dias atuais, a partir da entrada em vigor da MP n.º 812, de 30/12/1994, logo convertida na Lei n.º 8.981, de 20/01/1995 e, a partir daí,

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

² Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

³ 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 possui; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

⁴ Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei n.º 9.784, de 1999, art. 36).

inúmeros atos legais e regulamentares trataram do tema, cabendo ver, naquilo que interessa, sua evolução ao longo do tempo, principiando pelos artigos 28 e 30 da referida norma legal, em suas redações originais (todos os destaques foram acrescidos):

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de cinco por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade. [\(Vide Lei nº 9.065, de 1995\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

(...)

b) dez por cento sobre a receita bruta auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte; [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

-----x-----

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Sequencialmente advieram as Leis nºs 9.065/1995, 9.249/1995, 9.250/1995 e 9.430/1996, a primeira delas dispondo, pelo seu artigo 10 e referenciando-se ao artigo 28, da Lei nº 8.981/1995, atrás reproduzido:

Art. 10. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo do imposto de renda, em cada mês, de que trata o [art. 28 da Lei nº 8.981, de 1995](#), será determinada mediante a aplicação do percentual de três e meio por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração auferida na atividade. [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

c) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de carga; [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. [\(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995\)](#)

E no que pertine ao artigo 30, do mesmo diploma legal, a inclusão de um parágrafo único, levando o texto original à seguinte redação:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do [art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. [\(Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Continuando, foi promulgada a Lei nº 9.249/1995, trazendo um novo cenário, a partir do qual se definiu:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos [arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#). [\(Vide Lei nº 11.119, de 2005\)](#)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

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;

b) (...)

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

Finalmente, neste primeiro estágio, a Lei nº 9.430/1996, apontando para a seguinte redação:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita

bruta definida pela [art. 31 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

Visando consolidar e normatizar toda legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social trazida pelos textos legislativos antes referidos, a RFB baixou a IN (SRF) n.º 93, de 24 de dezembro de 1997 que, por sua profundidade, chegou a ser tratada, por muitos, como um “mini regulamento do IRPJ”. Mais ainda, sua eficácia normativa foi tamanha que viveu por largo espaço temporal, só sendo revogada a partir de 24/11/2014, pela IN (RFB) n.º 1.515.

Referida IN (SRF) n.º 93/1997, consolidando e regulamentando os dispositivos mencionados, definiu que:

Art. 3º - À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º 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 na atividade.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

(...)

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

(...)

§ 3º As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionados nas alíneas "b" a "f" do inciso IV do parágrafo anterior, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do imposto de renda de que trata o § 1º deste artigo, o percentual de 16% (dezesesseis por cento).

(...)

§ 7º Às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda será aplicado o percentual de 8% (oito por cento) a que se refere o § 1º deste artigo.

(...)

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

Neste interregno temporal, diversas Soluções de Consulta foram proferidas pela Autoridade Fiscal (RFB), dentre elas a SC n.º 135, de 23 de Dezembro de 2008:

7ª Região Fiscal

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: EMPREITADA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. RECEITA BRUTA. O percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido é **de 8 % (oito por cento) sobre a receita bruta relativa à empreitada para a execução de obras de construção civil somente quando, nessa contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro fornecer todos os materiais** indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. **Na hipótese de o material ser fornecido, em parte ou no todo, pelo contratante da obra, o percentual a ser aplicado será de 32%** (trinta e dois por cento).

Posteriormente, diversas alterações e adições foram feitas aos textos antes citados, inclusive pela Lei n.º 12.973/2014, acrescentando a alínea “e”, ao inciso III, do § 1º, do artigo 15, da Lei n.º 9.249/1995, *verbis*:

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 n.º 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](#). [\(Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014\)](#) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: [\(Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004\)](#)

(...)

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. [\(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014\)](#) (Vigência)

Pois bem feita esta retrospectiva histórico-legislativa, é possível trazer o seguinte quadro sinótico:

1. desde muitas décadas a atividade da construção civil (entendida essa em sua forma mais genérica e ampla) tem recebido atenção especial do legislador tributário em razão das especificidades e particularidades que norteiam tal segmento econômico;
2. nessa toada, a linha adotada e confirmada pela própria Autoridade Tributária, via Receita Federal, foi no sentido de que, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelas empresas que se dedicassem a este ramo de atividade e optassem pelo Lucro Presumido seria obtida pela

aplicação de percentuais diferentes em razão de os serviços contratados e prestados resumirem-se à aplicação de exclusiva mão de obra ou com entrega de material em rito de empreitada na modalidade total;

3. assim, nos casos de prestação de serviços, sem ou com fornecimento de materiais de forma parcial, a alíquota a ser assumida será de 32% para apuração da base de cálculo;
4. contrariamente, **sendo os serviços UM dos componentes**, mas havendo vinculação com a entrega de materiais por conta da contratada (empresa de construção civil), na chamada “empreitada total”, a alíquota é de 8%.

Em suma, **o que diferencia uma ou outra situação** é saber se a empresa de construção civil (genericamente falando), **i)** realiza o trabalho para o qual foi contratada assumindo a responsabilidade de fornecer TODOS os materiais necessários para que a obra contratada seja entregue FINALIZADA, ou se, **ii)** ao revés, só presta os serviços combinados, sem que lhe caiba qualquer encargo em relação à aquisição, fornecimento e responsabilização pelos materiais empregados.

Feitas estas digressões, já se pode voltar ao caso concreto.

Concretamente, como resumido pela decisão recorrida, *“imprescindível a juntada, ao processo, dos registros contábeis e respectivos documentos fiscais capazes de demonstrar o quantum e a composição da base de cálculo do imposto no período em questão, os critérios adotados para aplicação, sobre a receita bruta mensal, dos percentuais previstos nos arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a apuração da contribuição devida e eventuais deduções”*. Mais, que somente a *“discriminação do objeto social constante do Contrato Social da empresa construtora não é suficiente para identificar as atividades que originaram as receitas auferidas no período alcançado pelas declarações retificadoras”*.

Todavia, se no momento inicial da peça inaugural de sua defesa a contribuinte limitou-se a encartar o Contrato Social, DIPJ, cópias de DARF e memórias de cálculo de sua autoria (documentos importantes, mas insuficientes, na visão da decisão recorrida, para firmar a convicção de que sua efetiva atividade atendia aos preceitos legais exigidos para utilização dos percentuais reduzidos), quando da protocolização do RV perante este Colegiado Administrativo Tributário Federal, a recorrente perfilou, além dos anteriores, mais os seguintes comprovantes:

- a) notas fiscais dos serviços prestados;
- b) relatório de pagamentos do IRPJ e da CSLL recolhidos a maior;
- c) planilhas de cálculo das duas exações; e,
- d) sua escrituração regular.

Desse modo, formalmente, a recorrente cumpriu com a exigência imposta para dar suporte ao seu pleito, restando ver se o que neles consta permite prover seu pedido.

Antes de tudo, não posso deixar de consignar, resalto a forma com que a recorrente juntou aos autos os documentos acima destacados (notas fiscais, livros, planilhas, etc.), sem um mínimo ordenamento lógico que permitisse aferir e contrapor **rapidamente** as

provas juntadas com o alegado nos autos e, mais ainda, sem que a interessada tivesse feito sequer um índice racional para manuseio de tal documentação; ao contrário, referidas provas – cujo maior interesse em vê-las aceitas, presume-se, seja da recorrente – foram acostadas dispersa e aleatoriamente.

Nesse sentido a jurisprudência do CARF é incisiva:

IRPJ – PROVA – Cumpre à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido. (Acórdão nº 107-07882)

Este fato exigiu que este Relator compulsasse e manuseasse referidas provas de forma individual buscando chegar às informações que pudessem sustentar o quanto aduzido pela recorrente, **tarifa que, como dito, deveria ter sido feita pela maior interessada.** Não o fez, limitando-se, como dito, ao encarte das provas.

Consigne-se, ainda, terem sido **juntados documentos (notas fiscais) sem a mínima possibilidade de leitura de suas datas ou valores, ou seja, prova inútil.**

A respeito, apenas exemplificativamente (**há mais**), veja-se:

a) data ilegível:

TES - Tecnologia de Solos Ltda.		FONE: (047) 422-6479		<input type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA		SERIE: 2. Via Bloco	
Rua Porto União, 563 - Sala 01 - Anita Garibaldi		Cep 89203-450 - JOINVILLE - Santa Catarina		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA LIMITE PARA EMISSÃO	
DESTINATÁRIO/REMETENTE		INSCRIÇÃO ESTADUAL 253.539.137		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA DE EMISSÃO	
PREFEITURA MUNICIPAL DE JOINVILLE - PMJ		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA DE SAÍDA	
ENDEREÇO		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
RUA HERMANO LOPES, 114/10		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
MUNICÍPIO		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
Joinville		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
FATURA		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	

TES - Tecnologia de Solos Ltda.		FONE: (047) 422-6479		<input type="checkbox"/> SAÍDA <input type="checkbox"/> ENTRADA		SERIE: 2. Via Bloco	
Rua Alfonso Pena, 275 - Bucarein		Cep 89202-420 - JOINVILLE - Santa Catarina		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA LIMITE PARA EMISSÃO	
DESTINATÁRIO/REMETENTE		INSCRIÇÃO ESTADUAL 253.539.137		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA DE EMISSÃO	
PREFEITURA MUNICIPAL DE JOINVILLE - PMJ		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		C.C.C./M.F.C.F.E. 01.967.685/0001-02		DATA DE SAÍDA	
ENDEREÇO		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
RUA HERMANO LOPES, 114/10		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
MUNICÍPIO		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
Joinville		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	
FATURA		Cidade		Cidade		DATA DE SAÍDA	

b) valor ilegível:

TRATAMENTO DE EMPRESA PARA FORNECIMENTO			
EQUIPAMENTOS PARA EXECUÇÃO DE SERVIÇOS			
S DE MANUTENÇÃO CORRETIVA EM VIAS			
TRABALHO DO MUNICÍPIO DE JOINVILLE	318,14	33,50	1.000,00
ETENDÃO P/ SECRETARIA DE SAÚDE			
EM 10/09/05			

A requerente é uma sociedade empresária que exerce diversas atividades, conforme se vê dos seus inclusos atos constitutivos.

É de se ressaltar que a origem do erro se deu 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%).

Que levaram à protocolização do PER/DCOMP presente nos autos:

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP:

Período de Apuração	Código da Receita	Valor Total do DARF	Data Arrecadação
30/09/2005	2372	18.376,72	31/10/2005

Para demonstrar os cálculos assumidos, a recorrente elaborou a planilha abaixo, relativa ao AC/2005 (Ex/2006), regime de apuração pelo Lucro Presumido:

IMPOSTO DE RENDA 2005 (2089)				
Cálculo / Trimestre	1º Trim. 2005	2º Trim. 2005	3º Trim. 2005	4º Trim. 2005
Receita sujeito ao percentual de 8%	R\$ 109.326,49	R\$ 236.459,67	R\$ 62.212,34	R\$ -
Receita sujeito ao percentual de 32%	R\$ -	R\$ 123.236,10	R\$ 575.868,13	R\$ 232.945,61
SOMA	R\$ 109.326,49	R\$ 359.695,77	R\$ 638.080,47	R\$ 232.945,61
Base de Cálculo	R\$ 8.746,12	R\$ 58.352,33	R\$ 189.254,79	R\$ 74.542,60
IR apurado	R\$ 1.311,92	R\$ 8.752,85	R\$ 28.388,22	R\$ 11.181,39
Adicional de 10%	R\$ -	R\$ -	R\$ 12.925,48	R\$ 1.454,26
SOMA	R\$ 1.311,92	R\$ 8.752,85	R\$ 41.313,70	R\$ 12.635,65
IMPOSTO DE RENDA PAGO	R\$ 5.247,67	R\$ 22.730,95	R\$ 45.046,44	R\$ 12.635,65
Diferença	R\$ 3.935,75	R\$ 13.978,10	R\$ 3.732,74	R\$ 0,00

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL 2005 (2372)				
Cálculo / Trimestre	1º Trim. 2005	2º Trim. 2005	3º Trim. 2005	4º Trim. 2005
Receita sujeito ao percentual de 12%	R\$ 109.326,49	R\$ 236.459,67	R\$ 62.212,34	R\$ -
Receita sujeito ao percentual de 32%	R\$ -	R\$ 123.236,10	R\$ 575.868,13	R\$ 232.945,61
SOMA	R\$ 109.326,49	R\$ 359.695,77	R\$ 638.080,47	R\$ 232.945,61
Base de Cálculo	R\$ 13.119,18	R\$ 67.810,71	R\$ 191.743,28	R\$ 74.542,60
CSSL apurado	R\$ 1.180,73	R\$ 6.102,96	R\$ 17.256,90	R\$ 6.708,83
CSSL Retido na Fonte (L10.833/2003)	R\$ -	R\$ 938,80	R\$ -	R\$ -
CSSL DEVIDO	R\$ 1.180,73	R\$ 5.164,16	R\$ 17.256,90	R\$ 6.708,83
IMPOSTO DE RENDA PAGO	R\$ 3.148,60	R\$ 10.343,14	R\$ 18.376,72	R\$ 6.708,83
Diferença	R\$ 1.967,87	R\$ 5.178,98	R\$ 1.119,82	-R\$ 0,00

Com isso, de acordo com os cálculos feitos pela recorrente, o quadro seria o seguinte:

- | | |
|--|-----------------------------|
| 1. IRPJ inicialmente apurado e recolhido | R\$ 85.660,71 |
| 2. CSLL inicialmente apurada e recolhida | R\$ 38.577,29 |
| 3. IRPJ apurado após refazimento dos cálculos | R\$ 63.014,12 |
| 4. CSLL apurada após refazimentos dos cálculos | R\$ 30.310,62 |
| 5. IRPJ/CSLL recolhidos a maior (1 + 2 - 3 - 4) | <u>R\$ 30.913,26</u> |

Estaria, assim, estampado o indébito de R\$ 30.913,26 no ano-calendário de 2005 e que suportaria o direito creditório citado no PER/DCOMP de R\$ 18.376,72, ou seja, não haveria tributo a recolher em 31/10/2005 pelo que o montante pago⁵ teria sido indevido.

Para robustecer seu pleito, a recorrente retificou as DCTF e as DIPJ (procedimento aceito), sendo que esta última (retificada em 24/01/2011) e pertinente ao período em questão (AC/2005) mostrou posição consistente com a planilha atas reproduzida.

Para melhor visualização, reproduzem-se, exemplificativamente, as Fichas 14A (IRPJ) e 18A (CSLL) do 2º Trim/2005 (os demais períodos mantêm-se igualmente consistentes):

CNPJ 01.967.685/0001-02		DIPJ 2006 Ano-Calendário 2005 Pag. 2	
Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido		Fl 28	
Discriminação	2º Trimestre Valor		
DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA			
01.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%			0,00
02.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%		236.459,67	
03.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%			0,00
04.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%		123.236,10	
05.RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA			58.352,33
06.Rendimentos e Ganhos Líquidos Aplicações Renda Fixa/Renda Variável			0,00
07.Juros sobre o Capital Próprio			0,00
08.Lucro Inflacionário - Realização Obrigatória			0,00
09.Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida			0,00
10.Recuperação de Custos e Despesas			0,00
11.Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências			0,00
12.Multas e Vantagens Decorrentes de Rescisão Contratual			0,00
13.Lucros Disponibilizados no Exterior			
14.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior			
15.Variações Cambiais Ativas - Op. Liquidadas (MP n.º 1.858-10/1999, art. 30)			0,00
16.Demais Receitas e Ganhos de Capital			0,00
17.(-)Excedente de Variação Cambial (MP n.º 1.858-10/1999, art. 31)			0,00
18.(-)Variações Cambiais Ativas (MP n.º 1.858-10/1999, art. 30)			0,00
19.(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas			0,00
20.(-)Divulgação Eleitoral e Partidária Gratuita			0,00
21.BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO			58.352,33
IMPOSTO APURADO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO			
22.À Alíquota de 15%			8.752,85
23.Adicional			0,00
24.Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta			0,00
DEDUÇÕES			
25.(-)Imp. de Renda Retido na Fonte			0,00
26.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital			0,00
27.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei n.º 9.430/1996)			0,00
28.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n.º 10.833/2003)			0,00
29.(-)Imp. Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável			0,00
30.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR			8.752,85

CNPJ 01.967.685/0001-02		DIPJ 2006 Ano-Calendário 2005 Pag. 3	
Ficha 18A - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		Fl 30	
Discriminação	2º Trimestre Valor		
CÁLCULO DA CSLL			
01.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 12%			236.459,67
02.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%		123.236,10	
03.RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA			67.810,71
04.Rendimentos e Ganhos Líq. de Aplic. Renda Fixa e Renda Variável			0,00
05.Juros sobre o Capital Próprio			0,00
06.Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências			0,00
07.Lucros Disponibilizados no Exterior			
08.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior			
09.Var. Cambiais Ativas - Op. Liquidadas (MP n.º 1.858-10/1999, art. 30)			0,00
10.Demais Receitas e Ganhos de Capital			0,00
11.(-)Excedente de Variação Cambial (MP n.º 1.858-10/1999, art. 31)			0,00
12.(-)Variações Cambiais Ativas (MP n.º 1.858-10/1999, art. 30)			0,00
13.(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas			0,00
14.BASE DE CÁLCULO DA CSLL			67.810,71
15.CSLL Apurada			6.102,96
16.Adição de Créditos de CSLL s/ Depreciação Utilizados no Regime de LR			0,00
17.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO			6.102,96
DEDUÇÕES			
18.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei n.º 10.637/2002, art. 38)			0,00
19.(-)Isenção sobre o Lucro Relativo ao Pronuni			
20.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. Ganhos de Capital			0,00
21.(-)CSLL Ret. na Fonte p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei n.º 9.430/1996)			0,00
22.(-)CSLL Retida na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n.º 10.833/2003)			0,00
23.(-)CSLL Ret. na Fonte p/ Pes. Jur. de Dir. Priv. (Lei n.º 10.833/2003)			938,80
24.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Órg., Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun.(Lei n.º 10.833)			0,00
25.CSLL A PAGAR			5.164,16

⁵ Quanto aos valores recolhidos inexistem quaisquer controvérsias, constando dos autos cópias dos DARF.

De se observar que, da mesma forma, os valores relativos às receitas mantêm simetria (R\$ 236.459,67 sujeitos ao percentual de 8%) e (R\$ 123.236,10 sob imposição de 32%).

Assim, em uma visão inicial, as provas favoreceriam à tese da recorrente e dariam guarida ao pedido.

Porém, tanto a planilha juntada como as DCTF e DIPJ retificadoras são de unilateral e exclusiva elaboração da contribuinte, sem nenhuma interferência do Poder Público e que necessitam, para sua validação, ser confrontadas com os documentos que lhes deem substância, no caso, notas e livros fiscais e a escrituração regular da companhia.

Nessa esteira, este Relator verificou, uma a uma as notas fiscais juntadas (aquelas que foram possíveis visualizar as datas e valores, descartando as ilegíveis) e comparou as receitas apuradas pela soma das mesmas e as que constam da escrituração da recorrente, especialmente Livro Razão.

A partir daí foi possível elaborar o seguinte quadro, ressaltando-se que a sequência cronológica de datas obedeceu ao encarte aleatória das notas fiscais feito pela recorrente, ou seja, sem qualquer ordenamento sequencial:

I – 1º Trimestre/2005

I.1 – Rol e soma das notas fiscais

<u>Data</u>	<u>Nº Nota Fiscal</u>	<u>Valor</u>
10/02/2005	271	32.507,70
21/03/2005	278	69.982,00
07/01/2005	265	24.752,88
18/01/2005	266	17.176,88
19/01/2005	267	9.446,68
20/01/2005	268	14.089,18
21/03/2005	276	30.708,68
21/03/2005	277	38.376,94
TOTAL 1º TRIM/2005		237.040,94

I.2 – Livro Razão

L I V R O R A Z A O						
EMPRESA: INVILLI: F. E. S. TECNOLOGIA DE SOLOS LTDA			- CODIGO: 203		FOLHA.: 000002/1	
INSCRICAO ESTADUAL: 253539137		INSCRICAO MUNICIPAL:		CNPJ : 01.967.685/0001-02	FONE: (047) 433 -7351	PERIODO: 01/01/05 a 31/12/05
ENDEREÇO.....: RUA AFONSO PENA, 275		CEP: 89203460		CIDADE: JOINVILLE		ESTADO.: SC

CONTA....:	PRESTACAO DE SERVICIOS -PMJ	CODIGO: 00603	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00		
DATA	HISTORICO		CHAVE	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
31/12/2004	Saldo anterior					0,00
28/02/2005	vlr ref recebimento nf 255 pmj		9826.0		-20.634,79 ✓	-20.634,79
28/02/2005	vlr ref recebimento nf 256 pmj		9828.0		-56.184,00 ✓	-76.818,79
31/03/2005	vlr ref rec nf 271 pmj		9856.0		-32.507,70 ✓	-109.326,49

Obs. As demais contas de receitas (grupo 00601), não apresentaram valores no trimestre.

Sem maiores digressões e sem levar em conta a possibilidade da existência de outras notas fiscais e valores impossíveis de se visualizar pelas péssimas cópias juntadas (assunto já tratado antes neste voto), a **inconsistência é flagrante**, pela nfs. a receita no trimestre seria de R\$ 237.040,94 e pela contabilidade R\$ 109.326,49.

Neste ponto, por óbvio, não se pode deixar de registrar que o valor que consta no Livro Razão é idêntico ao que consta na planilha elaborada pela contribuinte e na DIPJ retificadora, o que, também por óbvio, nem poderia ser diferente já que certamente referida planilha levou em conta o Livro contábil, ignorando as notas fiscais. Sobre isso se falará mais à frente.

Seguindo com o cruzamento de informações:

II – 2º Trimestre/2005

II.1 – Rol e soma das notas fiscais

Data	Nº Nota Fiscal	Valor
07/04/2005	283	69.982,00
13/06/2005	292	550,00
20/05/2005	287	69.982,00
01/04/2005	281	30.904,90
01/04/2005	282	38.376,94
02/05/2005	284	37.859,94
03/05/2005	285	38.924,48
03/06/2005	290	26.213,28
08/06/2005	291	36.296,90
17/06/2005	293	69.987,00
01/06/2005	288	4.179,33
TOTAL 2º TRIM/2005		423.256,77

II.2 – Livro Razão

L I V R O R A Z ã O						
EMPRESA: J.V.V.L.L.T.E.S.TECNOLOGIA DE SOLOS LTRA		- CODIGO: 203		FOLHA...: 0000052 1		
INSCRICAO ESTADUAL: 253539137		INSCRICAO MUNICIPAL:		CNPJ : 01.967.685/0001-02		PERIODO: 01/01/05 a 31/12/05
ENDEREÇO.....: RUA AFONSO PENNA, 275		CEP: 89203460	CIDADE: JOINVILLE		ESTADO.: SC	
CONTA.....: PRESTACAO DE SERVICOS -PM3		CODIGO: 00603	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00		
DATA	HISTORICO	CHAVE	DEBITOS	CREDITOS	SALDO	
30/04/2005	vlr ref recebimento nf 274 paj	9904.0	-47.647,32		-136.973,81	
30/04/2005	vlr ref recebimento nf 275 paj	9906.0	-26.313,67		-163.287,48	
30/04/2005	vlr ref recebimento nf 260 deinfra	9908.0	-30.757,46		-194.044,94	
30/04/2005	vlr ref recebimento nf 262 deinfra	9910.0	-26.463,02		-220.507,96	
19/05/2005	vlr ref nf 278 paj	9916.0	-49.181,80		-269.689,76	
30/06/2005	vlr ref rec nf 265 deinfra	9930.0	-24.752,88		-294.442,64	
30/06/2005	vlr ref rec nf 266 deinfra	9932.0	-17.176,88		-311.619,52	
30/06/2005	vlr ref rec nf 267 deinfra	9934.0	-9.446,68		-321.066,20	
30/06/2005	vlr ref rec nf 268 deinfra	9936.0	-14.089,18		-335.155,38	
30/06/2005	recebido nesta data nf 283 paj	9938.0	-50.074,16		-385.229,54	
30/06/2005	ref n/rec nf 292 invest e part.	9940.0	-550,00		-385.779,54	

CONTA....	MATERIA APLICADO	CODIGO: 00605	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00		
DATA	HISTORICO		CHAVE	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
30/04/2005	rec c/material nf. 274 pmj		13413.0		-22.334,68	-22.334,68
19/05/2005	rec c/material nf. 278 pmj		13414.0		-20.800,20	-43.134,88
30/06/2005	rec c/material nf. 283 pmj		13415.0		-19.907,84	-63.042,72

Então, somando os valores e subtraindo a parcela do 1º Trimestre/2005, tem-se:

R\$ 405.979,54 (-) R\$ 109.326,49 (+) 63.042,72
(=) R\$ 359.695,77 (Receita do 2º trim/2005)

Do mesmo modo que em relação ao 1º trimestre, a divergência é inconteste.

III – 3º Trimestre/2005

III.1 – Rol e soma das notas fiscais

<u>Data</u>	<u>Nº Nota Fiscal</u>	<u>Valor</u>
19/07/2005	297	69.982,00
05/08/2005	299	43.333,32
05/08/2005	298	30.623,45
08/07/2005	295	29.152,72
08/07/2005	294	43.083,99
19/09/2005	302	23.970,37
19/09/2005	304	35.108,94
15/09/2005	301	1.000,00
TOTAL 3º TRIM/2005		276.254,79

III.2 – Livro Razão

CONTA....		CODIGO: 00603	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00		
DATA	HISTORICO		CHAVE	DEBITOS	CREDITOS	SALDO
29/07/2005	vlr ref rec nf 287 pmj		10008.0		-50.167,10	-50.167,10
31/08/2005	vlr ref rec nf 293 pmj		9970.0		-49.266,04	-99.433,14
30/09/2005	recebido nesta data nf 297 pmj		9982.0		-48.300,52	-147.733,66

CONTA....:	PRESTACAO DE SERVICOS DEINFRA	CODIGO: 00604	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00			
DATA	HISTORICO		CHAVE	DEBITOS	CREDITOS		SALDO
29/07/2005	vlr ref rec nf 276 deinfra		9996.0		-30.708,68	/	-30.708,68
29/07/2005	vlr ref rec nf 277 deinfra		9998.0		-38.376,94	/	-69.085,62
29/07/2005	vlr ref rec nf 281 deinfra		10000.0		-30.904,90	/	-99.990,52
29/07/2005	vlr ref rec nf 282 deinfra		10002.0		-38.376,94	/	-138.367,46
29/07/2005	vlr ref rec nf 284 deinfra		10004.0		-37.859,54	/	-176.227,00
29/07/2005	vlr ref rec nf 285 deinfra		10006.0		-38.924,48	/	-215.151,48
29/07/2005	vlr ref rec nf 290 deinfra		10010.0		-26.213,28	/	-241.364,76
29/07/2005	vlr ref rec nf 291 deinfra		10012.0		-36.296,90	/	-277.661,66
30/09/2005	vlr ref recb nf 294 deinfra		9978.0		-43.083,99	/	-320.745,65
30/09/2005	vlr ref recb nf 295 deinfra		9980.0		-29.152,72	/	-349.898,37
30/09/2005	vlr ref recb nf 298 deinfra		9984.0		-30.623,45	/	-380.521,82
30/09/2005	vlr ref recb nf 299 deinfra		9986.0		-43.433,32	/	-423.955,14

CONTA....:	MATERIA APLICADO	CODIGO: 00605	CONTA SUP: 00601	CLASSIFICACAO: 3.1.00			
DATA	HISTORICO		CHAVE	DEBITOS	CREDITOS		SALDO
29/07/2005	rec c/material nf. 287 paj		13416.0		-19.814,90	/	-82.857,62
31/08/2005	rec c/material nf. 293 paj		13417.0		-20.713,96	/	-103.573,58
30/09/2005	rec c/material nf. 297 paj		13418.0		-21.681,48	/	-125.255,06
	Totais dos Debitos, Creditos e Saldo da Conta			0,00	-125.255,06		-125.255,06

Então, somando os valores e subtraindo as parcelas dos 1º e 2º Trimestres/2005, tem-se:

R\$ 553.713,20 (-) R\$ 405.979,54 (+) R\$ 423.955,14 (+) R\$ 125.255,06 (-) R\$ 63.042,72
(=) R\$ 633.901,14 (Receita do 3º trim/2005)

Nesse período, a diferença é da ordem de quase 3 por 1, ou seja, enquanto a soma das notas fiscais atinge pouco mais de R\$ 275 mil, o Livro Razão soma R\$ 633 mil, divergência extremamente significativa.

Resumindo os três primeiros trimestres de 2005 (o 4º trimestre/2005 não sofreu alterações que implicassem no caso aqui analisado):

- | | |
|---------------------------|------------------|
| 1. Soma das notas fiscais | R\$ 936.552,50 |
| 2. Livro Razão | R\$ 1.102.923,40 |
| 3. Diferença (2 – 1) | R\$ 166.370,90 |

Clara, então, a incongruência de valores, sempre ressaltando que, com pequenas divergências, os montantes estão perfilados com a planilha elaborada pela recorrente a qual, como dito antes, é de cunho unilateral e necessita, para validação, de suporte probatório que a justifique.

Pois bem, **embora a recorrente não tenha dedicado ao tema UMA LINHA SEQUER**, é possível inferir que a contribuinte tenha elaborado a planilha com a qual buscou demonstrar o refazimento dos cálculos do IRPJ e da CSLL devidos e, por consequência, o

indébito que entende existir, utilizando o regime de CAIXA (permitido para as empresas optantes pelo Lucro Presumido)⁶.

Nesse ponto, as informações trazidas pelo Livro Razão ganham consistência, porém não só divergem dos montantes apurados pela somatória das notas fiscais como não está registrado em lugar algum do RV tenha sido feita a opção pelo Regime de Caixa e que EXPRESSAMENTE deveria constar na DIPJ.

AO CONTRÁRIO, a OPÇÃO que lá (DIPJ) se insere é pelo REGIME DE COMPETÊNCIA.

Veja-se:

CNEJ 01.967.685/0001-02	DIPJ 2006	Ano-Calendário 2005	Pag. 16
Ficha 53B - Outras Informações			Fl. 35
Discriminação	Ano		
	Imediatamente Anterior	da Declaração	
22.Escrituração: Contábil 23.Regime de Apuração das Receitas: Competência 24.Método de Avaliação de Estoques: Custo Médio			

Certo que na DIPJ original “**pode**” ter constado como opção o regime de caixa, porém, **i**) referida DIPJ não está juntada aos autos, impedindo a confirmação desta possibilidade; e, **ii**) não se admite mudança de regime após a transmissão da declaração, ou seja, se a retificadora prevê regime de competência, a DIPJ original obrigatoriamente tem o mesmo destino.

Mais a mais, as outras duas DIPJ encartadas, no caso, as originais dos AC/2006 e 2007 mostram exatamente o mesmo cenário: Regime de Competência:

⁶ Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido ([Lei nº 9.718, de 1998, art. 13](#)).

(...)

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, **a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa**, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido ([Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º](#)).

CNPJ 01.967.685/0001-02	DIPJ 2007 Ano=Calendário 2006 Pag. 10
Ficha 58B - Outras Informações	
Discriminação	Ano
	Imediatamente Anterior da Declaração

22.Escrituração: Livro-Caixa
 23.Regime de Apuração das Receitas: Competência
 24.Método de Avaliação de Estoques: Custo Médio

CNPJ 01.967.685/0001-02	DIPJ 2008 Ano=Calendário 2007 Pag. 11
Ficha 61B - Outras Informações	
Discriminação	Ano
	Imediatamente Anterior da Declaração

11.Escrituração: Contábil
 12.Regime de Apuração das Receitas: Competência
 13.Método de Avaliação de Estoques: Custo Médio Ponderado

Assim, indubitavelmente as informações e cálculos apresentados padecem da segurança devida que possa cancelar o pleito da recorrente.

Acresça-se que não foi juntado aos autos um contrato sequer das obras executadas pela recorrente, grande parte dela com a Prefeitura de Joinville, sendo lícito prever-se que existam tais instrumentos e que permitiriam se aferir quais os serviços contratados e quais as obrigações e direitos de contratada e contratante, inclusive se a obra era de empreitada total ou não.

Demais disso, apenas para que não fique ao largo, registre-se que o contrato social da recorrente prevendo dentre suas atividades a de prestação de serviços de construção civil, embora importante documentalmente, não é suficiente, *per si*, para comprovar **QUAIS** serviços foram prestados.

Então, ainda que a recorrente tenha trazido vários documentos para compor seu rol probatório, faltou a devida consistência e simetria dos dados por ela apurados quando do refazimento dos cálculos para encontrar o novo valor devido a título de IRPJ e de CSLL do AC/2005 quando em confronto com a escrituração e notas fiscais dos serviços prestados e, desse modo, seu pleito se fragiliza e não pode ser provido.

Nesse cenário, não se olvide, só se permite compensação de débitos com a utilização de créditos dotados de liquidez e certeza (art. 170, do CTN):

*Art. 170. 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 pública.** ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))*

E valores incomprovados **não possuem** estes requisitos!

A jurisprudência administrativa é pacífica em torno do tema:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão n.º 103-23579, sessão de 18/09/2008)

Entendimento perfilado com o do STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº 924.550 - SC (2007/0027655-4)

RELATOR : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**
RECORRENTE : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **BERENICE FERREIRA LAMB E OUTROS**
RECORRIDO : **ELECTRO AÇO ALTONA S/A**
ADVOGADA : **DANIELLE PELICOLI SARTORI E OUTROS**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE PROVA DOS RECOLHIMENTOS. INVIABILIDADE.

1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.
2. O pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato.
3. Recurso especial a que se dá provimento.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta (RESP 172.329/SP, 1ª S., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 09/12/2003; AGA 512.437/RJ, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 15/12/2003; AGA 476.561/RJ, 2ª T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 17/11/2003; RESP 250.748/RJ; 6ª T., Min. Fernando Gonçalves, DJ de 23/04/2001). No caso dos autos, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias para o deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão reflete mero inconformismo com os termos da decisão, não restando caracterizado o vício apontado.

2. O pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem indébito (que é o crédito do contribuinte contra o Fisco) não há restituição possível e nem, conseqüentemente, qualquer direito a compensar. A ação judicial, sem essa prova, versaria sobre um direito em tese e redundaria em sentença de caráter normativo ou com natureza de sentença condicional (subordinaria a existência do direito à futura prova da ocorrência de um fato).

No caso dos autos, a demandante não logrou êxito em comprovar o recolhimento efetivo do tributo que pretende compensar. Ausente portanto tal prova, não há como se reconhecer tal direito.

Assim, a decisão de 1º Piso fica solidificada, pelo que voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, **não reconhecendo o direito creditório em litígio e não homologando as compensações intentadas**, mantendo, pois, o quanto decidido no Despacho Decisório e na decisão *a quo*.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone