



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

Processo n° 11060.904237/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1003-000.630 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 11 de abril de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente DB GRAUS ENGENHARIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As receitas decorrentes das atividades de construção civil, especificamente, a instalação e montagem de paredes e forro em gesso acartonado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, como no caso apreciado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido.

VERDADE MATERIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Em homenagem aos princípios da verdade material e do formalismo moderado, no processo administrativo, é possível a apresentação de documentos que esclareçam os fatos após o manejo da impugnação, flexibilizando os efeitos da preclusão previstos no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

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 valor de R\$ 159,04 a título de pagamento a maior de IRPJ, referente ao 1º trimestre do ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão de 0352.522, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BSB, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que passo a transcrever, com a devida complementação adiante:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório de fls. 6/8, em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n° 25315.07451.270706.1.7.042785, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ.

Por despacho decisório, não foi reconhecido direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que os pagamentos informados foram integralmente utilizados para quitação de débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que tendo optado pela apuração do imposto pela sistemática do lucro presumido, teria cometido erro ao efetuar o recolhimento, relativo ao ano-calendário de 2003, pelo percentual de 32%, da receita bruta a ser considerada na determinação da base de cálculo do IRPJ, quando o correto seria aplicar o percentual de 8%.

Alega que à época informou na DIPJ e na DCTF do período os valores recolhidos indevidamente. Ciente do equívoco providenciou as devidas retificações das declarações a fim de regularizar tal situação.

A fim de provar sua condição de beneficiária da aplicação do percentual de 8% para a apuração da base de cálculo do IRPJ no regime de lucro presumido, junta cópia das DIPJ e DCTF retificadoras. Em 29 de maio de 2013, a 4ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e prolatou o Acórdão n° 0352.521, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

DCOMP. CRÉDITO. INDEFERIMENTO.

Pendente, nos autos, a comprovação do crédito indicado na declaração de compensação formalizada, impõe-se o seu indeferimento.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário requerendo a reforma da decisão e, alegou, em síntese, que:

A apresentação de documentos elucidativos ao direito creditório com maior ênfase não foram feitos pelo contribuinte, única e exclusivamente pelo desconhecimento de sua necessidade, contudo, vem através deste recurso voluntário, **contrapor os fatos e razões trazidas a seu conhecimento através da decisão supra mencionada**, fazendo a juntada de documentos que podem esclarecer a real atividade desenvolvida pelo contribuinte, bem como a existência efetiva do crédito.

O contribuinte desenvolve atividades na área de construção civil, especificamente, com a instalação e montagem de paredes e forro em gesso acartonado, fornecendo sempre nesta atividade os materiais necessários a montagem destas partes.

Para tanto, emite notas fiscais de venda conjunta, onde há a inclusão do bem vendido bem como do valor do serviço prestado para a montagem deste bem. Para comprovar a aplicação dos materiais às obras, e também para fazer prova ao transporte de mercadorias, que vão da sede do contribuinte até o local da obra, emite notas fiscais de remessa de mercadorias para a obra.

Então, para fazer prova a: (a) atividade desenvolvida pela empresa; (b) crédito originado em função da aplicação do % incorreto; (c) compensações efetuadas; anexa-se a este recurso voluntário, a seguinte documentação:

- Relação de notas fiscais emitidas e correspondentes notas fiscais, referente 1º trimestre de 2003, período em que foi gerado o crédito;
- Demonstrativo da base de cálculo do IRPJ do 1º trimestre de 2003, onde demonstra o valor do crédito.
- Contrato Social.

III – A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

Compulsando os autos, verifico que o recurso voluntário é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade previstos nas normas de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciá-lo.

PRELIMINARMENTE

Em suas razões recursais, a Recorrente, traz a alegação de preliminar que se confunde com o mérito da questão, por referir-se à juntada de novos documentos necessários para elucidar qual o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, no caso de contribuinte que desenvolve atividades na área da construção civil com o concomitante fornecimento de materiais.

Entendo, que não se trata de matéria preliminar, mas sim, do próprio mérito, o qual passa-se à análise.

NO MÉRITO

Como já relatado, não houve a homologação da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 25315.07451.270706.1.7.04278, por intermédio da qual a Recorrente pretende compensar débitos de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ.

De acordo com o constante nos autos, o crédito compensado decorreria do fato de a Recorrente, tendo optado pela apuração do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, haver cometido erro ao efetuar o recolhimento, relativo ao ano-calendário de 2002, pelo percentual de 32%, da receita bruta a ser considerada na determinação da base de cálculo do IRPJ, quando o correto seria aplicar o percentual de 8%.

Isso, sob a alegação de a receita auferida pela Recorrente se referir à atividade de construção civil com fornecimento de material, conforme disposições do art. 15 da Lei nº 9.249/95¹.

¹ 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 no 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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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;

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

O citado art. 15 foi interpretado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997 esclarecendo que, para a determinação da base de cálculo do IRPJ mensal, a construção por empreitada com emprego de qualquer quantidade de materiais se sujeitaria ao percentual de 8% (oito por cento), enquanto incidiria o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita das atividades de construção em se tratando de empreitada unicamente de mão-de-obra.

De fato, a partir de 01.01.1999 a pessoa jurídica que se dedica à execução de obras da construção civil a contratação por empreitada pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 15 e art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 14 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998).

O entendimento constante no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, sobre o quantitativo de material condicionante a utilização do coeficiente presumido mais benéfico vigorou até a edição da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que definiu como:

"construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra".

Assim, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas de construção por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

E como no caso sob exame, trata-se do ano-calendário de 2002, aplica-se, portanto, a norma que exige o fornecimento da quantidade total do material utilizado na empreitada, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ.

A questão que se põe, portanto, é saber se as provas documentais apresentadas pela Recorrente são (ou não) suficientes para comprovar que as receitas tributadas no trimestre em questão se referem os serviços de construção civil prestados com o fornecimento de material.

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Quando da interposição da manifestação de inconformidade, a fim de provar sua condição de beneficiária da aplicação do percentual de 8% para a apuração da base de cálculo do IRPJ no regime de lucro presumido, juntou cópia das DIPJ e DCTF retificadoras.

A DRJ entendeu que a documentação juntada à impugnação, embora relevante, mostra-se insuficiente à adequada instrução probatória dos autos, restando assim prejudicada a comprovação do alegado direito creditório.

Por outro lado, ciente da necessidade de comprovação em questão, no momento da apresentação do recurso voluntário, a Recorrente juntou aos autos a relação de notas fiscais emitidas e as correspondentes notas fiscais, referente ao 1º trimestre de 2003 (período em foi gerado o crédito).

Tais notas fiscais, de acordo com a Recorrente, comprovam que as atividades por ela desenvolvidas na área de construção civil (especificamente, com a instalação e montagem de paredes e forro em gesso acartonado, fornecendo sempre em conjunto os materiais necessários para a prestação do serviço em questão), cumprem os requisitos, especificados na legislação de regência, como necessários para aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ.

A Recorrente anexou, ainda, aos autos o demonstrativo da base de cálculo do IRPJ do 1º trimestre de 2003, onde demonstrou o valor do crédito e o contrato social.

Pois bem, feita a análise da documentação acostada aos autos, na opinião deste julgador, as notas fiscais e os documentos contábeis juntados pela Recorrente são elementos suficientes a demonstrar, de forma inequívoca, se tratar de serviços prestados com fornecimento de material, para a satisfatória comprovação de que as referidas receitas estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% para a determinação do Lucro Presumido do período em discussão.

De fato, com a apreciação das referidas notas fiscais, verificou-se, em quase sua totalidade, que do valor cobrado, estão segregados as parcelas referentes à mão de obra (instalação e montagem de paredes e forro em gesso acartonado) e atinente aos materiais utilizados na obra e nela incorporados.

Ora, claro está que a atividade desenvolvida pela Recorrente, ou seja, sua prestação de serviço se enquadra ao conceito estabelecido pela legislação para usufruir do benefício da redução do percentual da alíquota, vez que ela **mesma fornece e aplica todos os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratado** e os mesmos são incorporados à obra através de serviço prestado pela própria Recorrente.

Por outro lado, entendo que a documentação juntada aos autos em sede de Recurso Voluntário, quando imprescindível para solução da lide e à formação da livre convicção do julgador, pode e deve ser apreciada, considerando que o processo administrativo rege-se pelo princípio da verdade material, que tem por finalidade a busca da realidade dos fatos.

A jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que a verdade material sobrepõe-se ao formalismo estrito, com a flexibilização do art. 16, do Decreto 70-235/72². Leve-se levar em conta, ainda, a Lei 9.784/99³ a qual determina que a administração

² Art. 16. A impugnação mencionará:
[...]

pública obedecerá, entre outros, aos princípios da ampla defesa e do contraditório (*caput* do artigo 2º), e que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, somente podendo ser recusadas as provas quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias (artigo 38).

Como dito, que se verifica e que a 1ª e a 3ª turmas da CSRF têm proferido inúmeras decisões que reconhecem a possibilidade de apresentação de provas documentais após o manejo da impugnação, flexibilizando os efeitos da preclusão previstos no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

A exemplo cita-se o Acórdão 9303-007.855 (sessão de 22 de janeiro de 2019):

A decisão mencionada, restou assim ementada:

Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/05/2004

PROVAS. VERDADE MATERIAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.

Do acórdão em questão, pinça-se trecho que aplica-se como luva ao caso ora julgado:

No caso dos presentes autos, tendo em vista que os documentos trazidos aos autos pela Contribuinte comprovaram a liquidez e certeza de parte do crédito tributário declarado na DCOMP, e têm valor fiscal notas fiscais e livro razão entende-se pela possibilidade de aceitação, já que não demandam novas discussões no âmbito do recurso voluntário, apenas complementando o que já fora trazido em sede de manifestação de inconformidade.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

³ Essa lei disciplina o processo administrativo em âmbito federal, e, nos termos de seu artigo 69, deve ser aplicada subsidiariamente às legislações específicas.

pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação quando concretizadas quaisquer das situações previstas no § 4º, o que ocorre nos presentes autos.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa. Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Em síntese, concluiu a 3ª Turma da CSRF que é possível a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente ao julgamento em primeira instância, ainda mais quando esses comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado e não abrem discussão de nova matéria.

Destarte, em homenagem a tais princípios da, verdade material e do formalismo moderado, objetivando uma correta e adequada decisão no contencioso administrativo fiscal, que o julgador deve se utilizar de todos os meios de provas disponíveis ou colocadas à disposição, não deixando de recebê-las em razão de não terem sido apresentadas no momento da instrução do processo

Assim, a documentação apresentada pela Recorrente deve ser aceita e, na realidade, comprova que suas atividades enquadram-se como aptas a estarem submetidas ao coeficiente de 8% (oito por cento) e não ao de 32% (trinta e dois por cento), para o cômputo da base de base de cálculo do IRPJ e demonstram também a liquidez e certeza de seu direito creditório conforme exigência do art. 170 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, a documentação apresentada em sede recursal deve ser considerada, aplicando-se, portanto, a norma que exige o fornecimento da quantidade total do material utilizado na empreitada, para a aplicação do percentual favorecido na determinação da base de cálculo do IRPJ, conforme planilha de cálculo a seguir descrita:

Ano Calendário de 2003	DIPJ Valor R\$	Decisão 2ª Instância Valor R\$
1º Trimestre		
Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	112.064,07	116.481,79
Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	4.417,72	
Resultado da Aplicação dos Percentuais	10.378,80	9.318,54
IRPJ Apurado Com Base no Lucro Presumido		
Alíquota de 15%	1.556,82	1.397,78
(-) IRRF	(50,11)	(50,11)
IRPJ a Pagar	1.506,71	1.347,67
DCTF		
IRPJ a Pagar	1.506,71	
IRPJ Pago a Maior		159,04
Pedido no Per/Dcomp		1.118,13

Assim, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer o valor de R\$159,04 a título de pagamento a maior de IRPJ referente ao 1º trimestre do ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça