



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

Processo nº 13708.001334/99-16
Recurso nº 163.881 - Voluntário
Acórdão nº 1801-00.066- -- 1ª Turma Especial
Sessão de 24 de agosto de 2009
Matéria IRPJ - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO
Recorrente ANTOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA
Recorrida 5A TURMA- DRJ NO RIO DE JANEIRO I

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: GRÁFICAS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL.

As empresas que realizam atividades de gráficas quando utilizam insumos próprios para a prestação dos serviços, sob encomenda ou não, devem calcular o lucro presumido mediante a aplicação de 8% sobre o faturamento, como se exercessem atividade industrial.

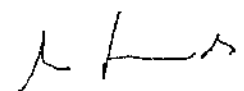
RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. IRPJ CALCULADO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO APURADO EM BASES SUPERIORES AO DEVIDO.

Faz jus à restituição/compensação da diferença de IRPJ recolhido, a empresa que, equivocadamente, apurou o lucro presumido com base em percentual superior àquele que poderia ter utilizado, desde que não decaído o seu direito.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencido o conselheiro Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado), que negava provimento.


ANA DE BARROS FERNANDES – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 15 MAR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcos Antônio Pires (Suplente Convocado), Cheryl Berno, Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado), Rogério Garcia Peres, Marcos Vinícius Barros Ottoni (Vice-Presidente) e Ana de Barros Fernandes (Presidente).

Relatório

A empresa em epígrafe solicitou compensação de impostos recolhidos a maior, segundo seu entendimento, a título de IRPJ, porque, na qualidade de empresa que desenvolve atividades de gráfica deveria ter procedido à apuração do imposto com incidência da alíquota sobre 8% do lucro e não 32% como vinha fazendo ao longo dos períodos.

Os pedidos de compensação, transformados em declarações de compensação – Dcomp, constam às fls. 01, 02, 20, 32, 63, 69, 71, 73, 75, 78, 80, 82 e 95 e referem-se a créditos de IRPJ relativos a recolhimentos efetuados nos anos-base de 1996, 1997 e 1998, no valor total de R\$119.036,83.

No Parecer Conclusivo nº 115/04 a autoridade fiscal considerou que por absoluta ausência de provas, os valores a serem computados como devidos foram os informados nas DIPJ/97 e 98 originais, relativas aos anos de 1996 e 1997, cujo percentual do lucro incidente sobre a receita bruta foi de 32%, e, em relação ao ano de 1998, considerou os valores devidos de impostos declarados em DCTF, cujo cálculo foi feito considerando também o percentual de 32%, valores esses divergentes dos declarados na DIPJ/99 (computado a 8%).

Do confronto entre os valores que considerou devidos a título de IRPJ para os anos acima mencionados e os recolhimentos efetivamente realizados pela contribuinte, e declarados em DCTF, restou apurado um crédito a favor da contribuinte no valor de R\$309,20, sendo homologada a compensação pleiteada até esse limite.

Às fls. 185 foi emitido o despacho homologando a compensação parcialmente, no valor retro citado e determinado o prosseguimento da cobrança dos débitos não compensados e confessados nas Dcomp entregues pela contribuinte.

Inconformada a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 202 a 209, alegando, em síntese, que presta serviços gráficos com a utilização de material próprio o que lhe concede o direito de apurar o lucro, presumido, pela aplicação do percentual de 8% sobre o faturamento.

Instrui a manifestação com cópias de decisões em consultas realizadas por gráficas e cópia do protocolo do processo administrativo fiscal nº 13708.000790/99-30, cujo objeto é a retificação de DCTF.

A Quinta Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I decidiu transformar o julgamento em diligência, preliminarmente, a fim que se verificasse, *in loco*, se a empresa deveria utilizar-se do percentual de 8% ou 32% para apuração do lucro presumido, em vista de suas atividades gráficas, e do disposto no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 18/00, que trata da matéria – fls. 281.

Às fls. 529, a autoridade fiscal designada ao cumprimento da diligência concluiu que:

“Em atendimento ao Termo de Diligência/Solicitação de Documentos de fls. 284 o diligenciado apresentou a

documentação solicitada que, após análise, verificamos que o mesmo, em sua atividade econômica, presta serviços gráficos com o fornecimento de material: papel, tinta, cola, chapas, além de outros materiais que são consumidos no processo de impressão."

Cientificado do resultado da diligência, a contribuinte não apresentou aditamento à manifestação de inconformidade.

A Quinta Turma de Julgamento, então, prolatou o Acórdão nº 12-15.872/07, fls. 538 a 544, mantendo o despacho de não homologação das compensações pleiteadas, fundamentando o voto condutor do julgado no Parecer nº 37/2000 e no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 18/00, cujos trechos transcrevo, por oportuno:

Acrescenta a decisão de primeira instância que para que se efetive a compensação entre débitos e créditos tributários, esses devem ser líquidos e certos, o que não restou comprovado pela contribuinte, visto não ter trazido aos autos qualquer comprovação do que alega, ou seja, que exerce a atividade gráfica não na forma prestação de serviços, com fornecimento de material e que faz jus ao percentual de 8%, inerente ao comércio ou à indústria, conforme atos interpretativos citados.

A empresa apresenta, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 548 a 551, pelos seguintes motivos, em apertada síntese:

*I. A atividade gráfica pode configurar-se como indústria, comercial ou de prestação de serviços, considerando-se como prestação de serviços às operações realizadas por encomenda, nos termos do Art. 5º, V, cc o Art. 7º, II do Decreto nº 2.637 de 1998 (Regulamento do IPI), ou seja, nas atividades de preparo do produto por **ENCOMENDA DIRETA DO USUÁRIO**, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, concentrando-se como:*

Oficina – o estabelecimento que empregar no máximo, cinco operários e caso utilize força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts.

a.1 – No caso da recorrente sempre utilizou acima de cinco operários como se vê pelas RAIS (1996, 1997, 1998)

Dispõe de potência superior a cinco quilowatts conforme certificado das respectivas máquinas.

Trabalho preponderante o que contribuir no preparo do produto, para de seu valor a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento

[..]

Prossegue citando exemplos de atividades similares – *ex vi*, alfaiataria, fabricação de embalagens com logotipos, gráficas que fazem talonários fiscais e duplicatas para clientes determinados – que, quando prestam serviços para uso exclusivo de encomendantes, devem se utilizar do percentual de 32%, porém, se a atividade é exercida para comercialização, não pode ser aplicado o percentual de 8%, mas sim de 32%.

Cita como comprovação as Notas Fiscais examinadas em diligência que demonstram que a empresa não executa serviços para uso exclusivo de encomendantes, como estabelece a lei, para que seja desfigurada ser a sua atividade comercial ou industrial.

Esclarece que a atividade principal da empresa é a produção de capas de livros e suplementos para editoras e não consumidores finais, como exige a lei, para ser considerada prestadora de serviços. Esse material é produzido industrialmente em larga quantidade, ao nº de 5.000, por exemplo, e é colocado à disposição das editoras que complementam e enviam às livrarias para venda do produto final.

Requer que as compensações sejam homologadas, fazendo jus à utilização do percentual de 8% por exercer atividade industrial de gráfica e haver recolhido os impostos de renda a maior considerando, indevidamente, o valor de 32%, sobre o faturamento, para apurar o lucro presumido.

Instrui o Recurso Voluntário com cópias: de um certificado de qualidade de uma máquina, escrito em língua estrangeira, cuja a potência original grafada está riscada e escrito 19,8 kVA; de um Termo de Garantia datado com validade até 1990, fornecido em favor de "Afinal Gráficos e Editores Ltda"; das RAIS relativas a 1995, 1997 e 1998.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.



Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

A matéria em debate centraliza-se na questão da empresa exercer atividades gráficas e em seu pleito de migrar do percentual do lucro presumido de 32% da receita bruta, inerente às empresas que prestam serviços, para o percentual de 8%, aplicável àquelas que são consideradas industriais ou comerciais.

A questão é deveras polêmica e a Secretaria da Receita Federal do Brasil já se posicionou sobre o assunto das seguintes formas, historicamente, por intermédio de Atos Declaratórios da Coordenação do Sistema de Tributação – Cosit:

Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 18, de 27 de setembro de 2000

I. A atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1998.

II. A alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.

III. Os percentuais constantes do anexo I da IN SRF/STN/SFC nº 04, de 1997, com a alteração introduzida pela IN SRF nº 28, de 1999, aplicáveis à atividade gráfica serão de 9,45%, na hipótese de prestação de serviços sem fornecimento de material, e de 5,85% nas demais hipóteses.

Este Ato foi revogado pelo:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007

Art. 1º Para fins da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante.

Art. 2º Fica revogado o ADN nº 18, de 27 de setembro de 2000.

E, por sua vez, recentemente revogado pelo que segue:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008

A

Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto. ---

Art. 2º Fica revogado o ADI RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007.

O artigo 4º do Decreto acima mencionado – Regulamento do IPI – assim estabelece:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Da análise dos atos retrotranscritos, depreendo que a tributação do IRPJ e CSLL nas empresa que exercem atividades dessa natureza sempre suscitou dúvidas a serem dirimidas.

Entendo que o espírito da legislação complementar é buscar a justiça fiscal e não onerar em demasia aquelas empresas que podem se beneficiar do percentual mais benéfico, pois se assim não fosse já teria a RFB enquadrado todas as empresas gráficas em determinado percentual.

Assim, neste voto considero os atos editados, ressaltando a sua natureza interpretativa, e esposo a tese que as gráficas que prestam os serviços por encomenda sujeitas à apuração do lucro pela aplicação do percentual de 32%, e aqui considero *por encomenda* o que o Ato Interpretativo nº 20/07 tão bem colocou, ou seja, "...considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante".

Parece lógico que se a empresa não é onerada com a aquisição de insumos para produzir o material que comercializa, ou industrializa, trata-se de mera prestação de serviços, portanto aplicável o percentual de 32%. O *encomendante* fornece o material e a empresa apenas presta o serviço gráfico.

Mas, no caso de adquirir seus próprios insumos, e por isso tem mais custos, o material que produzirá para terceiros, por encomenda (a pedido de terceiro) ou não (fabricação própria para comercializar), consistirá em etapa de industrialização ou produto a comercializar e, nessa linha de raciocínio, aplicável o percentual de 8% para apuração do lucro resumido.

Entendo, pois, que o raciocínio jurídico fiscal se baseia na preponderância, portanto, dos custos incorridos pela gráfica, em relação àquele que encomenda o trabalho de impressão, para aplicar-se o percentual mais adequado.

Corroboram o entendimento acima as decisões formuladas em consultas às Superintendências da Receita Federal trazidas pela contribuinte às fls. 216 a 220.

Nesse sentido, ainda, entendo que veio a publicação do Ato nº 26/08, ampliando, a meu ver, o extrato para que as gráficas, em geral, sejam consideradas atividades de industrialização, e, inclusive, contribuintes do IPI. E tratando-se de atividade industrial, o percentual a ser aplicado é o de 8%.

A autoridade diligente, às fls. 529, emitiu parecer de haver constatado, *in loco*, que a empresa em foco adquire o seu próprio material para exercer a atividade gráfica, tais como papel, tinta, cola, chapas além de outros utilizáveis no processo de impressão, mantendo, inclusive, registro dessas matérias primas no Livro de Inventário.

Não acato as argumentações constantes do processo de que a empresa apenas por haver *optado* anteriormente pela tributação efetuada sobre percentual mais elevado, ao entregar as declarações ao fisco, cuja natureza primordial é informativa, ainda, que concomitantemente constitua confissão, no caso da DCTF, não possa retificá-las ou reconhecer que errou, e fique sem a opção de consertar o erro, se ocorrido, antes de qualquer procedimento de ofício. Ao solicitar a restituição dos valores que veio a concluir foram recolhidos a maior, a empresa está a solicitar as referidas retificações junto ao fisco, que deverá proceder aos ajustes.

Uma vez não decaído o direito de pleitear a restituição do indébito tributário, constatado o recolhimento a maior, as exigências formais dos sistemas de controle da administração tributária não podem ser empecilho para que se evite o locupletamento do erário.

Por derradeiro, fundamento esse voto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que prestigia o princípio tributário *in dubio pro contribuinte*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:



[...]

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

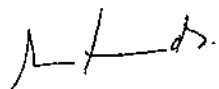
[...]

Desta forma, entendo que a empresa faz jus à aplicação do percentual de 8% para calcular o lucro presumido, base de cálculo para a apuração do IRPJ e CSLL.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de homologar as compensações declaradas pela empresa, constantes desses autos, no limite dos valores recolhidos a maior, a serem apurados por autoridade fiscal designada a esse fim, devendo ser considerado compensável a diferença entre os valores efetivamente recolhidos a título de IRPJ e CSLL (calculados sobre o lucro presumido apurado ao percentual de 32% do faturamento) e o valor devido de IRPJ e CSLL, a serem calculados sobre o lucro presumido apurado ao percentual de 8% do faturamento da empresa, tudo relativo aos anos-calendários de 1996, 1997 e 1998.

A autoridade fiscal deverá intimar a contribuinte a proceder os ajustes necessários nos registros contábeis conforme ora decidido e nos valores apurados.



ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora