



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10860.000349/2005-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.976 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** PAVI DO BRASIL PRÉ-FABRICAÇÃO, TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**INDÉBITO TRIBUTÁRIO. 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.

**SALDO NEGATIVO DE CSLL. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.**

No caso da CSLL, somente o saldo negativo, apurado no encerramento do período de apuração, é passível de restituição/compensação com outros tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da legislação aplicável

A restituição/compensação de saldo negativo da CSLL condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação da contribuição retida na fonte levada à dedução, por meio dos informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, o oferecimento das respectivas receitas à tributação, além da disponibilidade dos montantes envolvidos.

**CSLL, PIS E COFINS. RETENÇÃO NA FONTE POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.**

Os valores da Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL, retidos por pessoas jurídicas de direito privado, nos moldes do art. 30, da Lei n.º 10.833, de 2.003, têm natureza de antecipação do montante devido ao final do respectivo período de apuração.

Para o PIS e COFINS, no ano-calendário de 2004, tais retenções somente poderiam ser aproveitadas como dedução desde que limitadas aos montantes das contribuições apuradas no próprio período de apuração.

A norma jurídica que deu novo tratamento à restituição e à compensação dos valores retidos da Contribuição ao PIS e à COFINS, não se aplica a fatos geradores pretéritos, a teor do artigo 105, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## **Relatório**

### **Da Declaração de Compensação**

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de fl. 01, apresentada em formulário em 26 de janeiro de 2005, por meio da qual a interessada pleiteia o reconhecimento de direito creditório com origem em retenções na fonte da Contribuição ao PIS, Cofins e CSLL, na importância de R\$ 113.213,65, para a compensação dos débitos declarados, relativos à Cofins, do ano-calendário de 2003.

### **Do Despacho Decisório**

A autoridade fiscal indeferiu o pleito da contribuinte, nos termos do Despacho Decisório de fls. 75/76, que se transcreve:

#### **“Relatório**

Trata-se de declaração de compensação de fl. 01, protocolizada em 26/01/2005 e acompanhada dos documentos de fls. 02/17, por meio da qual a interessada solicita a compensação de valores retidos na fonte referentes ao PIS, à Cofins e

à CSLL, durante o ano-calendário de 2004, com débitos de Cofins de vários períodos de apuração.

Como instrução processual, foram trazidos aos autos os documentos de folhas 67 a 74, extraídos dos sistemas internos desta RFB.

### **Fundamentação Legal**

(...)

O artigo 30, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dispõe o seguinte:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória n.º 232, 2004)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edifícios.

§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

Consoante o disposto no artigo 36 dessa mesma lei, os valores retidos na forma do artigo 30 acima transcrito “*serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições*”.

Há que observar que a Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004, a qual dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços, determinou em seu art. 7º o tratamento a ser dado aos valores retidos na fonte das contribuições (CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep):

#### Tratamento dos Valores Retidos

**Art. 7º** Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

Diante do exposto, pode-se concluir que o valor correspondente à retenção de que ora se trata será considerado como “antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições”, podendo esse valor ser deduzido, pelo contribuinte (prestador de serviço) beneficiário do pagamento, das contribuições devidas da mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês de retenção. No caso em tela, portanto, os valores de CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep retidos pelo tomador dos serviços poderiam ser descontados do apurado, pelo prestador dos serviços, a título dessas mesmas contribuições, no encerramento dos respectivos períodos de apuração ou de períodos de apuração subsequentes.

No que diz respeito à possibilidade de a interessada realizar a compensação pretendida, vejamos o disposto no caput do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifou-se):

**Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

Em aditamento, a Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004, a qual disciplinava a restituição, o ressarcimento e a compensação, à época dos fatos, determinava em seu artigo 26 (ora artigo 34 da IN RFB n.º 900, de 2008), caput:

**Art. 26.** O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuições administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.(grifei)

Depreende-se daí, com meridiana clareza, que somente poderá ser utilizada para compensação o crédito que for passível de restituição ou ressarcimento, como por exemplo, o caso de pagamento indevido ou em valor maior que o devido, na forma disposta no artigo 2º, inciso I, dessa mesma IN SRF n.º 460, de 2004, abaixo transcrito (artigo 2º, I, da atual IN RFB n.º 900/2008):

**Art. 2º** Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:

I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

No caso em tela, não se configura o pagamento indevido ou a maior, pois os montantes retidos eram devidos, uma vez que os pagamentos recebidos pela interessada estavam sujeitos à retenção na fonte. Assim sendo, não há que se falar em compensação de valores retidos na fonte, com outros tributos, visto não serem esses valores passíveis de restituição.

**Decisão**

Por todo o exposto, no uso da competência conferida pelo artigo 280, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 4 de março de 2009; decido NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas à fl. 01.”

### **Da Manifestação De Inconformidade**

3. Cientificada do Despacho Decisório por meio do AR de fl. 79, em 6 de janeiro de 2010, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade em 03 de fevereiro de 2010, fls. 80/88, com as alegações que se seguem.

3.1 Diz que, no ano-calendário de 2004, apurou créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, derivados de bens e serviços utilizados como insumos, despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, despesas financeiras e de contraprestação de arrendamento mercantil, depreciação de bens do ativo imobilizado e crédito presumido relativo a estoque de abertura, sem que tal fato implicasse no dever de pagar ambas as contribuições.

3.2. Por outro lado, no mesmo período de apuração não havia CSLL a recolher, em vista de prejuízo operacional, suspendendo o pagamento da contribuição, conforme consta em sua declaração de rendimentos.

3.3. Desde janeiro de 2004, em virtude da norma jurídica prevista no artigo 30, da Lei n.º 10.833, de 2003, passou a ter a obrigação legal de efetuar a retenção do PIS, COFINS e CSLL, incidente sobre serviços profissionais prestados por outras empresas, conforme notas fiscais que anexa (documentos 08 a 103).

3.4. Dessa forma, por ter antecipado o pagamento das contribuições, sem que houvesse o dever legal de recolhê-los, todos os valores retidos passaram a ter a natureza de pagamento a maior. Em suas palavras:

“Sim, porque não fora possível a sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração. Por força disso, a Impugnante ingressou com o competente pedido de compensação para que fossem pagos os débitos da COFINS, nos períodos de apuração de agosto de 2003, outubro a dezembro de 2003, conforme indicado no item 3 da declaração de compensação (doc. 104), com os créditos derivados dos valores retidos.”

3.5. Afirma que no caso do PIS e da COFINS, o fato gerador seria o faturamento mensal da empresa, entendido como o total das receitas auferidas, que também quantificam a base de cálculo de tais contribuições.

3.6. Argumenta que se encontra sujeita ao regime da não-cumulatividade, de forma que o montante da exigência tributária está estruturada na possibilidade de serem descontados de sua base de cálculo os valores relativos a certas operações de entrada de bens, encargos, custos e despesas. E que na apuração da base de cálculo não-cumulativa, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,60% no caso da COFINS, sobre os créditos determinados.

3.7. Assim, no ano-calendário de 2004, não teve valores a recolher, já que os créditos apurados ultrapassaram as contribuições incidentes sobre as receitas

havidas no período, motivo pelo qual os valores retidos na fonte tornaram-se pagamentos a maior, ensejando seu direito à compensação.

3.8. No caso da CSLL, apurou prejuízo fiscal, ficando dispensada do pagamento dessa contribuição. No entanto, houve antecipações de pagamentos, mediante as retenções ocorridas. E continua:

“Os pagamentos a maior encontram-se comprovados na retenção feita nas notas fiscais acostadas. Já a ausência de causa jurídica decorre da inexistência de valor devido da Contribuição para o PIS e da COFINS no período informado pela impugnante na DACON e na inexistência de acréscimo patrimonial, após levantamento dos balancetes nos meses do ano-calendário de 2004.

O direito à devolução ou repetição do indébito tributário encontra fundamento sólido no princípio que veda o locupletamento sem causa.

Com efeito, indubitável a restituição dos valores pagos indevidamente.

Tanto nas hipóteses dos créditos levantados pela Impugnante terem sido compensados com as receitas apuradas nos meses, implicando no não-recolhimento da contribuição para o PIS e da COFINS, quanto na ausência de lucro tributável levantado pelos balancetes mensais a ensejar a base de cálculo da CSLL, buscou-se comprovar que o sistema de retenções dos tributos em questão, tal como previsto no art. 30, da Lei n.º 10.833/2003, no caso da Impugnante, ensejou em pagamento a maior. Não são válidas as incidências dos tributos no período objeto de cobrança por parte do Fisco, porque as compensações encontram-se devidamente legitimadas no pedido de compensação.”

3.9. Aduz que não há nenhum sentido no argumento de que as retenções são meras antecipações do que for devido pela contribuinte, pois as retenções efetuadas caracterizam pagamentos a maior e, portando, indevidos.

3.10. Afirma que o artigo 5º, § 3º, da Lei n.º 11.727, de 2008, dispõe que *“A partir da publicação da Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.”*

3.11. Recorre ainda ao Decreto n.º 6.662, de 25 de novembro de 2008, o qual regulamenta o artigo 5º, da Lei n.º 11.727, de 2008, o qual, segundo ela, trata-se de norma interpretativa e mais benéfica em relação ao regime jurídico de tributos recolhidos a maior. E acrescenta que embora tal artigo 5º inove o ordenamento jurídico, explicita de forma clara que os valores retidos na fonte, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições, são montantes pagos a maior, passíveis de restituição ou compensação.

3.12. Portanto, é perfeitamente possível que o artigo 5º, da Lei n.º 11.727, de 2008, retroaja os seus efeitos, para alcançar as compensações realizadas, de modo a legitimá-las.

## **Do Acórdão de Manifestação de Inconformidade**

A 4ª Turma da DRJ/CPS por meio do Acórdão de Impugnação n.º **05-28.891**, julgou a Manifestação de Inconformidade **Improcedente**, conforme a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**INDÉBITO TRIBUTÁRIO. 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.

**SALDO NEGATIVO DE CSLL. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.**

No caso da CSLL, somente o saldo negativo, apurado no encerramento do período de apuração, é passível de restituição/compensação com outros tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da legislação aplicável

A restituição/compensação de saldo negativo da CSLL condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação da contribuição retida na fonte levada à dedução, por meio dos informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

Não é admitida como prova de retenção da contribuição a juntada de notas fiscais. Para o interessado constituir prova a seu favor, não basta carrear aos autos elementos por ele mesmo elaborados; deverá ratificá-los por outros meios probatórios cuja produção não decorra exclusivamente de seu próprio ato de vontade.

Da mesma forma, a apresentação do Livro Diário, desacompanhado do Livro Razão, mostra-se insuficiente para a comprovação pretendida.

**CSLL, PIS E COFINS. RETENÇÃO NA FONTE POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.**

Os valores da Contribuição ao PIS, Cofins e CSLL, retidos por pessoas jurídicas de direito privado, nos moldes do art. 30, da Lei n.º 10.833, de 2.003, têm natureza de antecipação do montante devido ao final do respectivo período de apuração.

Para o PIS e Cofins, no ano-calendário de 2004, tais retenções somente poderiam ser aproveitadas como dedução desde que limitadas aos montantes das contribuições apuradas no próprio período de apuração.

A norma jurídica que deu novo tratamento à restituição e à compensação dos valores retidos da Contribuição ao PIS e à Cofins, não se aplica a fatos geradores pretéritos, a teor do artigo 144, do Código Tributário Nacional.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. A contribuinte pleiteia o reconhecimento de direito creditório com origem em retenções da Contribuição ao PIS, Cofins e CSLL, incidentes sobre rendimentos/pagamentos recebidos de outras pessoas jurídicas de direito privado, ocorridas durante o ano-calendário de 2004, para a compensação dos débitos declarados na Declaração de Compensação de fl. 01, especificamente Cofins dos meses de agosto, outubro a dezembro, do ano-calendário de 2003.
2. O direito creditório pleiteado tem por fundamento valores retidos na forma do artigo 30, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
3. Desde 1º de fevereiro de 2004, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços profissionais, serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, bem assim os serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep:
4. Destaque-se que, conforme já enfatizado no Despacho Decisório, o artigo 36, da lei n.º 10.833, de 2003, estabelece uma forma de antecipação dos valores devidos ao final dos respectivos períodos de apuração.
5. Acrescente-se que o valor a ser compensado, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor da fatura, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas, nos termos da legislação aplicável.
6. Dessa forma, no encerramento de cada período de apuração, os valores retidos podem ser deduzidos no cálculo da contribuição devida, desde que os respectivos rendimentos tenham sido oferecidos à tributação.
7. No caso específico da Contribuição ao PIS, as importâncias correspondentes devem ser informadas na Linha 38, Ficha 21, da Declaração de Rendimentos; já para a Cofins, na Linha 36, Ficha 25, da DIPJ; e na CSLL, declaradas na Linha 08, Ficha 16.
8. Destaque-se ainda a diferença existente entre a CSLL-Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e as outras duas contribuições (PIS e Cofins), pois enquanto nesta duas últimas, o valor a ser deduzido encontra-se limitado à importância apurada em cada período de apuração (mensal), no caso da CSLL há um tratamento tributário diferenciado.
9. Tal diferença decorre do próprio fato gerador e da sistemática de apuração de cada contribuição, pois enquanto na Contribuição ao PIS e Cofins, a base de cálculo refere-se ao faturamento/receita bruta, na CSLL, a qual tem por base de cálculo o lucro líquido ajustado, permite-se, na apuração pelo Lucro Real Anual, a utilização de tais quantias para a liquidação das estimativas mensais,

bem como no encerramento do ano-calendário, podendo gerar saldos negativos, passíveis de aproveitamento na compensação de débitos de períodos de apuração subsequentes.

10. Assim, cabe esclarecer à contribuinte que, no caso da CSLL, não é a contribuição retida na fonte, paga a título de antecipação, que é restituível, mas sim o saldo de CSLL eventualmente pago a maior, apurado em cada período de apuração, e que deve ser obrigatoriamente informado em sua declaração de rendimentos.
11. Portanto, os valores relativos à CSLL retida na fonte, sejam utilizados na liquidação das estimativas mensais, ou informados no encerramento do ano-calendário, não geram direito à restituição por si só, embora influenciem a apuração do saldo da CSLL devido, este sim passível de restituição ou utilização em períodos subsequentes, para fins de compensação de débitos então apurados.
12. Em consulta à declaração de rendimentos do ano-calendário de 2004, verifica-se que a contribuinte não informou nenhum valor referente à CSLL eventualmente recolhida na fonte em sua Declaração de Rendimentos, pois tanto na apuração das estimativas mensais (Linha 08, Ficha 16) quanto no encerramento do ano-calendário (Linha 47, Ficha 17), os respectivos valores encontram-se zerados.
13. No entanto, apesar da apreciação que se fez, esta Turma de Julgamento tem-se pronunciado pelo reconhecimento de direito creditório com origem em saldo negativo da CSLL, ainda que o contribuinte refira-se exclusivamente à retenção na fonte.
14. Tal reconhecimento tem por pressuposto a prova inequívoca de que houve as retenções alegadas pela interessada, além do oferecimento das receitas respectivas à tributação, além da disponibilidade dos montantes envolvidos.
15. Da análise dos autos, verifica-se que a empresa apresentou o Demonstrativo de fls. 19/20, por meio do qual relaciona as notas fiscais, com as respectivas datas de emissão e a retenção que teria ocorrido; cópias das notas fiscais, fls. 174/199 e 202/270, além de cópias do livro Diário, fls. 21/65, onde aquelas importâncias estariam escrituradas.
16. No que se refere à comprovação das retenções efetuadas, as pessoas jurídicas que efetuarem a retenção das contribuições sociais devem fornecer à pessoa jurídica beneficiária comprovante anual da retenção, até o dia 28 de fevereiro do ano subsequente, conforme modelo constante do Anexo II da Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004.
17. De outro giro, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreveu a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração.

18. Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 210 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94).
19. Tal determinação legal também se encontra no artigo 264, do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1.999).
20. Portanto, a existência dos comprovantes de retenção, cuja guarda é obrigatória à pessoa jurídica, é condição sine qua non para a dedutibilidade das contribuições retidas, incidentes sobre os rendimentos/receitas computados na declaração.
21. A documentação alternativa e necessária para a comprovação requerida, deve comprovar cabalmente a efetiva percepção dos rendimentos tributados, com o destaque das correspondentes contribuições retidas, elementos estes que, se apresentados, são sujeitos à apreciação da autoridade julgadora.
22. Acrescente-se que a juntada de cópias das notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade da retenção das contribuições pelas fontes pagadoras. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, referida ao IRRF, mas em tudo aplicável ao presente caso.
23. Quanto ao Livro Diário, desacompanhado do Livro Razão, também não se mostra suficiente para a comprovação pretendida. De fato, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999).
24. Ressalte-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, a teor do artigo 923, do RIR/99, com matriz legal no Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º.
25. Portanto, não havendo certeza e liquidez quanto ao direito creditório pretendido, com origem em saldo negativo da CSLL, no ano-calendário de 2004, ratifica-se o Despacho Decisório prolatado pela DRF de origem.
26. No que se refere à Contribuição ao PIS e à COFINS, a retenção por si só também não produzia indébito tributário, pois os valores correspondentes somente poderiam ser aproveitados até o limite da contribuição devida apurada em cada período de apuração, salvo a ocorrência de erro na própria apuração do valor retido, decorrente, por exemplo, de aplicação incorreta da alíquota, erro na apuração da base de cálculo ou no tratamento tributário das receitas.
27. Somente com a edição da Medida Provisória n.º 413, de 03 de janeiro de 2008, convertida na Lei n.º 11.727, de 2008, é que foi inserida nova disciplina para a restituição e compensação dos valores retidos, relativos à Contribuição ao PIS

e à Cofins, pois até então, não havia mecanismo para restituir ou compensar com outros tributos e contribuições tais valores.

28. Assim, nos termos do artigo 5º, da Lei n.º 11.727, de 2008, os valores retidos na fonte a título de Contribuição ao PIS e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.
29. Nesse contexto, não prospera a pretensão da contribuinte quanto à retroatividade da Lei n.º 11.727, de 2008, a qual não tem caráter interpretativo, posto que disciplina direito material, na medida em que trata de hipótese de extinção de crédito tributário mediante a compensação.
30. Note-se que o artigo 144, também do CTN, dispõe que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
31. Portanto, não há como reconhecer direito creditório relativos à Contribuição ao PIS e Cofins, cujas retenções se deram no ano-calendário de 2004, pois ausente amparo legal para tal pleito.

### **Do Recurso Voluntário**

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões para a reforma da decisão *a quo*:

#### **A. O REGIME DE RETENÇÃO NA FONTE DAS CONTRIBUIÇÕES**

1. A decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/CPS parte do argumento que o art. 30 da Lei n.º 10.833/2003, ao criar o mecanismo da retenção das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL, sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas na prestação de serviços especificados no texto legal, estabelece forma de antecipação do que for devido pelo contribuinte. Por esse motivo, apenas no final do período de apuração de cada um dos tributos seria possível deduzir os valores retidos no cálculo da contribuição devida.
2. Nesse pormenor, é importante ressaltar que a retenção na fonte é sistemática criação de responsabilidade tributária, em que a lei transfere a terceiro, estranho à relação jurídica tributária, o dever antecipado de recolhimento do tributo.
3. Sem perder o foco da noção de obrigação tributária, o fato é que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que realiza o fato gerador. Todavia, a lei elege terceiro para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, imputando-lhe o dever de vincular-se antecipadamente na formação do fato gerador.

4. Todavia, é de se pressupor a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.
5. Quando o legislador cria a responsabilidade de terceiro antecipar eventual "ocorrência do fato gerador", a norma prescreve prévia situação de fato que poderá no futuro ser tributável. Trata-se de estabelecer o dever de terceiro. Em monografia sobre o tema da substituição tributária, mas, perfeitamente aplicável ao modelo da retenção, Marco Aurélio Greco retrata essa questão. Vejamos nas palavras do Mestre, a figura da cláusula de vinculação a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento em que está atrelado o recolhimento, *in verbis*: [...]
6. Ora, para que o recolhimento antecipado ocorra sob os auspícios da segurança jurídica, também é certo que, não havendo o nascimento da obrigação tributária, a restituição é caminho a ser trilhado, sob pena de restar configurado o indébito.
7. O que justifica a retenção antecipada é a efetiva ocorrência do evento a posteriori. Não havendo o fato jurídico tributário, o recolhimento feito a título de retenção antecipada perde seu fundamento. Por óbvio, em decorrência lógica do princípio da vedação ao confisco, o excesso recolhido deve ser restituído.
8. O fato do art. 30 da Lei n.º 10.833/2003 ter criado o mecanismo da retenção das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL, sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas na prestação de serviços especificados no texto legal, foi uma opção do político. O modo de antecipação do que for devido pelo contribuinte, tal como previsto na referida regra jurídica, não deixa de estabelecer uma cláusula de vinculação, tal como anteriormente exposto pelo ilustre jurista.
9. O fato de estabelecer que o contribuinte apenas poder deduzir, leia-se, restituir os valores retidos no cálculo da contribuição devida, ao final do período de apuração, leva ao entendimento e a necessidade de saber a forma de apuração de cada uma das contribuições e as consequências advindas após a efetiva ocorrência dos respectivos fatos geradores.

## **B. O REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS NA NÃO CUMULATIVIDADE**

10. A contribuição para o PIS e a COFINS tem como fato gerador o faturamento mensal da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A base de cálculo é o faturamento mensal da empresa, que abrange o total das receitas auferidas pela empresa. É sobre ela que se aplicam as alíquotas.
11. No que tange ao regime de apuração do PIS e da COFINS, a Recorrente está sujeita ao mecanismo da não cumulatividade. A forma de dimensionar o montante da exigência tributária está estruturada na possibilidade de serem descontados de sua base de cálculo os valores relativos a certas operações de

entradas de bens, encargos, custos e despesas. Para o encontro da base de cálculo não cumulativa, aplica-se então a respectiva alíquota de 1,65% para a contribuição ao PIS e 7,6% para a COFINS sobre os créditos determinados.

12. Vejam então, Nobre Julgador, que no caso em análise, no período de 2004, a Recorrente não teve valores a recolher das contribuições, já que os créditos apurados ultrapassaram as receitas havidas no período. Ora, após a quantificação das contribuições, restou apurado que o PIS e a COFINS no período não eram devidos.
13. Assim, as parcelas retidas que não puderam ser deduzidas das respectivas contribuições apuradas no regime da não cumulatividade, em decorrência da inexistência de débito, são valores pagos a maior, não indevido, mas, recolhidos sem que houve fundamento na base calculada no período de apuração.
14. Assim, os argumentos utilizados pela decisão ora recorrida não procedem, posto que os valores de PIS e da COFINS retidos na fonte pelas pessoas jurídicas para as quais a Recorrente prestou serviços sujeitos à retenção, na verdade, tornaram-se pagamentos a maior, ensejando o direito à compensação, sem qualquer vinculação de tempo, vez que nos períodos subsequentes houve débito das mesmas contribuições, ensejando o encontro de contas.

#### **A. O REGIME DE APURAÇÃO DA CSLL E OS VALORES RETIDOS EM VIRTUDE DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS**

15. Com relação à negativa de compensação feita com os créditos da CSLL, a decisão argumenta no sentido de que o modo de restituição dessa contribuição é a constituição e o aproveitamento do saldo negativo eventualmente pago a maior e não por meio do mecanismo utilizado pela Recorrente.
16. Como se tem conhecimento, desde a manifestação de inconformidade, a Recorrente optou pela apuração da CSLL com base no lucro real anual, determinando eventual parcela da contribuição a recolher por meio de balancetes levantados mês a mês, para que se pudesse verificar se haveria ou não respectivo pagamento do tributo (ex vi do art. 35, Lei n.º 8.981/1995).
17. Todavia, após levantar os balancetes mensais, a Recorrente apurou prejuízo fiscal, ficando dispensada do pagamento da CSLL (art. 35, §2º, Lei n.º 8.981/1995), como se pode verificar da própria DIPJ do referido ano-base, informando a ausência de lucro tributável no decorrer do ano-calendário a ensejar o recolhimento da contribuição.
18. Se não há lucro tributável, não há acréscimo patrimonial. Nesse sentido, é forçoso dizer que não há CSLL a pagar. Então, por que houve antecipação de pagamento da contribuição mediante as retenções realizadas? Na verdade, tais recolhimentos também devem ser tratados como pagamento a maior.

19. A base de cálculo da contribuição deixou de ser confirmada com a inexistência do critério material da CSLL - auferir renda. Não houve acréscimo patrimonial a justificar o pagamento da contribuição. A decisão procura nortear o argumento com base no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28.12.2005, que disciplinava a compensação de quantias recolhidas a maior durante o período de apuração do IRPJ e da CSLL.
20. Todavia, o argumento não procede, vez que o art. 10, do referido ato infra legal estabeleceu conteúdo restritivo ao direito de restituição do contribuinte facultado pelo art. 165 do CTN, vedando em qualquer fundamento a possibilidade de restituir o valor pago a maior durante o período de apuração do IRPJ e da CSLL.
21. Não se pode olvidar que a instrução normativa não pode inovar o ordenamento jurídico. Trata-se de fonte secundária; não cria norma de conduta para proibir o contribuinte de prática já permitida pela legislação tributária, como é o caso do direito de restituição de pagamento de tributo realizado a maior. A instrução normativa é ato infra legal expedido pela autoridade administrativa superior e dirigida às autoridades subordinadas, traçando diretrizes, determinando ou proibindo a prática de certos atos, fixando a maneira de aplicar e entender dispositivos de leis ou regulamentos (Rubens Gomes de Sousa. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 74). A instrução normativa, como é o caso do art. 10 da IN/SRF n.º 600/2005, não pode vedar direito que a lei compensatória que vigora para o caso em questão não o fez.
22. Tanto é que o enunciado em questão, posteriormente, foi revogado implicitamente pela Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30.12.2008, que sem seu conjunto de enunciados não mais refere-se ao teor do 10 da IN/SRF n.º 600/2005.
23. Portanto, tal fundamento não se prestaria à impedir o direito pleno de compensação da CSLL retida pela Recorrente no período objeto de processamento da PER/DCOMP.
24. Por outro lado, com base em precedentes da Turma Julgadora, a decisão menciona que é de se reconhecer o direito creditório com origem em saldo negativo da CSLL, ainda que o contribuinte refira-se exclusivamente à retenção na fonte, mas, deverá apresentar prova inequívoca de que houve as retenções alegadas. Para tanto, instrui que a Recorrente deveria ter apresentado o comprovante anual da retenção (DIRF) e cópia do Livro Razão para dar suporte aos lançamentos realizados no Livro Diário.
25. Pelo fato da Recorrente não ter juntado tais documentos, a decisão entendeu não haver certeza e liquidez quanto ao direito creditório indicado, não homologando a compensação.
26. Então, para que não haja dúvidas acerca da liquidez e certeza da origem dos créditos indicados pela Recorrente, pede-se vénia para juntar as DIRF's do

período e cópia dos lançamentos contábeis no Razão das respectivas contas de retenção, com o fim de validar a escrituração aposta no Livro Diário, no período, da Recorrente (fls.). Cumprindo tais exigências da r. decisão recorrida, não há que se restringir os créditos, pugnando pela reforma da decisão ora combatida.

## **B. OS RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA RECORRENTE E O TRATAMENTO COMO PAGAMENTO A MAIOR**

27. Os valores retidos pela Recorrente, por uma imposição legal, equivocadamente, geraram pagamento de tributos a maior que o devido.
28. Isso foi detectado por meio das DACON's entregues e da DIPJ, além das DIRF's e demais documentos ora juntados pela Recorrente, todas do respectivo exercício, demonstrando créditos legítimos de PIS e da COFINS e a ausência de lucro tributável, base de cálculo da CSLL.
29. De outra banda, os valores retidos a título de antecipação de pagamento, conforme se comprova com a juntada das notas fiscais, comprovam o recolhimento a maior, sem que se possa dizer que houve tributos a recolher.
30. Não se pode dizer que a obrigação tributária foi antecipadamente extinta se sequer há base de cálculo concretizada.
31. Por esse motivo, houve recolhimento a maior das contribuições, fato que faz nascer o chamado pagamento indevido.
32. Acerca do pagamento indevido, o art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4o do artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou **pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;**
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

## Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

A questão em litígio trata do reconhecimento de direito creditório com origem em retenções na fonte da Contribuição ao PIS, Cofins e CSLL, na importância de R\$ 113.213,65, para a compensação dos débitos declarados, relativos à Cofins, do ano-calendário de 2003.

### **Da natureza da retenção da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da CSLL**

A retenção da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da CSLL nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, está disposta no art. 30 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, **estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.** (Vide Medida Provisória n.º 232, 2004)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

Tais **retenções possuem natureza de antecipação do que for devido pelo contribuinte** em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições, conforme disposto no art. 36 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como **antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção**, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

A Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004, a qual dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços, determinou em seu art. 7º o tratamento a ser dado aos valores retidos na fonte das contribuições (CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep):

Art. 7º Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

§ 1º **Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.**

§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

Tal panorama modificou-se a partir da Lei n.º 11.727, de 2008, que autorizou a restituição ou compensação dos o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo:

Art. 5o Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Regulamento)

§ 1o Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2o Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1o deste artigo, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3o **A partir da publicação da Medida Provisória no 413, de 3 de janeiro de 2008**, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

O art. 5º da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, que permite a restituição ou a compensação de valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi regulamentado pelo Decreto n.º 662, de 25 de novembro de 2008:

Art. 1º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, quando não for

possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida à Secretaria da Receita Federal do Brasil a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput.

**Art. 2º A partir de 4 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifo nosso)**

Art. 3º Os valores a serem restituídos ou compensados, de que trata o art. 1º, serão acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da retenção e de juros de um por cento no mês em que houver:

I - o pagamento da restituição; ou

II - a entrega da Declaração de Compensação.

Art. 4º A autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição ou compensação de que trata este Decreto poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Art. 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil expedirá instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste Decreto.

Art. 6º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

**Diante disso, entende-se que, anteriormente ao advento da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, pela impossibilidade da restituição ou compensação com outros tributos administrados pela RFB dos valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.**

Considerando que a recorrente solicita a compensação de valores retidos na fonte referente ao PIS e à Cofins, durante o ano-calendário de 2004, o pedido deve ser indeferido pelas seguintes razões: i) os valores retidos são considerados como antecipação do devido pelo contribuinte, podendo apenas ser compensados com o devido em relação à mesma contribuição;

e ii) **ausência de dispositivo na legislação, que permitisse, especificamente em relação a esses valores, sua restituição ou compensação com outros tributos.**

Nesse sentido o acórdão n.º 9303-008.562– 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa é transcrita a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

**PIS E COFINS RETIDOS NA FONTE. COMPENSAÇÃO COM OUTROS  
TRIBUTOS.**

A compensação do PIS retido na fonte com débitos de períodos anteriores, e com outros tributos, só se tornou possível a partir da publicação da MP n.º 413/2008, em 03/01/2008, conforme disposição expressa do art. 5º, § 3º da Lei n.º 11.727/2008.

Recurso especial do contribuinte negado

Ressalta-se ainda a impropriedade da utilização do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, como fundamento para a compensação da espécie em questão, haja vista não se configurar, no caso, hipótese de pagamento indevido ou a maior do que o devido, uma vez que o já aludido art. 64, § 4º, da mesma lei, conforme aduzido, confere ao montante retido na fonte natureza de antecipação da contribuição devida.

Ante o impedimento à restituição/compensação do excedente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidos na fonte frente ao quantum devido, restava ao contribuinte somente sua utilização para dedução das respectivas contribuições nos períodos de apuração seguintes.

Diante das razões expostas, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto ao reconhecimento de direito creditório com origem em retenções na fonte da Contribuição ao PIS e Cofins.

**Da irretroatividade da Lei n.º 11.727, de 2008**

A regra geral, é que a lei tributária deve reger os fatos futuros, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor, nesse sentido o art. 105 do CTN estabelece que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes nos termos do artigo 116:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

A retroatividade da lei mais benigna aos sujeitos passivos trata-se de exceção ao princípio geral de irretroatividade da lei tributária, conforme hipóteses previstas no art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Verifica-se que com o art. 5º da Lei nº 11.727, de 2008, abriu-se uma nova possibilidade de utilização dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins retidos na fonte em montante superior ao valor a pagar apurado no mês. Em adição à dedução do valor devido dessas contribuições, relativamente a períodos de apuração posteriores, o excesso de retenção passou a poder, também, ser objeto de restituição ou compensação, inclusive com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

Conclui-se que com a edição da Lei nº 11.727/2008, especificamente em seu artigo 5º, não se configura nenhuma das hipóteses de irretroatividade da lei mais benigna do sujeito passivo, previstas no art. 106 do CTN.

Por essas razões rejeita-se os argumentos da recorrente quanto à retroatividade da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

### **Da restituição do saldo de CSLL**

A diferença de tratamento tributário entre a CSLL e o PIS e a COFINS foi adequadamente abordada no acórdão de impugnação, pois enquanto nessas duas últimas o valor a ser deduzido encontra-se, no ano-calendário de 2004, limitado à importância apurada em cada período de apuração (mensal), no caso da CSLL, não é a contribuição retida na fonte, paga a título de antecipação, que é restituível, mas sim o saldo de CSLL eventualmente pago a maior, apurado em cada período de apuração, e que deve ser obrigatoriamente informado em sua declaração de rendimentos, conforme excertos da decisão impugnada:

Tal diferença decorre do próprio fato gerador e da sistemática de apuração de cada contribuição, pois enquanto na Contribuição ao PIS e Cofins, a base de cálculo refere-se ao faturamento/receita bruta, na CSLL, a qual tem por base de cálculo o lucro líquido ajustado, permite-se, na apuração pelo Lucro Real Anual, a utilização de tais quantias para a liquidação das estimativas mensais, bem como no encerramento do ano-

calendário, podendo gerar saldos negativos, passíveis de aproveitamento na compensação de débitos de períodos de apuração subsequentes.

Assim, cabe esclarecer à contribuinte que, no caso da CSLL, não é a contribuição retida na fonte, paga a título de antecipação, que é restituível, mas sim o saldo de CSLL eventualmente pago a maior, apurado em cada período de apuração, e que deve ser obrigatoriamente informado em sua declaração de rendimentos.

Portanto, os valores relativos à CSLL retida na fonte, sejam utilizados na liquidação das estimativas mensais, ou informados no encerramento do ano-calendário, não geram direito à restituição por si só, embora influenciem a apuração do saldo da CSLL devido, este sim passível de restituição ou utilização em períodos subsequentes, para fins de compensação de débitos então apurados.

Em consulta à declaração de rendimentos do ano-calendário de 2004, verifica-se que a contribuinte não informou nenhum valor referente à CSLL eventualmente recolhida na fonte em sua Declaração de Rendimentos, pois tanto na apuração das estimativas mensais (Linha 08, Ficha 16) quanto no encerramento do ano-calendário (Linha 47, Ficha 17), os respectivos valores encontram-se zerados.

Apesar de entender que não são restituíveis os valores de CSLL retidos, a turma de julgamento *a quo* pronunciou-se, em tese, pela reconhecimento de direito creditório com origem em saldo negativo da CSLL, ainda que o contribuinte refira-se exclusivamente à retenção na fonte. Contudo, tal reconhecimento tem por pressupostos **a prova inequívoca de que houve as retenções alegadas pela interessada, além do oferecimento das receitas respectivas à tributação, além da disponibilidade dos montantes envolvidos.**

Da análise dos autos, entendeu a turma julgadora de 1ª instância que os documentos comprobatórios trazidos aos autos pela recorrente não demonstraram certeza e liquidez quanto ao direito creditório pretendido, conforme excertos do acórdão de impugnação:

Da análise dos autos, verifica-se que a empresa apresentou o Demonstrativo de fls. 19/20, por meio do qual relaciona as notas fiscais, com as respectivas datas de emissão e a retenção que teria ocorrido; cópias das notas fiscais, fls. 174/199 e 202/270, além de cópias do livro Diário, fls. 21/65, onde aquelas importâncias estariam escrituradas.

**No que se refere à comprovação das retenções efetuadas, as pessoas jurídicas que efetuarem a retenção das contribuições sociais devem fornecer à pessoa jurídica beneficiária comprovante anual da retenção,** até o dia 28 de fevereiro do ano subsequente, conforme modelo constante do Anexo II da Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004.

De outro giro, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreveu a observância da guarda dos documentos que acobertam a escrituração.

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 210 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/94).

Tal determinação legal também se encontra no artigo 264, do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1.999).

Portanto, a existência dos comprovantes de retenção, cuja guarda é obrigatória à pessoa jurídica, é condição *sine qua non* para a dedutibilidade das contribuições retidas, incidentes sobre os rendimentos/receitas computados na declaração.

A documentação alternativa e necessária para a comprovação requerida, deve comprovar cabalmente a efetiva percepção dos rendimentos tributados, com o destaque das correspondentes contribuições retidas, elementos estes que, se apresentados, são sujeitos à apreciação da autoridade julgadora.

Acrescente-se que a juntada de cópias das notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade da retenção das contribuições pelas fontes pagadoras. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, referida ao IRRF, mas em tudo aplicável ao presente caso.

Quanto ao Livro Diário, desacompanhado do Livro Razão, também não se mostra suficiente para a comprovação pretendida. De fato, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999).

Ressalte-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, a teor do artigo 923, do RIR/99, com matriz legal no Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º.

No recurso voluntário a recorrente traz aos autos os comprovantes de retenção de CSLL, PIS e COFINS referente ao ano-calendário de 2004 (fls. 337 a 341), e cópia do lançamentos contábeis no Razão das respectivas contas de retenção, com o fim de validar a escrituração aposta no Livro Diário, conforme exemplificado a seguir:

PAVI DO BRASIL PRE-FABRICAÇÃO T. S. LTDA						Folha.: 445
03.028.240/0001-92						DT. Ref.: 31/12/04
RAZÃO ANALÍTICO EM REAIS DE 01/01/04 A 31/12/04						
Emissão: 31/12/04						
HISTÓRICO	C/PARTIDA	COD CUSTO	DEBITO	CREDITO	SALDO ATUAL	
CONTA - 1.1.2.01.04.0010-CSL/COFINS/PIS A RECUPERA					SALDO ANTERIOR :	0,00
01/01/04			1.215,00		1.215,00 D	
01/01/04			1.215,00		2.430,00 D	
01/01/04			607,50		3.037,50 D	
01/01/04			607,50		3.645,00 D	
01/01/04			1.076,48		4.721,48 D	
01/01/04			1.599,50		6.320,98 D	
01/01/04			714,00		7.034,98 D	
01/01/04			79,54		7.544,52 D	
01/01/04			1.135,23		8.679,75 D	
01/01/04			1.079,07		9.758,82 D	
01/01/04			836,62		10.595,44 D	
01/01/04			844,49		11.440,93 D	
01/01/04			805,94		12.246,87 D	
01/01/04			810,90		13.057,77 D	
01/01/04			834,81		13.892,58 D	
01/01/04			983,17		14.875,75 D	
01/01/04			1.058,92		15.934,67 D	
01/01/04			651,00		16.585,67 D	
01/01/04			998,35		17.584,02 D	
01/01/04			991,66		18.575,68 D	
01/01/04			930,90		19.506,58 D	
01/01/04			948,21		20.454,79 D	
01/01/04			3.067,40		23.522,19 D	
01/01/04			996,78		24.518,97 D	
01/01/04			929,34		25.448,31 D	
01/01/04			791,00		26.239,31 D	
01/01/04			984,49		27.223,80 D	
01/01/04			1.081,33		28.205,13 D	
01/01/04			1.315,00		29.520,13 D	
01/01/04			1.898,42		31.421,55 D	
01/01/04			849,94		32.271,49 D	
01/01/04			877,09		33.148,58 D	
01/01/04			776,33		33.924,91 D	
01/01/04			717,53		34.642,44 D	
01/01/04			1.039,16		35.681,60 D	
01/01/04			1.069,18		36.750,78 D	
01/01/04			1.073,69		37.824,47 D	
01/01/04			879,74		38.704,21 D	
01/01/04			2.742,76		41.446,97 D	
A TRANSFERIR :					41.577,37 D	



Da análise dos comprovantes de retenção, verifica-se que os valores retidos, a título de CSLL, PIS e COFINS no montante de R\$ 127.589,92, é superior ao valor do crédito constante do demonstrativo apresentado pela recorrente (R\$ 113.213,65).

### Demonstrativo apresentado pela recorrente

#### Demonstrativo de Pis, Cofins, CSLL e IR à compensar do ano de 2004

Cliente	CNPJ	Retenção 4,65%
Global Telecom S.A.	02.449.992/0001-64	R\$ 104.682,85
Cond. Edif. Paulista Garden Tower	05.377.263/0001-38	R\$ 1.076,48
Construtora Toda do Brasil S/A.	43.362.441/0001-46	R\$ 2.534,54
Serplan Desenv. Imobil. E Com. Ltda.	45.983.228/0001-87	R\$ 1.274,78
Instituto Presbiteriano Mackenzie	60.967.551/0001-50	R\$ 3.645,00 *
		<b>R\$ 113.213,65</b>

### Demonstrativo – comprovantes de retenção

Período	GLOBAL TELECON S/A	SIEMENS	GARDEN TOWER	SERPLAN	TOTAL
jan/04					
fev/04					
mar/04	R\$1.124,90		1076,48		
abr/04					
mai/04	R\$2.823,04				
jun/04	R\$52.831,95	1908,89		637,39	
jul/04	R\$19.941,88			637,39	
ago/04	R\$13.855,84				
set/04	R\$12.360,06				
out/04	R\$13.440,90				
nov/04	R\$3.503,69				
dez/04	R\$3.447,41				
TOTAL	R\$123.329,67	R\$1.908,89	R\$1.076,48	R\$1.274,78	R\$127.589,82

Entende-se que os elementos comprobatórios trazidos pela recorrente comprovam as retenções de CSLL, no ano-calendário de 2004, contudo **são insuficiente para demonstrar o oferecimento das respectivas receitas à tributação.**

Repisa-se que o reconhecimento do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004 tem por pressupostos a prova inequívoca de que houve as retenções alegadas pela interessada, além do oferecimento das receitas respectivas à tributação, além da disponibilidade dos montantes envolvidos.

Destarte, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto ao reconhecimento de direito creditório com origem em retenções na fonte da CSLL.

**Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias