



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



**Processo nº** 10880.927339/2014-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.957 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2023  
**Recorrente** MANSERV MONTAGEM E MANUTENCAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PER/DCOMP. GLOSAS DE RETENÇÕES DE IRRF. AUSÊNCIA DE IRRESIGNAÇÃO QUANTO ÀS GLOSAS.

Não combatendo o Manifestante as glosas de IRRF feitas pela autoridade fiscalizadora, que comporiam o saldo negativo do IRPJ, deve-se negar provimento ao recurso interposto.

COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE. DOCUMENTAÇÃO COM LASTRO EM PROVA PRODUZIDA POR TERCEIROS.

Notas fiscais emitidas pelo próprio Recorrente com a indicação dos tributos a serem retidos e a escrituração contábil das receitas delas decorrentes, por si sós, não se prestam ao objetivo de comprovar o tributo tenha sido retido pela fonte pagadora original, sendo imprescindível que o meio de prova tenha o lastro em informações de terceiros, como os comprovantes de rendimentos, ou, na falta destes, de documentação bancária lastreada na escrita fiscal que demonstre que o contribuinte recebeu os valores das Notas Fiscais líquidas da retenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miran Costa Faccin.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão de Manifestação de Inconformidade 11-49.579 – 4ª Turma da DRJ/REC, que não reconheceu o direito creditório da Recorrente, julgando improcedente a manifestação de inconformidade por ela manejada.

Assim restou ementado o Acórdão ora recorrido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PER/DCOMP. GLOSAS DE RETENÇÕES DE IRRF. AUSÊNCIA DE IRRESIGNAÇÃO QUANTO ÀS GLOSAS.

Não combatendo o Manifestante as glosas de IRRF feitas pela autoridade fiscalizadora, que comporiam o saldo negativo do IRPJ, deve-se negar provimento ao recurso interposto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Por bem descrever o caso, adoto o relatório da DRJ:

“O contribuinte MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA, já qualificada nestes autos, apresentou PER/Dcomps, com direito creditório oriundo do saldo negativo da IRPJ do 3º trimestre de 2011, com compensações homologadas parcialmente, com a motivação que segue (fl. 5.085):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DERAT SÃO PAULO

**DESPACHO DECISÓRIO**

Nº de Rastreamento: 089609705

DATA DE EMISSÃO: 07/08/2014

### -SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

<b>CNPJ</b> 54.183.587/0001-40	<b>NOME EMPRESARIAL</b> MANSERV MONTAGEM E MANUTENCAO S/A
-----------------------------------	--

### -IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
27681.31954.241111.1.3.02-9425	3o. trimestre de 2011 - 01/07/2011 a 30/09/2011	Saldo Negativo de IRPJ	10880-927.339/2014-54

### -FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

#### PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. ESTIM. COMP.	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	3.171.690,92	0,00	0,00	0,00	0,00	3.171.690,92
CONFIRMADAS	0,00	3.126.691,80	0,00	0,00	0,00	0,00	3.126.691,80

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 2.749.461,32 Valor na DIPJ: R\$ 2.749.461,32  
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 3.171.690,92

IRPJ devido: R\$ 422.229,60

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 2.704.462,20

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 27141.07591.221211.1.3.02-7807

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/08/2014.

Abaixo se registram as retenções que não foram confirmadas pela autoridade *a quo* (fls. 5.092 e 5.093):

**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.063.960/0026-59	1708	270,00	83,51	186,49	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.063.960/0032-05	1708	139,12	0,00	139,12	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0033-88	1708	102,13	0,00	102,13	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0034-69	1708	162,05	0,00	162,05	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0038-92	1708	295,23	0,00	295,23	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0042-79	1708	278,12	0,00	278,12	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0066-46	1708	231,93	0,00	231,93	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0076-18	1708	225,00	0,00	225,00	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0080-02	1708	225,00	0,00	225,00	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0082-66	1708	161,38	0,00	161,38	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0112-16	1708	146,30	0,00	146,30	Retenção na fonte não comprovada
00.063.960/0196-24	1708	158,30	0,00	158,30	Retenção na fonte não comprovada
00.190.373/0001-72	1708	10.871,60	10.305,67	565,93	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.680.516/0001-24	1708	8.404,62	8.356,20	48,42	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.880.935/0001-00	1708	4.356,17	2.973,30	1.382,87	Retenção na fonte comprovada parcialmente
01.472.720/0001-12	1708	7.506,65	5.014,40	2.492,25	Retenção na fonte comprovada parcialmente
01.615.814/0044-33	1708	162,96	0,00	162,96	Retenção na fonte não comprovada
01.615.814/0045-14	1708	2.128,95	1.076,16	1.052,79	Retenção na fonte comprovada parcialmente
02.036.483/0006-14	1708	2.340,90	1.992,05	348,85	Retenção na fonte comprovada parcialmente
02.183.757/0061-24	1708	241,55	195,49	46,06	Retenção na fonte comprovada parcialmente
02.351.144/0014-32	1708	30,00	15,00	15,00	Retenção na fonte comprovada parcialmente
02.709.449/0042-27	1708	1.894,03	1.881,49	12,54	Retenção na fonte comprovada parcialmente
02.875.211/0001-01	1708	562,84	240,41	322,43	Retenção na fonte comprovada parcialmente
03.002.339/0019-44	1708	77,06	0,00	77,06	Retenção na fonte não comprovada
04.207.640/0001-28	1708	10.880,25	10.271,22	609,03	Retenção na fonte comprovada parcialmente
07.790.648/0001-58	1708	1.095,47	1.069,12	26,35	Retenção na fonte comprovada parcialmente
08.982.370/0028-01	1708	11,72	0,00	11,72	Retenção na fonte não comprovada
09.152.003/0001-15	1708	98,87	0,00	98,87	Retenção na fonte não comprovada

09.474.270/0001-09	1708	2.423,73	0,00	2.423,73	Retenção na fonte não comprovada
10.144.628/0004-67	1708	16.410,27	10.524,42	5.885,85	Retenção na fonte comprovada parcialmente
10.197.769/0001-03	1708	403,24	0,00	403,24	Retenção na fonte não comprovada
10.575.844/0001-14	1708	859,06	0,00	859,06	Retenção na fonte não comprovada
10.721.342/0003-16	1708	440,77	132,28	308,49	Retenção na fonte comprovada parcialmente
11.173.911/0001-37	1708	15.515,76	14.593,66	922,10	Retenção na fonte comprovada parcialmente
11.547.756/0001-71	1708	2.953,30	938,55	2.014,75	Retenção na fonte comprovada parcialmente
15.179.682/0030-53	1708	4.172,63	4.091,86	80,77	Retenção na fonte comprovada parcialmente
31.611.189/0002-63	1708	135,84	90,56	45,28	Retenção na fonte comprovada parcialmente
32.230.955/0001-21	1708	162,00	0,00	162,00	Retenção na fonte não comprovada
33.497.660/0008-55	1708	65,31	0,00	65,31	Retenção na fonte não comprovada
33.497.660/0151-00	1708	50,46	0,00	50,46	Retenção na fonte não comprovada
33.497.660/0153-72	1708	34,89	0,00	34,89	Retenção na fonte não comprovada
33.592.510/0401-05	1708	2.534,13	0,00	2.534,13	Retenção na fonte não comprovada
33.592.510/0412-68	1708	6.355,30	0,00	6.355,30	Retenção na fonte não comprovada
40.924.102/0010-09	1708	579,90	566,10	13,80	Retenção na fonte comprovada parcialmente
42.150.391/0037-81	1708	2.067,28	263,81	1.803,47	Retenção na fonte comprovada parcialmente
42.150.391/0038-62	1708	2.184,37	0,00	2.184,37	Retenção na fonte não comprovada
43.999.424/0001-14	1708	10.740,71	10.174,94	565,77	Retenção na fonte comprovada parcialmente

44.589.885/0001-81	1708	1.472,10	1.327,06	145,04	Retenção na fonte comprovada parcialmente
48.041.735/0001-90	1708	48,99	35,71	13,28	Retenção na fonte comprovada parcialmente
48.041.735/0032-96	1708	11,32	0,00	11,32	Retenção na fonte não comprovada
56.720.428/0011-35	1708	254,32	0,00	254,32	Retenção na fonte não comprovada
57.014.862/0001-90	1708	2.364,95	2.283,55	81,40	Retenção na fonte comprovada parcialmente
57.497.539/0016-00	1708	2.112,32	1.978,22	134,10	Retenção na fonte comprovada parcialmente
59.104.901/0001-76	1708	29.895,70	29.882,04	13,66	Retenção na fonte comprovada parcialmente
60.398.369/0004-79	1708	9.565,23	9.066,72	498,51	Retenção na fonte comprovada parcialmente
60.664.810/0037-85	1708	456,91	0,00	456,91	Retenção na fonte não comprovada
60.746.948/0133-62	3426	94.148,65	93.914,72	233,93	Retenção na fonte comprovada parcialmente
60.894.730/0001-05	1708	2.312,16	1.492,08	820,08	Retenção na fonte comprovada parcialmente
61.064.929/0008-45	1708	5.660,54	4.442,82	1.217,72	Retenção na fonte comprovada parcialmente
61.068.276/0148-22	1708	5.860,40	5.577,13	283,27	Retenção na fonte comprovada parcialmente
62.143.847/0001-82	1708	2.807,07	0,00	2.807,07	Retenção na fonte não comprovada
79.114.450/0004-08	1708	1.731,56	0,00	1.731,56	Retenção na fonte não comprovada
Total		279.849,37	234.850,25	44.999,12	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 3.126.691,80

### Documentação Complementar

Documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 16692.720531/2014-15, fls. 1 a 11, e podem ser consultados na Delegacia Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

Cientificado da decisão acima em 15/08/2014 (fl. 5.087), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 12/09/2014 (fl. 2), trazendo os seguintes pontos defensivos:

1. o posicionamento da DRF não guarida na lei, tendo em vista que as retenções foram efetivadas e descontadas das respectivas notas fiscais de prestações de serviços, não consistindo responsabilidade da recorrente o recolhimento desses tributos - dever do tomador dos serviços -, nem tampouco sua comprovação, residindo sua obrigação na declaração do valor dos serviços prestados, bem como na declaração dos respectivos tributos retidos à Receita Federal do Brasil;

2. a decisão afronta o princípio da legalidade, pois criou para a Manifestante uma nova obrigação não prevista em lei, qual seja, fiscalizar se o tomador dos serviços cumpriu sua obrigação de recolher os valores retidos. Ademais, em nenhum momento a legislação vinculou o direito a dedução dos valores retidos a confirmação de que os mesmos foram recolhidos pelos tomadores, bem como não determina que a Recorrente

deveria fiscalizar o recolhimento antes de efetuar o abatimento, prerrogativa essa exclusiva da Receita Federal do Brasil;

3. há verdadeiro *bis in idem*, pois o contribuinte sofreu a glosa do tributo devidamente retido na fonte, e deverá pagá-los novamente;

4. o tomador dos serviços é o único responsável pelo recolhimento do valor retido na fonte;

5. para confirmar o seu direito, além da DIPJ, a Manifestante está carregando aos autos Livro razão analítico, Balancete contábil, SPED, DCTFs e Relatório de faturamento com comprovação de pagamento e cópia das notas fiscais emitidas.”

Em apertada síntese, colacionamos excertos do voto da DRJ que bem resume a questão (com nossos grifos):

“(…) Ora, é absolutamente desnecessário juntar milhares de notas fiscais, quando se vê que a glosa montou valor tão modesto, representando 62 fontes pagadoras.

Caberia ao contribuinte, se não estivesse de posse do comprovante de rendimentos, meio hábil para provar o seu direito, ter destacado apenas e tão-somente as notas fiscais das fontes glosadas, apontando no razão a sua contabilização.

Porém desse encargo o contribuinte não se desincumbiu. Juntar milhares de notas fiscais e sua contabilização, quando a fiscalização apontou minudentemente as fontes glosadas, sem qualquer referência às glosas na Manifestação, é nada provar. Insiste-se que caberia ao contribuinte ter combatido as específicas glosas apontadas pela fiscalização e não passar ao largo da imputação, quando se viu que a autoridade fiscal auditou todas as retenções de IRRF, ou seja, caberia ao Manifestante comprovar as retenções, com as notas fiscais e sua específica contabilização, e não juntar aos autos milhares de notas fiscais dissociadas das glosas efetuadas.

(…)

Ocorre que, compulsando as notas fiscais citadas (fls. 4.217 e 4.218), não se vê nela qualquer retenção de IRRF. Ora, se não houve retenção do IR, jamais o contribuinte poderia se valer dele como antecipação no curso do 3º trimestre de 2011..”

Em sua peça recursal, a Recorrente requer em sede preliminar, (i) a nulidade do Acórdão por cerceamento ao direito a ampla defesa e contraditório, pois teria carregado aos autos documentos que comprovam o direito creditório, mas que a autoridade fiscal recusou fazer a devida apreciação, (ii) juntada de documentos com o objetivo da busca da verdade material.

No mérito, repisa os argumentos da sua manifestação, porquanto as notas fiscais e os documentos inicialmente juntados, seriam suficientes a se provar o direito creditório, com pedido de conversão do julgamento em diligência, caso o CARF julgue necessário.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Relator.

### **ADMISSIBILIDADE**

A Recorrente tomou ciência do Acórdão ora recorrido em 15/09/2015 (terça-feira), através de sua caixa postal eletrônica (fls. 5115). No processo eletrônico consta a apresentação da peça recursal em 21/10/2015 (fls 5116). Entretanto, analisando a via física da petição de juntada do Recurso Voluntário, há um carimbo, no canto superior direito, com a indicação de CAC/PAULISTA, assinado pelo Sr. Fábio Hideo Numao, ATA- Matrícula 0149457, datado de 15/10/2015. Trata-se da mesma pessoa que é indicada no Termo de Análise de Solicitação de Juntada constante das fls. 5116.

Assim, entendo cumprido o prazo de 30 dias do art. 33, do Decreto 70.235/72. Atendido os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### **PRELIMINAR**

#### **I – NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA**

A Recorrente alega nulidade do Acórdão em razão da falta de análise dos documentos carreados aos autos, que, no seu entendimento, seriam suficientes a provar o direito pleiteado.

Os documentos corresponderiam àqueles que foram devidamente indicados no relatório do Acórdão. Ou seja, não foram ignorados. Entretanto, o que a DRJ apontou foi a inexistência de enfrentamento específico dos casos listados e a falta de comprovação da retenção do tributo.

Este Conselheiro entende não ter sido o auto ou a decisão inquinados com qualquer mácula que possa anulá-los, a teor do art. 59, do Decreto 70.235/72, ou mesmo do art. 142 do CTN.

Em verdade, o que a Recorrente busca é provar o seu direito creditório com a premissa que se todas as notas fiscais foram contabilizadas (oferecidas à tributação), e os tributos indicados como retidos foram contabilizados, tais fatos constituiriam prova cabal do direito alegado. Neste particular, entende este Conselheiro tratar-se de questão de mérito, e não preliminar, que será abordado adiante.

Assim, voto por afastar a alegação de nulidade.

#### **II – JUNTADA DE DOCUMENTOS**

A Recorrente requer juntada de documentos em fase recursal. Tais documentos encontram-se nas fls 5154 a 6403. Tratam-se das cópias das notas fiscais, controle de interno de valores brutos, um controle interno sobre “resumo geral de NF’s valores retidos de IRPJ”, controle interno sobre valor retido de CSLL por cliente e Nota Fiscal e DIPJ.

Conforme dispõe o, §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante de fazê-lo em outro momento processual a menos que:

“a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)”

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Tudo que o que a Recorrente colaciona não prova integralmente o seu direito e não ataca especificamente a questão levantada pela fiscalização e a DRJ. Ou seja, prova da retenção. Ainda que deferida a juntada dos documentos, os mesmos não comportam o cabal e incontestado direito ao crédito pleiteado, que será tratado adiante, quando da análise de mérito.

Nesse sentido, voto por conhecer dos documentos, mas, como destacado acima, não provam o cabal e incontestado direito ao crédito pleiteado.

### **MÉRITO**

Em sua peça recursal, a Recorrente aponta que não há dúvidas sobre o direito creditório que pleiteia, porquanto suas notas fiscais estariam todas submetidas à tributação e coincidentes com os demais demonstrativos – DIPJ, escrituração contábil (razão e balancete). Destaco da peça recursal:

Fazendo uma simples análise em todos os documentos carreados na manifestação e no presente, os nobres julgadores verão que o valor utilizado do saldo negativo (R\$ 2.749.461,32) é o mesmo apontado em todas as obrigações acessórias (DIPJ e no PER/DCOMP) e escrituração contábil (razão e balancete).

Já quanto às retenções, a Recorrente afirma:

Para auxiliar na análise dos valores retidos nas notas fiscais carreadas no presente, a Recorrente preparou planilhas para cada CNPJ, onde separamos por data de emissão, número da nota e valor retido, exatamente para aqueles CNPJ's em que o Fisco supostamente não confirmou ou confirmou parcialmente as retenções mencionadas pela Recorrente via PER/DCOMP e DIPJ (DOC. 07)

(...)

No citado livro razão também é possível verificar que todas as notas fiscais emitidas e com os devidos destaques das retenções estão devidamente lançadas para cômputo da IRPJ a pagar, inclusive as citadas receitas tributadas (R\$ 160.632.428,64) também está devidamente demonstrado no balancete aqui carreado.

Portanto, as receitas oriundas da prestação de serviços para os tomadores em que a Recorrida informa não ter confirmado ou confirmado parcialmente as retenções foram devidamente incluídas no cômputo da base de cálculo do IRPJ devido no 3º trimestre de 2011, motivo pelo qual o saldo negativo em debate deve ser acatado em sua integralidade e as compensações realizadas devidamente homologadas.

Ou seja, a Recorrente, mais uma vez, acredita que juntar todas as notas fiscais emitidas para o período, cotejando-as com as receitas e os lançamentos contábeis de retenção são suficientes para se provar o direito ao crédito pleiteado.

Neste particular, este Conselheiro somente alcança este entendimento se tal argumento estiver conectado àquele manejado pela Recorrente, quando da apresentação de sua impugnação, e permanente de forma subjacente em seu Recurso Voluntário. Vejamos:

Ademais, cabe exclusivamente à recorrida fiscalizar e cobrar do tomador de serviços a obrigação de recolher os valores retidos, não podendo esta prerrogativa, ser transferida à recorrente, sob pena de **ofensa ao princípio da legalidade**, consoante disposto nos artigos 5º, inciso II e 37, da Constituição Federal, conjugado com o artigo 2º da Lei nº 11.457/07, os quais seguem reproduzidos:

(...)

Salienta-se que a descabida exigência constitui condição única para reconhecimento da compensação formalizada. E muito embora tenha a recorrente comprovado o saldo negativo apontado no PER/DCOMP e os valores retidos, através da DIPJ, Livro razão analítico, Balancete contábil, SPED, DCTFs e Relatório de faturamento com comprovação de pagamento e cópia das Notas Fiscais emitidas, insiste a recorrida, por conveniência, em desconsiderá-los, imputando obrigação de recolhimento à recorrente, que repita-se, teve tais tributos descontados de seu crédito.

Tais valores, encontram-se facilmente identificados nos documentos juntados e constituem prova irrefutável a favor da recorrente, sendo que não existe na legislação regra que lhe imponha o dever de aguardar o recolhimento dos tributos por terceiros, cobrar-lhes os competentes comprovantes, para então compensá-los.

Ou seja, há nos argumentos da Recorrente a certeza que, o mero destaque das retenções nas notas fiscais, adequadamente submetidas à tributação, juntamente com a adequada contabilização dos tributos ditos a recuperar em seus livros contábeis, são elementos suficientes para se provar o direito ao crédito pleiteado, não lhe sendo atribuída a obrigação de fiscalizar o recolhimento das verbas destacadas nos documentos fiscais.

Além disso, como dito pela Recorrente *“Não há previsão legal que condicione o direito da recorrente ao cumprimento de obrigação de terceiro, no caso os tomadores de serviços, no concernente aos tributos descontados, quando do pagamento das Notas Fiscais”*.

Realmente, não cabe à Recorrente o mister de fiscalização do recolhimento de tributos retidos por terceiros. Porém, engana-se quanto à conclusão de que, não sendo sua responsabilidade fiscalizar o recolhimento das retenções, a simples e mera indicação dos tributos a serem retidos pelo tomador em sua nota fiscal, juntamente com a adequada contabilização das receitas e dos tributos ditos a recuperar em livros contábeis são suficientes para a automática dedução destes últimos.

O direito ao crédito é garantido no atendimento a dois requisitos: (i) que as receitas sejam submetidas à tributação e (ii) que haja prova da retenção dos tributos a ela atinentes. (art. 231 do Decreto 3.000/99).

A indicação da retenção na Nota Fiscal é uma informação para que o tomador retenha o tributo. Porém, o que importa para o direito de crédito é saber se aquele tributo foi retido, conforme indicado pela fiscalização. Essa é a prova a ser produzida.

Imposto retido realmente não se confunde com imposto recolhido. Pode haver a retenção, mas não o recolhimento, como pode haver a não retenção e o não recolhimento. Por isso que, para aquele que deseja deduzir o tributo, a prova a ser produzida é apenas da retenção.

O direito ao crédito, nesse caso, tem que ser provado por aquele que alega possuí-lo. Nesse sentido, aplicam-se os dispositivos no art. 373 do CPC (Código de Processo Civil), tomando-o aqui como regra subsidiária, a informar que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios. No presente caso, o Fisco demonstrou aquilo que não encontrou em seus registros como direito da Recorrente. Cumprido o dever de ofício, mediante a instauração regular de processo administrativo fiscal. Assim, do outro lado, caberia à Recorrente provar o que alegava.

Não há dúvidas que as receitas foram efetivamente submetidas à tributação. Não há questionamento em contrário, seja no indeferimento da impugnação ou no Acórdão ora recorrido. Inclusive, a Recorrente ao apresentar todas as notas fiscais, estaria fazendo prova que 100% desse universo estava contabilizado na conta de receita de serviços. Primeiro requisito atendido.

A questão, entretanto, cinge-se no fato da não comprovação da retenção dos tributos ditos como retidos, base de toda a argumentação da DRJ. Não se trata de transferir para

o contribuinte o dever de fiscalizar o recolhimento ou não desses tributos, mas tão somente provar que recebeu o valor já líquido da retenção (isto é, com o tributo retido).

Vale destacar o enunciado da Súmula CARF n.º 80:

“Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.”

Combinado com o enunciado da Súmula CARF n.º 143, de onde se extrai:

“A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.”

No que concerne ao direito creditório oriundo de tributos objetos de retenção, a fonte primária encontra-se no inciso III, do art. 231, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), cuja base legal é a Lei 9.430/96. *In verbis*:

Art.231.Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, §4º):

I-dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os respectivos limites, bem assim o disposto no art. 543;

II-dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III-do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV-do imposto pago na forma dos arts. 222a 230. (grifamos).

O mesmo dispositivo é observado na alínea “c”, do §3º, do art.37, da Lei 8.981/95, colacionada pela própria Recorrente:

“§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real.” (grifamos)

Ainda que estejamos nos remetendo inicialmente ao IRPJ, a regra não é diferente para o caso da CSLL, à luz do art. 6º da Lei 7689/88.

Pois bem.

Os referidos comandos legais informam dois requisitos a serem observados. O primeiro é o cômputo das receitas na determinação do lucro real. Note-se que a imposição tem seu fundamento teleológico no fato de se um determinado tributo é mera antecipação daquele que será eventualmente devido ao final do seu período de apuração, há de nessa base de cálculo estar computada a receita sobre a qual houve a antecipação (retenção).

O segundo requisito é apreendido do próprio tempo verbal que acompanha o termo imposto. O tempo verbal, nesse caso, é o particípio passado: pago ou retido. Verbos, quando apresentados no passado, indicam uma ação já ocorrida. Qual seja, o ato de reter ou pagar.

Note-se que reter e pagar não são verbos sinônimos. O primeiro informa uma ação que resulta na subtração, diminuição de um valor de uma obrigação (no caso – o valor bruto da Nota Fiscal). Pagar, por seu turno, informa uma ação que resulta na extinção da obrigação.

Quando a legislação indica um terceiro para reter e recolher (pagar) determinado tributo tido como antecipação do que será efetivamente devido por outra pessoa há dois comandos distintos direcionados a esse terceiro. Um, que indica a quitação da Nota Fiscal ao prestador de serviços pelo seu valor líquido, cumprimento do primeiro comando – reter (valor total menos as retenções). Já o segundo comando é o pagamento/recolhimento daquilo que foi retido (subtraído, diminuído) do total da Nota Fiscal.

Assim, para fins de reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos tributos que foram retidos por terceiros, aquele que alega deve provar apenas o primeiro comando. Essa não é uma prova exclusivamente do terceiro, ou mesmo uma “prova diabólica”, porque o prestador tem o conjunto probatório requerido. Ou seja, o total da Nota Fiscal e o valor recebido (líquido das retenções). O segundo comando não lhe cabe provar, inclusive porque o não recolhimento/pagamento do que foi retido pelo terceiro tem implicações na esfera criminal – apropriação indébita.

Os dispositivos acertadamente ao preverem os dois comandos, utilizando-se o tempo verbal já comentado alhures é acertado e decorrência lógico-jurídica. Explico.

Os tributos efetivamente retidos ou (conjunção alternativa) pagos podem ser deduzidos dos tributos a pagar ao final do período de apuração. Se dessa subtração resultar um valor negativo, tem-se o que se denomina de saldo negativo.

O saldo negativo pode tanto ser objeto de pedido de restituição ou de compensação, pois se algo foi antecipado em montante maior que o efetivamente devido ao Erário, seu dever é o de devolver a diferença (saldo negativo), sob pena de haver um enriquecimento sem causa por parte do Estado. Aplique-se, no caso, o raciocínio inverso. Em não tendo sido retido ou pago, o resultado seria o eventual enriquecimento sem causa por parte do contribuinte.

Não obstante a clareza do mecanismo, a legislação não deixa margem para se entender de outra forma, como se demonstrou acima. Assim, não há como se admitir que a simples indicação em Nota Fiscal do tributo que deverá ser retido seja suficiente para que se alegue o direito ao crédito dali decorrente.

A contabilização do tributo a recuperar advindo do atendimento ao princípio da competência contábil, de igual sorte, não é a fonte legal a legitimar a imediata dedução da apuração de um tributo devido, cuja materialização ainda não foi verificada (retido ou pago), da mesma forma que a contabilização de um passivo tributário, não é prova do valor efetivamente devido, ainda que precisamente calculado.

No caso em tela, realmente, a Recorrente não se desincumbiu desse mister. Juntou planilha das notas fiscais, com o controle internos das retenções (anexo da Impugnação), mas não há nos documentos acostados, a prova que tais valores foram efetivamente recebidos pelo seu líquido, o que poderia ser realizada através de apresentação dos extratos bancários, com a indicação do montante recebido e as respectivas contabilizações.

A emissão de notas fiscais com a indicação das retenções legais, e a contabilização desses montantes na contabilidade, não fazem prova integral do direito à dedução. A mera contabilização das retenções destacadas nas notas fiscais, sem o confronto destas com o efetivo recebimento pelo líquido, além de não se estar provando o direito alegado (por outros meios, como se admite no âmbito do E. CARF), implicaria em admitir-se a possibilidade de dedução de imposto de fonte pelo regime de competência, quando não há prova de sua efetiva retenção.

O que se provou foi apenas que todas as receitas foram submetidas à tributação – parte da prova exigida.

E, mais, que não se alegue que seria prova de difícil produção ou mesmo “prova diabólica”, pois, o valor indeferido foi apenas parcial. A lista dos montantes não identificados foi apresentada à Recorrente, e que não foi combatida, conforme apontado pela DRJ, de forma específica.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto, em sede preliminar, por afastar a alegação de nulidade, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior