



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



**Processo nº** 10880.939726/2013-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-003.264 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 05 de março de 2024  
**Recorrente** MANSERV MONTAGEM E MANUTENCAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

Não apresentação de prova inequívoca hábil e idônea tendente a comprovar a existência e validade de indébito tributário derivado de saldo negativo da CSLL, acarreta a negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do pretenso crédito.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. GLOSAS DE RETENÇÕES DE CSLL. AUSÊNCIA DE IRRESIGNAÇÃO QUANTO ÀS GLOSAS.

Não combatendo o Manifestante as glosas individualizadas das retenções, feitas pela autoridade fiscalizadora, que comporiam o saldo negativo da CSLL, os valores tornam-se incontroversos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Felliipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n.º 11-49.580 - 4ª Turma da DRJ/REC, sessão de 20 de março de 2015, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida, nos termos abaixo:

“O contribuinte MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA, já qualificada nestes autos, apresentou PER/Dcomps, com direito creditório oriundo do saldo negativo da CSLL do 1º trimestre de 2004, com compensações não homologadas, com a motivação que segue (fl. 13):



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

**DESPACHO DECISÓRIO**

Nº de Rastreamento: 064332093

DATA DE EMISSÃO: 04/09/2013

### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

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

### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
29240.53694.110209.1.7.03-3242	1o. trimestre de 2004 - 01/01/2004 a 31/03/2004	Saldo Negativo de CSLL	10880-939.726/2013-52

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas 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 da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

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

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	141.492,45	0,00	0,00	0,00	0,00	141.492,45
CONFIRMADAS	0,00	141.492,45	0,00	0,00	0,00	0,00	141.492,45

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 139.763,56 Valor na DIPJ: R\$ 139.753,56

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 344.870,59

CSLL devida: R\$ 205.117,03

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) 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\$ 0,00

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

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP:

22448.63475.170809.1.7.03-4500 29240.53694.110209.1.7.03-3242

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2013.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
424.838,91	84.967,77	304.889,26

Cientificado da decisão acima, sem AR juntado aos autos, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 11/10/2013, trazendo os seguintes pontos defensivos:

1. A Manifestante recorrente pecou em não informar as retenções sofridas e informadas em DIPJ no PER/Dcomp n.º 29240.53694.110209.1.7.03-3242, ou seja, em DIPJ a Manifestante informou corretamente que teve retenções de CSLL no montante de R\$344.870,59, bem como apurou CSLL a pagar no montante de R\$ 205.117,03, restando, portanto, um saldo negativo de CSLL de R\$ 139.753,56. Ocorre que, quando preencheu tal PER/Dcomp, somente informou retenções no importe de R\$ 141.492,45;
2. O saldo negativo acima, aliado às retenções, podem ser confirmados com o livro razão e balancete, ora acostados aos autos;

3. Por outro lado, no tocante ao PER/Dcomp n.º 22448.63475.170809.1.7.03-4500, o crédito ali informado se refere ao 2º trimestre de 2004, que monta um saldo negativo original de R\$ 249.922,91, tendo o contribuinte se equivocado ao vincular os PER/Dcomps citados, quando um se refere ao saldo negativo de CSLL do 1º trimestre de 2004 e o outro do 2º trimestre de 2004. O saldo negativo e retenções desse último PER/Dcomp também pode ser comprovado pela DIPJ, Livro Razão e balancetes juntados aos autos;

4. A recorrente também incorreu em erro quando operacionalizou a compensação de parte do débito de Cofins referente ao fato gerador junho de 2006, pois ao invés de retificar o PER/Dcomp inicial n.º 36292.74835.140806.1.3.03-9220, este referente ao 2º trimestre de 2004, retificou o PER/Dcomp n.º 29969.96246.120706.1.3.03-3708, que se refere ao crédito oriundo do saldo negativo do 1º trimestre de 2004. Tal erro pode ser confirmado através do próprio PER/Dcomp n.º 23397.03939.110808.1.7.03-9078, inclusive o total das retenções sofridas no montante de R\$ 363.068,78, bem como a informação de que o crédito é oriundo deste último trimestre mencionado;

5. Nesse sentido, faz jus o contribuinte às compensações pretendidas, as quais devem ser integralmente homologadas, inclusive devendo Fisco rever de ofício os erros descritos nos PER/Dcomps acima, à luz do art. 149, IV, do CTN.

Concluindo, assim resumiu o recorrente o pedido:

i) Confirmar o saldo negativo (1º e 2º trimestres de 2004) informado pela Recorrente através de DIPJ, livro razão e balancete, retificar de ofício os erros mencionados nas declarações (PER/DCOMP's), bem como homologar as compensações efetuadas através dos PER/DCOMP's n.º 29240.53694.110209.1.7.03-3242, 22448.63475.170809.1.7.03-4500 e demais carreados, nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional.

ii) Enquanto pendente de julgamento a presente manifestação de inconformidade, requer seja determinada a suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário ora discutido, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.”

Em sessão de 20 de março de 2015, a 4ª Turma da DRJ/REC, julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade do contribuinte.

Irresignado, o ora Recorrente apresentou o Recurso Voluntário, de fls. 323/341, contra a decisão de primeira instância.

É o relatório

Fl. 4 do Acórdão n.º 1002-003.264 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.939726/2013-52

## Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Relator.

## Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c art. 65, da Portaria MF nº 1634/2023 (RICARF).

O acórdão recorrido foi cientificado em 26/10/2020 (fl. 319), tendo sido apresentando o Recurso Voluntário (fls. 323/341), em 23/11/2020 (fl. 320), dentro do prazo recursal de 30 (trinta) dias.

Assim, observo que o recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

## Mérito

Preliminarmente, a Recorrente requer juntada de documentos (fls. 309/887) em fase recursal, afirmando que os documentos comprobatórios podem e devem ser recepcionados e acolhidos pelas instancias superiores administrativas de julgamento, em respeito à busca da verdade material.

Tratam-se de cópias das Notas Fiscais, acompanhadas de controle interno sobre valor retido de CSLL por cliente e nota fiscal: “RELATÓRIO DE NOTAS FISCAIS - CSLL 1º TRIMESTRE 2004”.

Segundo 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:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

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

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

Na decisão recorrida restou consignado que: “...o **comprovante de retenção é o documento hábil** para o contribuinte comprovar que sofreu a retenção, como pacificamente assentado na jurisprudência administrativa: (...)”; e ainda que: “Obviamente, como se apreende da jurisprudência acima, **não se quer dizer que o comprovante de retenção da CSLL seria um documento insuperável para comprovar a retenção dessa contribuição. Isso poderia substituído por outros elementos de prova, como por exemplo declarações das fontes pagadoras que atestassem as retenções dos valores glosados ou, no caso da impossibilidade para tanto, das notas fiscais respectivas.**” (grifei)

Assim sendo, no que diz respeito à possibilidade da prova hábil, oriunda das informações dos valores em DIRF e respectivos comprovantes de retenções, ser substituída por outros elementos de prova, argumento não constante do Despacho Decisório, afasta-se, assim, a aplicação da preclusão quanto a juntada de documentos em fase recursal, determinada no §4º, do art. 16, do Decreto n.º 70.235/72, tratando-se de situação que subsume-se à ressalva da alínea “c”, do citado parágrafo, destinando-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos:

Nesse sentido, entendo que os documentos, juntados somente em fase recursal, no presente caso, podem ser conhecidos.

Quanto ao mérito em si, a lide diz respeito ao reconhecimento parcial do direito ao crédito, informado na DCOMP n.º 29240.53694.110209.1.7.03-3242 de Saldo negativo de CSLL, do 1º Trimestre de 2004, e consequente não homologação integral das compensações relacionadas.

Pela similaridade deste com outro processo, relativo ao mesmo contribuinte e a tributo sobre o lucro, fundamentado nos mesmos documentos e nas mesmas razões de pedir, adoto as razões de decidir do **Acórdão n.º 1302-006.957 - 3ª Câmara/2ª TO, de 21 de setembro de 2023**, prolatado no julgamento do **processo n.º 10880.927339/2014-54**, a seguir reproduzidas:

“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. Cumpriu 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 nº 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 nº 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 nº 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**. (grifei)

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.**” (grifei)

Portanto, utilizando-se das razões de decidir acima expostas, e considerando que a Recorrente não trouxe comprovação documental inequívoca, levando-se em conta seu ônus da comprovação do direito creditório, nos termos do art. 36, da Lei nº 9.784/99, e do art. 373, inc. I, c/c o art. 15, do CPC/15, entendo que o contribuinte não logrou êxito em desincumbir-se do ônus de provar seu direito de crédito, líquido e certo, assim como exigido pelo art. 170, do CTN.

## Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida