



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



**Processo nº** 10880.967477/2012-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-003.265 – 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)**

Ano-calendário: 2008

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, Felipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 11-49.577 - 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 MANUTENCAO S/A, já qualificada nestes autos, apresentou PER/Dcomps, com direito creditório oriundo do saldo negativo da CSLL do ano-calendário 2008, com compensações homologadas parcialmente e não homologadas, com a motivação que segue (fl. 54):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO

**DESPACHO DECISÓRIO**

Nº de Rastreamento: 038124424

DATA DE EMISSÃO: 01/10/2012

### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

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

### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

<b>PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO</b>	<b>PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO</b>	<b>TIPO DE CRÉDITO</b>	<b>Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO</b>
23700.62662.301209.1.7.03-3865	Exercício 2009 - 01/01/2008 a 31/12/2008	Saldo Negativo de CSLL	10880-967.477/2012-12

### 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	RETENÇÃO NA FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	3.610.185,67	0,00	0,00	0,00	0,00	3.610.185,67
CONFIRMADAS	0,00	3.536.993,21	0,00	0,00	0,00	0,00	3.536.993,21

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.564.351,98  
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 3.610.185,67

CSLL devida: R\$ 2.045.833,69

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\$ 1.491.159,52

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: 18243.89231.301209.1.7.03-1753

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

35520.72666.301209.1.7.03-6388

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/10/2012.

Abaixo se registram as retenções de IR que não foram confirmadas ou confirmadas parcialmente, implicando na minoração do direito creditório perseguido pela autoridade a quo:

(...) [fls. 154/156]

Total Confirmado de Contribuição Social Retida na Fonte: R\$ 3.536.993,21

Cientificado da decisão acima em 09/10/2012 (fl. 149), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 08/11/2012 (fl. 63), trazendo os seguintes pontos defensivos:

1. o posicionamento da DRF não representa a melhor aplicação do direito, tendo em vista que as retenções foram efetivadas e descontadas das respectivas notas fiscais de prestações de serviços, não cabendo à Recorrente exercer poder de fiscalização e controle sobre os recolhimentos realizados pelos tomadores de seus serviços, mas, tão somente, declarar a Receita Federal do Brasil o valor dos serviços realizados e os respectivos tributos retidos;
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, pode até vir a ocorrer da Receita Federal vir a receber o tributo pela terceira vez, pois ainda pode cobrar os valores retidos e supostamente não recolhidos dos tomadores dos serviços, que são os sujeitos passivos da obrigação tributária com substituto legal;
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 carreando aos autos relação de rendimentos e retenções efetuada por fonte pagadora (CNPJ), documento impresso diretamente no sítio da RFB, através de certificação digital. Neste documento fornecido pela própria RFB, constam nome, cnpj, rendimento pago e os valores retidos que está última informa não ter comprovado ou confirmado com outro CNPJ.

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. 166/179, contra a decisão de primeira instância.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1002-003.265 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.967477/2012-12

## 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 09/09/2015 (fl. 163), tendo sido apresentando o Recurso Voluntário (fls. 166/179), em 09/10/2015 (fl. 165), 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. 222/2895) em fase recursal, afirmando que os documentos comprobatórios podem e devem ser recepcionados e acolhidos pelas instâncias superiores administrativas de julgamento, em respeito à busca da verdade material.

Tratam-se de cópias da DIPJ/2009, do Livro Razão da Conta : 1.1.2.3.01.15 469 CSLL LEI 10833/04, do Balancete Contábil 2008, das Notas Fiscais, de controle interno de valores brutos em “Planilha de Faturamento Geral por Competência”, de controle interno sobre “resumo geral de NF’s valores retidos de CSLL”, e de controle interno sobre valor retido de CSLL por cliente e nota fiscal.

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 23700.62662.301209.1.7.03-3865 de Saldo negativo de CSLL, do ano-calendário de 2008, 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. 222 a 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