



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



**Processo nº** 10880.972315/2016-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.948 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2023  
**Recorrente** MANSERV MONTAGEM E MANUTENCAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO DO TOMADOR FONTE PAGADORA AO PRESTADOR DO SERVIÇO. INOCORRÊNCIA.**

A pretensão do contribuinte foi deferida parcialmente, não porque se exigiu dele a comprovação do efetivo recolhimento dos tributos retidos por terceiros, mas porque não havia informações das fontes pagadoras (tomadores de seus serviços) a respeito de todas as retenções nos sistemas da RFB, as quais poderiam, por exemplo, ser comprovadas pelos comprovantes de rendimentos emitidos pelos terceiros, ou por um conjunto de documentos que demonstrasse que o recebimento do valor originário da transação, pelo prestador de serviço, foi líquido do valor retido, seguindo aqui a inteligência da Súmula CARF nº 143 (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).

**TRIBUTOS RETIDOS NA FONTE. ART. 30 DA LEI Nº 10.833/2003. REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. OS TRIBUTOS RETIDOS DEVEM SER APROPRIADOS NOS PERÍODOS DE APURAÇÃO ANUAL OU TRIMESTRAL, SEGUINDO O REGIME DE CAIXA.**

Na apuração da IRPJ/CSLL, a pessoa jurídica poderá deduzir da IRPJ/CSLL devida o valor da IRPJ/CSLL retida na fonte pelo tomador de seus serviços (art. 30 da Lei nº 10.833/2003), desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo da contribuição, ressaltando que o regime de apropriação da contribuição retida obrigatoriamente é o regime de caixa, mesmo que a escrituração da respectiva receita siga o regime de competência.

**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 que 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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 1302-006.945, de 21 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10880.925478/2015-24, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário manejado por MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO S/A, em face de Acórdão, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da ora Recorrente.

A contenda tem início em Despacho Decisório que havia homologado parcialmente pedido de compensação da ora Recorrente por insuficiência de crédito. A razão para insuficiência foi a não identificação de retenções que formaram o saldo negativo do período indicado em PER/DCOMP.

A Recorrente, em apertada síntese alega que (i) não lhe cabe fiscalizar o recolhimento do imposto retido por parte de terceiros, e tampouco o recolhimento seria condicionante para o direito ao crédito, (ii) os tributos foram devidamente destacados em suas notas fiscais, (iii) apresentou a DIPJ, SPED e DCTFs e relatórios de faturamento/conciliação, acreditando serem tais documentos e argumentos suficientes a provar o seu direito.

Os fundamentos da DRJ para a não homologação podem ser assim apresentados, em síntese: (i) o indeferimento da pretensão do contribuinte ocorreu, não por lhe ter sido requerido a prova do recolhimento do tributo, mas, uma vez não tendo sido encontrados os recolhimentos por parte do tomador dos serviços, o ônus de provar a retenção é da Recorrente, pois foi quem recebeu os recursos (ii) que a prova da retenção poderia ser realizada por intermédio de um conjunto de documentos que demonstrasse a origem e os valores da operação e do recebimento de montante tal que configurasse a retenção do imposto por parte da fonte pagadora, (iii) a mera emissão de nota fiscal não faz prova que os valores foram pagos pelo tomador, líquido dos montantes retidos, (iv) que a prova poderia ser realizada por meio de extratos bancários, demonstrando a vinculação entre os documentos apresentados pela Recorrente e os valores recebidos (líquido da retenção).

Em sua peça recursal, a Recorrente alega, preliminarmente (i) nulidade do Acórdão por cerceamento do direito de defesa, por ter a autoridade fiscal supostamente deixado de analisar os documentos carreados aos autos que provam o seu direito (ii) ter considerado como único meio de prova o informe de rendimento de terceiros. No mérito, repisa os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade, requerendo, ainda, a conversão em diligência para suprir eventuais deficiências de instrução do processo.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **ADMISSIBILIDADE**

A Recorrente tomou ciência da Decisão ora recorrida em 15/01/2021, apresentando sua peça recursal em 11/02/2021. Portanto, tempestivo o Recurso Voluntário. Atendidos os demais requisitos, dele tomo conhecimento.

### **PRELIMINAR**

Argui a Recorrente a nulidade do Acórdão por suposto cerceamento do direito de defesa e contraditório, porquanto não teria a DRJ cotejado os documentos carreados aos autos que, no seu entender, provam o direito pleiteado. Segundo a Recorrente teria a DRJ estabelecido que só seria possível comprovar o saldo negativo em debate “*com documentos de terceiros, como por exemplo, o informe de rendimentos*”.

*Concessa venia*, não é isso que se apreende da leitura mais detida e cuidadosa dos autos. A passagem a qual a Recorrente utiliza para

sustentar a sua assertiva está inserida em um contexto mais amplo. Explico.

O próprio item “32” da Decisão, por exemplo, afirma: “...**Na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora**, documento definido como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão denota fiscal), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento), **isso aliado ao efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários)**, demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados...” (grifamos).

Assim, diferente do que alega a Recorrente, A DRJ não adotou o documento emitido por terceiro como única e exclusiva prova.

Além disso, não houve qualquer óbice ao oferecimento das provas apresentadas pela Recorrente, mas, sim, saber se tais documentos eram suficientes ou não a consubstanciar o direito pleiteado, e, nesse ponto, a matéria é de mérito.

Veja-se o próprio item “39” da Decisão, que ao tratar da glosa referente ao 2º trimestre de 2012, a DRJ afirma que, se as Notas Fiscais tinham vencimento no 3º trimestre, não haveria como se provar que houve retenção no 2º trimestre. Ou seja, a afirmação diz respeito a qual momento se pode deduzir os tributos que tenham que ser retidos por terceiros. No mês/período de competência da emissão da Nota Fiscal ou no efetivo pagamento (caixa)? Mais uma vez, estamos diante de matéria de mérito, que será adiante tratada, e não de preterição do direito de defesa – inciso, II do art. 59, do Decreto 70.235/72.

Com efeito, considerando todo o exposto, voto por não acolher a preliminar de nulidade suscitada.

## **MÉRITO**

### **Direito Creditório – Prova de Retenção de Fonte**

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.

Com efeito, delineadas as fronteiras da possibilidade de dedução dos tributos retidos quando são antecipações daqueles efetivamente devidos, voltemos ao caso concreto.

A DRJ não delimitou o universo das possibilidades de prova do “imposto pago ou retido”. Pelo contrário, tratou das várias hipóteses quando não há o documento que, regra geral, serve como prova por parte do contribuinte – Informe de Rendimentos. Obviamente que se trata de prova *iuris*

*tantum*, mas, se fosse esse o caso, caberia a autoridade administrativa justificar a sua não aceitação. Não é a hipótese em tela.

A DRJ informou que na inexistência do documento de comprovação emitido por terceiros, haveria outros meios de prova. Vejamos:

“Na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (emissão denota fiscal), a escrituração contábil dos fatos (registro da prestação do serviço e do recebimento), isso aliado ao efetivo valor recebido (recibos ou extratos bancários), demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados..”

Perceba-se o cuidado da DRJ em demonstrar ao contribuinte sobre um pequeno, mas não insignificante detalhe, e que está acima sublinhado. A prova da retenção (evento passado – tributo retido) é o recebimento do valor faturado já diminuído do montante destacado na Nota Fiscal a título de deduções (valor líquido). Isso não implica em atribuir à Recorrente o dever de fiscalizar o recolhimento (pagamento) do tributo como quer fazer crer ao trabalhar o argumento de ser essa tarefa atribuída ao Fisco.

Portanto, entendo que a Recorrente não atendeu integralmente aos requisitos legais para a dedução dos tributos retidos, bem como os precedentes do CARF, mormente as SÚMULAS 80 e 143 não advogam a seu favor. Ao contrário, reafirmam a conclusão a que chegou a DRJ. Eis as Súmulas:

#### 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.

#### SUMULA CARF no. 143

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.

Não há dúvidas quanto ao cômputo das receitas na apuração do lucro real em atendimento ao princípio da competência e toda a documentação carreada aos autos é suficiente a se provar esse requisito, apenas.

#### Dedução de Retenções– Competência ou Caixa

Como analisado acima, o tempo verbal dos dispositivos legais, que instruem a dedução dos tributos que são mera antecipações do devido ao final do período de apuração, não deixa dúvidas a partir de qual momento tais retenções podem deduzir o imposto devido, a fim de apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser compensado: Quando retidos ou pagos.

Ou seja, as retenções tributárias, para fins de apuração do saldo do tributo a pagar ou restituir/compensar, seguem o regime de caixa, pois a prova da retenção é a comprovação do recebimento da NF pelo valor líquido, sem prejuízo de outro conjunto probatório (informe de rendimentos, por exemplo).

Com efeito, mais uma vez, acertada a decisão da DRJ, que, na inexistência de outros elementos de prova por parte da Recorrente, glosou as retenções cujo recebimento ocorreu após o encerramento do trimestre no qual foram contabilizadas as receitas e os tributos a recuperar.

No caso concreto, realmente, na apresentação dos fatos e dos documentos que a Recorrente insiste que provam o direito pleiteado, a mesma afirma que utilizou do regime de competência para contabilizar os tributos a recuperar. É a partir dessa contabilização que surgem os tributos deduzidos em sua DIPJ e demais informes ao Fisco.

A conclusão a que chegou a Recorrente é sobre sua interpretação dos mesmos dispositivos legais sobre os quais já analisamos e concluímos ser o oposto ao que esta alega – (art. 37 da Lei nº 8.981/1995 e art. 2º, da Lei 9.430/ 1996).

#### Diligência

Entendo que, no caso, a Recorrente não está em busca da verdade material, o que poderia ser perfeitamente compreensível se houvesse dúvidas quanto à efetiva retenção ou não dos tributos indicados nas Notas Fiscais devidamente computadas na apuração do lucro real.

A Recorrente enfrentou o tema como mérito, sustentando que a legislação advoga ao seu favor sobre não ser sua responsabilidade a fiscalização do recolhimento do tributo por terceiros. Diga-se, mais uma vez, que não foi esta efetivamente a base da improcedência do seu pleito. Não se trata de superar deficiências na instrução do PAF.

Por fim, entendeu a Recorrente que as retenções devem ser reconhecidas e deduzidas ambos pelo regime de competência, matéria, novamente, afeita ao mérito e não de diligência, e já abordada acima.

Portanto, voto pela desnecessidade de conversão do feito em diligência.

Em decorrência de todo o exposto, não acolho a preliminar de nulidade, e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator