



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.930431/2015-82
ACÓRDÃO	3202-003.097 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AÉREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/07/2011

RETENÇÃO NA FONTE. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Se a contribuinte não comprova a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep, por meio do comprovante anual de retenção ou demais documentos previstos na Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, não é possível aferir se de fato houve a retenção.

PERDCOMP. COMPENSAÇÃO. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.

Constatada a existência de decisão administrativa definitiva reconhecendo crédito do contribuinte, impõe-se a homologação das compensações declaradas por meio de PER/DCOMP, limitadamente ao montante do crédito reconhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado do presente processo até o limite do crédito reconhecido, nos termos das decisões proferidas nos autos dos processos nº 12585.720234/2012-74 e 10880.938835/2013-52.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do PER nº 03818.28939.170415.1.2.04-5969 e da não homologação da Dcomp nº 12690.00926.240615.1.3.04-9528. O Pedido de Restituição e a Declaração de Compensação foram analisados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SP) e, em decorrência, foi emitido o Despacho Decisório, juntado aos autos às fls. 90/100.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-69.290, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do PER nº 03818.28939.170415.1.2.04-5969 e da não homologação da Dcomp nº 12690.00926.240615.1.3.04-9528.

O Pedido de Restituição e a Declaração de Compensação foram analisados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SP) e, em decorrência, foi emitido o Despacho Decisório, juntado aos autos às fls.

90/100.

De acordo com o Despacho Decisório, nos referidos PER/Dcomp foi indicado pela contribuinte um crédito original na data da transmissão de R\$ 80.137,50 - que corresponde ao pagamento indevido ou a maior da contribuição para o PIS/Pasep, código 8109, referente ao período de apuração de julho de 2011, visando a extinção de débitos próprios.

No Despacho Decisório, adverte a DERAT/SP que no período em exame, a interessada esteve sujeita à chamada apuração mista das contribuições auferindo receitas tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo.

Relata a Derat que a apuração da contribuição para o PIS/Pasep, de abril de 2011 a dezembro de 2012, em regime não cumulativo, foi objeto de procedimentos

fiscais por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.80.00-2016-00144-6, cujos resultados encontram-se consignados nos seguintes processos:

Esclarece a fiscalização que os processos acima referidos dizem respeito de forma direta à apuração da contribuição no regime não cumulativo e o presente exame refere-se à apuração da contribuição no sistema cumulativo. Todavia, estando a requerente submetida à apuração mista, as receitas sujeitas ao regime cumulativo estão envolvidas também no cálculo das receitas sujeitas ao regime não cumulativo. Explica que, no ano de 2011, a contribuinte alterou seu entendimento no tocante ao art. 10, XVI, da Lei nº 10.833, de 2003, passando a classificar as receitas auferidas com a prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros na modalidade não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep. Informa que a requerente, em relação à apuração da contribuição para o PIS/Pasep cumulativa (8109) de julho de 2011 efetuou o pagamento de R\$ 196.493,06 – para quitar a contribuição do período.

Relata que a obtenção do valor da contribuição a pagar referente ao regime não cumulativo demanda a determinação das bases de cálculo tanto cumulativa como não cumulativa, para fins de cálculo do percentual existente entre a receita sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, conforme estabelecido no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003. Desse modo, a apuração das receitas no período em tela (cumulativas e não cumulativas) **foi objeto de manifestação no processo administrativo nº 10880.938835/2013-52.** Naquela análise, a fiscalização devolveu ao conjunto de receitas sujeitas ao regime cumulativo as receitas auferidas com a prestação de serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros em modalidade internacional. Contudo, tal alteração não traz reflexos na apuração cumulativa, uma vez que as receitas advindas do transporte internacional de cargas ou passageiros são, por força do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, isentas da contribuição. Na mesma análise, a fiscalização admitiu as informações constantes do Dacon retificador ativo no tocante ao total das receitas sujeitas ao regime cumulativo e não alcançadas por isenção, alíquota zero, suspensão ou não-incidência. Também constatou a fiscalização divergências nos valores informados no Dacon e no Sistema DW-DIRF referentes às retenções na fonte por órgãos públicos (código de receita 6175). Dessa forma, tomando a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep no regime cumulativo em julho de 2011, apresentado no Dacon retificador (ratificado pela fiscalização), os valores retidos na fonte constantes na base de dados da RFB, o pagamento efetuado sob o código 8109, e considerando a ausência de liquidez e certeza das compensações efetuadas, a auditoria fiscal indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações declaradas na Dcomp vinculada ao pedido de restituição.

Cientificada da decisão em 25/06/2019, bem como da cobrança dos débitos declarados no PER/Dcomp, a contribuinte interpôs, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, a qual será sintetizada a seguir.

No tópico I - Dos Fatos, explica a interessada que embora tenha havido alterações em seu entendimento acerca da classificação de algumas receitas e a possibilidade de apropriação de outros créditos das contribuições não cumulativas, nos anos de 2011 e 2015, tais alterações não tiveram qualquer influência na apuração no regime cumulativo, conforme reconhecido pela própria fiscalização. Explica que a não homologação das compensações seria decorrente da divergência entre o total de retenções declaradas e o que consta nos sistemas da RFB e a “não confirmação dos PER/Dcomp utilizados para quitação das contribuições devidas em virtude dessas compensações não terem sido homologadas e estarem em discussão em processo administrativo próprio.” Já no tópico II - Do Direito, subtópico II.1 - Da Existência de Valores Retidos na Fonte e Passíveis de Desconto, esclarece que por meio da análise de seus livros fiscais é possível constatar que as informações apresentadas nos Dacon condizem com a realidade dos fatos, de tal forma que restam incontestáveis os valores de imposto retido descontados na apuração e informados no Dacon.

E no sub tópico II.2 - Pagamento do Débito via Compensação – Configuração Bis in Idem, assevera que as compensações realizadas no valor de R\$ 3.733.368,05 para quitar parte do débito da contribuição para o PIS/Pasep de julho de 2011, estão em discussão na esfera administrativa e ainda que reste vencida, o crédito pleiteado não restará prejudicado, uma vez que deverá pagar o valor que pretendeu compensar. Desse modo, diz que “se a autoridade fiscal tem a prerrogativa de cobrar os débitos cuja compensação não foi homologada, não lhe pode ser autorizada a desconsideração dos respectivos valores na composição do direito creditório (...), correspondente ao pagamento indevido do período”, sob pena de configurar o bis in idem. Reitera que, ao contrário do que sustenta a fiscalização, a não homologação das compensações que compõem o pagamento do imposto não retira a liquidez e certeza do direito creditório. Clama pela reforma do Despacho Decisório na medida em que sua manutenção implicará o pagamento em duplicidade.

No sub tópico II.3 – Da Existência de Defesas e Recursos Administrativo Não Julgados e da Necessidade de Suspensão do Presente Processo, alega que o Despacho Decisório não merece ser mantido na medida em que as decisões que não homologaram as compensações utilizadas para quitação do débito do período não são definitivas. Ademais, os PER/Dcomp mencionados como não confirmados, apesar de não possuírem decisão administrativa definitiva, já possuem parcela do crédito reconhecida na esfera administrativa (DRJ/CARF), devendo o presente processo ser suspenso até o “desfecho final da discussão sobre a validade das referidas compensações, em respeito ao princípio da economia processual.” Diante do exposto, resta demonstrada a total improcedência do Despacho Decisório, devendo a presente Manifestação de Inconformidade ser provida para o fim de restar reconhecida a existência do direito creditório e a conseqüente procedência da compensação, razão pela qual requer a extinção integral de qualquer crédito tributário relacionado, assim como o arquivamento do presente

processo administrativo. Requer ainda a realização de diligência fiscal para a comprovação do alegado, em razão do grande número de documentos a serem levantados a acostados aos autos. Protesta por provar o alegado pelos meios de prova admitidos em Direito.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2011 a 31/07/2011 RETENÇÃO NA FONTE. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Se a contribuinte não comprova a retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep, por meio do comprovante anual de retenção ou demais documentos previstos na Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, não é possível aferir se de fato houve a retenção.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas a cargo do sujeito passivo devem ser apresentadas por ocasião da interposição do recurso administrativo, precluindo o direito de posterior juntada.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Estando a discussão quanto ao direito creditório afeta apenas à apresentação documental, torna-se prescindível a realização de diligência para a solução da controvérsia.

SUSPENSÃO DE PROCESSO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatória a suspensão de processo até o julgamento definitivo de outro processo relativo ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

II.1 – DA EXISTÊNCIA DE VALORES RETIDOS NA FONTE E PASSÍVEIS DE DESCONTO
12. Em julho de 2011, a Recorrente declarou em seu Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON retificadora, no campo “Total da Contribuição para o PIS/PASEP apurada à alíquota de 0,65%” o valor de R\$ 4.128.089,82, sendo que desse primeiro valor, descontou R\$ 144.063,16, R\$ 132.999,83 e R\$ 1.303,22 (total de R\$ 278.366,21) a título de retenção do imposto na fonte realizada por Órgãos, Autarquias, Fundações Federais, Demais Entidades da Administração Pública Federal e Pessoas Jurídicas de Direito Privado, totalizando uma contribuição a pagar no valor de R\$ R\$ 3.849.723,61.

II.2 – PAGAMENTO DO DÉBITO VIA COMPENSAÇÃO – CONFIGURAÇÃO DE BIS IN IDEM 31. Outra divergência apontada pelo despacho decisório referiuse à possibilidade de consideração de PER/DCOMP não homologados como forma de quitação da contribuição do período.

32. No caso, conforme declarado em DCTF pela Recorrente, parte do débito da contribuição sub judice foi quitado mediante compensação, no valor de R\$ 3.733.368,05 e o restante foi quitado mediante recolhimento de DARF no valor de R\$ 196.493,06.

II.3 – DA EXISTÊNCIA DE DEFESAS E RECURSOS ADMINISTRATIVOS NÃO JULGADOS E DA NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PRESENTE PROCESSO 55. Não bastasse o não reconhecimento da existência de bis in idem, a r. decisão recorrida não reconheceu sequer a necessidade de se sobrestar o presente processo administrativo até a decisão definitiva do processo administrativo nº 12585.720234/2012-74, entendimento este que deve ser reformado.

72. Por todas essas razões, a Recorrente pede que seja reformada a decisão de primeira instância para que seja determinada a suspensão dos presentes autos até o julgamento definitivo do processo nº 12585.720234/2012-74.

73. Ainda que se entenda que não é o caso de suspensão, é indispensável que se determine, pelo menos, que a cobrança de eventuais valores decorrentes da não homologação das compensações objeto deste processo administrativo aguarde a liquidação do crédito já reconhecido no processo administrativo nº 12585.720234/2012-74, na medida em que possui impacto direto sobre o valor do indébito objeto deste processo administrativo.

IV – DO PEDIDO 74. Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar a r. decisão recorrida e, assim, determinar a homologação das compensações objeto do presente processo administrativo.

75. Para tanto, a Recorrente pede seja deferido o seu pedido de diligência, para atestar que os valores de contribuição retida lançados nos relatórios contábeis da Recorrente correspondente, exatamente, àqueles constantes dos DARFs fornecidos por entes públicos quando da compra de passagens aéreas, por meio de agências de turismo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das Retenções na Fonte

Aduz a recorrente que em julho de 2011, declarou em seu Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON retificadora, no campo “Total da Contribuição para o PIS/PASEP apurada à alíquota de 0,65%” o valor de R\$ 4.128.089,82, sendo que desse primeiro valor, descontou R\$ 144.063,16, R\$ 132.999,83 e R\$ 1.303,22 (total de R\$ 278.366,21) a título de retenção do imposto na fonte realizada por Órgãos, Autarquias, Fundações Federais, Demais Entidades da Administração Pública Federal e Pessoas Jurídicas de Direito Privado, totalizando uma contribuição a pagar no valor de R\$ R\$ 3.849.723,61.

Nesse sentido, a recorrente reitera que este débito apurado no valor de R\$ 3.849.723,61 foi quitado mediante o recolhimento de DARF no valor de R\$ 196.493,06 e compensações no valor de R\$ 3.733.368,05, conforme declarado em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais – DCTF:

GRUPO DO TRIBUTO	PIS/PASEP - CONTRIB. P/PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL/FORMAÇÃO		
	: PATRIM. SERV. PÚBLICO		
CÓDIGO RECEITA	: 8109-02		
PERIODICIDADE: Mensal	PERÍODO DE APURAÇÃO: Julho/2011		
DÉBITO APURADO			3.849.723,61
CRÉDITOS VINCULADOS			
- PAGAMENTO			116.355,56
- COMPENSAÇÃO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR			3.733.368,05
- OUTRAS COMPENSAÇÕES			0,00
- PARCELAMENTO			0,00
- SUSPENSÃO			0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:			3.849.723,61
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:			0,00
Pagamento com DARF - R\$			Total: 116.355,56
Relação de DARF vinculado ao Débito.			
PA: 31/07/2011	CPF/CNPJ: 02.012.862/0001-60	Código da Receita: 8109	
Data do Vencimento	25/08/2011	Nº da Referência:	
Valor do Principal:			196.493,06
Valor da Multa:			0,00
Valor dos Juros:			0,00
Valor Total do DARF:			196.493,06
Valor Pago do Débito:			116.355,56
Compensação Pagamento Indevido ou a Maior - R\$			Total: 3.733.368,05
Valor Compensado do Débito:			1.801.679,59
Formalização do Pedido: DComp		Nº do Processo: 08351.36934.010911.1.7.04-5034	
Valor Compensado do Débito:			1.479.527,52
Formalização do Pedido: DComp		Nº do Processo: 07058.59788.291111.1.7.04-9171	
Valor Compensado do Débito:			452.160,94
Formalização do Pedido: DComp		Nº do Processo: 36478.69342.291111.1.7.04-6890	

A DRJ concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade porque os dados que constam nos sistemas da RFB indicam que o valor retido na fonte, sob o código 6175 (transporte de passageiros – órgão público) é de R\$ 163.609,51. Desse modo, constata-se que os valores retidos na fonte informados no Dacon, de R\$ 113.453,48 (R\$ 277.062,99 - R\$163.609,51) – não foram confirmados nos sistemas da RFB. No período a que se refere o crédito pleiteado (julho de 2011), a retenção de tributos e contribuições aqui tratada estava disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004, alterada pela IN SRF nº 539, de 2005.

Desse modo, conforme previsão expressa da citada Instrução Normativa, o órgão que efetuar a retenção deverá fornecer à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual de retenção, que deverá informar os códigos de retenção, os valores pagos e os valores retidos em relação a cada mês em que houver sido efetuado o pagamento. Prescreve, ainda, que ocorrendo a retenção das contribuições pelos pagamentos efetuados às agências de viagens e turismo pela aquisição de passagens aéreas, o órgão público fica obrigado a fornecer à agência cópia do DARF ou quaisquer outros documentos que comprovem que as retenções foram efetuadas em nome das empresas prestadoras do serviço.

É incontestável que a escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do sujeito passivo. Contudo, os fatos registrados devem estar embasados em documentos hábeis, segundo sua natureza. No caso presente, a contribuinte deveria fundamentar seus lançamentos contábeis com o comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora ou qualquer outro documento fornecido pela pessoa jurídica que efetuou a retenção. Não obstante o Livro Razão trazido aos autos, o mais importante não foi provado pela contribuinte, ou seja, não houve a prova de que a retenção foi efetuada, tendo em vista que os documentos hábeis para comprovar tal fato não foram apresentados.

Assim, na medida em que a contribuinte não comprova a retenção nos termos da legislação acima transcrita, não há como acatar o seu pleito e, em decorrência, deve ser mantida a decisão contida no Despacho Decisório.

Portanto, no presente caso, verifica-se que a recorrente não comprovou a retenção nos termos da legislação supracitada.

No entanto, uma vez instaurada a fase litigiosa com o oferecimento da Manifestação de Inconformidade contra o despacho decisório eletrônico, é dada a oportunidade ao contribuinte de instruir o processo com todos os documentos comprobatórios a evidenciar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Como expresso no inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir", precluindo o direito de fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, impende destacar, que nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784/99, no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe.

Como se sabe, o documento intitulado Declaração de Compensação (Dcomp) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, sendo

uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, e para isso pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

Além do mais, o regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispendo que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à Autoridade Administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”. De outro norte, a retificação da DCTF, “quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde” (art. 147, §1º do CTN). Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas com livros e documentação contábil, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Nesse contexto, por iniciativa do contribuinte, a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação.

Diante do exposto, entende-se pela manutenção da decisão proferida pela DRJ no que se refere às retenções na fonte.

Da Decisão Final Proferida no Processo Administrativo nº 12585.720234/2012-74

Os presentes autos têm origem em despacho decisório que indeferiu a restituição requerida pela Recorrente de pagamento maior do que o devido de PIS cumulativo apurado em julho de 2011, sob as seguintes alegações: (i) divergências entre os valores declarados a título de retenção na fonte e os constantes no sistema da RFB; e (ii) não homologação de três compensações realizadas para quitação de parte do débito de PIS de julho de 2011, decisão esta que estava em discussão nos autos do processo administrativo nº 12585.720234/2012-74.

No entanto, no que tange ao item (ii) acima, verifica-se que foi proferida decisão final nos autos do processo administrativo nº 12585.720234/2012-74, homologando a quase totalidade das compensações realizadas, com exceção de um saldo R\$ 16.392,94, o qual a recorrente informa que foi quitado por ela.

Dessa forma, resta, então, prejudicado o argumento do despacho decisório de que “a não homologação das referidas 3 Dcomp, as quais são indicadas como origem de R\$ 3.733.368,05 utilizados para quitação parcial do débito de Contribuição para o PIS/Pasep do período em tela, privam de liquidez e certeza tais valores utilizados para essa quitação, o que impede cogitar-se do reconhecimento do direito creditório pretendido pela requerente”.

Assim, considerando a decisão final proferida nos autos do processo administrativo nº 12585.720234/2012-74, na qual foram homologadas quase todas as compensações efetuadas, restando apenas o saldo de R\$ 16.392,94 (valor que a Recorrente afirma já ter sido integralmente quitado), conclui-se que o referido recurso deve ser provido em parte.

Conclusão

Voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado do presente processo até o limite do crédito reconhecido, nos termos das decisões proferidas nos autos dos processos nº 12585.720234/2012-74 e 10880.938835/2013-52.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro