



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.949706/2015-51</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-003.100 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | TAM LINHAS AÉREAS S/A                                |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

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

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais por força da Súmula nº 02.

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

É correto o indeferimento do pedido de restituição quando o recolhimento apontado como origem do suposto crédito encontra-se integral e validamente vinculado à quitação de débito confessado pelo próprio contribuinte.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos probatórios capazes de demonstrar pagamento indevido ou a maior, não se reconhece o direito creditório pleiteado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

*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 da não homologação da Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 02404.40803.240415.1.3.04-0815, nos termos do Despacho Decisório emitido em 05/10/2015 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de nº 109611930). Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 63.227,92, referente a pagamento efetuado em 25/02/2011, de PIS/Pasep, 8109, do período de apuração encerrado em 31/01/2011, no valor total de R\$ 3.995.209,12.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-59.923, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da não homologação da Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 02404.40803.240415.1.3.04-0815, nos termos do Despacho Decisório emitido em 05/10/2015 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de nº 109611930).

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 63.227,92, referente a pagamento efetuado em 25/02/2011, de PIS/Pasep, 8109, do período de apuração encerrado em 31/01/2011, no valor total de R\$ 3.995.209,12.

Segundo o despacho decisório recorrido, o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado, conforme a seguinte demonstração:

☐ R\$ 126.498,15 utilizado na Dcomp de nº 18796.79365.120912.1.3.04-5200;

☐ R\$ 3.868.710,97 utilizado para extinção de PIS/Pasep (8109) do PA de 31/01/2011, conforme informações da DCTF.

Em decorrência, não se homologou a Dcomp com base nos arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cientificada em 05/11/2015, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 07/12/2015, alegando, em síntese, o seguinte.

Esclarece que a Dcomp em análise diz respeito à “restituição de créditos apurados no regime não cumulativo ao Programa de Integração Social (PIS) no 1º trimestre de 2011 (doc. 02)”.

Entende que possui o crédito pleiteado, pois, em 2011, “reanalisou o tratamento jurídico fiscal dado às suas receitas e verificou que parte delas havia se sujeitado, equivocadamente, ao regime cumulativo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) quando, na verdade, deveria ser computada apenas no regime não cumulativo desta contribuição”.

Informa que, verificado o errôneo tratamento tributário de parte da receita, retificou seus Dacon, identificando uma crédito da citada contribuição, o qual foi utilizado na Dcomp nº 18796.79365.120912.1.3.04-5200, no valor originário de R\$ 126.498,15, homologada pela fiscalização.

Explica que no 1º trimestre de 2011 quitou, indevidamente, além dos R\$ 126.498,15, também o valor de R\$ 63.227,92, totalizando um recolhimento indevido no montante de R\$ 189.726,07, razão pela qual entregou a Dcomp em análise.

Diz que a autoridade fiscal não aprofundou as suas investigações e sequer lhe intimou a prestar esclarecimentos e, por isso, chegou à conclusão equivocada de que o crédito já teria sido utilizado.

Destaca que a fiscalização simplesmente conferiu o valor declarado em DCTF com o valor da Dcomp e, ante a ausência de retificação da DCTF, concluiu pela inexistência do crédito pleiteado.

Assevera que se a fiscalização tivesse analisado a Dcomp, teria observado que o reenquadramento de suas receitas provocou modificação na base de cálculo das contribuições sociais (doc. 04). Diz que seus cálculos demonstram que a receita anteriormente submetida ao regime cumulativo (R\$ 615.949.892,70), após a referida revisão, passou a ser de R\$ 606.222.520,29.

Explica que a aplicação da alíquota de 0,65% sobre a primeira base de cálculo (R\$ 615.949.892,70) comprova que quitou PIS no valor de R\$ 4.003.674,30, mas que, considerando a base de cálculo correta (R\$ 606.222.520,29) a quantia a ser efetivamente extinta é de R\$ 3.940.446,38. Entende que, assim, tem direito a um indébito de PIS cumulativo de R\$ 63.227,92, conforme pleiteado.

Na sequência, passa a explicar “as diretrizes legais que lhe garantem o referido direito ao crédito”.

Relata que o PIS e a Cofins passaram a ser tributados pela sistemática não cumulativa, tendo sido editadas as Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que possuem fundamento no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Disserta sobre o art. 3º das referidas leis (créditos da não cumulatividade) e sobre o conceito de insumos dado pelas instruções normativas que regulamentaram a matéria.

Afirma que há uma “nítida intenção da RFB de restringir as possibilidades de créditos, na medida em que vincula este direito àqueles gastos da pessoa jurídica referentes a produtos e serviços que sejam aplicados ou consumidos na prestação de serviços”.

Entende que o critério da não cumulatividade adotado pela RFB para o PIS e a Cofins é o mesmo do modelo do IPI, o que é incompatível com a materialidade das contribuições sociais. Afirma que a Constituição Federal não outorgou ao legislador infraconstitucional liberdade para dispor sobre a não cumulatividade do modo como lhe convier. Aduz que o modelo não cumulativo instituído legalmente deve observar o contexto constitucional, de modo a ser eliminado o efeito cascata sobre a receita, faturamento ou sobre os gastos havidos com estas contribuições na importação de bens e serviços.

Disserta sobre a não cumulatividade e sobre o §12 do art. 195 da Constituição Federal. Conclui que tal princípio para o PIS e a Cofins é muito mais amplo do que é no ICMS e no IPI e que é equivocado afirmar que os critérios de apuração da não cumulatividade discriminada no referido dispositivo constitucional podem ser restringidos pelo legislador ordinário.

Entende que os créditos apropriáveis eleitos pelo legislador constitucional são a receita, o faturamento ou o valor pago na operação de importação, de modo que a interpretação a ser dada às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 deverá ter como base sempre o regramento constitucional das contribuições.

Afirma que o mesmo entendimento vale para a tarefa de demarcar quais seriam os atributos que pautam o significado do vocábulo insumo, que não pode ficar restrito às atividades tipicamente fabris de um estabelecimento.

Relata que a jurisprudência atual do CARF afastou a intenção de a RFB equiparar a não cumulatividade do PIS e da Cofins à do IPI e admitiram que os créditos poderiam ser apropriados desde que equivalassem aos custos e despesas da pessoa jurídica que se enquadrassem nas definições do Regulamento do Imposto de Renda (arts. 290 e 299).

Diz que decisões mais recentes do CARF adotam um entendimento um pouco mais restritivo, reconhecendo que tais créditos devem alinhar-se não somente às definições de custo e despesas de que trata o RIR/99, mas também devem atender aos requisitos de imprescindibilidade à obtenção do produto ou serviço prestado e, ainda, devem se relacionar com os processos de fabricação, produção ou prestação de serviços do contribuinte.

Com base em decisão do STJ, define “insumo” como “todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade

da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante”.

Sustenta, em conclusão, que os gastos que podem qualificar-se como créditos apropriáveis no regime não cumulativo são aqueles que atendam às definições de custo (art. 290) ou despesa (art. 299) do RIR/99 e, ainda, que sejam imprescindíveis e estejam intrinsecamente relacionados às atividades que contribuem para a prestação dos serviços de transporte aéreo, de carga, de manutenção, todos vinculados às suas atividades-fim.

Na sequência, alega que deve prevalecer a verdade material e que o indébito tributário independe de retificação da DCTF.

Disserta sobre o princípio da legalidade tributária, concluindo que a autoridade tributária somente poderá exigir tributo quando verificada a ocorrência do fato gerador e no montante apurado segundo os critérios da lei.

Diz que o entendimento do CARF é no sentido de que os erros cometidos pelos sujeitos passivos não são capazes de criar obrigações tributárias. Aduz que “não é lógico permitir a cobrança de tributos com base em engano que não reflete a ocorrência do fato gerador tal como previsto em lei”.

Sustenta que, mesmo que não tenha retificado a DCTF antes de receber a ciência do despacho decisório, tal equívoco não tem o condão de lhe impor obrigação tributária, na medida em que, pelo princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, tal obrigação só existe quando verificada a existência do exato fato descrito em lei.

Aduz que, em face ao princípio da verdade material, “deve lhe ser garantido o direito ao ressarcimento dos créditos objeto do presente processo administrativo”.

Pede o provimento do recurso, protesta por provar o alegado pelos meios de prova em Direito admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

É o relatório.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011 COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.

Correto o Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o recolhimento alegado como origem do crédito estava integral e validamente alocado para a quitação de débito confessado.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Não há provas nos autos capazes de comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência por ser desnecessário para a solução do litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

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

II – PRELIMINARMENTE II.1 - DA NECESSIDADE DE CONEXÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS 10. Conforme anteriormente elucidado, após a reapuração do ano de 2015 e a constatação de novo direito creditório, a Peticionária transmitiu o PER nº 26292.98332.110315.1.2.04-0397 e PER/DCOMP nº 02404.40803.240415.1.3.04-0815.

11. Ocorre que, por um escusável lapso, a Peticionária não vinculou a numeração do PER transmitido em 11/03/2015 com o PER/DCOMP transmitido posteriormente, em 24/04/2015.

12. Nesse sentido, diferentemente do que verificou a Peticionária em outros casos onde cometeu o mesmo equívoco, em relação aos PER e PER/DCOMP acima relatados, a Delegacia Especial da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo proferiu dois despachos decisórios distintos.

13. A Recorrente foi intimada dos dois despachos decisórios na mesma data e, naquela oportunidade demonstrou em suas Manifestações de Inconformidade (Processos administrativo nº 10880.949705/2015-15 e 10880.949706/2015-51) o equívoco na transmissão dos documentos e a necessidade de apensamento dos dois processos administrativos.

III - DO DIREITO III.1 – DA REAPURAÇÃO REALIZADA PELA RECORRENTE III.1.2 – DA ISENÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO A NÃO RESIDENTES OU NÃO DOMICILIADOS NO PAÍS 16. A Lei Complementar nº 07/1970 e a Lei Complementar nº 70/1991 instituíram no ordenamento jurídico, respectivamente, a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins no regime cumulativo.

III.1.2 - DA ISENÇÃO DE RECEITAS DECORRENTES DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS 42. Além da constatada isenção explicitada no tópico anterior, os créditos de pagamento indevido originados da reapuração realizada no ano de 2015 decorrem também da identificação, pela ora

Recorrente, de que parte de suas receitas advindas do transporte internacional de passageiros e sabidamente isentas, ainda estavam sendo submetidas equivocadamente à tributação das contribuições sociais no regime cumulativo.

56. Após os referidos cálculos (exclusões já evidenciadas e adições explicadas no próximo tópico), conforme comprovam os documentos anexos, constatou-se um saldo credor no valor de R\$ 189.726,07, o qual foi devidamente compensado pela Recorrente por meio dos PER/DCOMP nº 18796.79365.120912.1.3.04-5200, 02404.40803.240415.1.3.04-0815 e 26292.98332.110315.1.2.04-0397.

57. Demonstradas as modificações promovidas pela Recorrente na apuração do regime cumulativo do mês de janeiro de 2011, passemos agora a analisar o impacto no PIS a recolher do período.

III.1.3 – DA RECOMPOSIÇÃO DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DA RECORRENTE 58. Vejamos uma planilha analítica dos valores apresentados pela Recorrente em janeiro de 2011

71. Diante do exposto, resta evidenciado o direito creditório da Recorrente, ensejando o provimento integral do presente Recurso Voluntário.

II.1.5 – DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES – BUSCA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL 72. Em que pese não tenha a Recorrente realizado a retificação de todas as suas declarações fiscais para fazer constar o pagamento indevido decorrente da reapuração anteriormente evidenciada, não lhe pode ser negado direito creditório líquido e certo, conforme veremos abaixo.

76. Neste quadro extremamente rígido, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não deixaram margem a qualquer ato discricionário por parte da autoridade administrativa no desempenho de sua função fiscalizadora/arrecadadora, estando ela adstrita a cumprir as determinações legais. Ou seja, a autoridade somente pode exigir tributo quando verificada a ocorrência do fato gerador e apurar eventual montante devido segundo os critérios da lei.

84. Sendo assim, uma vez confirmada a existência do direito creditório da Recorrente, em consonância com o Princípio da Verdade Material, resta o dever de investigação e reconhecimento das provas incontestas por esta E. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, com vistas a aproximar a atividade fiscalizadora da realidade dos fatos.

IV – DO PEDIDO 85. Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido de forma a reconhecer a existência do crédito em debate, bem como homologar a compensação declarada no PER/DCOMP vinculado ao presente processo administrativo.

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 alegações recursais**

Aduz a recorrente que “em que pese não tenha realizado a retificação de todas as suas declarações fiscais para fazer constar o pagamento indevido decorrente da reapuração anteriormente evidenciada, não lhe pode ser negado direito creditório líquido e certo”.

Nos termos de todo o exposto, é imperioso reconhecer que as declarações entregues pela Recorrente não reproduzem a real situação dos valores apurados de contribuição ao PIS e da Cofins no período, de tal sorte que, a mera ausência de retificação não obsta o seu direito creditório, em respeito ao princípio da verdade material.

A DRJ concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade por três motivos: i) as provas que carrou aos autos não têm o condão de comprovar a correção da reclassificação de receitas; ii) não se sabe quais receitas foram reenquadradas; e iii) permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, nacional ou internacional, efetuado por empresa que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

No caso, não há no recurso apresentado provas que demonstrem cabalmente que a manifestante pagou indevidamente o tributo objeto do indébito tributário.

Assim, de fato, o mero lapso em não retificar a DCTF anteriormente entregue não têm condão de descaracterizar o direito creditório dos sujeitos passivos. Porém, nos termos do art. 147 do CTN, havendo redução do débito a pagar, tal demonstração deve ser feita com base em documentação fiscal e contábil, o que não ocorreu no caso.

Além disso, a recorrente solicita que sejam apensados os processos administrativos nº 10880.949705/2015-15 e 10880.949706/2015-51 para que as Manifestações de Inconformidade sejam analisadas conjuntamente.

A Recorrente foi intimada dos dois despachos decisórios na mesma data e, naquela oportunidade demonstrou em suas Manifestações de Inconformidade (Processos administrativo nº 10880.949705/2015-15 e 10880.949706/2015-51) o equívoco na transmissão dos documentos e a necessidade de apensamento dos dois processos administrativos.

Isto porque, tendo em vista: (i) os idênticos valores declarados (R\$ 63.227,92), (ii) o período e origem do crédito (PIS Cumulativo de janeiro de 2011) e (iii) a data da transmissão das declarações, é inequívoco que os dois pedidos se referem a um único crédito, de tal forma que os processos devem ser analisados de forma conexa e abrangendo todos os argumentos suscitados pela Recorrente, a fim de evitar decisões incompletas e conflitantes.

No que se refere ao pedido de conexão formulado pela recorrente, observa-se que inexistente previsão legal que imponha o julgamento conjunto de processos de restituição e compensação, ainda que versem sobre o mesmo objeto. Ademais, a apreciação separada dos feitos não acarreta qualquer prejuízo à contribuinte, que permanece assegurada pelo pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. De todo modo, visando à economia processual, ambos os processos serão examinados na mesma sessão de julgamento.

Importa esclarecer que, conforme informado pela própria recorrente, o crédito pleiteado decorre de revisão da apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. A empresa verificou que parte de suas receitas havia sido submetida, equivocadamente, ao regime cumulativo do PIS, quando, na realidade, deveriam ter sido consideradas exclusivamente no regime não cumulativo da contribuição.

Em outros termos, ao enquadrar como não cumulativas receitas que, outrora, foram classificadas como cumulativas, a interessada diminuiu a base de cálculo do PIS/Pasep cumulativo, no caso, de R\$ 615.949.892,70 para R\$ 606.222.520,29, tendo um direito a um crédito de R\$ 63.227,92. Alega que o doc. 04 (fls 55/61) demonstraria essa reclassificação de receitas e o indébito tributário.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que não se pode afirmar, apenas com base nesse documento, que a classificação adotada pela manifestante, na reapuração das contribuições, estaria ou não correta. Isso porque a recorrente não esclarece no recurso apresentado qual foi o reenquadramento de receitas que fez. Em outros termos, não se encontram nas planilhas referências às receitas que teriam sido a causa do pagamento indevido ou a maior.

Primeiramente, é de se registrar que as informações do “doc. 04” estão apresentadas em planilha “excel” e não estão respaldadas por livros fiscais.

Em segundo lugar, os títulos das receitas ali informadas não são elucidativos para se saber se podem ser, de fato, enquadradas em cumulativas ou não cumulativas. Por exemplo, a grande maioria das receitas informadas na planilha possuem as seguintes nomenclaturas: “outras receitas operacionais – domésticas”, “receitas brutas – doméstico”, “recuperação de despesas”, “outras receitas não operacionais”, etc. Desse modo, não se pode afirmar, apenas com base nesse documento, que a classificação adotada pela manifestante, na reapuração das contribuições, estaria ou não correta.

Por outro lado, a contribuinte não esclarece no recurso apresentado qual foi o reenquadramento de receitas que fez. Em outros termos, não se encontram nas planilhas referências às receitas que teriam sido a causa do pagamento indevido ou a maior.

Resta observar, ainda, que foi discutido no processo de nº 12585.720032/2012-22, já julgado por esta DRJ em 20/04/2016, que recepcionou pedido de ressarcimento de créditos da não cumulatividade de PIS/Pasep do 1º trimestre de 2011, o reenquadramento de algumas receitas do sistema cumulativo para o sistema não cumulativo.

No caso, a contribuinte entendeu que a “Receita de Transporte Internacional de Passageiros” deveria compor a “Receita Bruta Não Cumulativa”.

No entanto, a recorrente defende que em respeito ao princípio da verdade, bem como o princípio da estrita legalidade, é imperioso reconhecer que as declarações entregues pela Recorrente não reproduzem a real situação dos valores apurados de contribuição ao PIS e da Cofins no período, de tal sorte que, a mera ausência de retificação não obsta o seu direito creditório, em respeito ao princípio da verdade material.

Nos termos de todo o exposto, é imperioso reconhecer que as declarações entregues pela Recorrente não reproduzem a real situação dos valores apurados de contribuição ao PIS e da Cofins no período, de tal sorte que, a mera ausência de retificação não obsta o seu direito creditório, em respeito ao princípio da verdade material.

Neste passo, importante frisar que dentre os diversos princípios que regem o direito tributário figura o princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e reafirmado no art. 97 do Código Tributário Nacional. Por força desse princípio constitucional, a lei deve definir de forma precisa a hipótese que, se concretizada, dá origem à obrigação tributária, fornecendo ao seu aplicador todos os elementos necessários à identificação do fato gerador.

Do princípio da estrita legalidade decorre outro dirigido tanto ao legislador como ao aplicador da lei, qual seja, o princípio da tipicidade cerrada, segundo o qual o legislador deve definir precisamente os elementos necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária. E, o aplicador da lei, a seu turno, não pode em hipótese alguma pretender cobrar tributo se não restar configurada a hipótese legal.

Neste quadro extremamente rígido, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não deixaram margem a qualquer ato discricionário por parte da autoridade administrativa no desempenho de sua função fiscalizadora/arrecadadora, estando ela adstrita a cumprir as determinações legais. Ou seja, a autoridade somente pode exigir tributo quando verificada a ocorrência do fato gerador e apurar eventual montante devido segundo os critérios da lei.

Diante dos referidos princípios constitucionais, a jurisprudência dos E. Conselhos de Contribuintes, que foram sucedidos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pacificou-se no sentido de as declarações inexatas apresentadas pelos sujeitos passivos não são capazes de criar obrigações tributárias.

No presente caso, o equívoco da Recorrente - em não retificar todas as suas declarações antes da emissão do despacho decisório - não pode ensejar o não reconhecimento do seu direito líquido e certo, direito este decorrente dos valores de Pis e Cofins pagos indevidamente sobre as receitas oriundas da venda de passagens aéreas (voos domésticos) a não residentes e transporte internacional sabidamente isento.

Sendo assim, uma vez confirmada a existência do direito creditório da Recorrente, em consonância com o Princípio da Verdade Material, resta o dever de investigação e reconhecimento das provas incontestas por esta E. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, com vistas a aproximar a atividade fiscalizadora da realidade dos fatos.

Quanto à alegação supracitada, impende assentar que a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é vedado analisar alegações de inconstitucionalidade, como se observa da Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” No que se refere à alegação de inobservância do princípio da verdade material, observa-se que o despacho decisório foi proferido com base nas informações declaradas pela própria contribuinte em DCTF. Se tais informações não refletem a realidade, compete à recorrente demonstrar a verdade dos fatos. À luz do princípio da boa-fé, não se pode exigir que a Administração Tributária presuma a inexatidão das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos ou que promova intimações generalizadas para confirmar débitos já confessados.

Dessa forma, nos termos da legislação aplicável, especialmente o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, incumbe à contribuinte comprovar que a verdade material diverge dos valores por ela mesma declarados em DCTF.

No caso concreto, não há, no recurso apresentado, elementos probatórios capazes de demonstrar, de forma inequívoca, que a recorrente efetuou pagamento indevido do tributo que fundamenta o alegado indébito.

De fato, a mera ausência de retificação da DCTF anteriormente entregue não tem, por si só, o condão de afastar eventual direito creditório do sujeito passivo. Contudo, nos termos do art. 147 do CTN, a redução de débito declarado exige comprovação mediante documentação fiscal e contábil idônea, o que não foi apresentado pela recorrente.

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) dispondo 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.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**