



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.953711/2015-69
ACÓRDÃO	3202-003.102 – 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: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/04/2010

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

É correta a não homologação da compensação declarada quando inexistente direito creditório, especialmente quando o recolhimento apontado como origem do crédito encontra-se integral e validamente alocado à quitação de débito confessado pelo contribuinte.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Ausentes elementos probatórios aptos a demonstrar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior, não há como reconhecer o crédito pleiteado.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência quando desnecessária para o deslinde da controvérsia.

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 16458.16806.240415.1.3.04-2891, nos termos do Despacho Decisório emitido em 09/12/2015 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de nº 111447579). Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 81.873,68, referente ao DARF recolhido em 25/05/2010, de Cofins (2172) do período de apuração encerrado em 30/04/2010, no valor de R\$ 3.417.782,51.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-68.120, 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 16458.16806.240415.1.3.04-2891, nos termos do Despacho Decisório emitido em 09/12/2015 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de nº 111447579).

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 81.873,68, referente ao DARF recolhido em 25/05/2010, de Cofins (2172) do período de apuração encerrado em 30/04/2010, no valor de R\$ 3.417.782,51.

Segundo o Despacho Decisório, o citado DARF estava totalmente utilizado para extinção de Cofins (2172) do período de apuração encerrado em 30/04/2010, conforme informações da DCTF. Em decorrência, não se homologou a Dcomp com base nos arts. 165 e 170 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Cientificada em 17/12/2015, a contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade em 15/01/2016, alegando que tem direito ao crédito informado na Dcomp, na medida em que o valor devido de Cofins cumulativa do PA 04/2010 é menor do que o declarado em DCTF.

Esclarece que “re-analisou o tratamento jurídico fiscal dado às suas receitas e verificou que parte delas havia sido inserida, equivocadamente, na base de cálculo da Cofins-cumulativa, qual seja, a parte decorrente do transporte internacional e da prestação de serviços de transporte a residentes no exterior”.

Argumenta que, nos termos dos incisos III e V e do §1º do art. 14 da MP n.º 2.158, de 2001, dos incisos III e V da Instrução Normativa n.º 247, de 2014, as receitas oriundas da prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, bem como decorrentes do transporte internacional, não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, devendo serem excluídas da apuração dessas contribuições sociais. Informa que se equivocou ao considerar tais receitas no cálculo do valor devido do PIS do mês 04/2010, o que gerou o indébito tributário solicitado na Dcomp.

Alega, ainda, que deixou de considerar na base de cálculo da Cofins cumulativa as receitas auferidas pela cobrança das seguintes taxas e adicionais: (i) remarcação de bilhetes de passagens; (ii) reembolso por cancelamento de passagens; (iii) excesso de bagagem em relação à franquia determinada; e (iv) emissão de bilhete de passagem em determinados canais de vendas.

Aduz que as atividades relacionadas às receitas acima indicadas são intrínsecas ao serviço de transporte. Ressalta que a Solução de Consulta Cosit n.º 85, de 2014, firmou o entendimento de que as taxas cobradas pelos prestadores de serviços de transporte aéreo devem ser consideradas como parte do preço dos serviços prestados.

Sustenta que o inc. XVI do art. 10 e o inc. III do art. 15, ambos da Lei n.º 10.833/2003, estabelecem que as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, devem permanecer no regime cumulativo do PIS e da Cofins regulamentado pela Lei n.º 9.718/98.

Afirma que, em função disso, receitas auferidas pela cobrança de taxas por remarcação de bilhetes, por cancelamento de passagens, por excesso de bagagem e por disposição de canais de venda, em relação à prestação regular de transporte coletivo de passageiros em linhas aéreas domésticas, devem ser incluídas na base de cálculo do regime cumulativo do PIS e da Cofins.

Ressalta que está claro “o equívoco da Peticionária em ter incluído essas receitas na apuração do valor devido das contribuições no regime não cumulativo, já que elas pertencem ao regime cumulativo”.

Salienta que, diante destes erros, reapurou a base de cálculo da Cofins cumulativa devido e verificou que o valor correto seria o de R\$ 13.417.782,50 e não de R\$ 13.335.908,82, como foi inicialmente informado na DCTF.

Informa que tal fato pode ser verificado nas planilhas “Apuração de Cofins - abr10 - Original” e “Apuração de Cofins - abr10 - retificadora” (docs. 04 e 05), anexadas aos autos.

Argumenta que por um lapso perfeitamente escusável não retificou a DCTF para que constasse o valor verdadeiro devido de Cofins cumulativa no referido período de apuração (doc. 06).

Entende que a falta de retificação de DCTF não é suficiente para coibir seu direito líquido e certo à restituição do valor pago indevidamente.

Discorre sobre os princípios da verdade material, da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Afirma que o indébito tributário independe de retificação da DCTF. Traz aos autos diversas decisões do CARF neste sentido. Conclui que a ausência de informações na DCTF não deve sobrepor à essência do direito, razão pela qual deve ser deferido o direito à restituição do crédito objeto do presente processo administrativo.

Pede o provimento do recurso, protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligência 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: 01/04/2010 a 30/04/2010 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.

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 – DO DIREITO II.1 – DA REAPURAÇÃO OCORRIDA EM 2015 E DA EXISTÊNCIA DE NOVO SALDO CREDOR PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO II.1.1 – DA ISENÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO A NÃO RESIDENTES OU NÃO DOMICILIADOS NO PAÍS 11. Conforme adiantado linhas acima, no ano de 2015, a ora Recorrente promoveu uma reapuração contábil e verificou que parte de suas receitas, sabidamente isenta, estava sendo equivocadamente considerada na base de receita submetidas ao regime cumulativo das já referidas contribuições.

II.1.2 – DA ISENÇÃO DE RECEITAS DECORRENTES DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS

II.1.3 – INCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO DA RECEITA BRUTA CUMULATIVA

II.1.4 – DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES – BUSCA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

74. 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.

75. 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.

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 suas declarações fiscais para fazer constar o pagamento indevido decorrente da reapuração anteriormente evidenciada, não lhe pode ser negado direito creditório líquido e certo”.

Em que pese não tenha a Recorrente realizado a retificação de 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.

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.

Nesse sentido, a recorrente defende que no ano de 2015, promoveu uma reapuração contábil e verificou que parte de suas receitas, sabidamente isenta, estava sendo equivocadamente considerada na base de receita submetidas ao regime cumulativo das já referidas contribuições. É exatamente o caso das receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no Brasil.

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.

Essa forma de apuração prevaleceu até o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais introduziram um novo método de apuração dessas contribuições (regime não cumulativo), aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real, com exceção daquelas que estão obrigadas a seguir o regime cumulativo nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.637/02.

Contudo, a apuração pela sistemática não cumulativa não foi conferida de forma irrestrita. Determinadas receitas auferidas pela pessoa jurídica devem permanecer sob a apuração cumulativa, assim como determinados dispêndios não conferem direito a crédito.

É exatamente o caso das receitas auferidas com a prestação de serviço de transporte aéreo de pessoas em voos domésticos realizado pela Recorrente, que, de acordo com o inciso XVI, do art. 10, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devem permanecer submetidas à apuração cumulativa das contribuições.

A DRJ concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade porque não é possível deferir o pleito à interessada por diversos motivos: i) não há provas contábeis ou fiscais nos autos; (ii) as planilhas anexadas não têm o condão de comprovar a correção da reclassificação de receitas; (iii) não se sabe quais receitas foram reenquadradas como cumulativas e aquelas que foram reclassificadas para não cumulativas; (iv) as receitas oriundas de serviços de transporte de passageiros em linha aérea doméstica internacional estão sujeitas à cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins; v) a contribuinte não demonstrou quais foram as receitas isentas/imunes que teriam sido incluídas no cálculo inicial da contribuição a pagar e que foram excluídas da base de cálculo na reapuração realizada, a qual gerou a retificação da DCTF e o indébito em análise.

Não bastasse isso, as informações prestadas nas planilhas não corroboram as alegações da interessada. Elas nem demonstram as receitas que foram excluídas e, muito menos, aquelas que teriam sido incluídas na base de cálculo do PIS cumulativo.

Além do mais, as nomenclaturas das receitas informadas nas planilhas não permitem aferir se elas podem ser enquadradas em cumulativas ou não cumulativas. Por exemplo, algumas receitas 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 nesses documentos que a reclassificação adotada pela manifestante foi correta.

No entanto, a recorrente reitera que incluiu indevidamente receitas isentas na base de cálculo do PIS cumulativo e, por outro lado, deixou de incluir determinadas receitas na apuração do tributo.

Ou seja, a recorrente defende que o crédito decorre de revisão da apuração da base de cálculo da referida contribuição, tendo em vista que incluiu diversas “receitas na apuração do valor devido da contribuição no regime não cumulativo, já que elas pertencem ao regime cumulativo”. As citadas receitas são as seguintes: (i) remarcação de bilhetes de passagens; (ii) reembolso por cancelamento de passagens; (iii) excesso de bagagem em relação à franquia determinada; e (iv) emissão de bilhete de passagem em determinados canais de vendas. Informa que tais receitas são relacionados “à prestação regular de transporte coletivo de passageiros em linhas aéreas domésticas”.

Dessa forma, a recorrente aduz que incluiu na base de cálculo do PIS cumulativo receitas oriundas do transporte internacional de passageiros e da prestação de serviços de transporte a residentes no exterior. Diz que as receitas oriundas da prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, bem como do transporte internacional, não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, devendo, deste modo, serem excluídas da apuração dessas contribuições sociais. Informou que se equivocou ao considerar as receitas decorrentes da prestação de serviços a não residentes ou não domiciliados no país, bem como aquelas oriundas da prestação de serviço internacional no cálculo do valor devido da contribuição em análise.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, é de se registrar, por primeiro, que as informações das planilhas “doc. 04” e “doc. 05”, as quais demonstrariam o indébito tributário, estão apresentadas unicamente em planilha “excel” e não foram respaldadas por livros fiscais ou contábeis, o que, de por si, já é suficiente para se indeferir o pleito.

Portanto, consoante análise do art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, cabe à TAM Linhas Aéreas demonstrar que o débito de PIS cumulativo em discussão é diferente do valor que foi confessado em DCTF.

Assim, o mero lapso em não retificar a DCTF entregue não descaracteriza, por si só, o direito creditório dos sujeitos passivos. Contudo, nos termos do art. 147 do CTN, havendo redução do débito a pagar, tal comprovação deve ser respaldada por documentação fiscal e contábil, o que não ocorreu no presente caso.

Além disso, quanto à alegação de inobservância, por parte do Fisco, da “verdade material”, cumpre destacar que o Despacho Decisório foi proferido com base nas informações prestadas pela Recorrente em DCTF. Assim, quando incorretas as informações transmitidas à RFB, cabe à Recorrente demonstrar a realidade dos fatos. Pelo princípio da boa-fé, não se pode exigir

do Fisco presumir a existência de erro em todas as informações prestadas pelos contribuintes, tampouco assumir o dever de intimá-los a comprovar contabilmente os débitos constituídos.

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 pretensão 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.

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.

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.

Quanto ao pedido de diligência e perquirição de provas ressalta-se, que apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, as alegações deveriam estar acompanhadas dos elementos que pudéssemos considerar como indícios de prova dos créditos alegados e necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela. Aliás, o princípio da Verdade Material não

supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos.

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