



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.953713/2015-58
RESOLUÇÃO	3301-002.145 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede, que negavam provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Sergio Roberto Pereira Araujo (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sergio Roberto Pereira Araujo.

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntario interposto contra acordo que julgou procedente e partes a manifestação de conformidade da recorrente quanto ao pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo e não homologou Declarações de Compensação vinculadas.

2. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da não homologação da Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 03825.47261.240415.1.3.04-2308, nos termos do Despacho Decisório emitido em 09/12/2015 pela DERAT de São Paulo/SP (rastreamento de nº 111447605).

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 150.814,85, referente a pagamento efetuado em 24/12/2010, de PIS/Pasep, 8109, do período de apuração encerrado em 30/11/2010, no valor total de R\$ 1.983.647,33.

Segundo o despacho decisório recorrido, o DARF indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinção de débito de mesmo tributo e período de apuração, 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 17/12/2015, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 15/01/2016, alegando, em síntese, o seguinte.

Informa que a Dcomp em análise diz respeito à compensação de valor pago indevidamente de PIS cumulativo no mês de novembro de 2010 (doc. 02). Esclarece que possui o crédito pleiteado, pois “reanalisou o tratamento jurídico fiscal dado às suas receitas e verificou que parte delas havia sido inserida, equivocadamente, na base de cálculo do PIS cumulativo, qual seja: a parte decorrente do transporte internacional e da prestação de serviços de transporte a residentes no exterior”.

Explica que os incisos III e V do §1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e que os incisos III e V do art. 46 da Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002, determinam que as receitas oriundas de prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, bem como de receitas oriundas do transporte internacional de cargas ou passageiros, não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins. Entende que tais receitas devem ser excluídas da apuração dessas contribuições sociais.

Alega, outrossim, que verificou que deixou de considerar na base de cálculo do PIS cumulativo as seguintes receitas: (i) de remarcação de bilhetes de passagens; (ii) de reembolso por cancelamento de passagens; (iii) de excesso de bagagem e (iv) de emissão de bilhetes de passagem em determinados canais de venda.

Argumenta que o inc. XVI do art. 10 e o inc. III do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2003, estabelecem que “as receitas decorrentes de prestação de serviço

de transporte coletivo de passageiros, efetuados por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” devem permanecer no regime cumulativo do PIS e da Cofins.

Com base na Solução de Consulta Cosit nº 85, de 02/04/2014, afirma que a RFB já manifestou entendimento de que “a receita auferida pela cobrança de taxa na consecução dessas atividades, em relação a prestação regular de transporte coletivo de passageiros em linhas domésticas, deve ser incluída na base de cálculo do regime cumulativo do PIS e da Cofins”.

Entende que, assim, restou claro o equívoco que cometeu ao incluir essas receitas na apuração do valor devido das citadas contribuições no regime não cumulativo, já que elas pertencem ao sistema cumulativo.

Diz que reapurou a base de cálculo do PIS cumulativo devida no mês de novembro de 2010, com as correções acima mencionadas, e verificou que o valor do débito a pagar seria de R\$ 3.493.280,95 e não de R\$ 3.664.724,13, como foi informado inicialmente na DCTF. Informa que, assim, tem direito ao crédito postulado na Dcomp em epígrafe.

Relata que tal situação pode ser verificada pela comparação das planilhas “Apuração de PIS – Nov10 – Original” e “Apuração de PIS – Nov10 – Retificadora”, anexadas aos autos (docs. 04 e 05).

Assevera que a autoridade fiscal, porém, 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.

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 por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

É o relatório.

3. A DRJ, em 02 de agosto de 2017, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2010 a 30/11/2010

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.

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

4. Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário apresentando os mesmos fundamentos manifesto em sede de manifestação de inconformidade, complementando, no entanto com a juntada dos documentos e planilhas de reapuração do período e rubricas destes autos.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

6. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

7. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

8. No caso concreto, a controvérsia de fundo não é, propriamente, de qualificação jurídica das receitas envolvidas, mas de demonstração fática do alegado indébito. A própria decisão da DRJ reconhece, em síntese, a correção das teses jurídicas defendidas pela Recorrente:

“Em suma, os fundamentos jurídicos aduzidos pela contribuinte são adequados ao pleito. A questão para se deferir o crédito postulado, portanto, é de ordem apenas fática e probatória. Isso porque, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é dever dos sujeitos passivos carrear aos autos as provas e os motivos de fato e de direito em que se fundamenta (...).

Nesse contexto, é de se analisar as provas carreadas aos autos pela manifestante.

O “doc. 01” é o contrato social, o “doc. 02” e “doc. 06” são DCTF do período de apuração de 11/2010. O “doc. 03” é o despacho decisório em análise. Tais provas não têm o condão de auxiliar na demonstração daquilo que se alega.

Os documentos “doc. 04” e “doc. 05” (fls. 41/46), a seu turno, são planilhas de apuração do PIS do mês 11/2010. (...)

Como, facilmente, se percebe, não há como dar valor probatório às informações prestadas nessas planilhas. Isso porque, as informações apresentadas não estão respaldadas por livros fiscais e, muitas delas, são ilegíveis.

Ademais, 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 estaria correta ou não.

Não bastasse isso, não se encontram nas planilhas referências às receitas que teriam sido a causa do pagamento indevido ou a maior, ou seja, aquelas que teriam sido reclassificadas de não cumulativas para cumulativas.

Também não se encontra comprovação alguma de que a interessada teria calculado o PIS cumulativo a pagar sobre as receitas que seriam isentas. Não

demonstra, outrossim, o ingresso de divisas pela realização de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Não há provas, também, que a contribuinte teria estornado os créditos relativos a receitas que, originalmente, foram enquadradas como não cumulativas e, agora, teriam sido enquadradas como cumulativas.

Em conclusão, não é possível deferir o pleito à interessada por absoluta falta de provas.”

9. Portanto, a controversa dos autos não é de tese jurídica, mas probatória.

10. É importante sublinhar, desde logo, que a situação sob exame não se confunde com a figura do chamado crédito extemporâneo de PIS e Cofins, usualmente associada à apropriação, em períodos de apuração posteriores, de créditos escriturais (v.g., créditos sobre insumos ou despesas) que não foram apropriados no período próprio. Nesses casos discute-se se o contribuinte pode, sem retificar apurações pretéritas, lançar em competência corrente créditos vinculados a fatos geradores anteriores.

11. Aqui, diversamente, o que a Recorrente sustenta é que, em 2010, recolheu a maior contribuição devida no regime cumulativo, porque incluiu na base de cálculo receitas que, juridicamente, deveriam ser isentas e porque não tratou como receitas cumulativas determinadas taxas vinculadas ao transporte doméstico. A reapuração de 2015 não cria crédito novo, apenas evidencia um indébito pretérito, resultante da diferença entre o que era devido e o que foi efetivamente pago em 24/12/2010.

12. Não se cuida, portanto, de lançamento extemporâneo em apuração corrente, mas de reconhecimento de indébito já existente, a ser utilizado por meio de restituição ou compensação.

13. Também não há, sob o ponto de vista temporal, óbice ao exame de mérito.

14. Constatado que o pagamento do PIS/Pasep cumulativo de novembro de 2010 ocorreu em 24/12/2010 e que o PER/DCOMP foi transmitido em 24/04/2015, o direito de pleitear a restituição foi exercido dentro do prazo quinquenal do artigo 168, inciso I, do CTN, contado da extinção do crédito tributário.

15. Aplica-se, aqui, a disciplina legal em sua literalidade: a pretensão foi deduzida antes de decorrido o lustro, permanecendo íntegro o direito de repetição do indébito. Ademais, esse ponto sequer é aventado pela autoridade fiscal.

16. Novamente, como dito, a controvérsia é eminentemente probatória. A DRJ entendeu que, à época da manifestação de inconformidade, as planilhas e demonstrativos apresentados não permitiam vincular, com segurança, as receitas isentas e as reclassificações às cifras declaradas em DCTF e recolhidas por DARF, concluindo pela “absoluta falta de provas” do indébito. Esse juízo, entretanto, deve ser revisto à luz do conjunto probatório atualmente disponível e do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal e impõe à Administração o dever de conformar a obrigação tributária à realidade dos fatos, relativizando a força de confissão das declarações quando demonstrado erro material em seu preenchimento.

17. O regime de compensação previsto no artigo 74 da Lei 9.430/1996 pressupõe que a existência do crédito seja comprovada pela escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo.

18. A Súmula CARF nº 164¹ caminham nesse sentido ao afirmar que a DCTF e demais declarações não esgotam a prova do crédito, sendo certo que a retificação de DCTF posterior ao despacho decisório é, por si só, insuficiente para comprovar o direito, impondo-se a demonstração do erro com base em documentos contábeis e fiscais.

19. A *contrario sensu*, não se pode concluir que, na ausência de DCTF retificadora, o crédito seja, automaticamente, irreconhecível. O que a norma e a súmula vedam é substituir a prova material por mera alteração formal na obrigação acessória, e não o exame, em processo, de prova robusta produzida pelo contribuinte.

20. No caso concreto, a Recorrente, em sede de recurso voluntário, trouxe aos autos documentação contábil mais densa: razões analíticas de receitas de passageiros não residentes, demonstrativos de receitas isentas internacionais, totalizadores de receitas de não residentes, apuração original de novembro de 2010, reapuração efetuada em 2015, bem como razão específica das taxas e adicionais vinculados ao transporte doméstico.

21. Em tese, tais elementos permitem acompanhar o percurso das receitas desde sua origem econômica até a sua qualificação tributária, possibilitando a reconstrução da base de cálculo do PIS cumulativo do período em etapas sucessivas (base originalmente declarada, exclusão das receitas isentas, reclassificação das taxas entre regimes e apuração final do débito devido).

22. Não é possível afirmar, neste momento, que essa prova seja suficiente para reconhecer de imediato o crédito de R\$ 150.814,85, pois ainda se faz necessário cotejo técnico detalhado com a escrituração contábil e fiscal e com as bases eletrônicas da Receita Federal. Por outro lado, também não subsiste a afirmação de “absoluta ausência de prova” que fundamentou a decisão de primeira instância, uma vez que houve inequívoco adensamento do acervo documental, deslocando a discussão do plano meramente retórico para o campo da verificação técnica.

23. À luz desse quadro, o princípio da verdade material ganha relevo. O contribuinte exerceu tempestivamente o direito de repetir o indébito, indicou desde a origem a causa do alegado pagamento a maior (inclusão de receitas isentas e classificação inadequada de taxas), reforçou a prova em grau recursal com documentos aptos, em tese, a reconstituir a apuração de novembro de 2010, e não há, até o momento, notícia de duplicidade de utilização do mesmo valor em outras compensações, ponto que, de todo modo, carece de confirmação técnica. Reduzir o exame à constatação formal de que a DCTF não foi retificada equivaleria, nessa conjuntura, a emprestar às obrigações acessórias natureza constitutiva do próprio direito de indébito.

¹ Súmula CARF nº 164 - Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

24. Diante dessa moldura, a solução mais adequada, sob a ótica da legalidade, da segurança jurídica e da vedação ao enriquecimento sem causa, não é nem manter, de forma definitiva, a não homologação da compensação, nem reconhecer desde logo o crédito no valor integral pretendido. A primeira alternativa ignora a prova já produzida e pode perpetuar um eventual pagamento indevido e, a segunda exige um grau de certeza probatória que ainda não se alcançou.

25. Revela-se, portanto, necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade preparadora, com base na escrituração contábil e fiscal da Recorrente e nas informações constantes dos sistemas da Receita Federal, esclareça, de forma objetiva, os seguintes pontos:

26. Determinar à unidade de origem que, em diligência, obtenha junto à contribuinte, bem como por meio dos sistemas e registros fiscais disponíveis, as informações e documentos que entender necessários para esclarecer, de forma analítica, em relação ao período de apuração de 11/2010:

- (1) quais receitas teriam sido a causa do alegado pagamento indevido ou a maior, isto é, aquelas que teriam sido reclassificadas de não cumulativas para cumulativas, com a correspondente identificação de valores e efeitos dessa reclassificação na apuração do PIS;
- (2) se houve, de fato, cálculo e recolhimento de PIS no regime cumulativo incidente sobre receitas que a interessada afirma serem isentas, imunes ou submetidas à alíquota zero, demonstrando, se for o caso, os valores envolvidos;
- (3) se houve efetivo ingresso de divisas em razão de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, vinculado às receitas indicadas como fundamento do pedido, apurando a natureza dessas operações e sua correlação com o benefício alegado;
- (4) se a contribuinte realizou o estorno dos créditos de PIS relativos a receitas que, originalmente, foram enquadradas como não cumulativas e que, segundo sua manifestação, teriam sido posteriormente enquadradas como cumulativas, indicando, se existente, a extensão e a correção desses estornos.

27. Cumprida a diligência e retornando os autos com essas respostas, este colegiado estará em condições de proferir decisão definitiva, compatível com a realidade dos fatos e com o ordenamento jurídico tributário.

28. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

RESOLUÇÃO 3301-002.145 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.953713/2015-58

DOCUMENTO VALIDADO