



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720194/2016-28</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.106 – 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: 01/11/2012 a 30/11/2012

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Salvo nas 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 no momento da interposição do recurso administrativo, sendo precluído o direito de juntada posterior.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Quando a controvérsia se restringe à apresentação documental para aferição do direito creditório, torna-se desnecessária a realização de diligência ou perícia para solução da matéria.

**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 do indeferimento do PER nº 12115.65012.170415.1.2.04-3430 e da não homologação da Dcomp nº 04080.52970.240615.1.3.04-5553. 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. 67/76.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-69.295, da 3ª Turma da DRJ/CTA.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do PER nº 12115.65012.170415.1.2.04-3430 e da não homologação da Dcomp nº 04080.52970.240615.1.3.04-5553.

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.

67/76.

De acordo com o Despacho Decisório, nos referidos PER/Dcomp foi indicado pela contribuinte um crédito original na data da transmissão de R\$ 321.557,19 - que corresponde ao pagamento indevido ou a maior da Cofins, código 2172, referente ao período de apuração de novembro de 2012, 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 Cofins, 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:

Processo 16692.720194/2016-28 Acórdão n.º 06-69.295 DRJ/CTA Fls. 3 3 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 Cofins. Informa que a requerente, em relação à apuração da Cofins cumulativa (2172) de novembro de 2012 efetuou dois pagamentos no valor total de R\$ 12.843.436,76, quitando o restante da contribuição do período com créditos oriundos da Dcomp nº 37864.42719.100415.1.7.09-8680. 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 10880.938844/2013-43. 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 (ficha 17B – linha 4), no tocante ao total das receitas sujeitas ao regime cumulativo e não alcançadas por isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência. Dessa forma, tomando a base de cálculo da Cofins no regime cumulativo em novembro de 2012, apresentado no Dacon retificador (ratificado pela fiscalização), os pagamentos efetuado sob o código 2172 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.

Processo 16692.720194/2016-28 Acórdão n.º 06-69.295 DRJ/CTA Fls. 4 4 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 decorre da “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.” E no tópico II – Do Direito, primeiramente, assevera ainda que as compensações realizadas no valor de R\$ 7.293.701,58 para quitar parte do débito da Cofins de novembro de 2012, 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.2 – 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, o PER/Dcomp mencionado como não confirmado, apesar de não possuir decisão administrativa definitiva, já possui 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 e 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012 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 – DO DIREITO II.1 – PAGAMENTO DO DÉBITO VIA COMPENSAÇÃO – CONFIGURAÇÃO DE BIS IN IDEM

12. Em novembro de 2012, a Recorrente declarou em seu Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON retificadora, no campo “Total da Cofins apurada à alíquota de 3%” o valor de R\$ 20.349.851,08, sendo que desse primeiro valor, descontou R\$ 336.090,81 e R\$ 198.179,12 (total de R\$ 534.269,93) 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\$ 19.815.581,15.

Este débito apurado no valor de R\$ 19.815.581,15 foi quitado mediante o recolhimento de DARF no valor de R\$ 12.843.436,76 e compensações no valor de R\$ 7.293.701,58, conforme declarado em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais – DCTF.

Sendo assim, restaria à Recorrente, inicialmente, um recolhimento a maior passível de restituição no valor de R\$ 321.557,19.

15. Contudo, a integralidade de tais valores não foi reconhecida pela Receita Federal do Brasil pois, ainda que em concordância com o valor de Cofins devida no mês declarado pela Recorrente e com os valores descontados a título de retenção, não considerou os PER/DCOMP não homologados como forma de quitação da contribuição do período.

24. Ora, 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 da Recorrente, correspondente ao pagamento indevido do período.

25. Caso contrário, a Recorrente arcará duplamente com o valor do mesmo débito, já que será obrigada a pagar o débito parcial de Cofins que se pretendeu compensar sem, no entanto, poder utilizar os respectivos valores para calcular o direito creditório decorrente de pagamento indevido do mesmo imposto, no mesmo período, caracterizando, claramente, “bis in idem”.

37. É inegável que o referido entendimento se aplica perfeitamente ao caso concreto, visto que ainda que decidido pela inexistência do crédito nos processos administrativos nº 10880.938842/2013-54, os valores serão objeto de cobrança e pagamento pela Recorrente, não podendo ser excluídos da composição do crédito que ora se analisa.

38. Dessa forma, deve ser reformada a r. decisão recorrida, na medida em que a sua manutenção implicará o pagamento em duplicidade dos valores de Cofins decorrentes da apuração do mês de novembro de 2012 sendo o que se requer.

II.3 – DA EXISTÊNCIA DE DEFESAS E RECURSOS ADMINISTRATIVOS NÃO JULGADOS E DA NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PRESENTE PROCESSO 39. 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 10880.938842/2013-54, entendimento este que deve ser reformado.

40. Com efeito, ao ser intimada do despacho decisório que não homologou as compensações que compõem o cálculo do indébito ora reclamado, a Peticionária apresentou manifestações de inconformidade, mediante as quais demonstrou a improcedência das alegações fiscais e, por conseguinte, a validade das correspondentes compensações.

41. Em que pese a referida manifestação de inconformidade tenha sido julgada improcedente, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, o qual aguarda julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

IV – DO PEDIDO 55. 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, tendo em vista que:

(i) Está correto o valor considerando pela Recorrente a título retenções de COFINS realizadas por órgãos públicos no mês de novembro de 2012; e(ii) As compensações não homologadas não podem ser desconsideradas do cálculo do indébito, sob pena de bis in idem, pois, ainda que não homologadas, os seus valores serão cobrados nos processos de cobrança decorrentes da não homologação.

56. 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.

57. Além disso, na remota hipótese de se entender que a desconsideração das compensações não homologadas não acarretaria bis in idem, o que se admite apenas para argumentar, requer que o julgamento do presente processo administrativo seja suspenso até o julgamento definitivo do processo nº 10880.938842/2013-54.

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 está correto o valor considerando a título retenções de COFINS realizadas por órgãos públicos no mês de novembro de 2012, e as compensações não homologadas não podem ser desconsideradas do cálculo do indébito, sob pena de bis in idem, pois, ainda que não homologadas, os seus valores serão cobrados nos processos de cobrança decorrentes da não homologação.

As compensações realizadas no valor de R\$ 7.293.701,58 para quitar parte do débito da Cofins de novembro de 2012, 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.

A DRJ concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade porque não se pode dar razão à contribuinte, na medida em que a duplicidade alegada não se concretizou, haja vista que a não homologação da compensação tratada no processo administrativo nº 10880.938844/2013-43, ainda se encontra em litígio, aguardando análise do Recurso Voluntário encaminhado ao CARF. Como visto, o que se tem, até o momento, é apenas a desconsideração da compensação em razão de sua não homologação. Nada mais. É claro que, a depender do resultado

da discussão relacionada com a compensação, o entendimento pode vir a ser alterado, mas enquanto isso não ocorrer, considera-se correto o procedimento fiscal.

Consultando-se as informações da DCTF que está ativa no sistema de controle de declarações, transmitida em 17/04/2015, vê-se que para o mês de novembro de 2012, a contribuinte declara o débito da Cofins de R\$ 16.310.770,76 – vinculado aos pagamentos de R\$ 2.843.436,77 e R\$ 9.999.999,99, bem como compensações no valor de R\$ 7.293.701,58.

Contudo, referida a compensação de parte do débito da Cofins de novembro de 2012, declarada na referida Dcomp, não foi homologada haja vista e inexistência de direito creditório, conforme o Despacho Decisório e o Acórdão nº 06-67.858 da 3ª Turma da DRJ/CTA de que trata o processo administrativo nº 10880.938844/2013-43.

Consoante análise das informações da DCTF que está ativa no sistema de controle de declarações, transmitida em 17/04/2015, verifica-se que para o mês de novembro de 2012, a contribuinte declara o débito da Cofins de R\$ 16.310.770,76 – vinculado aos pagamentos de R\$ 2.843.436,77 e R\$ 9.999.999,99, bem como compensações no valor de R\$ 7.293.701,58 – por meio da seguinte Dcomp:

Outras Compensações - COFINS - 2172-01 - Novembro/2012			
Tipo Crédito	Valor Comp. Débito	Formalização do Pedido	Nº DCOMP ou Processo
COFINS Não-Cumulativa - Exportação	7.293.701,58	DComp	37864,42719.100415.1.7.09-8680
<b>Total Compensado do Débito: 7.293.701,58</b>			

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a referida compensação de parte do débito da Cofins de novembro de 2012, declarada na referida Dcomp, não foi homologada haja vista e inexistência de direito creditório.

Dessa forma, não prospera a alegação da Recorrente, pois o suposto *bis in idem*, não se verifica, uma vez que a não homologação da compensação tratada no processo administrativo 10880.938842/2013-54 ainda se encontra em discussão, aguardando julgamento do Recurso Voluntário interposto perante o CARF. Ou seja, o referido processo ainda pende de julgamento definitivo na esfera administrativa.

A Recorrente solicita que seja reformada a decisão de primeira instância para que seja determinada a suspensão dos presentes autos até o julgamento definitivo do processo nº 10880.938842/2013-54.

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 10880.938842/2013-54.

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 10880.938842/2013-54, na medida em que possui impacto direto sobre o valor do indébito objeto deste processo administrativo.

Embora a alegação apresentada possa, em tese, guardar pertinência, não há fundamento legal para acolher o pleito, diante da inexistência de previsão normativa que autorize a suspensão do presente processo administrativo.

Isso porque o processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, devendo ser impulsionado ex officio, conforme determina o inc. XII do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Portanto, não há qualquer previsão legal ou regimental que autorize a suspensão da marcha processual, razão pela qual indefiro o pedido de suspensão do julgamento.

Além disso, a recorrente solicita uma 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.

No tocante ao pedido de diligência, cumpre destacar que sua realização se revela desnecessária. Isso porque a diligência tem por finalidade auxiliar na formação da convicção do julgador no âmbito do processo.

No entanto, no caso concreto, as alegações apresentadas carecem de comprovação documental, mediante apresentação de documentos fiscais e contábeis, os quais, como visto, não foram juntados aos autos. Dessa forma, indefere-se o pedido de diligência.

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 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.

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**