



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720218/2016-49
ACÓRDÃO	3102-002.922 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AÉREAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

RETENÇÃO NA FONTE. PLANILHAS. DIRF. PROVAS.

A apresentação de planilhas demonstrativas, desacompanhadas das notas fiscais, comprovantes de retenção ou DARF correspondentes não comprova a liquidez e certeza do crédito pleiteado, não substituindo a apuração fiscal efetuada com base nas próprias DIRF's que foram transmitidas pelos órgãos e entidades que efetuaram as retenções.

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório é do contribuinte.

EXISTÊNCIA, CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO. INADMISSÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Na impossibilidade de atestar a existência, certeza e liquidez do direito creditório, a inadmissão dos créditos é medida que se impõe.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da homologação parcial da Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 37032.78370.200911.1.3.04-0006, nos termos do Despacho Decisório de fls. 493/501, emitido pela DERAT de São Paulo/SP.

Na referida Dcomp, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 310.379,27 referente a pagamento de PIS/Pasep, 8109, do período de apuração encerrado em 28/02/2010, no valor total de R\$ 3.264.223,60, tendo sido deferido à interessada o valor de R\$ 227.536,51.

Observa-se que, vinculada ao mesmo crédito, foi transmitida a Dcomp de nº 10934.71731.010911.1.7.04-7870, que foi totalmente homologada com o crédito reconhecido.

No Despacho Decisório emitido, a autoridade fiscal faz um relato a respeito da sistemática de apuração do PIS/Pasep e da Cofins a que a interessada está sujeita, disserta sobre a reapuração do PIS/Pasep que ela fez no ano de 2011 e fala sobre a base de cálculo que foi apurada pela fiscalização em outros processos.

Após, indica que a contribuinte confessou na DCTF ativa, para o período em análise, o débito de PIS/Pasep, 8109, no valor de R\$ 2.953.844,33.

Na sequência, descreve a ocorrência do pagamento indevido ou a maior, tomando como base as informações prestadas pela interessada no último Dacon transmitido à RFB, conforme quadro demonstrativo elaborado abaixo.

Relata que glosou parte das retenções indicadas pela contribuinte, tendo em vista que consulta que realizou nos sistemas da RFB somente confirmou o seguinte valor de retenções:

Sistema DW-DIRF
CNPJ Base: 02.012.862

Ano- Calendário	Mês da Retenção	Código da Receita Retenção	Descrição da Receita Retenção	Tipo Fonte Pagadora	Valor Imposto Retido	Qtde Retenções
2010	Fev/2010	6175	Transporte de passageiros - Retido por órgão público	Pessoa Jurídica	R\$ 949.982,64	433

A autoridade *a quo* explica que do valor total retido sob o código 6175, 9,22% diz respeito ao PIS/Pasep, que totaliza R\$ 87.588,40, valor inferior ao informado pela contribuinte que foi de R\$ 170.431,16.

Desse modo, o valor reconhecido foi assim determinado:

Demonstrativo	
Base de cálculo (Dacon ativo) (A)	480.657.767,13
Alíquota (B)	0,65%
Valor do PIS devido (C) = B * A	3.124.275,49
Retenções legais (Dacon) (D)	-87.588,40
Valor a ser extinto (E) = (C) + (D)	3.036.687,09
Valor pago (F)	3.264.223,60
Valor pago a maior = (F) - (E)	227.536,51

O valor de R\$ 227.536,51, todavia, não foi suficiente para compensar integralmente os débitos confessados nas duas Dcomp vinculadas, de modo que a compensação declarada na Dcomp de nº 37032.78370.200911.1.3.04-0006 foi parcialmente homologada.

Cientificada em 02/08/2016, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 01/09/2016, alegando, em síntese, o seguinte.

Discorda das glosas efetuadas pela fiscalização no tocante às retenções do PIS/Pasep na fonte. Aduz que o total de R\$ 170.415,34 de retenções na fonte de PIS/Pasep foi composta por: (i) R\$ 117.220,01 referente à Retenções na Fonte realizadas por Órgãos Públicos (Ficha 15B – Linha 18 do Dacon); e (ii) R\$ 53.211,15, referente à Retenções na Fonte realizadas por Sociedade de Economia Mista (Ficha 15B – Linhas 19 do Dacon). Demonstra que teria direito ao valor pleiteado na Dcomp, conforme o seguinte:

Cálculos da manifestante	
Base de cálculo (Dacon ativo) (A)	480.657.767,13
Alíquota (B)	0,65%
Valor do PIS devido (C) = B * A	3.124.275,49
Retenções legais (Dacon) (D)	-170.415,34
Valor a ser extinto (E)	2.953.844,33
Valor pago (F)	3.264.223,60
Valor pago a maior = (F) - (E)	310.379,27

Esclarece que os valores constantes do Dacon, a título de retenções na fonte, coadunam com a realidade dos fatos, conforme listagem de retenções na fonte realizadas por órgãos públicos e sociedades de economia mista (Doc. 01).

Requer, apesar de acostar aos autos o referido controle das retenções na fonte, a juntada posterior de todos as notas fiscais/comprovantes listados que comprovam os valores retidos na fonte informados no Dacon.

Ressalta que tal juntada extemporânea se faz necessária em virtude da dificuldade em reunir o grande número de documentos que compõem os cálculos de retenção na fonte e porque tais documentos estão localizados em arquivo externo.

Entende que, em consonância com o Princípio da Verdade Material, resta o dever de investigação e reconhecimento das provas, com vistas a aproximar a atividade formalizadora com a realidade dos fatos.

Requer que seja julgado improcedente o despacho decisório, homologando-se as compensações realizadas. Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente, pela juntada de documentos, bem como a posterior juntada de todas as notas fiscais/comprovantes que comprovam as referidas retenções na fonte e pela realização de diligência.

É o relatório.”

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-59.734, de 12 de julho de 2017, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2010 a 28/02/2010

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência cujo objetivo seja suprir provas, uma vez que a diligência não meio é apto a substituir a prova documental que poderia ter sido carreada aos autos junto à peça recursal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, sustentando, em síntese, o seguinte:

- A Recorrente presta serviços de transporte de cargas e passageiros, de tal forma que, quando tais serviços são prestados às empresas públicas ou sociedades de economia mista,

os valores dos impostos são devidamente retidos na fonte por tais entidades, nos termos do art. 34 da Lei nº 10.833/2003.

- Foi informado no Demonstrativo de Apuração das Contribuições – DACON, Contribuição ao PIS em regime cumulativo - período de março de 2010, o valor de R\$3.124.275,49, oportunidade em que, feitas as devidas deduções relativas às retenções na fonte que totalizam R\$170.415,34, conclui-se pelo saldo devedor no valor de R\$2.953.844,33.

- O total de R\$170.415,34 a título de retenções na fonte foi composto por: (i) R\$117.220,01 referente à Retenções na Fonte realizadas por Órgãos Públicos (Ficha 15B – Linha 18 do DACON); e (ii) R\$53.211,15 referente à Retenções na Fonte realizadas por Sociedade de Economia Mista (Ficha 15B – Linhas 19 do DACON).

- Tendo em vista o pagamento à título de Contribuição ao PIS no valor de R\$3.264.223,60 via DARF, tem-se caracterizada a ocorrência de pagamento a maior no valor de R\$310.379,27, ou seja, valor de crédito suficiente às compensações informadas PER/DCOMP nº 10934.71731.010911.1.7.04-7870 e nº 37072.78370.200911.1.3.04-0006.

- Inobstante o valor identificado pela RFB em seus sistemas informatizados, a Recorrente apresenta novamente sua planilha com a listagem de retenções na fonte da Contribuição PIS realizada por órgãos públicos e sociedades de economia mista, extraída de seus livros contábeis, que demonstra de forma inequívoca a correção do montante por ela declarado, qual seja, R\$170.431,16.

- O argumento da DRJ de insuficiência probatória quanto às retenções na fonte e o pagamento indevido ou a maior é facilmente afastado ao verificar que a planilha apresentada pela Recorrente elenca o número de todas as notas fiscais, CNPJ dos tomadores de serviços e valores retidos na fonte, trazendo, portanto, todas as informações necessárias à comprovação dos valores retidos.

- De toda forma, a Recorrente está levantando os DARFs recolhidos pelas empresas públicas, entidade e autarquias, que ficam em arquivo externo, em virtude do seu porte e do consequente volume de documentos, tendo contratado empresa especializada para este fim, conforme comprovante de contratação, que apresenta em anexo ao Recurso Voluntário.

- Invoca o princípio da verdade material, através do qual resta o dever de investigação e reconhecimento das provas, com vistas a aproximar a atividade fiscalizadora da realidade dos fatos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Como bem colocado no acórdão recorrido, a controvérsia diz respeito ao correto valor das retenções na fonte da Contribuição para o PIS, no mês de fevereiro/2010, defendendo a Recorrente ser de R\$ 170.415,34 e entendendo a fiscalização ser de R\$ 87.588,40.

Juntamente com a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente apresentou planilha, extraída de seus livros contábeis, relativa ao controle/listagem das retenções na fonte da contribuição, realizadas por órgãos públicos e sociedades de economia mista.

Todavia, o acórdão recorrido não acatou a referida planilha como prova hábil, a partir do entendimento de que *“no processo administrativo fiscal, as provas devem ser feitas com base na escrituração contábil e fiscal da empresa”*, citando o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Aduz o acórdão recorrido que *“apenas a planilha não é capaz de provar o crédito alegado”*.

Para melhor elucidar, segue trecho extraído do voto do acórdão recorrido:

“Buscando comprovar o valor das retenções, que não constam nos sistemas informatizados da RFB, a manifestante juntou aos autos uma planilha. Todavia, não há prova de que a retenção foi efetuada, nos termos da legislação acima transcrita, tendo em vista que os documentos hábeis para comprovar as retenções sofridas (DARF pago, o comprovante anual de retenção ou qualquer outro documento, fornecidos pelas pessoas jurídicas que efetuaram a retenção) não foram apresentados.” (g.n.)

Por sua vez, a Recorrente sustenta que, ao prestar serviços de transporte de cargas e passageiros a empresas públicas ou sociedades de economia mista, os valores da Contribuição para o PIS são devidamente retidos na fonte por tais entidades, e, portanto, os valores por elas retidos devem ser descontados da sua própria *“Contribuição para o PIS a recolher”*.

Alega que assim foram as informações prestadas no DACON:

17.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDA NO MÊS	602.178,67	3.124.275,49
DEDUÇÕES		
18.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 84)	0,00	117.220,01
19.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00	53.211,15
20.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	0,00	0,00
21.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Lei nº 10.833/2003, art. 33)	0,00	0,00
22.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte por Sociedade Cooperativa	0,00	0,00
23.(-)PIS/Pasep Retida na Fonte por Fabricantes de Veículos e Máquinas (Lei nº 10.485/2002, art. 3º, § 3º)	0,00	0,00
24.(-)PIS/Pasep Substituição pela não Ocorrência do Fato Gerador Presumido	0,00	0,00
25.(-)Crédito Presumido - Medicamentos(Lei nº 10.147/2000, art. 3º)	0,00	0,00
26.(-)Créditos Admitidos no Regime Cumulativo (Lei nº 10.833/2003, art. 58-J)		0,00
27.(-)PIS/Pasep Paga pelo Substituto Tributário (Lei nº 11.196/2005, arts. 64, § 4º e 65, § 5º)	0,00	0,00
28.(-)Outras Deduções	0,00	0,00
29.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR - FATURAMENTO	602.178,67	2.953.844,33

Ressalta a Recorrente que o total de R\$170.415,34 a título de retenções na fonte foi composto por: (i) R\$117.220,01 referente à Retenções na Fonte realizadas por Órgãos Públicos (Ficha 15B – Linha 18 do DICON); e (ii) R\$53.211,15 referente à Retenções na Fonte realizadas por Sociedade de Economia Mista (Ficha 15B – Linhas 19 do DICON).

Contudo, muito embora tenha a fiscalização concordado com o valor declarado pela Recorrente como “*Total da Contribuição para o PIS/Pasep devida no mês*”, discordou dos valores descontados a título de retenção na fonte, entendendo que a Recorrente só faria jus a deduções por retenções na fonte realizadas por órgãos públicos na fração de R\$87.588,40 (montante verificado nos sistemas informatizados da RFB), e não R\$170.431,16 conforme informado em DICON.

Contra o entendimento da DRJ de que não há provas de que as retenções foram efetuadas, defende a Recorrente que a planilha apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade (e novamente por ocasião do Recurso Voluntário), seria extraída de seus livros contábeis e que teria suficiência probatória ao elencar o número de todas as notas fiscais, CNPJ dos tomadores de serviços e valores retidos na fonte.

Informa, ainda, a contratação de empresa especializada para viabilizar o levantamento dos DARFs recolhidos pelas empresas públicas, entidade e autarquias, que ficam em arquivo externo, em virtude do seu porte e do conseqüente volume de documentos, e junta ao Recurso Voluntário um e-mail com a intenção de atestar a referida contratação.

Analisando os autos, entendo que embora a planilha apresentada pela Recorrente, indicando o número de todas as notas fiscais, CNPJ dos tomadores de serviços e valores retidos na fonte sinalizem indícios das referidas retenções, ela não comprova a existência, certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Neste cenário, sob o entendimento de que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, esta Conselheira Relatora propôs a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para oportunizar à Recorrente trazer aos autos a documentação hábil e idônea capaz de dar suporte aos valores pleiteados, tais como os comprovantes de retenção, cópias dos DARF's e comprovantes de arrecadação, assim como, nos termos da legislação, quaisquer outros documentos que comprovassem a efetiva retenção.

Contudo, levada à votação em colegiado, por voto de qualidade, a proposta de Resolução não foi acatada, restando esta Conselheira Relatora vencida.

Sendo assim, entendo não ser possível reconhecer o direito creditório pretendido, tendo em vista a impossibilidade de se atestar a existência, certeza e liquidez dos créditos pleiteados, uma vez não constar dos autos a documentação hábil comprobatória dos valores pleiteados pela Recorrente.

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme remansosa jurisprudência deste Egrégio Conselho:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

A insuficiência da apresentação de prova inequívoca mediante escrita fiscal idônea e documentação hábil a comprovar a existência de crédito proveniente de recolhimento indevido ou a maior, acarreta a manutenção da negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada dada a impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do crédito declarado.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.”

(Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Pelo exposto, na impossibilidade de atestar a existência, certeza e liquidez do direito creditório pretendido, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães