



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720187/2016-26
RESOLUÇÃO	3102-000.443 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AÉREAS 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 unanimidade, em converter o processo em diligência nos termos do voto da relatora, com exceção do quesito quanto a existência do direito creditório pretendido decorrente das retenções na fonte, que a relatora restou vencida, por voto de qualidade, nos termos do voto divergente apresentado pelo conselheiro Pedro Sousa Bispo. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis. O conselheiro Jorge Luis Cabral não votou neste processo por ter sido substituído pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira na reunião de maio de 2025, com voto já proferido naquela ocasião.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Carlos de Barros Pereira, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do PER nº 30843.05316.110315.1.2.04-0946, da homologação parcial da Dcomp nº 09286.48264.301111.1.3.04-0170 e da não homologação da Dcomp nº 05324.04810.240415.1.3.04-5402.

Na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente relata que, no ano de 2011, passou por uma reapuração de suas contribuições sociais, verificando a existência de pagamento indevido da contribuição para o PIS/Pasep cumulativa no valor de R\$ 80.528,96 e transmitiu o PER/Dcomp nº 09286.48264.301111.1.3.04-0170. Posteriormente, em 2015, ao realizar nova apuração, verificou que os valores da contribuição seriam ainda menores, apurando crédito adicional de R\$ 128.710,42 – utilizado no PER nº 30843.05316.110315.1.2.04-0946 e na Dcomp nº 05324.04810.240415.1.3.04-5402. No entanto, foi reconhecido apenas o valor de R\$ 4.621,68.

Em sequência, a Recorrente discorre sobre a divergência entre os valores das retenções na fonte, esclarecendo que, por meio da análise de seus livros fiscais, seria possível constatar que as informações apresentadas nos Dacon condizem com a realidade dos fatos, de tal forma que restariam incontestáveis os valores retidos e descontados na apuração e informados no Dacon.

Prosseguindo, a Recorrente discorre sobre a isenção das receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país. Afirma que, inicialmente, incluiu a totalidade de suas receitas decorrentes de voos domésticos na apuração cumulativa, contudo, em 2015, efetuou uma reapuração contábil onde se constatou que parte dessas receitas é isenta, qual seja, aquela decorrente da venda de passagens aéreas a não residentes. Aduz que, ainda que o transporte ocorra dentro do território nacional, a receita da venda de tais passagens será isenta quando elas forem *“adquiridas por residente ou domiciliado no exterior e pagas por meio de recursos existentes fora do país.”*

Defende ainda que as receitas decorrentes de transporte internacional de passageiros devem ser mantidas no regime não cumulativo e que, além disso, são isentas, nos termos da legislação. Como consequência, esclarece que foram identificados pagamentos indevidos, que respaldam os pedidos em análise.

A Recorrente alega que, inobstante não ter 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. Aduz que as declarações entregues não foram retificadas e que elas não reproduzem a real situação dos valores apurados da contribuição no período, de tal sorte que a mera ausência de retificação não obsta o seu direito creditório, em respeito do princípio da verdade material.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-67.970, de 06 de novembro de 2019, decidiu, por unanimidade

de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

RETENÇÃO NA FONTE. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

Se a contribuinte não comprova a retenção na fonte da contribuição para o PIS/Pasep, por meio do comprovante anual de retenção ou demais documentos previstos na Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, não é possível aferir se de fato houve a retenção.

ISENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. COMPROVAÇÃO.

A isenção da contribuição para o PIS/Pasep relativas às receitas de prestação de serviços está condicionada à efetiva comprovação, por meio da escrituração contábil e documentos correspondentes, que o serviço tenha sido prestado a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior e que o pagamento representou ingresso de divisas.

ISENÇÃO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. COMPROVAÇÃO.

A isenção da contribuição para o PIS/Pasep relativas às receitas de serviços de transporte internacional de passageiros está condicionada à efetiva comprovação do serviço prestado, por meio de registros contábeis e fiscais, bem como dos documentos que lhes deram suporte.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as 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 por ocasião da interposição do recurso administrativo, precluindo o direito de posterior juntada.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na manifestação de inconformidade e contrapondo-se aos termos do acórdão recorrido no que se refere à ausência de provas.

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.

O Recurso Voluntário insurge-se contra os seguintes pontos: (i) existência do direito creditório pretendido pela Recorrente decorrente de retenções na fonte; (ii) isenção das receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país e a suficiência (ou insuficiência) da comprovação nos autos quanto à origem das receitas apuradas a este título e ao efetivo ingresso de divisas; (iii) isenção das receitas decorrentes de transporte internacional de passageiros e a suficiência (ou insuficiência) da comprovação nos autos quanto à origem das receitas apuradas pela Recorrente a tal título; e (iv) a necessidade ou não de retificação das declarações fiscais para assegurar o direito creditório ao contribuinte, tendo em vista o princípio da verdade material.

No tocante à existência do direito creditório pretendido pela Recorrente decorrente de retenções na fonte, assim alega a Recorrente em seu Recurso Voluntário:

“II.1 – DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO DECORRENTE DAS RETENÇÕES NA FONTE

13. Em março de 2011, a Recorrente declarou em seu Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON retificadora, no campo “Total da contribuição ao PIS/Pasep devida no mês” o valor de R\$ 3.626.064,11, sendo que desse primeiro valor, descontou R\$ 139.984,79; R\$ 59.208,18 e R\$ 291,60 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\$ 3.426.579,54:

17. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDA NO MÊS	0,00	3.626.064,11
DEDUÇÕES		
18. (-) PIS/Pasep Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)	0,00	139.984,79
19. (-) PIS/Pasep Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00	59.208,18
20. (-) PIS/Pasep Retido na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	0,00	291,60
21. (-) PIS/Pasep Retido 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 Retido na Fonte por Sociedade Cooperativa	0,00	0,00
23. (-) PIS/Pasep Retido na Fonte por Fabricantes de Veículos e Máquinas (Lei nº 10.485/2002, art. 3º, § 3º)	0,00	
24. (-) PIS/Pasep Substituição pelo não Ocorrência do Fato Gerador Presumido	0,00	0,00
25. (-) Crédito Presumido - Mediamentos (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	0,00	3.426.579,54

14. Este débito apurado no valor de R\$ 3.426.579,54 foi quitado mediante o recolhimento de DARF no valor de R\$ 3.507.108,50, conforme declarado em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais – DCTF:

DÉBITO APURADO	3.426.579,54
CRÉDITOS VINCULADOS	
- PAGAMENTO	3.426.579,54
- COMPENSAÇÃO+PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:	3.426.579,54
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:	0,00
Valor do Débito - R\$	Total: 3.426.579,54
Total da Contribuição no período, antes de efetuadas as compensações:	3.426.579,54
Pagamento com DARF - R\$	Total: 3.426.579,54
Relação de DARF vinculado ao Débito.	
PA: 31/03/2011	CPF/CNPJ: 02.012.862/0001-60
Código da Receita: 8109	
Data do Vencimento: 25/04/2011	Nº da Referência:
Valor do Principal:	3.507.108,50
Valor da Multa:	0,00
Valor dos Juros:	0,00
Valor Total do DARF:	3.507.108,50
Valor Pago do Débito:	3.426.579,54

15. Sendo assim, restaria à Recorrente, inicialmente, um crédito no valor de R\$ 80.528,96.

16. Contudo, tais valores não foram reconhecidos pela Receita Federal do Brasil pois, ainda que em concordância com o “Total da contribuição ao PIS/Pasep devida no mês” declarado, o despacho decisório discordou dos valores descontados a título de retenção na fonte.

17. De acordo com o sistema da RFB (DW-DIRF), as retenções no período em exame, sob o código 6175 (Transporte de passageiros – órgão público), totalizam R\$ 1.319.168,08, sendo que 9,22% desse valor diz respeito à contribuição ao PIS, ou seja, o valor passível de desconto a título de retenção da fonte seria de R\$121.627,30.

18. Em decorrência de um menor valor passível de dedução, a Receita Federal do Brasil entende que o valor de imposto a ser pago no período é de R\$3.502.486,82, o que resultaria em um crédito de pagamento indevido no valor de R\$ 4.621,68.

19. Em sede de Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente demonstrou, por meio de seus livros fiscais, a origem dos valores por ela contabilizados a título de retenção na fonte da contribuição ao PIS e da Cofins.

20. Contudo, **entendeu a d. DRJ que a documentação apresentada não era suficiente para comprovar os valores.** Vejamos o trecho da decisão recorrida:

“É incontestável que a escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do sujeito passivo.

Contudo, os fatos registrados devem estar embasados em documentos hábeis, segundo sua natureza. No caso presente, a contribuinte deveria fundamentar seus lançamentos contábeis com o comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora ou qualquer outro documento

fornecido pela pessoa jurídica que efetuou a retenção. Não obstante o Livro Razão trazido aos autos, o mais importante não foi provado pela contribuinte, ou seja, não houve a prova de que a retenção foi efetuada, tendo em vista que os documentos hábeis para comprovar tal fato não foram apresentados.

Assim, na medida em que a contribuinte não comprova a retenção nos termos da legislação acima transcrita, não há como acatar o seu pleito e, em decorrência, deve ser mantida decisão contida no Despacho Decisório.”

21. Conforme se depreende pelo trecho de r. decisão recorrida acima colacionado, muito embora tenha a Recorrente apresentado todos os seus livros fiscais que demonstram a integralidade dos valores descontados a título de retenção das contribuições, **entende a d. DRJ que também seria necessário acostar a documentação suporte do livro fiscal**, ou seja os DARF recolhidos pelos órgãos públicos ou entidades.

22. Ora D. Conselheiros, conforme demonstram os livros trazidos aos autos, somente referente ao mês de março de 2011, são aproximadamente 3.300 documentos de arrecadação, montante este que se torna inviável de digitalizar e acostar aos autos!

23. Ainda assim, a ora Recorrente se compromete a juntar, à título exemplificativo, documentos de arrecadação não considerados no relatório extraído pela RFB, de forma a desconstituir a prova que se embasam os números utilizados pela d. fiscalização.

24. Ocorre que, com a atual decretação de **pandemia** por conta do COVID-19, todos os colaboradores da ora Recorrente (companhia aérea) estão exercendo funções remotamente, de tal forma que o referido levantamento, mesmo de forma exemplificativa, não poderá ser acostado aos autos no presente momento.

25. Sendo assim, a Recorrente se compromete a posteriormente acostar cópia de parte de seus comprovantes de arrecadação a fim de corroborar com a documentação já apresentada no presente processo administrativo.” (g.n.)

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, a proposta de Resolução não foi acatada no que se refere à existência do direito creditório pretendido decorrente de retenções na fonte, restando esta Conselheira Relatora vencida por voto de qualidade.

Em relação à isenção das receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país, o acórdão recorrido reconhece que, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins, com base no inciso III e parágrafo 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as referidas receitas são isentas, contudo, mediante a condição de que o serviço prestado necessariamente represente o ingresso de divisas.

No caso concreto, o acórdão recorrido entendeu que a Recorrente não comprovou satisfatoriamente a origem das receitas apuradas a este título e tampouco o ingresso de divisas.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente insurge-se contra o entendimento da DRJ, sustentando que a documentação acostada aos autos demonstraria a origem dos valores considerados como receita decorrente da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes e a origem do pagamento, sendo que o relatório extraído da contabilidade, apresentado juntamente com a Manifestação de Inconformidade, indicaria o país de origem da solicitação, número do ticket, data do voo, valor pago em reais, dentre outros.

Visando comprovar a forma de pagamento (com ingresso de divisas), a Recorrente, juntamente com o seu Recurso Voluntário, acosta aos autos alguns poucos bilhetes de passagens aéreas.

Em relação à juntada de documentos por ocasião do Recurso Voluntário, a despeito da literalidade do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, verifica-se uma tendência das Turmas Julgadoras em admitir o conhecimento de provas apresentadas em segundo grau de instância com base nos princípios do formalismo moderado, da instrumentalidade das formas e da verdade material, como se colhe das ementas abaixo reproduzidas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Fato gerador: 31/07/2002

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.”

(CARF, Processo nº 13851.900237/2006-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1201-005.229, Sessão de 18 de outubro de 2021)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.”

(CARF, Processo nº 10880.928419/2010-01, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1401-002.163, Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

Referido entendimento também encontra guarida na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.”

(CARF, Processo nº 14098.000308/2009-74, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-002.781 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 06 de abril de 2017)

Desta forma, os documentos probatórios apresentados pela Recorrente em segundo grau de instância podem e devem ser conhecidos.

Relativamente à **isenção das receitas decorrentes de transporte internacional de passageiros**, o acórdão recorrido também reconhece que, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins, com base no inciso V e parágrafo 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as

referidas receitas são isentas, mas entende pela carência probatória no tocante à origem das receitas apuradas pela Recorrente a tal título.

Insurgindo-se contra o referido entendimento, a Recorrente defende que o relatório de pontos extraído dos seus controles, apresentado juntamente com a Manifestação de Inconformidade, comprova o montante das receitas decorrentes da venda de bilhetes internacionais com pontos múltiplos e que foi excluído da base de cálculo de apuração das contribuições, relacionando a quantidade de pontos do período e o total da receita auferida em cada modalidade (voos domésticos e internacionais).

Pois bem.

Analisando os autos, entendo que embora as planilhas, demonstrativos e alguns bilhetes aéreos apresentados pela Recorrente sinalizem indícios da origem das receitas por ela apuradas como de transporte internacional de passageiros e decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país e, neste ponto, também em relação ao ingresso de divisas, a referida documentação não se revela suficiente.

Com efeito, se faz necessário que a Recorrente traga aos autos, de forma robusta, a documentação que comprove que tais receitas efetivamente são originárias seja do transporte internacional de passageiros, seja da prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país e, ainda, a efetividade do ingresso de divisas e não apenas os relacione.

Portanto, considerando os indícios existentes, bem como que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, assim entendida como a busca efetiva da realidade dos fatos, reputo necessária a conversão do julgamento em diligência.

Conclusão

Diante de tais circunstâncias, reputo prudente, com fulcro no princípio da verdade material e no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, de modo que:

- a) A Unidade de Origem intime a Recorrente para apresentar documentos, informações e laudo técnico, correlacionando a documentação eventualmente apresentada, em prazo razoável, não inferior a 60 (sessenta) dias, com o intuito de comprovar, de forma conclusiva: (i) a origem das receitas por ela apuradas como prestação de serviço de transporte aéreo a não residentes ou não domiciliados no país, bem como o efetivo ingresso de divisas e (ii) a origem das receitas por ela apuradas como de transporte internacional de passageiros;
- b) A partir da documentação apresentada pela Recorrente, deve ser elaborado relatório fiscal detalhado e conclusivo;
- c) Após cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada dos resultados da diligência, para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, e, em sequência, deverão os presentes autos retornar a este

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães