



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720195/2016-72</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.423 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AÉREAS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, 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 processo de manifestação de inconformidade (fls. 268/283) apresentada em 31/07/2017, em face do indeferimento do pedido de restituição constante do

PER/Dcomp nº 35586.59318.110315.1.2.04-8264, de 11/03/2015 e da não homologação da compensação constante do PER/Dcomp nº 15934.63399.240415.1.3.04-8220, de 24/04/2015, conforme despacho decisório de 30/06/2017 (fls. 252/261) proferido pela DERAT São Paulo/SP, cuja ciência deu-se em 03/07/2017 (fl. 264).

Consoante despacho decisório, a contribuinte pleiteou um crédito total de R\$643.803,89 cuja origem seria a ocorrência de pagamento indevido ou a maior efetuado a título de Cofins sob o código 2172, relativamente ao período de junho de 2010 (aludido pagamento, conforme Per/Dcomp, foi efetuado em 23/07/2010, no valor total de R\$ 3.676.210,59). No despacho consta, no entanto, que, após análise, não foram apurados valores pagos indevidamente ou a maior que o devido a título de Cofins e que *“o valor a pagar calculado em seu DACON ativo, idêntico ao informado em sua DCTF ativa (R\$ 14.221.621,85), é também idêntico ao valor obtido ao somar-se a totalidade do pagamento realizado em DARF para o período encontrado nos sistemas da RFB (R\$ 3.676.210,59) ao montante dos créditos oriundos de compensações (R\$ 85.574,29 + R\$ 10.459.836,97) também apontados em DCTF pela requerente como forma de quitação da contribuição.”*

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após breve relato dos fatos, trata da 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 vôos 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 será isenta quando as passagens forem *“adquiridas por residente ou domiciliado no exterior e pagas por meio de recursos existentes fora do país.”* Sustenta que a compensação constante dos Per/Dcomp nºs 35586.59318.110315.1.2.04-8264 e 15934.63399.240415.1.3.04-8220, encontra respaldo nesse tipo de crédito.

No próximo tópico (subitem II.1.2), a interessada discorre sobre a isenção de receitas decorrentes de transporte internacional de passageiros. Diz que as receitas correspondentes 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 de restituição e de compensação.

Afirma ser desnecessário retificar declarações e que deve ser buscada a verdade material. Aduz que as declarações entregues não foram retificadas e que elas não reproduzem a real situação encontrada. Discorre sobre o princípio da legalidade e sustenta que, segundo o CARF, *“as declarações inexatas apresentadas pelos sujeitos passivos não são capazes de criar obrigações tributárias.”*

Ao final, defende a improcedência do despacho decisório e a consequente procedência da compensação. Pede a realização de diligência fiscal e protesta

“por provar o alegado pelos meios de prova em direito admitidos.” Esclarece, ainda, que a matéria sob discussão não foi submetida à apreciação judicial.

Consoante Termo de Apensação de fl. 822, o processo nº 16692.720977/2017-92 encontra-se apensado ao presente.

Em 15/08/2019, consoante despacho de fl. 825, o presente processo foi enviado para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

É o relatório.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-68.141, de 20 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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/06/2010 a 30/06/2010

TRANSPORTE AÉREO. RECEITAS DECORRENTES. NÃO RESIDENTES OU NÃO DOMICILIADOS NO PAÍS. ISENÇÃO. CONDIÇÃO.

A legislação estabelece que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, assim, quando não comprovada essa condição, a isenção não pode ser considerada.

TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. RECEITAS DECORRENTES. ISENÇÃO.

A legislação estabelece que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas dos serviços de transporte aéreo internacional de passageiros, contudo, se a contribuinte não comprova com documentação hábil e idônea a prestação desses serviços, a isenção não pode ser acatada.

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

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, o ônus de comprovar a existência de eventual direito creditório é do contribuinte.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO.

A manifestação de inconformidade deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as respectivas alegações.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Se os motivos apresentados não justificam sua realização, indefere-se o pedido de diligência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

### Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação 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.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pontos: (i) 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; (ii) 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 (iii) a necessidade ou não de retificação das declarações fiscais para assegurar o direito creditório ao contribuinte, tendo em vista o princípio da verdade material.

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 n.º 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, correspondente ao doc. 01 da 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.

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 n.º 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 documento 02 da 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, a 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, bem como, em relação a este último, o efetivo ingresso de divisas;
- 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**