



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720197/2016-61</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.429 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio 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, Karoline Marchiori de Assis, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente (s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Carlos de Barros Pereira.

**RELATÓRIO**

Trata o processo de manifestação de inconformidade apresentada em 29/12/2016, em face do indeferimento do pedido de restituição constante do Per/Dcomp nº 13035.25992.110315.1.2.04-2425, de 11/03/2015 e da parcial homologação das compensações constantes dos Per/Dcomp nºs 28318.92887.301111.1.3.04-4970, de 30/11/2011 e 12332.11256.240415.1.3.04-1929, de 24/04/2015, conforme despacho decisório de 28/11/2016, proferido pela DERAT São Paulo/SP, cuja ciência deu-se em 29/11/2016.

Na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente, 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 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 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 as compensações constantes dos Per/Dcomp analisados encontram respaldo nesse tipo de crédito.

Prosegue discorrendo 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 em análise.

A Recorrente defende 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 06-68.143, 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: 01/09/2010 a 30/09/2010

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 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.

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, 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 dos referidos bilhetes de passagens aéreas 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 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 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 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**