



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720198/2016-14
RESOLUÇÃO	3102-000.430 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio 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 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 presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do PER nº 16406.99760.110315.1.2.04-2534 e a não homologação da Dcomp nº 23444.86840.240415.1.3.04-0083.

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 cumulativo no valor de R\$ 125.700,13 e transmitiu o PER/Dcomp nº 36915.80968.241111.1.3.04-0670. Posteriormente, em 2015, ao realizar nova apuração, verificou que os valores da contribuição seriam ainda menores, apurando crédito adicional de R\$5.609,63 – utilizado no PER nº 16406.99760.110315.1.2.04-2534 e na Dcomp nº 23444.86840.240415.1.3.04-0083, indicando um crédito de valor total de R\$ 131.309,76 e não R\$136.919,39, como quer fazer crer o Despacho Decisório. Argumenta que, por equívoco, não vinculou o pedido de restituição à Dcomp transmitida em 24/04/2015. Informa que foi reconhecido apenas o valor de R\$ 125.700,13 o qual foi suficiente para homologar a Dcomp nº 36915.80968.241111.1.3.04-0670.

Em sequência, 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.”* Sustenta que as compensações constantes dos Per/Dcomp analisados encontram respaldo nesse tipo de crédito.

Prossegue 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 06-68.257, de 03 de dezembro 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: 01/10/2010 a 31/10/2010

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) 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, 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 juntado aos autos 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, também 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 n.º 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 à Contribuições ao PIS, 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 da contribuição, 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