



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10880.910548/2017-10
RESOLUÇÃO	3102-000.571 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos da proposta apresentada pela conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Jorge Luís Cabral que entendiam que o processo se encontrava pronto para ser votado e julgado no mérito, após leitura do voto para dar provimento parcial. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3102-000.570, de 15 de abril de 2026, prolatada no julgamento do processo 10880.910546/2017-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, em face do indeferimento do

Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 21322.29734.230415.1.5.08-7540, no valor de R\$ 3.131.579,36, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 2º trimestre de 2013 vinculados às receitas de exportação e a consequente não homologação das compensações vinculadas.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018 requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável nº item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EXCLUSIVAMENTE VINCULADOS AO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS.

As receitas derivadas da prestação de serviços aéreos de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo, não ensejando o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins.

COMBUSTÍVEL DE AVIAÇÃO. EMPRESAS AÉREAS.

Os gastos com combustível de aviação geram direito aos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins apenas quando forem utilizados em voo doméstico para o transporte de cargas.

AQUISIÇÃO DE VESTUÁRIOS E ACESSÓRIOS PROFISSIONAIS.

Os bens e serviços que integram a prestação de serviços de transporte aéreo por imposição legal geram direito aos créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

DCOMP RETIFICADORA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL.

Admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos para a homologação da compensação será a data da apresentação da Dcomp retificadora.

FALTA DE PROVAS. *O recurso deve estar acompanhado com todos os documentos e provas, de forma a comprovar aquilo que se alega.*

DOCUMENTO FISCAL. INFORMAÇÕES INCOMPLETAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As informações relativas ao CNPJ do fornecedor e à data de emissão do documento fiscal são essenciais para a comprovação dos créditos pleiteados.

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo e nem vinculante.

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário com o seguinte pedido:

... Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido de forma a convalidar a sistemática de apuração realizada pela Recorrente e homologar integralmente as compensações em comento.

... Por fim, em conformidade com o inciso I do § 1º do art. 6º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2016, a Recorrente pede que o presente processo seja vinculado, por conexão, aos processos administrativos mencionados no item II.3, relativos ao Auto de Infração lavrado para cobrança do saldo devedor do Pis e da Cofins do ano de 2014 e aos demais processos de ressarcimento do ano de 2013 e do ano de 2014, na medida em que são idênticos os fatos que fundamentaram todos os processos.

Este é o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor consignado na resolução paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada na resolução paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado da resolução paradigma:

Combustível de aeronaves (doméstico)

A Autoridade Tributária, em seu Relatório de Conclusão Fiscal, e.fls. 293 a 295, assim detalha a motivação desta glosa e sua fundamentação legal.

*V.III.I) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**V.III.I.I) Combustíveis de Aeronaves*

50. Observando-se os valores dispendidos, tem-se que o principal insumo da empresa é o querosene de aviação.

51. Por disposição do art.2º da Lei nº 10.560, de 2002, receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Doméstico encontram-se sujeitas à incidência monofásica. Sendo assim, as receitas de venda das distribuidoras do produto não estão sujeitas ao pagamento da contribuição.

52. Não obstante a sua incidência monofásica, não se confundir com substituição tributária, estabeleceu a Solução de Consulta Cosit nº 4 96/2017 que a vedação à apuração de créditos trazida pelo art.3º, §2º, da Lei nº10.833, de 2003, não alcança aquisições de bens utilizados como insumos nos casos em que o não pagamento da contribuição em tais aquisições tenha se dado em razão de as receitas de venda desse insumo se encontrarem sujeitas à incidência monofásica.

53. As receitas auferidas pela empresa com o Transporte Doméstico de Cargas estão sujeitas ao Regime Não Cumulativo de apuração. Portanto, quando existente documento fiscal de aquisição do produto e seus elementos (CST Cofins/CST PIS) estabeleçam, para afastamento da vedação legal trazida pelo art.3º, §2º, da Lei nº10.833, de 2003, ocorrência de pagamento da contribuição, ainda que este tenha se dado na forma de incidência monofásica (CST - 4), cabe a apuração pela empresa de créditos relativos às aquisições de querosene de aviação tocante à execução desse transporte.

(...)

55. Deste modo, caberia a aplicação de rateio proporcional (art.3º, §8º, II, Lei nº10.833/2003), para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas Fiscais de aquisição de querosene de aviação destinado a aeronave que efetue o transporte doméstico de cargas.

56. Não obstante, as receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional desfrutam de não incidência da Cofins em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art.2º, caput, e 3º da Lei nº 10.560, de 2002.

57. E, por disposição do art.3º, §2º, Lei nº10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos. Portanto, tal vedação legal impede apuração de créditos em relação a

aquisições de querosene de aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros.

(...)

60. Não obstante, todas as suas notas fiscais de aquisição de querosene encontram-se com o CST 08 – “Operação sem Incidência da Contribuição” o que por uma imposição legal impede o direito a este crédito. E, mesmo se a Contribuinte tivesse direito ao crédito da contribuição, com relação à aquisição de querosene, tais notas fiscais deveriam constar o CST 04 – “Operação com Incidência da Contribuição” e estarem submetidas ao critério de rateio, já exposto no item 31, e novamente demonstrado abaixo:

Resumindo o que foi apontado no Relatório Fiscal, acima reproduzido, a Autoridade Tributária entende que a aquisição de combustível de aviação, mesmo sujeito ao regime monofásico, pode gerar créditos no regime não cumulativo pela aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 496, de 27 de setembro de 2017, conforme a ementa abaixo, quanto ao transporte doméstico de cargas, e que não seria possível quanto ao transporte internacional, em qualquer modalidade, pois não haveria incidência do PIS/COFINS.

E, no item 60, descreve o motivo da glosa em razão de todos os documentos de aquisição de querosene de aviação (QAV), estariam com a informação de código CST 08, o que implicaria em vendas sem incidência, típicas daquelas destinadas ao transporte internacional, e ainda reforça que somente poderia reconhecer créditos caso houvesse documentos fiscais com o código CST04.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIÇÃO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente:

- a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e*
- b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “sujeitos ao pagamento” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.*

Não geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins os valores despendidos com seguros de qualquer espécie, monitoramento via satélite ou on-line, serviços de agenciamento de carga, despachantes e despachantes aduaneiros, serviços de inspeção veicular, entre outros, por não serem serviços diretamente utilizados na prestação de serviço de transporte.

Gera direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins, calculado com a utilização da alíquota correspondente a 75% daquela constante no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo ou por pessoa jurídica transportador optante pelo Simples Nacional. Caso a Pessoa Jurídica subcontratada não seja optante pelo Simples Nacional, a alíquota para apuração dos créditos será a constante do dispositivo legal antes mencionado.

Dispositivos Legais: CF/88, art. 149, § 4º; Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º e art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346, § 1º; Decreto nº 7.660, de 2011; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, caput e § 4º; ADI SRF nº 4, de 2007.

A Solução de Consulta COSIT nº 496/2017, trata de transporte de carga rodoviária, no entanto, entendo ser perfeitamente aplicável ao caso em questão. Esta conclusão, inclusive, decorre da própria exceção prevista no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de conteúdos idênticos.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

*II - **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

A única motivação para que a Autoridade Tributária tivesse glosado a aquisição de combustível dos créditos do regime não cumulativo de apuração do PIS/COFINS foi o fato de apenas ter encontrado notas fiscais com código CST08, ou seja, aquisição para voos internacionais.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim abordou o tema:

Por conseguinte, apenas o combustível adquirido para o transporte de cargas em âmbito nacional permite a apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

No entanto, conforme expôs a Manifestante, todo o crédito de combustível teria sido glosado equivocadamente pelo fato de as notas fiscais estarem preenchidas com o CST 08. Para provar o alegado, ela afirma ter acostado aos autos (Doc. 07) cópias de algumas notas fiscais eletrônicas de aquisição de querosene que possuem o CST 04 – “Operação com Incidência da Contribuição”, ou seja, de que teria havido a compra do combustível com a incidência da contribuição e que, por este motivo, eles são utilizados em voo doméstico.

Porém, não se encontrou tal “Doc. 07” nos autos do processo. Analisando-se, com cautela, todos os documentos anexados pela fiscalizada, não se visualizou nenhuma nota fiscal de aquisição de combustível.

Ressalte-se, ainda, que não basta anexar algumas notas fiscais para demonstrar o alegado. É necessário que a Contribuinte estabeleça uma relação entre as notas fiscais e os voos realizados.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega que o doc. 07, que a DRJ consignou não ter encontrado nos autos, estaria às e.fls 404 a 1816, e que a DRJ teria inovado ao definir a forma como a Recorrente poderia fazer prova a seu favor relacionando as notas fiscais com as notas de abastecimento, e estas com os voos nacionais.

De fato, encontram-se às folhas indicadas no processo diversas notas fiscais de aquisição de combustíveis todas com o código CST04 – Operação Tributável (tributação monofásica (alíquota zero), sendo certo que não se pode tratar de documentação fiscal que acoberte a venda de combustível para voos internacionais, as quais teriam de constar o CST08 – Operação sem incidência da contribuição.

No entanto, o período de apuração a que se refere este processo é o 1º Trimestre/2013, e toda a documentação fiscal encontrada nos autos é do ano de 2014, de forma que as referidas notas fiscais, inobstante sirvam como indícios das alegações da Recorrente, não fazem prova das aquisições para o período objeto do processo.

Juntamente ao Recurso Voluntário, foram juntadas mais notas fiscais de combustíveis, contudo, a grande parte indica o CST 08.

Tendo em vista os indícios e a documentação trazida aos autos pela Recorrente - ainda que insuficiente até o presente momento -, e considerando que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, assim entendida como a busca efetiva da realidade dos fatos – o Colegiado deliberou, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, para as seguintes providências:

1. Seja a Recorrente intimada, em prazo razoável, para apresentar cópias das Notas Fiscais de aquisição de combustíveis com o código CST 04 – Operação Tributável (tributação monofásica - alíquota zero), referentes ao 1º trimestre de 2013, relacionando-as, facultando à Unidade de Origem requerer documentos complementares, caso entenda necessários.
2. Em sequência, deverá a Unidade de Origem analisar a documentação apresentada, aplicando o critério de rateio proporcional, para fins de apuração de créditos da contribuição em relação às notas fiscais de aquisição de combustíveis com o código CST 04 – Operação Tributável (tributação monofásica - alíquota zero), que tenham sido trazidas aos autos pela Recorrente após intimada da diligência, devendo a Autoridade Fiscal elaborar Relatório Fiscal detalhado e conclusivo, indicando a eventual revisão – total ou parcial - das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos conclusivos e considerações pertinentes e promovendo os ajustes que entender necessários.
3. Após cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado 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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência nos termos da proposta apresentada pela conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator