



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.938833/2013-63</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3101-000.504 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AEREAS 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, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/CTA), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade protocolizada pela Recorrente.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão da DRJ:

*“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra o indeferimento do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 12391.16083.160415.1.5.08-6765 e a consequente não homologação das Dcomp de nºs*

24865.05717.160415.1.7.08-1897, 16291.90390.240415.1.3.08-2843, 02138.34372.300415.1.3.08-6389 e 39611.58462.150515.1.3.08-3188. O PER é relativo a créditos de PIS/Pasep não cumulativo - exportação apurados no 2º trimestre de 2011, solicitado no montante de R\$ 11.377.950,94.

A fiscalização informa que, em 19/12/2016, com intuito de verificar a existência dos créditos registrados em diversos pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, foi lavrado o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência, referente aos seguintes processos:

- 10880.938833/2013-63 (2º Trimestre/2011, PIS/Pasep)
- 10880.938832/2013-19 (2º trimestre/2011, Cofins)
- 10880.938835/2013-52 (3º Trimestre/2011, PIS/Pasep)
- 10880.938834/2013-16 (3º Trimestre/2011, Cofins),
- 10880.938836/2013-05 (4º Trimestre/2011, PIS/Pasep)
- 10880.938837/2013-41 (4º Trimestre/2011, Cofins)
- 10880.938839/2013-31 (1º Trimestre/2012, PIS/Pasep)
- 10880.938838/2013-96 (1º Trimestre/2012, Cofins)
- 10880.938840/2013-65 (2º Trimestre/2012, PIS/Pasep)
- 10880.938841/2013-18 (2º Trimestre/2012, Cofins)
- 10880.938843/2013-07 (3º Trimestre/2012, PIS/Pasep)
- 10880.938842/2013-54 (3º Trimestre/2012, Cofins)
- 10880.938845/2013-98 (4º Trimestre/2012, PIS/Pasep)
- 10880.938844/2013-43 (4º Trimestre/2012, Cofins).

A autoridade a quo destaca que a contribuinte é "empresa regular de linhas aéreas", que aufera "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", de serviços de transporte de cargas e de manutenção de aeronaves.

No tópico "**Fundamentação**", narra que a manifestante impetrou Mandado de Segurança, por meio requer a exclusão do Imposto Sobre Serviços da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins e o direito à compensação dos valores que foram recolhidos indevidamente a tal título. Aduz que caso o Mandado de Segurança decida que o ISS incidente em suas vendas não constitui receita, então o ISS incidente em suas aquisições igualmente não integrará os valores dos itens cujas aquisições gerem créditos de PIS/Pasep e Cofins e que, adicionalmente, traria alterações dos fatores de rateio a serem utilizados para cálculo dos créditos. Aduz que, assim, se encontra inviabilizado o cálculo das quantias exatas de eventuais

saldos de créditos das contribuições. Aduz que a IN RFB n.º 1.300, de 2012, dispõe que é vedado o ressarcimento e a compensação de crédito que possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial. Diz que não houve trânsito em julgado de sentença no mandado de segurança, de modo que, em exame preliminar, se identifica motivo determinante para indeferimento do PER, dado que a decisão judicial pode alterar o valor do direito creditório requerido. Afirma que, neste caso, o ressarcimento é vedado expressamente pelo art. 59 da IN RFB n.º 1.717, de 2017, bem como pelo art.170 do CTN. Afirma, entretanto, que "não obstante tal constatação, cumpre averiguar-se, em exame alheio às possíveis repercussões da decisão definitiva da referida ação judicial em andamento, a existência dos saldos de créditos apontados pelo Pedido de Ressarcimento apresentado".

No tópico "**Análise da Apuração de Créditos Apresentada**", relata que, intimada a explicar as irregularidades apresentadas em algumas planilhas de demonstração do crédito, constatou a existência de diversos lançamentos sem informações essenciais como data, CNPJ do fornecedor, descrição da conta lançada e do item, os quais não foram admitidos para cálculo de créditos. Informa que também não foram admitidos créditos relativos a notas fiscais emitidas pela própria requerente.

No tópico "**I – Fator de Rateio**", informa que a contribuinte optou pelo cálculo de créditos pelo método de rateio proporcional, calculado pela relação percentual existente entre a Receita Bruta sujeita à incidência Não Cumulativa e a Receita Bruta Total, calculada a cada mês. Esclarece que a Receita Bruta é aquela proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 3º da Lei n.º 9.715/1998 e art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977). Entende que, por isso, não devem compor o cálculo do fator de rateio, por não integrarem a receita bruta, as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da venda de ativo imobilizado, as receitas financeiras e as de aluguéis de bens móveis e imóveis.

No trópico "**Prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros em modalidade internacional**", esclarece que a contribuinte considerou que as receitas com o serviço de transporte de passageiros em modalidade internacional como sendo sujeitas ao regime não cumulativo. Entende que o inc. XVI do art.10 e o art.15, V, da Lei n.º 10.833, de 2003, dispõe que permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins as "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", quando auferidas por "empresas regulares de linhas aéreas domésticas". Assevera que tais prescrições alcançam as receitas que a TAM, empresa regular de linhas aéreas domésticas, auferem com a atividade de prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros em modalidade doméstica ou internacional. Afirma que a TAM desfruta da incidência

*cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas com o “serviço de transporte coletivo de passageiros” em modalidade doméstica e de isenção sobre as receitas com a prestação desse serviço em modalidade internacional.*

*No tópico "**Receitas Financeiras**", relata que a TAM utilizou o valor das receitas financeiras no cálculo do fator de rateio, embora tenha excluído desse cálculo o valor de suas vendas do ativo imobilizado. Aduz que as receitas financeiras não compõem a Receita Bruta e, assim, não entram no cálculo do fator de rateio. Informa que os cálculos estão demonstrados na planilha “Calc Fatores de Rateio mensais- RecBrNãoCum/ RecBrTotal”.*

*No tópico "**Aplicação ampla do fator de rateio**", diz ter constatado que a aplicação do fator de rateio não ficou limitada aos dispêndios de uso comum à geração de receitas cumulativas e não cumulativas. Aduz ter verificado, por exemplo, a apuração de créditos em relação a notas fiscais de aquisição de alimentos (lançamentos relativos a kits de refeição para passageiros) destinados a vôos domésticos, isto é, apuração de créditos em relação a aquisições destinadas à geração de receita cumulativa.*

*No tópico "**Rateio Proporcional utilizado para vinculação dos créditos apurados às diferentes Receitas Brutas Não Cumulativas auferidas no período**", aduz que as receitas auferidas com o transporte internacional de cargas e de passageiros não são receitas de exportação de serviços, uma vez que, para tanto, por definição do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, deve haver o ingresso de divisas. Salaria que não identificou na planilha “Resp Intimação- Discriminação Receitas- FRateio” valores registrados nos Dacon a título de receitas de exportação, tendo encontrado apenas valores recebidos de passageiros (“Receita de Exportação – PAX”). Ressalta que tais valores, as receitas sujeitas ao regime cumulativo e aquelas que não integram a receita bruta da atividade da empresa (vendas do ativo imobilizado, receitas financeiras), não integraram o cálculo do rateio proporcional.*

*No tópico "**Relação de Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) que não são compatíveis com a apuração de créditos pela requerente**", informa que não foram admitidos como geradores de créditos dispêndios relativos a NF-e de aquisição, as quais foram emitidas pelos fornecedores da requerente sob os códigos CFOP apontados na planilha “Análise CFOP registrados nas NFe encontradas no Sped-NFe”.*

*No tópico "**Relação de Códigos da Situação Tributária (CST) que não compatíveis com a apuração de créditos**", relata que não foram admitidos créditos sobre dispêndios relativos a NF-e de aquisição emitidas sob os códigos "CST" relacionados na planilha “Exame CST CofinsPIS registrados nas NFe encontradas no Sped-Nfe”.*

No tópico "**Bens utilizados como insumos**", ressalta que o principal insumo da requerente é o querosene de aviação, produto sujeito à tributação monofásica. Relata que as receitas auferidas com o Transporte Doméstico de Cargas estão sujeitas ao Regime Não Cumulativo de apuração, de modo que cabe a apuração de créditos relativos às aquisições de querosene de aviação apenas no tocante à execução desse transporte. Argumenta que as receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em tráfego internacional desfrutam de não incidência da Cofins e do PIS/Pasep, nos termos do arts. 2º e 3º da Lei n.º 10.560, de 2002. Afirma que, em função do art. 3º, §2º, Lei n.º 10.637, de 2002, não é permitida a apuração de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação destinado ao transporte internacional de cargas e de passageiros. Sustenta, no tocante ao querosene de aviação utilizado no transporte de passageiros, que existe um impedimento adicional de apuração de créditos, decorrente da sujeição das respectivas receitas ao regime cumulativo.

No tópico "**Bens utilizados como insumos**", relata as seguintes incorreções apuradas:

Descrições das Contas Analíticas apresentadas na resposta sobre BENS utilizados como insumos	Possibilidade de apuração de créditos	Análise das Descrições das Contas Analíticas Informadas
Combustível de Aeronaves (DOM)	SIM	Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos. Porém, a despeito da denominação, observa-se que a conta traz aquisições de combustível para aeronaves em tráfego Doméstico e também aquisições para aeronaves em 'Tráfego Internacional'. Estas aquisições nunca ensejam créditos (art.3º, §2º, II, Leis 10637/2002 e 10.833/2003), dado jamais sujeitas ao pagamento das contribuições. A destinação a tráfego internacional é, por disposição legal, compulsoriamente registrada na Nota Fiscal (campo Observações, transcrito e analisado em coluna específica da planilha de análise). (Necessária a análise dos documentos fiscais que fundamentaram os lançamentos nesta conta, a qual foi efetuada na planilha de análise "Bens").
Materiais de Comissaria	NÃO	Conta com lançamentos de dispêndios vinculados à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS). Lançamentos de refeições de funcionários de alguma forma relacionados à geração de receitas sujeitas ao regime não cumulativo tampouco ensejam apuração de créditos, tendo em vista que não são aplicadas de forma direta na execução da atividade.
Materiais de Acondicionamento e Embalagens	SIM	Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, a qual foi efetuada na planilha relativa ao Exame das 'Descrições dos Itens' e na planilha de análise "Bens", ambas juntadas aos autos).
Impressos e Formulários	SIM	Dada a miscelânea de lançamentos encontrados, descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos

		<i> Lançamentos a ela vinculados, a qual foi efetuada na planilha relativa ao Exame das 'Descrições dos Itens' e na planilha de análise "Bens", ambas juntadas aos autos). (Dispêndios vinculados a BAG/Baggage/Bagagem, por exemplo, são vinculados à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), e não ensejam apuração de créditos).</i>
<i> Combustível para Veículos</i>	<i> SIM</i>	<i> Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos. Conta destinada a combustível utilizado em Transporte de Passageiros, em Transporte de Cargas, em Máquinas e Equipamentos de solo e em atividades administrativas/indiretas. (Combustíveis para Aeronaves possuem conta própria). Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados. (Não são admissíveis, por exemplo, lançamentos indicando Ticket Combustível/Ticket Car como fornecedora de combustíveis para veículos, ainda que utilizados para Entregas. O cartão Ticket é apenas meio para pagamento. O documento comprobatório da aquisição do produto é o Documento Fiscal de venda emitido pelo estabelecimento comercializador de combustíveis.)</i>
<i> Despesa com Manutenção Predial</i>	<i> NÃO</i>	<i> Descrição da Conta incompatível com dispêndios com a aquisição de insumos. Manutenção predial/benfeitoria - Apuração de créditos seria possível apenas como Depreciação (Caso valor lançável e lançado no Ativo Imobilizado - art.3º, VII e §1º, III, Leis 10833/2003 e 10637/2002).</i>
<i> Materiais de Manutenção em Equipamentos</i>	<i> SIM</i>	<i> Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, a qual foi efetuada na planilha relativa ao Exame das 'Descrições dos Itens' e na planilha de análise "Bens", ambas juntadas aos autos)</i>
<i> Vestuários e Acessórios Profissionais</i>	<i> NÃO</i>	<i> Descrição de Conta incompatível com a apuração de créditos. Reúne miscelânea de itens (Botas, vestidos, cabides, máquina de costura, bottons, tecidos, coletes, malas para passageiros, entre outros) relacionados à geração de receitas Cumulativas (Transporte de Passageiros), ou que, por sua natureza, não têm como serem aplicados diretamente na execução das atividades que a sociedade tem por objeto e que geram receitas sujeitas à não cumulatividade.</i>
<i> Materiais de InfraEstrutura de Rede de Dados e Voz</i>	<i> NÃO</i>	<i> Descrição da Conta incompatível com a aquisição de insumos das atividades da requerente. Material para "rede de dados e voz" em solo (cabo, fone, suporte)</i>

*Informa que a planilha "Análise campo 'Descrição Item' da resposta Bens" apresenta as razões do indeferimento dos créditos.*

*No tópico "Serviços utilizados como insumos", expõe que as irregularidades detectadas foram as seguintes:*

<i>Descrições das Contas Analíticas apresentadas na resposta sobre SERVIÇOS utilizados como insumos</i>	<i>Possibilidade de apuração de créditos</i>	<i>Análise das Descrições das Contas Analíticas Informadas</i>
<i>Comunicação Via Rádio</i>	<i>NÃO</i>	<i>Descrição da Conta incompatível com a aquisição de insumos (Lançamentos encontrados são todos dispêndios com NEXTEL Tel.Ltda (mensalidades de</i>

		<i>serviços de rádio/telefonía em solo, e aquisições de rádios)) - Serviço com aplicação não intrínseca à execução das atividades geradoras de receitas.</i>
<i>Despesas com Compras de Pontos Multiplus</i>	<i>NÃO</i>	<i>Pontos Multiplus 1. Dispêndio com Pontos Multiplus é vinculado EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), portanto não enseja geração de créditos de nenhuma forma. 2. Ainda que assim não fosse, trata-se de dispêndio relacionado de forma apenas indireta (natureza de promoção) à execução das atividades que são objeto da sociedade. 3. Em adição, "Despesas com Compras de Pontos Multiplus" são aquisições de obrigações contra terceira empresa (Multiplus SA) para as entregar a clientes/passageiros (os quais não certamente exercerão as obrigações(pontos) contra Multiplus S/A recebidas). Tal aquisição de obrigações não se confunde com aquisição de 'bens'(obrigação de dar coisa certa) ou 'serviços' (obrigação de fazer), únicos dispêndios contemplados pelo inciso II do art.3º das Leis 10637/2002 e 10833/2003.</i>
<i>Despesas com Importação</i>	<i>SIM</i>	<i>Armazenagem na importação pode ensejar apuração de créditos. Não ensinam apuração de créditos serviços aduaneiros e frete interno (desde a zona primária) de peças da requerente. SC Cosit 121/2017. Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos.)</i>
<i>Despesas com Veículos</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos. (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados. Encontraram-se lançamentos vinculados a esta conta (embora a planilha apresentada pela requerente destine-se a Serviços) referentes a, pexep, dispêndios com locação de Veículos (carros, tratores, caminhões), os quais não ensinam créditos (SC Cosit 1/2014))</i>
<i>Estadias de Tripulantes</i>	<i>NÃO</i>	<i>Descrição da Conta incompatível com geração de créditos, dado relativa, em grande medida, à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS) e, em adição, não relativa à aquisição de insumos. Conta traz dispêndios com Hospedagem de Tripulantes. Mais lançamentos a título de refeições e de lavagens de roupas. Inexistente base legal.</i>
<i>Fretes, Transportes e Cargas</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos.)</i>
<i>Gastos com Equipamentos Terrestres</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos.)</i>
<i>Gastos com Voos Interrompidos</i>	<i>NÃO</i>	<i>Conta traz apenas lançamentos com a 'descrição do item' genérica "Gastos com voos interrompidos". Em adição, os fornecedores que se encontraram na conta indicam vinculação dos dispêndios EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de</i>

		<i>Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS) - (Fornecedores de: refeições, hospedagem, transporte)</i>
<i>Redespacho e Entrega a Domicílio</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Satélite</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviço de Auxílio à Navegação</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível, pela natureza do serviço, com a apuração de créditos. Porém, NÃO há direito a créditos quando o dispêndio é efetuado junto ao DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo Ministério da Defesa), órgão da administração pública direta, não contribuinte. As receitas auferidas pelo DECEA pelo serviço não sofrem incidência das Contribuições. Portanto, aplica-se a vedação estabelecida pelo art.3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.</i>
<i>Serviço de Auxílio Terminal</i>	<i>NÃO</i>	<i>Relacionados na Conta encontram-se pagamentos à Infraero e ao DECEA. Lançamentos relativos ao DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo Ministério da Defesa), órgão da administração direta, NÃO ensejam apuração de créditos (vedação legal- Não existe incidência das contribuições no seu auferimento pelo DECEA/Min Defesa). Quanto aos pagamentos à Infraero encontrados nesta conta, conclui-se relativos à utilização das instalações e serviços existentes no Terminal de Passageiros (definição Lei 6009/73- tarifa de conexão, devida pelo transportador). Portanto, estes pagamentos à Infraero são dispêndios vinculados EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), logo também não ensejam apuração de créditos.</i>
<i>Serviço de Estacionamento</i>	<i>SIM</i>	<i>Auxílio a aeronaves estacionadas (definição Lei 6009/73- tarifa de permanência, devida pelo transportador). Dispêndios relacionados na conta efetuados junto à Infraero e à Grúairport. Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviço de Pouso</i>	<i>SIM</i>	<i>Auxílio ao pouso de aeronaves (definição Lei 6009/73- tarifa de pouso, devida pelo transportador. Serviços nas operações de pouso, rolagem e permanência por até três horas após o pouso). Dispêndios relacionados efetuados junto à Infraero e à Grúairport. Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviços de Atendimento Passageiros nos Aeroportos</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na</i>

		<i>planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviços de Coleta e Entrega</i>	<i>SIM</i>	<i>Serviços de coleta e entrega. Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviços de Handling</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com a apuração de créditos. Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados. Montagem de Refeições e Serviços de Handling de Bagagens, por exemplo, são vinculados apenas à geração de receitas sujeitas ao regime Cumulativo (Transporte de Passageiros), portanto suas aquisições não geram créditos.</i>
<i>Serviços de Limpeza de Aeronaves</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviços de Manutenção em Equipamentos</i>	<i>SIM</i>	<i>Conta com Miscelânea de Lançamentos. Dispendios com Segurança e Vigilância, Dissídio trabalhista, Garantia estendida de equipamentos, entre outros (apontados na planilha de exame das 'Descrições dos itens' de Serviços), não ensejam apuração de créditos. Porém, a Descrição da Conta Analítica não é incompatível com apuração de créditos (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Serviços de Manutenção Predial</i>	<i>NÃO</i>	<i>Descrição da Conta incompatível com a aquisição de insumos. Manutenção predial/benfeitoria - Apuração de créditos seria possível apenas como Depreciação (Caso valor lançado no Ativo Imobilizado - art.3º, VII e §1º, III, Leis 10833/2003 e 10637/2002).</i>
<i>Serviços de Transporte de Passageiros e Cargas</i>	<i>SIM</i>	<i>Descrição de Conta Analítica não incompatível com apuração de créditos, no que toca ao Transporte de cargas. (Necessária a análise dos Lançamentos a ela vinculados, efetuada na planilha com exame das 'Descrições dos itens' de Serviços e na planilha de análise "Serviços", juntadas aos autos)</i>
<i>Taxa Suframa – Infraero</i>	<i>NÃO</i>	<i>Informou a requerente se tratar da Taxa instituída pela Lei 9.960/2000. Trata-se de taxa de polícia ou de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público (art.1º, Lei 9.960/2000) destinada à Suframa (órgão da administração direta-- não contribuinte das contribuições). Conforme Portaria Suframa 205/02 (art.16), seu pagamento cabia ao destinatário da mercadoria, sendo facultado à ora requerente (transportadora), na condição de sujeito passivo por substituição, efetuar o recolhimento. Seja na condição de destinatária, seja na condição de substituta responsável (na qual sequer suporta o ônus da taxa), não há fundamento para apuração de crédito em relação ao pagamento deste tributo à Suframa. De todo modo, na Conta em exame há informação de pagamentos, a título de 'taxa Suframa', realizados à Infraero S/A, Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, Jonas Rodrigues dos Santos, Concessionária Aerop Guarulhos e Aeroportos Brasil Viracopos. Em adição, intimada a apresentar documentos a que refere</i>

		<i>naquela planilha, afirmou que já os destruiu. Apresentou "relatório de boletos pagos" com relação de pagamentos diversos à Infraero.</i>
<i>Transmissão de Dados - Comunicações</i>	<i>NÃO</i>	<i>Dispêndios com serviços de telefonia, internet, tráfego de dados bancários (EDI), gerência de redes, Projeto de adequação TI, entre outros. Serviço com aplicação não direta na execução das atividades geradoras de receitas sujeitas ao regime não cumulativo. Descrição de conta incompatível com a apuração de créditos.</i>
<i>Treinamento e Ensino</i>	<i>NÃO</i>	<i>Descrição de Conta Analítica incompatível com apuração de créditos. Dispêndios com treinamentos não são aplicados na execução das atividades geradoras de receitas da empresa.</i>

*Informa que a planilha "Análise campo Descrição Item da resposta Serviços" apresenta as irregularidades informadas nos quadros acima. Ressalta que na citada planilha encontrou a apuração indevida de créditos relativos a locações de veículos e contratos de cessão de mão-de-obra.*

*No tópico "Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", informa que na planilha "Aluguéis" estão analisados os créditos informados nesta rubrica do Dacon.*

*No tópico "Contraprestações de operações de arrendamento mercantil", informa que o exame dos lançamentos deu-se na planilha "Arrendamentos".*

*No tópico "Energia Elétrica", narra que o exame dos lançamentos foi feito na planilha "Energia Elétrica".*

*No tópico "Apuração", informa que os cálculos efetuados nas planilhas de análise (Bens, Serviços, Energia, Aluguel e Arrendamentos) encontram-se consolidados na planilha "Apuração dos Créditos" e que demonstra na planilha "Apuração da Contribuição", o resultado mensal das contribuições devidas. Relata que não apurou em nenhum mês do trimestre saldo de créditos, ressarcíveis ou não, mas, ao contrário, detectou que há valores do tributo a pagar.*

*Cientificada em 15/02/2019 (fl. 1.212), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 19/03/2019, alegando, em síntese, o seguinte.*

*No tópico "DA INAPLICABILIDADE E ILEGALIDADE DO INDEFERIMENTO COM BASE NO ART. 32, § 3º, DA IN RFB Nº 1.300/2012, E ART. 59 DA IN RFB Nº 1.717/2017", diz que impetrou, em 17/02/2016, ou seja, após a transmissão das PER em litígio, Mandado de Segurança com vistas a excluir o ISS da base de cálculo do PIS/Cofins e compensar valores recolhidos indevidamente a tal título. Informa que a 7ª Vara Federal de São Paulo proferiu sentença lhe concedendo "o direito de recolher as contribuições ao PIS e à Cofins sem a inclusão dos valores correspondentes ao ISS" e declarar "o direito das impetrantes a procederem a compensação dos valores recolhidos a maior, nos últimos cinco anos que antecederam a propositura da ação",*

*decisão que foi confirmada pelo TRF da 3ª Região. Narra que a ação aguarda juízo de admissibilidade do Recurso Especial e Extraordinário interpostos pela União. Reclama que o AFRFB entendeu que o PER não poderia ser deferido, dada a vedação do art. 59 da IN RFB n.º 1.717/2017.*

*Argumenta que esta vedação não pode ser aplicada, na medida em que eles se referem a hipóteses em que a ação judicial seja anterior ao PER/Dcomp. Diz que os PER/Dcomp, originais e retificadores, foram transmitidos até o ano de 2015 e que a distribuição do Mandado de Segurança ocorreu apenas em 2016.*

*Afirma que as questões levantadas pelo AFRFB não demonstram que a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins poderia influenciar o montante a ser ressarcido. Explica que haverá apenas a diminuição do débito de PIS/Cofins, ou seja, o aumento dos créditos ressarcíveis. Alega que tal aumento de direito creditório não impacta o montante a ser ressarcido no presente pedido, na medida em que o mesmo está limitado ao valor declarado em PER.*

*Requer, ainda, por afronta à expressa disposição legal, o afastamento do indeferimento do crédito com base no art. 57 da IN n.º 1.717/2017.*

*Pleiteia, subsidiariamente, a realização de diligência para que se averigüe se eventual decisão favorável dessa ação judicial poderia efetivamente afetar negativamente a liquidação objeto do presente pedido de ressarcimento, considerando que o mandamus não tem por objeto a exclusão do ISS sobre a base de cálculo dos créditos, mas apenas dos débitos.*

*Solicita, outrossim, que se declare a validade dos créditos em relação à parte incontroversa e determine a suspensão do presente processo, até o trânsito em julgado do Mandado de Segurança.*

*No tópico "HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES OBJETO DAS DCOMP TRANSMITIDAS EM 2012", informa que transmitiu pedido de ressarcimento que foi retificado, em 2015, pelo PER em análise. Relata que vinculou ao pedido de ressarcimento original a Dcomp de n.º 23064.98872.200412.1.3.08-1698, protocolada em 20/04/2012, termo a quo do prazo de 5 anos previsto no §5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 para a homologação expressa da compensação pela Receita Federal. Afirma que a ciência do despacho decisório em debate ocorreu somente em 15/02/2019, ou seja, mais de 5 anos após a transmissão das Dcomp. Argumenta que a entrega de DCTF e PER/Dcomp retificadores não alterou os débitos constituídos nas Dcomp originais, não existindo nenhuma das causas interruptivas estabelecidas pelo §1º do art. 174 do CTN. Diz ter havido apenas o incremento do valor referente ao crédito informado originalmente, inexistindo qualquer alteração ou indicação de novos débitos para compor as Dcomp retificadoras entregues em 2015.*

No tópico "**DA EXISTÊNCIA DE DECISÃO DO CARF SOBRE A MATÉRIA**", ressalta que o CARF, no julgamento de outros casos correlatos (Doc. 02), deu provimento parcial aos Recursos Voluntários para (i) reconhecer que as receitas decorrentes do Transporte Internacional de Passageiros pertencem à apuração não cumulativa; (ii) reconhecer que as receitas financeiras devem ser consideradas tanto no divisor (Receita Bruta Total) quando no dividendo (Receita Bruta não cumulativa) no cálculo do percentual de rateio; e (iii) reconhecer a essencialidade de diversos itens empregados na prestação de seus serviços.

No tópico "**DA IMPROCEDÊNCIA DOS AJUSTES DOS CÁLCULOS DOS FATORES DE RATEIO PROPORCIONAL**", reclama que a fiscalização reduziu os fatores de rateio por entender que as receitas da prestação de serviço transporte internacional de passageiros pertenceriam ao regime cumulativo e que as receitas financeiras não deveriam ser incluídas no cálculo dos rateios. Alega que a legislação do PIS/Cofins não dispõe sobre qualquer ajuste a ser feito no seu cálculo para fins de rateio e que tal exclusão contraria a legislação que rege a matéria, a qual não retira dos cálculos do rateio nenhuma das receitas que auferem.

No item "**DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS**", aduz que o inc. XVI do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003 aplica-se exclusivamente às receitas derivadas da prestação de "Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular" e de táxi aéreo que, por definição legal, presta "Serviços Públicos de Transporte Aéreo não Regular".

Explica que os arts. 215 e 216 do CBA definem o transporte aéreo doméstico como sendo aquele em que os pontos de partida e de chegada estão localizados no território nacional.

Ressalta que o referido inciso XVI do art. 10 estabelece que serão apuradas pelo regime cumulativo as "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas", está se referindo exclusivamente às receitas auferidas por companhias aéreas que transportam passageiros em percurso doméstico e sob regime de concessão de "Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular".

Entende que, diante das regras acima expostas é a de que o inciso XVI do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003 abrange, exclusivamente, as receitas originadas pela prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em percurso nacional, vale dizer, aquele em que os pontos de partida e chegada estão localizados no território brasileiro. Afirma que, por isso, as receitas vinculadas à prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em percurso internacional estão, necessariamente, submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

*Alega que o referido dispositivo, ao mencionar “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”, qualificou o serviço de transporte de passageiros prestado e não a pessoa jurídica que auferir a receita desse serviço.*

*Anexa parecer jurídico (Doc. 03) que trata das definições jurídicas dos termos constantes do inciso XVI do art. 10 da Lei n.º 10.833/03 e decisão do CARF que confirma tal entendimento (Doc. 02).*

*No item “**DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS INTEGRAM O CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO**”, assevera que o § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 determina que o rateio proporcional é a aplicação aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Entende que a expressão “receita bruta”, a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, significa a “totalidade de receitas”, de modo que o cálculo do fator de rateio deve considerar a totalidade das receitas não cumulativas dividida pela totalidade das receitas tributadas em ambos os regimes.*

*No tópico “**COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO)**”, aduz que, de acordo com o entendimento da fiscalização, a conta relativa a tais bens não possuiria somente despesas de combustíveis destinados ao transporte aéreo de cargas doméstico, mas também notas fiscais de combustíveis destinadas ao transporte aéreo internacional, sabidamente isento e incompatível com a geração de crédito, o que seria demonstrado pelo preenchimento do campo CST da NF-e com o valor “08 - Operação sem incidência da contribuição e/ou pela existência de informação no campo “observações” no sentido de que o combustível adquirido é destinado à modalidade internacional. Reconhece o erro na apuração do crédito em relação às notas fiscais relacionadas aos combustíveis utilizados em rotas internacionais. Aduz, porém, que devem ser revertidas as glosas de créditos referentes às notas fiscais que contém apenas divergência no código CST, como documentos as provas que acostou aos autos do processo (Docs. 04, 05, 06, 07 e 08).*

*No tópico “**SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO**”, explica que as Tarifas de Navegação Aéreas pagas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo - Ministério da Defesa (DECEA) são aquelas devidas pela utilização de serviços, instalações, auxílios e facilidades destinadas a apoiar e tornar segura a navegação aérea no país. Salaria que as despesas incorridas com o pagamento da Tarifa de Navegação Aérea foram glosadas sob o argumento de que o DECEA não estaria sujeito ao pagamento do PIS/Cofins, o que implicaria vedação ao direito a crédito dos valores pagos, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Explica que os serviços de apoio à navegação podem ser realizados por outras entidades públicas ou privadas, ou seja, que tais serviços não precisam ser desempenhados necessariamente pelo DECEA, podendo ser terceirizados, que foi o caminho seguido. Ressalta que o DECEA constitui mero centralizador de informações e órgão arrecadador, sendo que os valores recebidos são repassados aos efetivos prestadores de serviço de ajuda à navegação. Reforça que os valores arrecadados pelo DECEA são repassados a entidades públicas e/ou privadas autorizadas pelo Comando da Aeronáutica a prestar o serviço de auxílio à navegação e constituem receita da prestação de serviço destas entidades. Ressalta que, ainda que o DECEA preste parte dos serviços de auxílio à navegação, também não prospera a alegação fiscal, já que as entidades públicas estão sujeitas ao pagamento de contribuição social, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 9.715/98. Aduz que, por isso, os serviços relativos à navegação aérea são tributados, seja se prestado por entidade pública ou privada. Alega que o inc. II do art. 3º da Lei n.º 9.715/98 impõe à União Federal a apuração de PIS/Pasep com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, de modo que não há porque aplicar a vedação prevista no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*No tópico "**SERVIÇOS DE AUXÍLIO DE TERMINAL**", diz que o AFRFB glosou também créditos relativos a serviços de auxílio de terminal pagos ao DECEA e a Infraero, pelos seguintes argumentos:*

*(i) O DECEA seria órgão da administração direta, não sujeito ao pagamento de PIS e Cofins, sendo vedado o direito a crédito nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*(ii) Quanto aos pagamentos à Infraero, por serem "relativos à utilização das instalações e serviços existentes no Terminal da Passageiros (definição da Lei nº 6.009/73 – tarifa de conexão devida pelo transportador)", de modo que seriam "dispêndios vinculados EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), logo também não ensejam apuração de créditos".*

*Argumenta, quanto aos pagamentos realizados ao DECEA, que, por razões já expostas, que estes valores são tributados na qualidade de receita corrente da União Federal.*

*Quanto aos pagamentos realizados à Infraero, afirma que já demonstrou que o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 determina que o transporte internacional de passageiro foi incluído no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.*

*No tópico "**TAXA SUFRAMA – INFRAERO**", explica que de 28/01/2000 a 16/07/2017 vigorou a Taxa de Serviço Administrativo – TSA, que é exigida pela utilização de*

*serviço público relativo ao internamento de mercadorias nacionais nas zonas incentivadas. Explica que, de acordo com o art. 16 da Portaria n.º 205/2002, as TSA eram devidas pelos destinatários das mercadorias, sendo facultado ao transportador, na condição de sujeito passivo por substituição, efetuar o pagamento da taxa, tendo recolhido a TSA em diversos transportes de cargas realizados à Zona Franca de Manaus. Alega que, por se tratar de despesa indissociável ao serviço de transporte de cargas, apurou créditos de PIS e Cofins não cumulativos. Reclama que a fiscalização os glosou sob o argumento de que (i) os pagamentos seriam realizados à SUFRAMA, que seria órgão da administração direta, não contribuinte das contribuições; e que (ii) o verdadeiro sujeito passivo da taxa seria o destinatário da mercadoria.*

*Aduz que, nos termos do art. 10 do Decreto-Lei n.º 288/67, a SUFRAMA não é órgão da administração direta, mas entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira. Explica que a Lei n.º 9.960/2000, que instituiu a TSA. Diz que as entidades de direito público estão sujeitas à incidência mensal do PIS/Pasep sobre as receitas correntes, de modo a ser impossível justificar a glosa de créditos pelo fato dela ser entidade pública.*

*Argumenta que o fato dela recolher a TSA na qualidade de substituta também não é suficiente para impedir o aproveitamento de crédito, uma vez que o pagamento ou não da TSA pela TAM depende das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias, sendo que, uma vez estipulado que ela efetuará o recolhimento da taxa, lhe é defeso o não recolhimento. Aduz que como o pagamento da TSA era imposição do Poder Público à internalização de mercadorias, não se pode dizer que as mesmas não sejam diretamente relacionadas à prestação de serviço de transporte de cargas para essa localidade.*

*No tópico "**BENS E SERVIÇOS VINCULADOS AO TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS**", relata que a fiscalização glosou os créditos apurados sobre bens e serviços, cuja descrição da respectiva conta analítica ou do lançamento indicaria que se traria de "dispêndios vinculados à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS)".*

*Afirma que nas planilhas "Anexo análise campo Descrição Item da resposta sobre BENS" e "Anexo análise campo Descrição Item da resposta sobre SERVIÇOS", constam que, apesar de outras contas analíticas serem compatíveis com a geração de créditos, alguns dos itens nelas constantes seriam insumos exclusivamente vinculados ao serviço de transporte de passageiros.*

*Sustenta que as glosas realizadas em relação a essas contas e itens decorrem da premissa equivocada da fiscalização de que toda receita oriunda da prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, estaria*

*submetida ao regime cumulativo das contribuições sociais, tese que já foi rechaçada. Entende que, assim, os bens e serviços que são reconhecidamente insumos do serviço de transporte internacional de passageiros devem integrar a base de cálculo dos créditos.*

*No tópico "**BENS E SERVIÇOS INCOMPATÍVEIS COM O CONCEITO DE INSUMOS**", discorre sobre o conceito de insumos sob a ótica do Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018 e do Recurso Especial nº 1.221.170. Anexa aos autos relatório acerca das atividades desempenhadas pelas companhias aéreas (Doc.03), com vistas a demonstrar que diversos insumos glosados são inerentes ao seu processo produtivo.*

*No tópico "**DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS**", aduz que, além de glosar os créditos vinculados ao contrato com a MULTIPLUS sob o argumento de que esses dispêndios estariam vinculados à receita de transporte internacional de passageiros, a fiscalização entendeu que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos. Disserta sobre as atividades desenvolvidas pela MULTIPLUS e como ocorrem as transações comerciais entre a TAM e esta empresa. Afirma que a transmissão do direito de crédito que a MULTIPLUS realiza em benefício de seus clientes do Programa de Fidelidade, não se confunde com qualquer atividade relacionada à propaganda ou promoção, conforme aventado pela fiscalização. Anexa o contrato firmado com a MULTIPLUS (Doc. 10), a fim de demonstrar que os valores devidos pela TAM são restritos às atividades de venda de pontos e de administração, gestão e operação do Programa de Fidelidade. Ressalta que os gastos com a MULTIPLUS referem-se a uma típica despesa operacional voltada a manter os seus clientes. Alega que tais gastos se subsumem ao conceito de insumos, pois são inerentes e relevantes ao serviço que presta.*

*No tópico "**DA GLOSA COM SERVIÇOS DE HANDLING**", explica que tais serviços são aqueles que "abrangem todos os serviços prestados em terra de apoio às aeronaves, passageiros, bagagem, carga e correio." Afirma que são serviços aplicados diretamente na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros ou cargas. Esclarece que já abordou especificamente sobre alguns itens lançados nessa conta que, no entendimento da fiscalização, não dariam direito a crédito do PIS e da Cofins por estarem vinculados ao serviço de transporte de passageiros. Explica que neste tópico tratará exclusivamente dos itens relativos à aquisição de serviço de cessão de mão-de-obra de limpeza de aeronaves, operador de equipamentos aeroportuários e agentes de rampas.*

*Informa que o Despacho Decisório indeferiu o crédito pelo seguinte argumento: "Contrato de cessão de mão-de-obra não é contemplado pelo art. 3º, II, das Leis 10637/2002 e 10833/2003, que contempla apenas aquisição de bens (obrigação de dar coisa certa) e serviços (obrigação de fazer)."*

*Alega que a possibilidade de dispêndios com contratação de mão-de-obra gerarem crédito de PIS/Cofins foi expressamente reconhecida pelo Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018, razão pela qual requer a reversão da glosa sobre os dispêndios com contratos de cessão de mão-de-obra para prestação de serviços de handling.*

*No tópico “**GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS**”, explica que estes gastos são incorridos, pois a ANAC determina, por meio da Resolução n.º 141, de 09/03/2010, a responsabilidade da companhia aérea em relação à assistência devida aos seus passageiros quando os voos forem interrompidos, cancelados ou estiverem atrasados. Afirma que não há qualquer fundamento a sustentar que os gastos com a assistência material concedida aos passageiros não sejam relevantes à prestação dos serviços de transporte aéreo, especialmente por serem imposição regulamentar da Agência Nacional de Aviação Civil.*

*No tópico “**DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS COM ESTADIA DE TRIPULANTES**”, diz que já rebateu o argumento de que se trataria de gasto vinculado ao regime cumulativo, razão pela qual, neste ponto, defende que tais gastos são insumos da atividade de transporte aéreo. Alega que, muito embora se possa argumentar que, para algumas empresas, os gastos com estadia dos funcionários não são indispensáveis à atividade, assim não acontece com a estadia de tripulantes de empresas de transporte aéreo. Explica que, havendo voos nos quais a distância percorrida acarreta que o tempo de percurso supere a duração da jornada de trabalho, o tripulante tem direito à estadia, situação regulada pela Lei n.º 7.183/1984, que regula a profissão do Aeronauta. Entende que não há razão para desconsiderar a essencialidade e relevância do gasto com estadia dos tripulantes na atividade desenvolvida pelas empresas aéreas, uma vez que a estadia do tripulante é indispensável à continuidade da prestação do serviço.*

*No tópico “**DA GLOSA COM TREINAMENTO E ENSINO**”, explica que as despesas com o treinamento de tripulantes, dentre eles pilotos, comissários, etc. não apenas decorrem de expressa exigência legal, como também são imprescindíveis para a prestação do serviço de transporte aéreo, já que sem os mesmos os tripulantes ficariam incapacitados de executar todas as tarefas e comandos que uma aeronave requer, inviabilizando a execução do serviço. Diz que tais despesas são intrínsecas à execução do serviço de transporte aéreo e estão diretamente relacionadas ao seu objeto social. Explica que o dispêndio com treinamentos de tripulantes está previsto em regulamentação própria, na qual se determina a responsabilidade das empresas aéreas a arcarem com os gastos relativos à certificação e aperfeiçoamento técnicos de seus tripulantes.*

*No tópico “**SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL**”, argumenta que, segundo a fiscalização, não há possibilidade de tomar crédito sobre os respectivos dispêndios, seja porque o “Bem” ou “Serviço” não é insumo, seja porque o “Bem” não é passível*

*de registro em conta de Ativo Imobilizado, tornando-o, portanto, não sujeito à depreciação. Aduz que a fiscalização adotou definição equivocada de conceito de insumos, considerando apenas itens que seriam diretamente aplicados à prestação de serviços de transporte aéreo ou de manutenção de aeronaves, quando o correto seria verificar, inclusive, os itens indiretamente relacionados, mas essenciais ou relevantes à atividade. Argumenta que o fato de não ser possível escriturar um “Bem” em conta de Ativo Imobilizado não implica, necessariamente, concluir que ele não possa ser descontado da apuração das contribuições. Discorre sobre o art. 301 do Decreto n.º 3.000/99, alegando que não se pode dar guarida à glosa de créditos oriundos desses “Bens” simplesmente porque eles não estão sujeitos à depreciação. Entende que como o prazo de vida útil de alguns deles não é superior a 1 (um) ano, podendo essa circunstância estar somada ao fato de que parte desses bens não possui valor unitário superior a R\$ 326,60, há de ser entendido como legítimo o crédito apropriado.*

*No tópico "**SERVIÇO DE COLETA E ENTREGA E DESPESAS COM VEÍCULOS (LOCAÇÃO DE VEÍCULOS) E GASTOS COM COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS**", afirma que pela planilha “Anexo análise campo Descrição Item da resposta sobre SERVIÇOS”, verifica-se que em relação às contas “serviço de coleta e entrega” e “despesas com veículos”, a fiscalização justifica a glosa de créditos com base na SC Cosit n.º 1/2014, ou seja, de que gastos com locação de veículos não geram créditos de PIS/Cofins.*

*Afirma que os veículos são essenciais à sua atividade, assim como essenciais são os bens e serviços vertidos para manutenção desses veículos, razão pela qual geram os créditos pretendidos. Entende ser possível apurar seu crédito não com base no inc. VI do art. 3º da Lei n.º 10.833/03, mas na condição de insumos. Afirma que o inciso II da dita lei fala em “bens (...) utilizados como insumo na prestação de serviços”, ou seja, o verbo da hipótese de crédito é utilizar e não adquirir, o que demonstra a coerência e razoabilidade da interpretação segundo a qual os dispêndios com locação de veículos estão diretamente relacionados a bens utilizados na prestação dos seus serviços (coleta dos itens despachados pelos contratantes de serviço de transporte de cargas).*

*Destaca que não desconhece o teor da Solução de Consulta Cosit n.º 1, de 2014, mas entende que ela é inaplicável ao caso, pois é relativa à empresa que atua no ramo de comércio atacadista pretendendo creditar-se da locação de veículos que os seus vendedores utilizam. Argumenta que utiliza esses veículos alugados (bens) na prestação do serviço de transporte de cargas (objeto social), serviço que abarca desde a coleta do item a ser transportado junto aos contratantes, etapa em que são utilizados os veículos, até o transporte aéreo desses itens à localidade de destino da entrega. Traz aos autos, a título exemplificativo, um dos contratos de locação*

*firmados (Doc. 12), a fim de demonstrar a compatibilidade da destinação que lhes é dada com o tipo de veículo que é locado.*

*Ressalta, por fim, que a fiscalização também glosou o combustível adquirido para abastecimento desses veículos, lançados na conta “combustível para veículo”, sob o argumento de que a descrição do item seria incompatível com o crédito de insumos. Assevera que se verifica na planilha “Análise da planilha resposta sobre Bens”, que todos os combustíveis glosados pela fiscalização possuem a descrição “DIESEL”, produto reconhecido com gerador de créditos de PIS/Pasep e Cofins, na condição de insumos.*

No tópico **"DISPÊNDIO COM SERVIÇOS DE SUPORTE EM INFORMÁTICA EQUIVOCADAMENTE REGISTRADOS NA CONTA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL"**, explica que os serviços de “suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados” foram equivocadamente lançados na conta contábil de arrendamento mercantil. Alega que os respectivos créditos foram glosados em função da análise precária da fiscalização a respeito do conceito de insumos. Aduz que estes gastos foram incorridos diretamente na prestação de serviço de transporte de passageiros, pois os bilhetes e a contratação de transporte de cargas dependem de um ambiente sistêmico que emita a passagem e transmita informações relativas ao status do voo, bem como permita a contratação e o acompanhamento do transporte de cargas até sua entrega no destinatário indicado. Afirma que este ambiente sistêmico foi criado por meio da aquisição de softwares de computador específicos, sendo que sua manutenção é realizada pela contratação de serviços técnicos de informática, ou seja, trata-se de dispêndios diretamente relacionados à operacionalização do serviço oferecido, não havendo como dissociá-los do conceito de insumos do PIS e da Cofins.

No tópico **"DISPÊNDIOS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS QUE NÃO FORAM ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO - COMISSÕES FIXAS E VARIÁVEIS, COMISSARIA E TREINAMENTO DE PILOTOS E CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS"**, relata que constatou que a planilha “Análise de planilha resposta sobre Serviços”, não continha todos os lançamentos realizados pela TAM na linha de serviços utilizados como insumos no Dacon. Explica que as diferenças se referem a dispêndios com comissões fixas e variáveis, comissaria e treinamento de pilotos constantes da planilha “Resposta Item 4, 24 e 25 – 2011 e 2012”, transmitida durante a fiscalização (Doc. 12), mas cujos itens não foram incluídos na relação de serviços analisados na planilha “Análise de planilha resposta sobre Serviços”.

*Entende haver o direito a crédito sobre comissões pela venda de serviços, por ser atividade intrínseca à sua existência, direito que vem sendo reconhecido pelo CARF.*

*Quanto às despesas com comissaria, afirma que a fiscalização reconhece que as mesmas têm natureza de insumos da prestação de serviço de transporte aéreo de pessoas, mas que tais despesas foram glosadas sob o argumento de que as receitas decorrentes desse serviço estariam submetidas ao regime cumulativo, questão que já foi rebatida.*

*No que se refere ao treinamento de pilotos, afirmar tratar-se de despesas com a qualificação da peça principal do serviço de transporte aéreo, sendo desnecessárias longas explanações sobre sua essencialidade e relevância para a atividade que desenvolve.*

*Esclarece, especificamente em relação a abril/2011, que do valor de R\$ 317.853.362,51 de créditos não analisados, R\$ 307.686.107,32 se referem à apropriação extemporânea de créditos relativos a serviços utilizados como insumos, que podem ser apropriados, nos termos do que determina o §4º do art. 3º das citadas leis.*

*No tópico "**CONTRAPRESTAÇÕES DE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE PESSOA JURÍDICA**", aduz que foram glosados os créditos sobre dispêndios:*

*(i) Arrendamento ou Aluguel de prédio, máquina, equipamento, por supostamente não haver informação sobre a data ou sobre a descrição do lançamento;*

*(ii) Aquisição de software, serviço de assistência técnica de informática, envelopes plásticos e mobilização/desmobilização de containeres, por não se enquadrarem no conceito de insumos.*

*Quanto às glosas com serviços de suporte em informática, diz que as mesmas já foram rebatidas em tópico anterior, cabendo aqui abordar apenas a glosa com despesas de arrendamento e aluguel. Sustenta que os respectivos créditos devem ser deferidos, na medida em que as informações sobre a data de pagamento não é relevante para a apropriação de despesas no caso das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de competência. Explica que, nos casos de alugueis, a despesa é apropriada conforme o tempo de uso do bem alugado e, portanto, a medida em que nasce o direito à cobrança dos valores de locação, de modo que se o pagamento ocorreu antes ou depois não importa, o momento relevante para apropriação da despesa é aquele em que nasce o direito ao recebimento e o dever de pagamento. Argumenta também que não procede a alegação da fiscalização de que alguns desses lançamentos não teriam descrição, na medida em que existem outras informações que permitem identificar a natureza do serviço, como o nome e o CNPJ do fornecedor.*

*No tópico "**ENERGIA ELÉTRICA**", explica que a glosa decorreu de notas fiscais classificadas como energia elétrica, mas que, no entender do Auditor Fiscal não corresponderiam ao referido tipo de despesa, como por exemplo notas fiscais de*

*aquisição de gás natural e a existência de notas fiscais com erros formais de preenchimento. Em relação ao gás natural, esclarece que o mesmo é utilizado para produção de energia térmica em equipamentos, de tal forma que é abarcado pelo inc. III do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 e que, em relação às notas apontadas como insuficientemente preenchidas, que o mero erro formal na imputação das informações não descaracteriza o seu direito líquido e certo aos créditos. Afirma que todas as informações necessárias para validação do crédito foram acostadas durante o procedimento de fiscalização, devendo seu crédito, também nesse ponto, ser reconhecido.”*

Ato contínuo, a Manifestação de Inconformidade da Recorrente foi julgada improcedente, por meio do acórdão n.º 06-67.847, conforme ementa abaixo:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011*

*NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PIS/PASEP. COFINS.*

*Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, 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.*

*RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS FINANCEIRAS.*

*As receitas financeiras, por estarem excluídas da base de cálculo de incidência da Cofins e do PIS/Pasep, não integram os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.*

*EMPRESA DE LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. CUMULATIVIDADE.*

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

*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.*

**BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL.**

*Os créditos decorrentes de custos com bens e serviços utilizados em edificações e benfeitorias em imóveis devem ser calculados sobre os encargos de amortização incorridos no mês.*

**SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO. SERVIÇO DE AUXÍLIO DE TERMINAL. TAXA SUFRAMA.**

*Não gera direito a crédito o valor da aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.*

**COMPRA DE PONTOS MULTIPLUS. GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS. SERVIÇO DE ATENDIMENTO A PASSAGEIROS. DESPESAS COM ESTADIA DE TRIPULANTES.**

*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.*

**CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. LIMPEZA DE AERONAVES. OPERADOR DE EQUIPAMENTOS AEROPORTUÁRIOS. AGENTE DE RAMPAS. TREINAMENTO E ENSINO. DESPESAS OBRIGATÓRIAS. SERVIÇO DE COLETA E ENTREGA. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS.**

*No caso das empresas aéreas de transporte, podem gerar o crédito de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos apenas os gastos se forem utilizados na atividade de transporte doméstico de cargas e puderem ser comprovados por documentação fiscal.*

**NOTA FISCAL. CRÉDITOS. FALTA DE PROVAS.**

*A manifestação de inconformidade deve estar acompanhada com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações da defesa, de forma a comprovar aquilo que alega.*

**NOTA FISCAL. INFORMAÇÕES INCOMPLETAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*As informações relativas ao valor da nota fiscal, CNPJ do fornecedor e data de emissão da nota fiscal são essenciais para a comprovação do crédito.*

**GÁS NATURAL. PRODUÇÃO DE ENERGIA TÉRMICA OU ELÉTRICA.**

*O gás natural gera o crédito de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativa, nos termos do inc. III do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 apenas se for utilizado para a geração de energia.*

*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 declaração de compensação retificadora.*

*DCOMP RETIFICADORA. CRITÉRIO DE ADMISSIBILIDADE.*

*A retificação de Declaração de Compensação não será admitida quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.*

*ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.*

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

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido”*

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, devolvendo suas alegações de fato e de direito, ressaltando provas, conforme tópicos abaixo:

1. PRELIMINARMENTE, DA NECESSIDADE DE CONEXÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS QUE VERSAM SOBRE A MESMA MATÉRIA;
2. A INAPLICABILIDADE E ILEGALIDADE DO INDEFERIMENTO COM BASE NO ART. 32, § 3º, DA IN RFB 1.300/2012, E ART. 59 DA IN RFB 1.717/2017;
3. A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES OBJETO DAS DCOMP TRANSMITIDAS EM 2012;
4. NO MÉRITO, DA EXISTÊNCIA DE DECISÃO DO CARF SOBRE A MATÉRIA;
5. DA IMPROCEDÊNCIA DOS AJUSTES DOS CÁLCULOS DOS FATORES DE RATEIO PROPORCIONAL (RECEITAS DO REGIME CUMULATIVO X NÃO CUMULATIVO) (RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO E DE EXPORTAÇÃO X RECEITA BRUTA NÃO CUMULATIVA TOTAL);
6. DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS INTEGRAM O CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO;
7. DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;
8. BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO);
9. BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO;

10. BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. SERVIÇOS DE AUXÍLIO DE TERMINAL;
11. BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. TAXA SUFRAMA – INFRAERO;
12. BENS E SERVIÇOS VINCULADOS AO TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS;
13. BENS E SERVIÇOS INCOMPATÍVEIS COM O CONCEITO DE INSUMOS;
14. DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS;
15. DA GLOSA COM SERVIÇOS DE HANDLING;
16. GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS;
17. ESTADIA DE TRIPULANTES;
18. DESPESAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL;
19. TREINAMENTO E ENSINO;
20. SERVIÇO DE COLETA E ENTREGA E DESPESAS COM VEÍCULOS (LOCAÇÃO DE VEÍCULOS) E GASTOS COM COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS;
21. DISPÊNDIO COM SERVIÇOS DE SUPORTE EM INFORMÁTICA EQUIVOCADAMENTE REGISTRADOS NA CONTA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL;
22. DISPÊNDIOS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS QUE NÃO FORAM ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO - COMISSÕES FIXAS E VARIÁVEIS, COMISSARIA E TREINAMENTO DE PILOTOS E CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS;
23. CONTRAPRESTAÇÕES DE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE PESSOA JURÍDICA; e
24. ENERGIA ELÉTRICA.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

Compulsando os autos, verifico a necessidade de diligência, por entender que o processo ainda não está maduro para o julgamento do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

No que tange a glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos, no que concerne o Querosene de Aviação, a d. Fiscalização assim observou:

*“75. Por sua vez, receitas auferidas por “empresa regular de linhas aéreas domésticas” com o Transporte Coletivo de Passageiros estão sujeitas ao Regime Cumulativo de apuração da contribuição, por disposição do art.10, XVI, Lei 10.833, de 2003, o que torna inconcebível a apuração pela requerente de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação tocante à execução desse transporte.*

*76. Deste modo, cabe 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 transporte doméstico de cargas e passageiros.*

*77. Em contraste, 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.*

*78. 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.*

*79. Como se sabe, no tocante ao querosene de aviação relativo ao transporte internacional de passageiros, encontra-se ainda um segundo impedimento à apuração de créditos, decorrente da sujeição das receitas com a “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” ao Regime Cumulativo de apuração, regime que não comporta apuração de créditos.*

*80. Cabe repisar que aquisições de querosene de aviação destinadas a aeronaves em tráfego internacional são, por disposição do art.3º, §5º, da Lei nº 10.560, de 2002, com redação da Lei nº 11.787, de 2008, expressamente identificadas nas respectivas Notas Fiscais (Campo Observações – transcrito em coluna das planilhas de análise), bem como frisar que se mostra indevida a tomada de créditos em relação aos valores dessas Notas Fiscais, no que digam respeito à aquisição do querosene com essa destinação.”*

Quanto ao tema, a DRJ decidiu o seguinte:

*“Pois bem, a manifestante contesta as glosas de créditos que ocorreram em virtude das notas fiscais eletrônicas de entrada conterem o CST n.º 8 (venda sem incidência das contribuições). Anexa para demonstrar o alegado os seguintes documentos:*

*Doc04\_NFsQAV, Doc05\_DeclaracaoRaizen, Doc06\_NotasAbastecimento, Doc07\_ConsultaAnac, Doc08\_IAC1223.*

*Quanto às provas anexadas, registre-se, inicialmente, que a planilha de glosas de créditos realizadas pelo motivo CST 08 relativos às aquisições de combustíveis de aviação apenas para o mês de abril de 2011 possui mais de mil registros. No entanto, as provas acostadas aos autos dizem respeito apenas a duas notas fiscais, as de nº 4360 e 2188. Portanto, é uma amostragem ínfima em relação às glosas realizadas, de modo que não é possível revertê-las, ainda que a manifestante tivesse conseguido comprovar os erros formais no preenchimento do CST pelo fornecedor, o que não ocorreu, como se demonstrará a seguir.*

*No caso, a contribuinte não estabelece a relação entre as notas fiscais cujos créditos foram glosados e os voos realizados. Melhor dizendo, estabelece apenas para duas ocorrências. As demais centenas de notas fiscais glosadas foram deixadas a cargo do julgador. Tal tarefa, no entanto, é árdua, haja vista que é necessário selecionar as notas fiscais glosadas, buscar no campo "observações" as notas de abastecimento a que se referem, ter acesso ao sistema informático da TAM a fim de relacioná-las aos voos realizados e, por fim, procurar no site da ANAC as informações sobre tais voos. Como se percebe, tal tarefa não é possível de ser realizada em sede de julgamento. Aliás, nem mesmo a contribuinte o fez."*

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega o seguinte:

*"130. Quanto às notas fiscais em que consta a informação no próprio campo observações, a Recorrente reconhece o erro e a procedência da glosa apenas em relação ao combustível objeto desses documentos fiscais.*

*131. Por outro lado, deve ser revertida a glosa em relação às notas fiscais que contém apenas divergência no código CST.*

*132. Ocorre que o Código utilizado pela d. fiscalização como critério de classificação do tipo de transporte foi preenchido incorretamente pelo fornecedor. O combustível que acompanhou as referidas notas fiscais foi adquirido para utilização no transporte doméstico de cargas.*

*133. O mero erro do fornecedor no preenchimento da nota fiscal não pode obstar o direito a crédito da Recorrente!*

*134. E tanto é assim que a própria fiscalização reconhece que quando o combustível adquirido é destinado ao transporte internacional, por determinação legal, tal informação deve estar expressamente registrada na nota fiscal.*

*(...)*

*136. No caso concreto, conforme dito anteriormente, as notas glosadas pela fiscalização por conterem o CST 08 foram preenchidas incorretamente pelo*

*fornecedor, o que se comprova pelo fato de não conter qualquer informação nas observações acerca da destinação do combustível ao transporte internacional de passageiros.*

*137. Como se viu, o registro dessas informações é requisito essencial do transporte internacional, sendo que o seu não preenchimento demonstra que aquelas notas não se destinavam ao fim alegado pela d. fiscalização, conforme se comprova pelas notas juntadas a título exemplificativo (Doc. 04 da MI).*

*138. Em que pese os contundentes fundamentos e provas apresentados pela Recorrente, a DRJ de Curitiba entendeu que os mesmos não seriam suficientes à demonstração do erro dos fornecedores quando do preenchimento das notas fiscais, razão pela qual manteve a referida glosa.*

*139. Diante disso, a Recorrente apresenta neste Recurso esclarecimentos e provas adicionais capazes de confirmar, de forma cabal, que tais combustíveis foram destinados à prestação de serviço de transporte de cargas dentro do país e que os créditos aproveitados são legítimos.*

*140. Pois bem. O primeiro esclarecimento que se faz importante fazer é o de que a diferenciação das operações de venda de combustíveis destinadas à prestação de serviço de transporte aéreo dentro do território nacional, ou fora do país não é feita tão somente pelo CST ou pelas informações complementares das notas fiscais, mas também pelo código do produto.*

*141. No caso, as distribuidoras de combustível utilizam um código de produto sistêmico específico para o combustível que é vendido para utilização nº transporte aéreo doméstico. Em relação à distribuidora Raízen Combustíveis S/A. (Raízen) o código utilizado é o de número “15521801”, conforme declaração fornecida pelo representante desta empresa (Doc. 05 da MI).*

*142. Com efeito, ao examinar a cópia das notas fiscais juntadas a título exemplificativo no presente Recurso Voluntário, verifica-se que todas indicam o código de produto nº 15521801, que é exatamente aquele utilizado pela Raízen no caso de combustível vendido a ser utilizado no mercado doméstico de transporte.*

*143. Não bastasse o código do produto, pelo próprios registros no sistema da ora Recorrente é possível verificar quais os voos que dizem respeito a cada nota fiscal de venda de querosene.*

*144. É importante, ainda, esclarecer que cada nota fiscal é composta por um conjunto de vários abastecimentos, consubstanciados em notas específicas.*

*145. Explica-se. Em cada abastecimento realizado é gerada uma nota de abastecimento (N.A.) vinculada um vôo específico. Após certo número de*

*abastecimentos, as N.A.s são agrupadas e o fornecedor fatura e emite uma nota fiscal com o valor total dos abastecimentos a serem pagos naquele período.*

*146. Com efeito, em cada nota fiscal de compra de querosene nº sistema da empresa, aparecerá no campo “Informações Complementares de Interesse do Contribuinte” a relação de todas as N.A.s que estão a ela vinculadas.*

*Confira-se, por exemplo, a nota fiscal nº 4360 (Doc. 04 da MI):*

#### Informações Complementares de Interesse do Contribuinte

Descrição
<p>==&amp;gt;O RECEBIMENTO DAS MERCADORIAS IMPORTA NO RECONHECIMENTO DE QUE OS PRODUTOS ESTAO NA QUANTIDADE SOLICITADA E DENTRO DAS ESPECIFICACOES TECNICAS DETERMINADAS PELOS ORGAOS GOVERNAMENTAIS, QUANDO REGULAMENTADOS, E, NOS DEMAIS CASOS DEACORDO COM O ESTABELECIDO ENTRE AS PARTES, EM TANQUES LACRADOS COM LACRES MENCIONADOS.&amp;it;== O NAO PAGAMENTO DOS VALORES DESTA FATURA NO PRAZO AJUSTADO, IMPLICARA NA COBRANCA DE JUROS DE MORA DE 1% (UM POR CENTO) AO MES, MAIS ACRESCIMOS LEGAIS. Horário de Atendimento Segunda a Sabado : 7H AS 17H 1863 - PROD.ADEQUAD.ACOND.P/SUPOORTAR RISCOS NORMAIS DE CARGA, DESCARGA, TRANSBORDO E TRANSPORTE.&amp;quot; Solicite FISPQs www.shell.com. de acordo com Decreto no 2657, de 03/07/1998.&amp;quot; DOC.FORNECIMENTO : 8103620951/3620954/3620956/ Conf.Resolucao ANP 3/06 - JET A-1 corresponde ao querosene de aviacao. Ref. Notas Abast.(s):0347655,0347688,0347886 EMITENTE :AIMP PROJETO :ZORA REFERENCIA :IMP0347886 VIA TRANSPORTE :AEROPORTOSCODIGO :10 NUM.FREGUES :0001007543 FATURAMENTO :0910978574 Fatura: 4360/01 R\$ 34169,21 06.07.2011 /</p>

*147. Por sua vez, ao consultar cada uma das notas fiscais de aquisição de querosene no sistema da Recorrente. No aludido sistema, verifica-se que cada nota fiscal é composta por dezenas de N.A., sendo que cada abastecimento se refere a um vôo realizado. Confira-se, por exemplo, os lançamentos relativos na nota fiscal nº 4360, emitida pela Raizen:*

http://formscga.app.tam.com.br/forms/frmservlet?config=CMB LATAM - WebUtil

Salvar Imprimir Consultar Limpar Navegar Diversos Window Ajuda Sai

**TAM** 13/03/2019 12:14

Digitação de Notas de Abastecimento - NA - CMB1105

Aeroporto: IMP Nro NA: 34768 Dt. Abastecimento: 25/06/2011

Tipo Abastecimento: VOOS REGULARES Abastec. Base: VÔO REGULAR - IMP - SHELL DO BRASIL LTD

Aeronave: PR-MHY Hora Início: 23:40 Quantidade Final: 2723535  
 Data Voo: 25/06/2011 Hora Fim: 23:50 Quantidade Inicial: 2723175  
 Natur / Número / Versão: 0 3572 0 Quantidade Total: 360

Empresa Aérea: JJ  
 Tipo Combustível: QAV-1  
 Unidade Medida: Litro, Decalitro, Galão

Tipo Serviço: ABASTECIMENTO Fornecedor: RAIZEN COMBUSTIVEIS SA

Código Usuário: WESERHUTTJDM Nome Usuário: WESERHUTT JOSE DE MATTOS  
 Data Digitação: 26/06/2011 Data de Atualização: 26/06/2011 09:09

Dados Fornecedor: Ver: 1.025

http://formscga.app.tam.com.br/forms/frmservlet?config=CMB LATAM - WebUtil

Salvar Imprimir Consultar Limpar Navegar Diversos Window Ajuda Sai

**TAM** 13/03/2019 12:15

Digitação de Notas de Abastecimento - NA - CMB1105

Aeroporto: IMP Nro NA: 34788 Dt. Abastecimento: 25/06/2011

Tipo Abastecimento: VOOS REGULARES Abastec. Base: VÔO REGULAR - IMP - SHELL DO BRASIL LTD

Aeronave: PR-MBL Hora Início: 17:00 Quantidade Final: 6324  
 Data Voo: 25/06/2011 Hora Fim: 17:45 Quantidade Inicial: 0  
 Natur / Número / Versão: 0 3569 0 Quantidade Total: 6324

Empresa Aérea: JJ  
 Tipo Combustível: QAV-1  
 Unidade Medida: Litro, Decalitro, Galão

Tipo Serviço: ABASTECIMENTO Fornecedor: RAIZEN COMBUSTIVEIS SA

Código Usuário: ACAVALCANTEB Nome Usuário: ANTONIO CAVALCANTE BRANDAO  
 Data Digitação: 25/06/2011 Data de Atualização: 25/06/2011 18:54

Dados Fornecedor: Ver: 1.025

148. Das telas acima, é possível verificar que os campos contêm registros com informações relativas ao fornecedor, à base em que ocorreu o abastecimento (IMP = Aeroporto de Imperatriz/MA), o número da nota de abastecimento, a data em que ele ocorreu e o voo a que ele se refere.

149. Pela data do abastecimento e pelo número de voo ali registrados e possível obter no site da Agência Nacional de Aviação Civil - Anac (<https://sistemas.anac.gov.br/sas/siros/view/vra/frmConsultaVRA>) todas as informações referentes ao trajeto percorrido pela aeronave.

150. A Recorrente pede vênia para utilizar como exemplo a primeira tela acima apresentada, qual seja, o voo 3573, do dia 25/06/2011. De acordo com o site da Anac, a aeronave realizou o seguinte trajeto:

ICAO	Operador Aéreo	Voo	DI	Tipo Linha	Equip.	Número de Assentos	Origem	Descrição Origem	Partida Prevista	Partida Real	Destino	Descrição Destino	Chegada Prevista	Chegada Real	Situação
TAM	TAM LINHAS AÉREAS S.A.	3573	0	N	A320	174	SBIL	MARECHAL CUNHA MACHADO - SÃO LUÍS - MA - BRASIL	25/06/2011 06:00	25/06/2011 06:00	SBIZ	PREFEITO RENATO MOREIRA - IMPERATRIZ - MA - BRASIL	25/06/2011 06:55	25/06/2011 06:55	REALIZADO

151. Portanto, pelas próprias informações oficiais constantes do site da Anac, verifica-se que o combustível adquirido foi utilizado para a prestação de serviço de transporte aéreo doméstico, ficando evidente que houve erro do fornecedor ao indicar o número do CST aplicável à nota fiscal nº 4360.

152. Para que não reste dúvida de que não se trata de uma situação isolada, em sede de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente também apresentou a consulta dos voos relativos às demais N.A.s atreladas à nota fiscal nº 4360, bem como a consulta daqueles atrelados aos abastecimentos da nota fiscal nº 2188 (Doc. 04 da MI), também objeto de glosa (Docs.06 e 07 da MI).

153. Importante esclarecer que a juntada dos aludidos extratos da Anac estão sendo feitos como forma de reforçar e ilustrar a exatidão dos créditos por ela tomados na aquisição desses combustíveis, já que sequer seria necessária a realização da consulta, voo a voo, para conferir se realmente se tratariam de trajetos domésticos.

154. Isso porque, à época dos fatos geradores objeto da presente autuação, a Instrução de Aviação Civil (IAC) – Normativa nº 1223, de 30/04/2000(Doc. 08 da MI), estabelecia expressamente que os voos das linhas domésticas deveriam ser classificados do número 1000 ao 6999, enquanto os voos internacionais receberiam classificação do número 7000 ao 8999.

155. É o que se pode conferir da transcrição do “Capítulo 4 – numeração de voos” do IAC nº 1223/00:

(...)

156. Nesse passo, ao consultar as telas das notas de abastecimento que compõem as notas fiscais de aquisição de combustível (Doc. 06 da MI), verifica-se que todos os voos neles constantes estão classificados com números abaixo de 6999, que, nos termos do IAC nº 1223 só podem se referir a voos das linhas aéreas domésticas.

157. Assim, por todos as informações expostas e documentos juntados, não há como negar que a Recorrente comprovou que os combustíveis objeto das notas fiscais glosadas não foram destinados ao transporte aéreo interacional.

158. Assim, uma vez que a venda de querosene de aviação para o transporte doméstico de cargas não está albergada pela isenção prevista no art. 3º da Lei nº 11.560/2002, deve ser plenamente reconhecido o direito à apropriação de créditos da Recorrente em relação às notas fiscais de combustíveis glosadas pela fiscalização, sendo o que desde já se requer.

159. Caso assim não se entenda, requer a Recorrente a conversão em diligência do presente processo administrativo, para que seja analisada, de forma exaustiva, toda a documentação comprobatória trazida aos autos.”

Ora, considerando as razões recursais acima em destaque, especialmente no que tange às alegações de que o querosene de aviação não teria sido utilizado exclusivamente em voos internacionais, mas sim transporte doméstico de cargas, entendo necessária a análise pela Unidade de Origem as alegações da Recorrente de que o fornecedor teria preenchido o CST com código errado – CST 08, ao invés de CST 04.

Para isso, assim como arguido pela Recorrente, necessária (i) a verificação do código de produto (tal como o de n.º 15521801 da distribuidora Raízen Combustíveis S/A, utilizado no mercado doméstico de transporte), (ii) a nota de abastecimento (que vincula os voos específicos – as notas de abastecimento são agrupadas e o fornecedor fatura e emite um nota fiscal com o valor total dos abastecimentos a serem pagos no período), (iv) o campo de informações complementares das notas fiscais, que relacionarão as notas de abastecimento a ela vinculadas e (v) o site da ANAC para confirmar o trajeto percorrido pela aeronave por voo.

Ainda, com relação à alegação de crédito glosado se referir à apropriação extemporânea, assim entendeu a DRJ:

*“Esclarece, por fim, especificamente em relação a abril/2011, que do valor de R\$ 317.853.362,51 de créditos não analisados, R\$ 307.686.107,32 se referem à apropriação extemporânea de créditos relativos a serviços utilizados como insumos, que podem ser apropriados, nos termos do que determina o §4º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.*

(...)

*Por força desses dispositivos, a escrituração do crédito deve ocorrer no mês em que ocorreu o seu fato gerador. Não há previsão legal para creditamento extemporâneo de créditos (assim entendida o reconhecimento do crédito na escrita fiscal em mês diverso do fato que o ocasionou). Se fosse admitida a apropriação de um crédito em mês diverso da ocorrência do fato que lhe deu origem, a verificação da escrituração do sujeito passivo se tornaria inviável, já que na informação relativa a determinado mês poderia haver a inclusão de créditos gerados em diversos outros meses. Em tal contexto, como poderia o Fisco saber se o crédito contabilizado num mês já não o fora informado e utilizado no DACON do respectivo mês (ou em qualquer outro)?*

*Essa interpretação é reforçada pelas práticas contábeis aceitas e, principalmente, pelo princípio da competência contábil, o qual deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. É evidente que a contabilização de créditos em períodos de apuração diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa afronta diretamente o referido princípio.*

*Por sua vez, o § 4º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, citado pela manifestante, dispõe que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, mas isso não significa que o crédito de uma dada competência (mês) possa ser reconhecido e escriturado em outras competências (meses). O que o dispositivo em questão faculta é apenas que um crédito apurado e reconhecido na competência correta possa ser utilizado nas competências subsequentes quando não utilizado na competência originária.*

*Logo, se determinado crédito não foi apurado no momento próprio, existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, mas isso deve ocorrer mediante retificação dos EFD-Contribuições, DACON e DCTF correspondentes ao período de origem, pois só assim estará sendo observado o princípio contábil da competência.”*

Por ser de minha convicção a possibilidade de se apurar crédito extemporâneo independentemente da retificação das obrigações acessórias, necessário que a Unidade de Origem avalie também esse ponto.

Pelo todo o exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para a Unidade de Origem, para fins de que avalie e se manifeste sobre:

- i. As alegações da Recorrente acerca da aquisição do querosene de aviação não ser exclusivamente destinada a voo internacional (erro no preenchimento do CST pelo fornecedor), observando o mencionado código de produto, a nota de abastecimento (que vincula os voos específicos – as notas de abastecimento são agrupadas e o fornecedor fatura e emite um nota fiscal com o valor total dos abastecimentos a serem pagos no período), o campo de informações complementares das notas fiscais, que relacionarão as notas de abastecimento a ela vinculadas e o site da ANAC para confirmar o trajeto percorrido pela aeronave por voo, tal como alegado no tópico “III.3.1.1” do Recurso Voluntário;
- ii. Elabore planilha do que verificar se tratar de abastecimento para transporte doméstico de cargas, independentemente do CST preenchido na nota fiscal;
- iii. As arguições de crédito extemporâneo constante no tópico “III.3.3.7” do Recurso Voluntário;

- iv. Elabore planilha com indicação da origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos, mesmo sem as obrigações acessórias retificadoras;
- v. Sendo necessário, intime a Recorrente para prestar esclarecimentos e apresentar documentação suplementar para possibilitar o trabalho da diligência;
- vi. Elabore parecer conclusivo, informando eventuais ajustes nos valores glosados; e, por fim,
- vii. Intime a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges**