



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.938837/2013-41
RESOLUÇÃO	3101-000.503 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3101-000.500, de 12 de fevereiro de 2025, prolatada no julgamento do processo 10880.938832/2013-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

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

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 improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de Cofins não cumulativa - exportação apurados no 4º trimestre de 2011, solicitado no montante de R\$ 36.715.120,41.

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, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

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

- PRELIMINARMENTE, DA NECESSIDADE DE CONEXÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS QUE VERSAM SOBRE A MESMA MATÉRIA;
- 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;
- A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES OBJETO DAS DCOMP TRANSMITIDAS EM 2012;
- NO MÉRITO, DA EXISTÊNCIA DE DECISÃO DO CARF SOBRE A MATÉRIA;
- 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);
- DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS INTEGRAM O CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO;
- DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;
- BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO);
- BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO;
- BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. SERVIÇOS DE AUXÍLIO DE TERMINAL;
- BENS E SERVIÇOS SUPOSTAMENTE NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS. TAXA SUFRAMA – INFRAERO;
- BENS E SERVIÇOS VINCULADOS AO TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS;
- BENS E SERVIÇOS INCOMPATÍVEIS COM O CONCEITO DE INSUMOS;
- DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS;
- DA GLOSA COM SERVIÇOS DE HANDLING;
- GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS;
- ESTADIA DE TRIPULANTES;
- DESPESAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL;
- TREINAMENTO E ENSINO;
- SERVIÇO DE COLETA E ENTREGA E DESPESAS COM VEÍCULOS (LOCAÇÃO DE VEÍCULOS) E GASTOS COM COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS;

- DISPÊNDIO COM SERVIÇOS DE SUPORTE EM INFORMÁTICA EQUIVOCADAMENTE REGISTRADOS NA CONTA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL;
- DISPÊNDIOS COM SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS QUE NÃO FORAM ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO - COMISSÕES FIXAS E VARIÁVEIS, COMISSARIA E TREINAMENTO DE PILOTOS E CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS;
- CONTRAPRESTAÇÕES DE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE PESSOA JURÍDICA; e
- ENERGIA ELÉTRICA.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

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 voo 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
 ==>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.<= 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.Horario de Atendimento Segunda a Sabado : 7H AS 17H 1863 - PROD.ADEQUAD.ACOND.P/SUPORTAR RISCOS NORMAIS DE CARGA, DESCARGA, TRANSBORDO E TRANSPORTE.<=Solicite FISPQs www.shell.com.de acordo com Decreto no 2657, de 03/07/1998.<=DOC.FORNECIMENTO :8103620951/3620954/3620956/ Conf.Resolucao ANP 3/06 - JET A-1 corresponde ao querosene de aviacao. Ref. Notas Abast.(s):0347655,0347688,0347686 EMITENTE :JAIMP PROJETO :ZORA REFERENCIA :IMP0347686 VIA TRANSPORTE :AEROPORTOSCODIGO :10 NUM.FREGUES :0001007543 FATURAMENTO :0910978574 Fatura: 4360/01 R\$ 34169,21 06.07.2011 /

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 voo realizado. Confira-se, por exemplo, os lançamentos relativos na nota fiscal nº 4360, emitida pela Raízen:

Salvar Imprimir Consultar Limpar Navegar Diversos Window Ajuda Sair

TAM

Digitação de Notas de Abastecimento - NA - CMB1105

Aeroporto IMP Nro NA 34765 Dt. Abastecimento 25/06/2011

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

Aeronave PR-MAV Hora Início 07:18 Quantidade Final 2722324

Data Voo 25/06/2011 Hora Fim 07:35 Quantidade Inicial 2721868

Natur / Número / Versão 0 / 3573 / 0 Quantidade Total 456

Empresa Aérea JJ

Tipo Combustível QAV-1

Unidade Medida Litro

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 18:49

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 é 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 vênha 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 uma 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.

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.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator