



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.978946/2019-97
ACÓRDÃO	3101-005.084 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	TAM LINHAS AÉREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO.

Os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado. Assim, verificada a omissão na decisão embargada, acolhem-se os embargos para sanar o vício constatado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para reconhecer o direito da parte embargante em apropriar os créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições do combustível querosene registradas em todas as notas fiscais (CST 04) emitidas no período em análise, aplicando o rateio proporcional previsto no art. 3º, §8º, II, da Lei 10.833/2003, e não se limitando somente às notas fiscais apresentadas nos autos do processo.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela pessoa jurídica TAM LINHAS AÉREAS S/A, ora embargante, contra o Acórdão nº **3101-003.907**, de 17/09/2024, que decidiu, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros são tributadas no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e, por essa razão, determinar que a fiscalização efetue novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas originadas do transporte internacional de passageiros e a concessão de crédito sobre os seguintes bens e serviços: (i) atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering; (ii) segurança de aeronave (Handling de Seguridad Variable Pax); (iii) compras de pontos Multiplus; (iv) de auxílio de navegação; (v) de auxílio de terminal; (vi) comissões.

A embargante sustenta que vários de seus argumentos não foram tratados (**omissão**) no acórdão embargado:

Fl. 5.852:

17. Contudo, existiam outros fundamentos constantes nos parágrafos 119 ao 147 do Recurso Voluntário sobre os quais a Turma deveria ter se manifestado quais sejam:

(i) A acusação do despacho decisório se limitou a requisito formal: o CST indicado nas notas fiscais;

(ii) O despacho decisório afirmou que a vinculação do combustível ao transporte doméstico de cargas se dá pela aplicação do rateio proporcional previsto no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003;

(iii) O acórdão da DRJ é nulo, porque não analisou o conteúdo das notas fiscais de aquisição de combustível;

(iv) O acórdão da DRJ é nulo, porque aplicou novo critério de acusação, qual seja: ausência de prova da vinculação do combustível ao voo doméstico de cargas;

(v) A vinculação do combustível ao voo de cargas é desnecessária, porque: todo voo de passageiros transporta cargas e vinculação é realizada por meio da aplicação do rateio proporcional previsto em lei; e

(vi) O pedido de diligência para análise de todas as notas fiscais de combustível;

Aponta ainda erro material:

Fls. 5.859 e ss.:

III. O ERRO MATERIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO.

29. Por fim, o v. acórdão incorreu em ERRO MATERIAL ao alegar que “não constam sequer as datas de emissão de notas fiscais”.

30. Ocorre que TODAS as notas fiscais foram apresentadas em sua integralidade, inclusive com a indicação da sua data de emissão. Confira-se o cabeçalho de alguma das notas fiscais juntadas, que confirmam que há a indicação da data de emissão:

(...)

31. Considerando que a suposta ausência das datas das notas fiscais foi uma das informações que levou o v. acórdão recorrido a concluir pela insuficiência das provas, faz indispensável a correção desse lapso manifesto

Por fim, alega **contradição** na decisão embargada:

IV. A CONTRADIÇÃO DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO.

32. Por fim, com o devido respeito, o v. acórdão incorre em erro ao utilizar, como fundamento para a glosa, a ausência de uma informação que, segundo a própria legislação e a premissa adotada no acórdão, jamais deveria constar nos documentos fiscais em análise.

33. O v. acórdão estabelece, corretamente, a premissa de que apenas o combustível destinado ao transporte aéreo doméstico gera direito a créditos de PIS/COFINS, uma vez que a venda para abastecimento de voos internacionais é isenta. Confira-se:

“Significa que o combustível submetido ao regime monofásico, quando comercializado para abastecer aeronave para operar voo internacional, não sofre incidência do PIS e da COFINS, vindo a nota fiscal registrar formalmente a situação.

A leitura da norma em conjunto com o item (i), conclui-se que cabe apurar crédito de PIS e COFINS sobre as despesas com o transporte de carga nacional (combustível)”.

34. Contudo, ao analisar o caso concreto, o acórdão conclui de forma diametralmente oposta à sua própria premissa. Afirma que a ausência da “informação expressa pelo distribuidor de que o combustível é destinado para aeronave operar voo internacional” prejudica a certeza e a liquidez do crédito.

35. Nesse ponto reside a contradição. A legislação de regência (Lei nº 10.560/2002, art. 3º, § 5º) exige a menção ao destino internacional apenas nas operações de venda com isenção (CST 08). Para as operações tributáveis (regime monofásico com alíquota zero), como as da Embargante, identificadas com o CST 04, tal menção não é exigida.

36. Logo, a ausência da informação sobre o destino para uso em voo internacional, somada ao uso do CST 04, não enfraquece, mas sim reforça a prova do direito creditório da Embargante. A documentação fiscal está em perfeita conformidade com a legislação, indicando que o combustível se destinou, de fato, a voos domésticos, a única operação que, segundo o próprio acórdão, daria direito ao crédito!

37. Em outras palavras, o v. acórdão utilizou a correta informação no documento fiscal da Embargante como um argumento para puni-la, criando uma conclusão que se opõe frontalmente às suas premissas fáticas e jurídicas.

38. Sendo essa informação contraditória um dos fundamentos determinantes para a manutenção da glosa, impõe-se o seu saneamento por esta d. Turma, nos termos do art.

1.022, I, do CPC e do art. 116 do RICARF, a fim de afastar o cerceamento de defesa e garantir a correta aplicação do direito.

Embargos admitidos conforme folhas 5879 a 5888.

Desse modo, faz-se mister a manifestação do Colegiado para apreciar a matéria relativa a: (i) **Omissões quanto a diversos argumentos;** (ii) **Erro material** e (iii) **Contradição.**

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

A embargante sustenta que vários de seus argumentos não foram tratados pelo colegiado, além de contradição quanto à possibilidade de creditamento de combustível nos **voos domésticos de carga**.

O cerne da controvérsia reside na possibilidade de aproveitamento de créditos de combustível de aviação (querosene), a partir de dois aspectos: (i) **a identificação da destinação do combustível adquirido que se mostra juridicamente apta ao creditamento;** e (ii) **a efetiva comprovação dessa destinação.**

Não obstante, tais questões foram enfrentadas, em parte, pelo colegiado, com análise de alguns argumentos elencados defesa:

Os pressupostos adotados pela DRJ foram a falta de previsão legal e de provas:

(i) Regime cumulativo das receitas;

(ii) Não incidência das contribuições nos combustíveis (Lei nº 10.560/2002);

(iii) Falta de correlação entre as notas fiscais apresentadas por amostragem com incidência das contribuições (CST 04) e os voos nacionais e internacionais.

Sobre o primeiro ponto (i), dispensa-se maiores considerações já que esgotado o tema nos tópicos anteriores do voto. Logo, segregadas as operações domésticas e internacionais, os combustíveis serão passíveis de crédito no transporte internacional de passageiros e, também, no transporte de cargas nacional ou internacional, se ausente vedação legal.

Quanto ao segundo ponto (ii), vislumbro dois cenários: a) despesas sem a incidência das contribuições e, de consequente, não há que se falar em apuração de créditos de PIS e COFINS, de acordo com o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002; e, b) custos contraídos com a incidência das contribuições. Neste caso apura-se o crédito de PIS e COFINS nos moldes do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

A Lei nº 10.560/2002 desonera o produtor e importador ao pagamento das contribuições ao PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de combustíveis a distribuidor e se destinada a consumo de aeronave em voo internacional, in verbis:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

O referido diploma ainda exige expressamente que o distribuidor insira na nota fiscal a saída do combustível para aeronave operar voo internacional:

§ 5º Nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica distribuidora relativas às vendas de querosene de aviação para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, deverá constar a expressão 'Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Significa que o combustível submetido ao regime monofásico, quando comercializado para abastecer aeronave para operar voo internacional, não sofre incidência do PIS e da COFINS, vindo a nota fiscal registrar formalmente a situação.

Vemos em sentido diverso a aquisição de combustível para abastecer aeronave para operar voo nacional. A leitura da norma em conjunto com o item (i), conclui-se que cabe apurar crédito de PIS e COFINS sobre as despesas com o transporte de carga nacional (combustível).

Delimitada a questão jurídica, recai o direito da recorrente nos fatos/provas (item iii).

Das notas fiscais examinadas pela fiscalização, em todas constavam "CST 08 – "Operação sem Incidência da Contribuição".

Em sede recursal a recorrente apresenta novos documentos que, a meu ver, não provam que os combustíveis foram adquiridos para abastecimento de aeronaves que operam no transporte nacional de cargas e, ainda, não constam sequer as datas de emissão das notas fiscais.

Apesar de constar o código CST 04, outras informações tão importantes quanto, não aparecem. A exemplo da informação expressa pelo distribuidor de que o combustível é destinado para aeronave operar voo internacional. Tais ausências trazem prejuízo em relação à confirmação da certeza e liquidez do crédito.

Nesse sentido, as glosas ficam mantidas.

Para a embargante, o erro material ocorre quando o acórdão embargado concluiu que as notas fiscais não provam que os combustíveis foram adquiridos para abastecimento de aeronaves que operam no transporte nacional de cargas:

Das notas fiscais examinadas pela fiscalização, em todas constavam "CST 08 – "Operação sem Incidência da Contribuição".

Em sede recursal a recorrente apresenta novos documentos que, a meu ver, não provam que os combustíveis foram adquiridos para abastecimento de aeronaves que operam no transporte nacional de cargas e, ainda, não constam sequer as datas de emissão das notas fiscais.

Apesar de constar o código CST 04, outras informações tão importantes quanto, não aparecem. A exemplo da informação expressa pelo distribuidor de que o combustível é

destinado para aeronave operar voo internacional. Tais ausências trazem prejuízo em relação à confirmação da certeza e liquidez do crédito.

Nesse sentido, as glosas ficam mantidas.

A embargante ainda explica que todas as notas fiscais foram apresentadas em sua integralidade, inclusive com a indicação da sua data de emissão.

Às folhas 1996 a 5748, junta diversas notas fiscais de aquisição de combustível com CST 04 – Operação Tributável (tributação monofásica (alíquota zero)).

Quanto ao primeiro ponto (**a identificação da destinação do combustível adquirido que se mostra juridicamente apta ao creditamento**), em regra, a operação envolvendo o querosene de aviação submete-se ao regime de tributação monofásica na origem da cadeia produtiva, isto é, no âmbito do produtor ou do importador do produto. Na etapa subsequente, o combustível é adquirido pela distribuidora com aplicação de alíquota zero, sendo posteriormente destinado ao consumidor final — a companhia aérea —, igualmente sob a incidência de alíquota zero.

Quando o combustível é utilizado para transporte de passageiros em rota nacional, não há direito ao creditamento, já que as receitas desse serviço são sujeitas ao regime cumulativo.

E quando o combustível é destinado ao transporte de passageiros ou de carga em rota internacional (em que pese ser submetida ao regime não cumulativo pelo entendimento exarado no acórdão embargado), não há direito ao creditamento, pois o legislador optou pela não incidência em toda a cadeia de produção, conforme artigo 3º da Lei nº 10560/2002:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

Dito isso, a embargante só pode se creditar da aquisição do combustível querosene quando destinar tal produto **a uma única ocasião: o transporte de cargas em rota nacional** (pois é o único caso em que está submetido ao regime não cumulativo e o produto querosene é tributado na origem de forma monofásica), **devendo adotar a aplicação de rateio proporcional (art. 3º, §8º, II, da Lei 10.833.2003) por exercer tanto receitas submetidas à cumulatividade como à não cumulatividade**.

No tocante ao segundo ponto (**efetiva comprovação dessa destinação**), a parte embargante, já no primeiro recurso, comprovou que adquiriu querosene tributado em regime monofásico com de nota fiscal de CST 04 (folhas 167 a 972). Provas juntadas também no recurso voluntário (folhas 1996 a 5748).

Portanto, as conclusões de que todas as notas fiscais são de operação sem incidência da contribuição (CST 08) ou de que não constam as informações nas notas fiscais de CST 04 não procedem.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para reconhecer o direito da embargante em apropriar os créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição do combustível registrada em todas as notas fiscais (CST 04) emitidas no período em análise, aplicando o rateio proporcional previsto no art. 3º, §8º, II, da Lei 10.833/2003 e não se limitando somente as notas fiscais apresentadas nos autos do processo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego