



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13074.726428/2021-05
ACÓRDÃO	3201-013.726 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	TAM LINHAS AÉREAS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

EMBARGOS. OBSCURIDADE. SANEAMENTO.

Somente se acolhem os Embargos de Declaração quando demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão, contradição ou obscuridade. A obscuridade sobre aspecto do julgado pode ser saneada com a complementação do voto na análise dos embargos, de modo a integrar a decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a obscuridade do texto do dispositivo da decisão, alterando a sua redação na forma abaixo:

DE: “reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal”.

PARA: “reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso dos valores informados de ajustes de crédito, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal”.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração em face do acórdão 3201-012.022, de 21/08/2024, que foram admitidos parcialmente. Os embargos foram objetivos e assim redigidos:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para “reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal”.

No entanto, a e. Turma não especificou, **no dispositivo do acórdão, quais seriam as glosas revertidas geradoras desses créditos.**

Assim, para afastar a obscuridade e garantir a **proteção ao direito de defesa da União**, seria necessária a complementação do acórdão de modo que fosse **indicada no dispositivo cada glosa revertida.**

Sobre a necessidade desse esclarecimento, segue a jurisprudência:

TRT 16ª Região Processo 0017204-70.2014.5.16.0010 0017204-70.2014.5.16.0010
Publicação 13/09/2019

Relator JOSE EVANDRO DE SOUZA OMISSÃO NO DISPOSITIVO DE MATÉRIA CONSTANTE DA FUNDAMENTAÇÃO. Observada a existência de omissão no dispositivo do acórdão, devem ser **acolhidos os embargos de declaração para**

integrar o tema, tendo em conta que o dispositivo deve refletir integralmente a conclusão expressa na fundamentação. (Destacou-se)

Quanto ao querosene de avião, verifica-se a existência de **contradição**, pois o item 8 do voto (fls. 54/56 e 85/86), diferentemente do dispositivo, indica que foi mantida, a glosa.

O despacho de admissibilidade, após citar o acórdão, concluiu pela admissibilidade parcial dos embargos:

Outrossim, conforme resumo esquemático apresentado linhas acima, apenas para o **transporte doméstico de cargas** foi reconhecido o direito ao crédito. Portanto, reside aí, também, falta de clareza/obscuridade na parte dispositiva do acórdão, ou contradição entre ela e o racional do voto vencedor da decisão embargada.

Finalmente, não vejo contradição entre a decisão sobre a matéria controvertida no item 08 do voto e a parte dispositiva do acórdão.

(...)

CONCLUSÃO

De todo o exposto, concluo que o acórdão padece de parte dos vícios apontados pela Embargante.

Acolho em parte os embargados de declaração, no que tange ao direito ao crédito com aquisição de querosene de avião, conforme análise feita neste despacho.

É o relatório.

Transcreve-se a ementa e dispositivo do acórdão para informação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio

interessado e/ou constantes do SPED, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. VEDAÇÃO.

Não podem ser apurados créditos no âmbito do regime de apuração não cumulativo das contribuições sobre o valor dos pagamentos efetuados pelas companhias aéreas a pessoas jurídicas de direito público, como a Suframa.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. PERCENTUAL.

As receitas financeiras de empresas comerciais ou de prestação de serviços não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional no âmbito do regime não cumulativo.

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

Somente os serviços comprovadamente aplicados na produção ou prestação de serviços e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. EFD CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÕES.

Desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para (I.1) recalcular o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo e (I.2) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal, e (II) pelo voto de qualidade, para reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração, vencidos nesse item os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que negavam provimento, sendo designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Sales Campos Vale

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

Os embargos da Procuradoria são bastante objetivos. Repise-se os dois pontos, já melhor transcritos no relatório:

No entanto, a e. Turma não especificou, **no dispositivo do acórdão, quais seriam as glosas revertidas geradoras desses créditos.**

Assim, para afastar a obscuridade e garantir a **proteção ao direito de defesa da União**, seria necessária a complementação do acórdão de modo que fosse **indicada no dispositivo cada glosa revertida.**

(...)

Quanto ao querosene de avião, verifica-se a existência de **contradição**, pois o item 8 do voto (fls. 54/56 e 85/86), diferentemente do dispositivo, indica que foi mantida, a glosa.

Sobre o segundo ponto, o despacho de admissibilidade já intuiu a inexistência de contradição:

Tal como exposto linhas acima, o Colegiado não reconheceu o direito à apropriação de créditos na aquisição de querosene de avião destinado ao transporte internacional de cargas e passageiros, por tratar-se de insumo não sujeito ao pagamento das Contribuições. E o dispositivo do acórdão admite o crédito apenas para os insumos utilizados no transporte doméstico. O que foi decidido no item 08 é consentâneo com essa premissa, pois trata apenas de transporte internacional, negando direito à apropriação de créditos na aquisição do querosene.

De fato, constou do acórdão:

Por regra, de acordo com os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não acarretam o direito de desconto de crédito no cálculo das contribuições, *verbis*:

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(gn)

Assim, sobre o querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/Cofins. (...)

(sublinhou-se)

E o dispositivo referido assim dispõe:

(I.2) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal, (...)

(sublinhou-se)

Dessa forma, não há contradição.

Com relação a omissão sobre os créditos que teriam a glosa revertida foi, no juízo de admissibilidade, reconhecida a necessidade de verificação pela Turma. Cumpre avaliar, portanto, se há glosas a serem individualizadas e o que foi determinado no acórdão.

Restou claro, no acórdão, que foi reconhecido, na forma do pleito da empresa, que a “Receita de Transporte Aéreo Internacional de Passageiros” compõe a “Receita Bruta do Regime Não Cumulativo”. Dessa forma, o percentual de rateio dos créditos comuns em favor do regime não cumulativo aumentará, e conseqüentemente os créditos passíveis de aproveitamento, uma vez que é nesta sistemática que se possibilita o desconto de créditos.

Constaram do voto, acórdão e ementa, respectivamente:

Assim, **as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo**, sendo cabível a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins que porventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, ou seja, na questão aqui posta, para o **rateio, devem ser consideradas as receitas respectivas no regime não cumulativo**.

(I.1) recalcular o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo e (...)

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

Portanto, é uma questão de cálculo. Os créditos serão acrescido uma vez que o percentual do não cumulativo aumentou com o reconhecimento das receitas que o compõem. A base de cálculo dos créditos já foi apurada pelo contribuinte e, em parte, referendada pela fiscalização. Eventuais créditos próprios do regime não cumulativo ou do transporte internacional de passageiros serão acrescidos, a não ser que tenham sido glosados.

Os créditos em litígio foram analisados de modo específico, e eventual reversão de glosa decorrente da decisão embargada foi reconhecida em específico. É o caso dos créditos extemporâneos cuja glosa, mesmo com o voto contrário desse relator, foi revertida por voto de qualidade. Os embargos não são o instrumento adequado para reanalisar o mérito. E tal entendimento constou do voto vencedor (que, no caso, reproduziu todo o voto, alterando a matéria divergente). Constou também do dispositivo do acórdão e ementa, veja-se:

(II) pelo voto de qualidade, para reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração,

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. EFD CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÕES.

Desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Por fim, resta a questão que envolve o querosene de avião.

O dispositivo geral restou assim redigido:

(I.2) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal, e

E no voto constou:

Seguindo o entendimento adotado na autuação, o contribuinte utiliza como um dos insumos o Querosene de Aviação para prestar serviços de Transporte Doméstico de Carga (sujeitos ao Regime Não Cumulativo) e Transporte Coletivo de Passageiros. Deste modo, 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, que possui uso comum aos dois regimes Cumulativo e Não Cumulativo, cabe aplicação de rateio proporcional (art.3º, § 8º, II, Lei nº10.833/2003). Em contraste, receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional desfrutam de não incidência de PIS/COFINS em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560, de 2002. 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.

Nada a alterar no que tange ao querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/COFINS por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e §2º do art. 3º das Leis nº

10.833/2003 e nº 10.637/2002. A Lei 10.560/2002 é clara, sendo a não incidência também verificável na IN RFB 2.121/2022 (arts. 20 e 349).

(...) Assim, não é possível confirmar que compras de querosene de avião que seriam passíveis de crédito não foram consideradas na base dos créditos pela fiscalização. **Em todo o caso, devem ser validadas sob o novo percentual de rateio as aquisições de querosene de aviação eventualmente não consideradas e passíveis de crédito, realizadas para aviação doméstica e pagas à pessoa jurídica nacional.**

Ocorre que, em empresas de grande porte e com muitas informações, há variados bens que constam em mais de uma rubrica nas informações transmitidas, em especial na EFD-C. No caso, o contribuinte informou créditos de querosene também nos Ajustes, e não no item próprio. A fiscalização fez a verificação. Porém, em recurso, a empresa oferta planilha com detalhamentos visando comprovação.

A fiscalização havia assinalado em sua informação fiscal:

4. Querosene da Aviação representa aproximadamente 90% da Base de Cálculo dos Créditos. Aproximadamente apenas 5% da Receita Bruta, após rateio, é vinculada à Receita Bruta Não Cumulativa, que gera direito à apuração de crédito das Contribuições.

5. Os campos de Ajustes de Acréscimo e Redução, na EFD Contribuições, são de livre preenchimento, seja de créditos (registro M500 e M510, para a COFINS) ou de débitos (registro M610 e M620, para a COFINS). Estes campos não são lastreados em itens de documentos fiscais. Assim, o contribuinte pode, não necessariamente, manipular ou adicionar valores a fim de aumentar o PER. Nesta auditoria, foi verificado que o contribuinte usou estes campos de Ajustes para aumentar, sem fundamento, os valores de crédito das Contribuições. Aproximadamente 60% dos Ajustes de Acréscimo, conforme resposta ao Item 4 da Intimação, referem-se à apresentação em duplicidade em Querosene de Aviação.

Em função do todo, montante de informações em duplicidade, altos valores e quantidade de informações envolvendo o querosene de avião, assim como da mudança no critério e percentual de rateio, além da reversão da glosa dos créditos extemporâneos, foi acrescentada a observação específica, no que tange à repercussão do decidido, relativa à reapuração dos créditos de querosene de avião. Porém, de fato, não há alteração com relação ao bem nos critérios utilizados pela fiscalização.

A reapuração dos créditos deverá ser realizada para os créditos em função da alteração no rateio e do reconhecimento dos créditos extemporâneos, o que inclui, por óbvio, os valores informados em ajuste. Quanto aos créditos extemporâneos, já há item específico bastante claro. Os créditos de querosene de avião porventura tributados, para transporte doméstico, não haviam sido glosados, mas sim por questão de comprovação. Com a mudança no critério de rateio,

em função de seu montante, serão objeto de verificação no recálculo do crédito em cumprimento à decisão, uma vez altos valores informados como ajustes.

Desse modo, de modo a tornar mais rigorosamente correta a redação do acórdão, a decisão, sem alteração de mérito, uma vez que os créditos de querosene de avião utilizado no transporte doméstico já haviam sido reconhecidos pela fiscalização, devendo agora serem apenas reapurados em função dos demais itens do decidido, considero que a conclusão do voto e dispositivo do item respectivo devam ser alterados de:

- reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal.

Para:

- reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso dos valores informados de ajustes de crédito, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, **para sanar a obscuridade do texto do dispositivo da decisão**, alterando a sua redação na forma abaixo:

DE: “reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal”.

PARA: - **“reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso dos valores informados de ajustes de crédito, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal”.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar