



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720726/2014-65
ACÓRDÃO	3301-014.927 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2007 a 20/09/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO DA DRJ. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A ausência de enfrentamento específico das razões de inconformidade e a utilização de fundamentos lastreados em processo distinto, sem demonstração de identidade de rubricas, períodos e fundamentos fáticos e jurídicos, configuram vício de motivação e preterição do direito de defesa, nos termos dos arts. 25 e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

É vedado ao CARF apreciar originariamente matérias não analisadas pela DRJ, sob pena de supressão de instância e violação ao duplo grau de jurisdição administrativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório, nos limites da liquidação efetuada nos processos administrativos nº 16692.720037/2013-70 e 10880.722355/2014-52.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Sergio Roberto Pereira Araujo (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Extraordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sergio Roberto Pereira Araujo.

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntario interposto contra acórdão que julgou procedente e partes a manifestação de conformidade da recorrente quanto ao pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo e não homologou Declarações de Compensação vinculadas.

2. No despacho decisório, apresenta as seguintes rubricas e valores globais glosados:

9.1 Tarifas aeroportuárias

9.2 Gastos com o atendimento ao passageiro

9.3 Aquisição de bens patrimoniais

9.4 Créditos extemporâneos

9.5 Gastos com importação

9.6 Gastos com a estadia de tripulantes

9.7 Gastos com o reparo de equipamentos de manutenção

9.8 Gastos não diretamente aplicados no transporte aéreo

9.9 Créditos apurados sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas

9.10 Outros gastos não classificáveis como insumos

3. Assim, por fidelidade e economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto em complemento o relatório constante da decisão de primeira instância proferida pela DRJ, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta em face da não homologação das compensações declaradas nas Dcomp de nºs 12591.19487.180811.1.7.04-4162 e 20703.29995.190811.1.3.04-9289, conforme Despacho Decisório de fls. 529/539, emitido pela DERAT de São Paulo.

O crédito informado nas referidas Dcomp diz respeito ao valor total do DARF de Cofins não cumulativa (5856) do período de apuração de setembro/2007 recolhido no montante de R\$ 2.238.640,76.

Explica a autoridade a quo que em 2011 a TAM Linhas Aéreas S/A, a partir de uma nova interpretação das normas da não cumulatividade do PIS/Cofins, revisou os critérios que utilizava para a apuração dos créditos. Diz que o novo entendimento proporcionou um aumento considerável dos créditos calculados, de modo que em 24/11/2011 transmitiu Dacon e DCTF retificadores para o período de 01/2007 a 03/2011. Relata que os créditos foram utilizados na dedução das contribuições a pagar do período, restando saldos credores que foram solicitados em Pedidos de Ressarcimento. Aduz, ainda, que os pagamentos realizados para extinguir os débitos das contribuições, desse modo, se tornaram indevidos, ensejando a transmissão das Dcomp em análise.

Esclarece que ela alterou, em especial, o entendimento a respeito da determinação do art. 10, inc. XVI, c/c art 15, V da Lei nº 10.833, de 2003, de modo que, no período de apuração em exame, as receitas auferidas com a prestação de “serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros” em modalidade internacional deveriam ser enquadradas no regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

Relata que já houve, no curso do processo nº 10880.724408/2011-27 (apensado ao processo de nº 10880.725950/2011-05), a não homologação de Dcomp vinculadas ao mesmo DARF. Informa que tal foi processo já foi analisado e que o despacho decisório respectivo decidiu pela não homologação das Dcomp em razão de a contribuinte, apesar de intimada repetidas vezes, não haver apresentado os documentos necessários para a análise do crédito alegado.

Na sequência, a autoridade fiscal argumenta que o inc. XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, não incluiu no regime não cumulativo quaisquer receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros. Aduz que, como a interessada se dedica não só à prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros, mas presta também serviços de transporte de cargas e manutenção de aeronaves, tem-se que ela está sujeita ao regime de apuração misto do PIS/Pasep e da Cofins, estabelecido pelo art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Narra que, assim, a contribuinte teve que optar entre os métodos de determinação de créditos estabelecidos pelos incisos I e II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, tendo optado pelo método da “Incidência Não Cumulativa sobre Receita Parcial e/ou Receita de Exportação com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”.

Explica que tal metodologia demanda a determinação das bases de cálculo cumulativa e não cumulativa, para fins de cálculo da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.

Observa que a adição das receitas auferidas com a prestação de “serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros” em modalidade internacional ao conjunto das receitas sujeitas ao regime não cumulativo não levaria ao aumento do valor da contribuição apurada nesse regime de apuração, dada a isenção estabelecida pelo art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, de que desfrutam as receitas advindas do transporte internacional de cargas ou passageiros. Diz, todavia, que essa adição ensejaria que certos dispêndios efetuados, relacionados às referidas receitas, permitiriam a apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins a pagar apurado em regime não cumulativo.

Esclarece que a redução do PIS/Pasep e da Cofins apurada no regime não cumulativo poderia caracterizar como indevido ou a maior o pagamento efetuado e, até mesmo, a depender da natureza das receitas a que estivessem relacionadas as origens de tais créditos, ensejar o surgimento de saldo de créditos passíveis de ressarcimento.

Entende que a manifestante, que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo, não pode apurar créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins em relação a custos, despesas e encargos vinculados à “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”, seja na modalidade doméstica ou internacional, uma vez que as receitas decorrentes da prestação de tal serviço se encontram sujeitas ao regime de apuração cumulativa. Diz que, tendo a interessada retificado o Dacon e passado a registrar créditos relativos às receitas por ela obtidas com o transporte coletivo de passageiros em modalidade internacional, devem ser glosados os créditos assim apurados.

Relata que a interessada transmitiu o Pedido de Ressarcimento de créditos da não cumulatividade, que já foi analisado pela RFB. Diz que foi gerado também o processo de nº 10880.722355/2014-52, que recepcionou Auto de Infração relativo a insuficiências de recolhimento no regime não cumulativo e à multa decorrente da apresentação de pedidos de ressarcimento indeferidos.

Transcreve trecho do Auto de Infração, no qual está informado que os processos que analisaram os Pedidos de Ressarcimento que engloba o mês de setembro de 2007 foram os processos de nºs 16692.720037/2013-70 e 16692.720038/2013-14.

Extraí dos citados processos diversos demonstrativos de apuração das contribuições (créditos, bases de cálculo, valores devidos da contribuição), elaborados pela fiscalização, os quais foram anexados ao processo ora em análise.

Informa que a presente análise “alinha-se, em regra, aos posicionamentos expressos nos referidos processos, aos quais aqui se remete”. Resume as glosas lá estabelecidas, ratificando-as.

Há, entretanto, em relação aos processos que recepcionaram as análises dos Pedidos de Ressarcimento do citado período de apuração uma glosa adicional, relativamente às “aquisições de querosene de aviação”.

A autoridade fiscal esclarece que a impossibilidade de apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre tais dispêndios advém do §2º do artigo 3º das Leis nºs 10833/2003 e 10.637/2002, o qual determina que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Diz que o art. 26 da Instrução Normativa nº 594, de 2005, no mesmo sentido, determina que não gera direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não alcançados pela incidência das contribuições ou sujeitos à alíquota zero.

Informa que o art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, impõe que o PIS/Pasep e a Cofins, relativamente à receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação, incidirá uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador.

Aduz que não incide as citadas contribuições sobre as receitas de venda de querosene de aviação de distribuidoras para a contribuinte, já que a tributação é concentrada no importador e no produtor.

Afirma que a interessada apurou créditos indevidos na compra de querosene de aviação de distribuidoras (fornecedor Shell do Brasil S.A., CNPJ nº 33.453.598, notas constantes do processo nº 16692.720037/2013-14).

Entende que deve glosar os créditos apurados dos valores de aquisição de querosene de aviação vinculados às receitas do serviço de transporte de cargas, doméstico ou internacional, glosa que não foi feita no exame anterior que envolveu a apuração em pauta.

Informa que o total da conta nº 51300035 - Combustível de Aeronaves -para o mês é de R\$ 188.390.740,31; que a receita total com o transporte de cargas é R\$ 67.161.234,14, constante no Demonstrativo do Rateio de Receitas, juntado aos autos; e que seu tamanho relativo em face da receita total com vôos é de 10,0%. Explica que, em função disso, deve-se reduzir a base de cálculo dos créditos em R\$ 18.839.074,03, que implica glosar os créditos no montante de R\$ 1.431.769,62 do total de créditos a descontar. Conclui que o total de créditos passa, assim, a ser de R\$ 555.756,52 (R\$ 1.987.526,14 - R\$ 1.431.769,62).

Relata que, tomando-se por base o “Demonstrativo Dos Créditos Após os Descontos” juntado aos autos, e procedendo-se à subtração dos créditos referentes aos dispêndios com querosene de aviação tocante ao transporte de cargas, obtém-se que a Cofins (5856) devida pela requerente no período é de R\$ 2.845.773,43, resultado da seguinte operação: R\$ 3.401.529,95 (valor devido) – R\$ 555.756,52 (créditos).

Por fim, informa que não há saldo credor a ser deferido no processo em tela, mas, sim, saldo devedor, conforme a seguinte operação: R\$ 2.238.640,76 (DARF) - R\$ 2.845.773,43 (Cofins devida) = - R\$ 607.132,67.

Conclui pela não homologação das compensações vinculadas.

Cientificada em 03/08/2016, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 01/09/2016, alegando, em síntese, o seguinte.

Explica, inicialmente, que reanalisou as receitas declaradas de 01/2007 a 03/2011 e verificou que parte delas, informadas como submetidas ao regime cumulativo do PIS/Cofins, deveriam ter sido declaradas no regime não cumulativo. Diz que retificou seus Dacon e DCTF, declarando um valor maior de receitas inseridas no regime não cumulativo e, conseqüentemente, considerando uma esfera maior de despesas passíveis de geração de crédito. Afirma que, em função dessa nova interpretação, apurou saldos credores de PIS/Cofins, que foram pleiteados por meio de diversos Pedidos de Ressarcimento (saldos credores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins) e Declarações de Compensação, cujos créditos são decorrentes de pagamentos indevidamente realizados de PIS/Pasep e de Cofins.

Aduz que a fiscalização discordou de sua interpretação, concluindo pela inexistência do direito creditório pleiteado e que, após a glosa dos créditos, restou à manifestante saldo devedor das citadas contribuições, lavrando o Auto de Infração que está sendo discutido no processo de nº 10880.722355/2014-52.

Argumenta que os créditos discutidos neste processo estão diretamente relacionados a diversos processos administrativos, que se referem à manifestação de inconformidade que discute as glosas de créditos de PIS/Pasep e Cofins solicitados nos respectivos Pedidos de Ressarcimento.

Esclarece que os créditos glosados são oriundos de:

- Tarifas Aeroportuárias;
- Gastos com o Atendimento ao Passageiro;
- Aquisição de Bens Patrimoniais;
- Créditos extemporâneos;
- Gastos com Importação;
- Gastos com a Estadia de Tripulantes;

- Gastos com Reparo de Equipamentos Utilizados na Manutenção;
- Gastos não Aplicados Diretamente na Atividade de Transporte Aéreo;
- Créditos Apurados sobre pagamento efetuados a Pessoas Físicas;
- Outros Gastos não Classificáveis como Insumo;
- Créditos Apurados sobre pagamento efetuados a Pessoas Físicas;
- Importação de Bens com alíquota Zero;
- Combustíveis Utilizados no Transporte.

Informa que o Despacho Decisório ora combatido guarda conexão com os processos de nºs 16692.720038.2013-14 e 16692.720037.2013-70. Aduz que, assim sendo, lhe compete, novamente, “rechaçar as glosas levadas a efeito pela Decisão”.

Na sequência, repete as razões recursais já aduzidas na manifestação de inconformidade que interpôs contra o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa do 3o trimestre de 2007.

Especificamente em relação às glosas de combustíveis utilizados no transporte aéreo (querosene de aviação), tema que não foi tratado no respectivo processo de ressarcimento, a interessada argumenta que a interpretação adotada pela autoridade fiscal foi restritiva e literal, não considerando as disposições constitucionais sobre a matéria.

Tece considerações a respeito das disposições constitucionais da não cumulatividade do IPI e do ICMS, para afirmar que, igualmente a esses impostos, “não há qualquer proibição que diga respeito à vedação da apropriação de créditos relacionados a operações sujeitas à isenção ou qualquer outra hipótese desonerativa”.

Transcreve o art. 195 da Constituição e afirma, novamente, que “não há nenhum dispositivo que trate de uma suposta vedação para a apropriação de créditos, o que significa dizer que o que foi incorporado pela ora Petionária está de acordo com os mandamentos constitucionais”.

Alega que o referido direito creditório também decorre do fato de que existem custos incorridos pelos produtores e importadores deste tipo de combustível que se sujeitam integralmente à contribuição ao PIS e a Cofins não cumulativos, os quais, portanto, estão integralmente incorporados ao valor desses combustíveis.

Conclui que não se admitir o crédito dessas contribuições nas etapas subsequentes implica frontal ofensa ao aludido regramento constitucional.

Na sequência, disserta sobre a “glosa relacionada aos combustíveis utilizados no transporte – anteriores a 25/09/2008”. Aduz que, caso não se entenda pela origem constitucional do direito ao crédito de combustíveis, deve-se reconhecer que, para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 25/09/2008 tal direito deve ser reconhecido.

Argumenta que o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 confere direito ao crédito sobre a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos dos serviços por ela prestados, inclusive sobre combustíveis.

Afirma que, em que pese a possibilidade de creditamento dos valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, a fiscalização e a DRJ apontam a existência de regramento específico que determina a não incidência das referidas contribuições na venda de querosene de aviação.

Cita o art. 3º da Lei nº 10.560, de 13/11/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, que determina que 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.

Diz que, por existir tal dispositivo específico que determina a não incidência das contribuições, não haveria que se falar em direito ao crédito, nos termos dos incisos II dos § 2º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Aduz que o art. 3º da Lei nº 10.560/2002 teve sua redação alterada somente em 25/09/2008, quando da publicação da Lei nº 11.787/2008. Conclui que todo o querosene de aviação adquirido antes de 25/09/2008, inclusive o que foi destinado ao consumo de aeronaves em tráfego internacional, estava sujeita à incidência monofásica do PIS/Cofins no produtor ou importador, conforme previsto no art. 2º da Lei nº 10.560/02. Diz que, em razão disso, a vedação prevista pelo inc. II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 aplica-se somente sobre o produto que foi adquirido a partir 25/09/2008. Informa que no presente processo, as aquisições ocorreram antes dessa data. Solicita a reversão das respectivas glosas.

Requer que seja reconhecida a conexão entre o presente processo e os referidos processos de ressarcimento para que sejam julgados em conjunto, além da homologação total das compensações realizadas.

É o relatório.

4. A DRJ, em 12 de julho de 2017, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada, deferindo à interessada o valor relativo ao pagamento de Cofins não cumulativa do mês 09/2007. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007

CRÉDITO PARCIALMENTE EXISTENTE.

Tendo sido comprovada a existência parcial do crédito informado, é de se concluir pela homologação dos débitos informados nas Dcomp até o limite do crédito reconhecido.

QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INCIDÊNCIA NA AQUISIÇÃO. INSUMOS. CRÉDITOS.

O querosene de aviação é bem sujeito ao pagamento do PIS/Pasep e da Cofins pelo regime de tributação monofásica, razão pela qual sua aquisição gera o direito ao crédito na condição de insumo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

5. Irresignada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, o presente recurso voluntário apresentando os mesmos fundamentos manifesto em sede de manifestação de inconformidade.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

7. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

8. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II. MÉRITO

9. Registro que, em relação à matéria aqui examinada, devo, obrigatoriamente, aplicar o entendimento já firmado no processo administrativo nº 16692.720037/2013-70, o qual constitui precedente vinculante no âmbito da Administração Tributária Federal, cuja ementa estou assim consignada:

10. Assim, em estrita observância aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da isonomia, bem como ao dever de coerência decisória, deixo de adotar eventual posicionamento pessoal em sentido diverso e, limitando-me a reproduzir o quanto ali decidido, aplico ao presente feito, pelos mesmos fundamentos, a solução já consolidada naquele processo.

III. CONCLUSÃO

11. **DIANTE DO EXPOSTO**, nesse contexto, e apenas em razão da obrigatória aplicação daquele precedente e da liquidação nele realizada, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o pagamento devido, com os respectivos reflexos, de acordo com a liquidações efetuadas nos processos administrativos nº 16692.720037/2013-70 (ressarcimento) 10880.722355/2014-52 (Auto de infração).

12. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves