



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16692.720728/2014-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.929 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AEREAS S/A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008

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 Deroulede** – 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 acordo 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, a autoridade fiscal glosou p as seguintes rubricas:

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 apresentada

em face da não homologação das Declarações de Compensação - Dcomp, de nº 37540.15382.301111.1.3.04-3003 e nº 15002.96363.30111.1.7.04-5540.

As declarações de compensação, transmitidas em 30/11/2011, foram

analisada pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SP) e emitido o Despacho Decisório juntado aos autos às fls. 425/438.

Nas referidas Dcomp foi indicado pela contribuinte um crédito original na data da transmissão de R\$ 532.470,55 - que corresponde ao pagamento da Cofins, código 5856, referente ao período de apuração de março de 2008, visando a extinção dos débitos próprios.

No Despacho Decisório, adverte a DERAT/SP que no período em exame, a interessada esteve sujeita à chamada apuração mista das contribuições (regime cumulativo e não cumulativo) e optou, nos Dacon do período, pelo cálculo dos créditos na forma definida pelo inciso II do §8º da Lei nº 10.833, de 2003 (critério de rateio proporcional).

Relata que a apuração da Cofins, de janeiro de 2007 a março de 2011, foram objeto de procedimentos fiscais por meio dos Mandados de Procedimentos Fiscal (MPF) nº 08.1.80.00-2012-00029-1/DERAT, nº 08.1.90.00-2012-03392-7/DEFIS e nº 08.65.00-201400422-0/DELEX. Os resultados apurados encontram-se consignados em diversos processos administrativos, em especial nos seguintes:

**5.** Tais informações e dados relativos às apurações de **janeiro de 2007 a março de 2011**, interregno no qual se insere o período de apuração objeto do presente, bem como os resultados dos exames que a fiscalização procedeu sobre as apurações de Cofins daqueles períodos, resultados esses dos quais a requerente foi regularmente cientificada, encontram-se reunidos, em especial, nos autos dos processos 16692.720037/2013-70, 12585.720018/2012-29, 12585.720014/2012-41, 16692.720725/2014-11, 12585.720009/2012-38, 12585.720010/2012-62, 12585.720011/2012-15, 12585.720012/2012-51, 12585.720013/2012-04, 12585.720015/2012-95, 12585.720016/2012-30, 12585.720017/2012-84, 12585.720019/2012-73, 12585.720031/2012-88 e 10880.722355/2014-52 (Auto de Infração). Elementos constantes desses processos foram juntados a estes autos.

Esclarece que o presente exame alinhou-se ao diagnóstico já efetuado nos processos acima referidos e manteve as glosas efetuadas pela fiscalização nos respectivos pedidos de ressarcimento, quais sejam, insumos que não foram aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, créditos extemporâneos apropriados fora o período de apuração em que foram gerados, sobre bens do ativo imobilizado, pagamentos efetuados a pessoas físicas, bem como os créditos em função de dispêndios relacionados ao despacho aduaneiro. Da mesma forma, consolidou o entendimento esposado naqueles processos de que as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros sujeitam-se ao regime cumulativo da contribuição, bem como a exclusão das receitas financeiras do cálculo do rateio proporcional previsto nos parágrafos 7º e 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Explica que, no ano de 2011, a contribuinte alterou seu entendimento no tocante ao art. 10, XVI, da Lei nº 10.833, de 2003, passando a classificar as receitas auferidas com a **prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros** na modalidade **não cumulativa** da Cofins. Em virtude da mudança de entendimento apurou pagamento indevido da contribuição e transmitiu as Dcomp sob análise. Acrescenta que a adição das receitas da prestação de serviços aéreos

coletivo de passageiros, na modalidade internacional, à apuração no regime não cumulativo, não acarretaria o aumento do valor da contribuição haja vista a isenção concedida pelo art. 14 da MP nº 2158-35, de 2001, às receitas advindas do transporte internacional de cargas ou passageiros. Contudo, ensejaria a apuração de créditos (em relação a certos dispêndios por ela efetuados) a serem descontados do débito da Cofins apurada no período, fato esse que poderia conduzir a uma redução do valor a pagar da contribuição apurada no regime não cumulativo, caracterizando o pagamento indevido ou a maior da contribuição.

Na presente análise, efetuou a glosa dos créditos referentes aos dispêndios com a aquisição de querosene de aviação utilizado na prestação do serviço de transporte de carga, tanto doméstico quanto internacional, não efetuada na análise anterior, em razão de que essa aquisição está submetida à incidência monofásica da Cofins, e nessa condição não gera direito ao crédito não cumulativo, resultando na glosa adicional de R\$ 1.901.657,03.

Assim, no período sob análise, foi constatada a insuficiência de recolhimento no valor de R\$ 2.805.262,31 – sendo que o pagamento referente ao DARF de R\$ 532.470,55 (tido como indevido) foi utilizado para desconto de parte do débito do período, não restando crédito para as compensações pretendidas.

Cientificada da decisão em 29/11/2016, bem como da cobrança dos débitos declarados no PER/Dcomp, a contribuinte interpôs, em 12/12/2016, Manifestação de Inconformidade, a qual será sintetizada a seguir.

No tópico I - Dos Fatos, explica a interessada que no ano de 2011, a partir de uma nova interpretação da legislação vigente, revisou os critérios que até então utilizava para apuração dos créditos, desde janeiro de 2007 a março de 2011, verificando que parte de suas receitas declaradas como submetidas ao regime cumulativo das contribuições, deveriam ser declaradas como pertencentes ao regime não cumulativo. Desse modo, retificou os Dacon para declarar um valor maior de receitas submetidas ao regime não cumulativo e, em consequência, considerando uma esfera maior de despesas passíveis de geração de créditos, o que resultou em saldos credores, motivo pelo qual realizou pedidos de ressarcimento e de compensação.

Diz que a fiscalização discordou da sua interpretação da legislação e refez toda a escrita fiscal, concluindo pela inexistência do direito creditório alegado e proferindo 24 despachos decisórios relativos aos trimestres dos anos de 2008 a 2011. Além disso, lavrou auto de infração (PAF nº 10880.722355/2014-52), em função do saldo devedor apurado. Desse modo, em conformidade com o inciso I do §1º do art. 6º do Regimento Interno da CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2016, pede que o presente processo seja vinculado aos listados na Manifestação de Inconformidade, por conexão, na medida em que são idênticos os fatos que fundamentaram todos os processos.

No tópico II – Do Mérito, sub-tópico II.1 – Esclarecimentos Preliminares, II.2 e II.3, argumenta ser oportuna a elucidação de alguns pontos que não restaram claros no Despacho Decisório e que dizem respeito ao método adotada na decisão para analisar a revisão procedida. Para tal feito, anexa planilhas (Doc.01 e 02) contendo os respectivos cálculos da contribuição de março de 2008 em comparação com as revisões efetuadas pela fiscalização. Insurge-se, primeiramente, em relação aos valores que compuseram as receitas não cumulativas, cumulativas e receita total, para fins do percentual de rateio proporcional, conforme os §§ 7º e 9º da Lei nº 10.833, de 2003. No sub-tópico II.4, traz fundamentos jurídicos que confirmam que as receitas de transporte internacional de passageiros pertencem às receitas não cumulativas e, no sub-tópico II.5, passa a tratar do regime não cumulativo das contribuições, em especial, dos critérios que demarcam o conceito de insumo, para em seguida tratar especificamente cada glosa efetuada pela fiscalização (tarifas aeroportuárias, combustíveis utilizados no transporte, gastos com atendimento a passageiros, aquisições de bens patrimoniais, créditos extemporâneos, gastos com importação, gastos com estadia de tripulantes, gastos com reparos de equipamentos utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo, gastos com bens de uso e consumo, gastos com importação de bens com alíquota zero e com pagamentos efetuados a pessoas física).

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

Requer, em outro tópico, 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. 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.

Diante do exposto, requer seja reconhecida a conexão entre o presente processo administrativo e os demais processos relacionados na Manifestação de

Inconformidade, devendo a presente ser julgada em conjunto com os demais casos. Restando demonstrada a total improcedência do Despacho Decisório, deve a Manifestação de Inconformidade ser provida para o fim de restar reconhecido o seu direito creditório e as compensações realizadas.

É o relatório.

**4.** A DRJ, em 23 de outubro de 2019, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008

DCOMP. CRÉDITO INEXISTENTE. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Comprovado nos autos que o crédito informado como suporte para a compensação foi integralmente utilizado na extinção de débito, não se homologam as compensações declaradas.

QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE ATÉ 24/09/2008.

Até 24/09/2008 o querosene de aviação era bem sujeito ao pagamento da Cofins pelo regime de tributação monofásica, razão pela qual sua aquisição gerava o direito ao crédito na condição de insumo, quando comprovadamente empregado no processo produtivo da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

**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.

**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.

**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.

**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.

**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**