



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10880.722355/2014-52
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-005.311 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrentes TAM LINHAS AEREAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2011

DECISÃO A QUO. REDUÇÃO OU EXONERAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. DISPENSA LEGAL. NÃO CONHECIMENTO.

Retroatividade benigna reconhecida por decisão de primeira instância para reduzir penalidade representa hipótese legal de dispensa de recurso de ofício, nos termos do art. 27, V da Lei nº 10.522/2002, com a alteração dada pela Lei nº 12.788/2013, impedindo o conhecimento da matéria pelo órgão revisor.

AUTO DE INFRAÇÃO. REFORMA. REVERSÃO DAS GLOSAS. DRJ. REPERCUSSÃO.

Deve ser mantida a reforma do auto de infração decorrente das glosas revertidas pela DRJ nos processos de ressarcimento conexos, cujas decisões, inclusive, nem são passíveis de recurso de ofício, nos termos do inciso II do art. 27 da Lei 10.522/2002.

A repercussão no auto de infração do resultado do julgamento da DRJ dos processos de ressarcimento é medida que se impõe em face da redução dos valores de insuficiência de recolhimento das contribuições sob exigência, decorrente do aumento de créditos da contribuinte nos períodos de apuração respectivos.

PROCESSOS. CONEXÃO. MATÉRIA COMUM. ESPECÍFICA.

O processo conexo deve seguir o resultado definitivo do julgamento do processo a ele vinculado no que concerne à matéria comum entre os dois processos, sendo cabível a apreciação diferenciada pelo Colegiado apenas da matéria restante, específica do processo analisado.

No caso, o auto de infração em face da insuficiência de recolhimento das contribuições de PIS/Cofins deve refletir o resultado do julgamento dos processos de ressarcimento conexos nos mesmos períodos de apuração.

Recurso de Ofício negado na parte conhecida

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (a) não conhecer em parte o recurso de ofício e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora; e (b) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar do auto de infração o montante das contribuições de PIS/Pasep e Cofins decorrente da reversão das glosas e do critério de rateio proporcional determinado pelo Colegiado nos processos de ressarcimento relativos aos mesmos períodos de apuração, indicados no voto da relatora

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário e de recurso de ofício** em face da decisão da **Delegacia de Julgamento em Curitiba** que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, para: a) cancelar a multa isolada de R\$ 142.209.531,89 e b) reformar os autos de infração de glosa de créditos de PIS/Cofins, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2011

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. PROCESSO DE RESSARCIMENTO. EFEITOS NO LANÇAMENTO.

O lançamento deve ser alterado quando restar comprovado que uma parcela das glosas de créditos da não cumulatividade da Cofins foi cancelada no julgamento proferido em específico processo administrativo de ressarcimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2011

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. PROCESSO DE RESSARCIMENTO. EFEITOS NO LANÇAMENTO.

O lançamento deve ser alterado quando restar comprovado que uma parcela das glosas de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep foi cancelada no julgamento proferido em específico processo administrativo de ressarcimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/03/2011

MULTA ISOLADA. RESSARCIMENTO INDEVIDO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A superveniência de dispositivo legal que deixa de definir como infração a hipótese fática descrita no lançamento obriga o cancelamento da sanção punitiva anteriormente aplicada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Versam os autos sobre as seguintes exigências:

a) multa isolada aplicada em decorrência de pedidos de ressarcimentos indeferidos ou indevidos, no montante de R\$ 142.209.531,89;

b) Cofins não cumulativa, multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 08/2009 a 03/2011, no total de R\$ 11.879.631,51 ; e

c) PIS/Pasep não cumulativo, multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, nos mesmos períodos de apuração, no total de R\$ 3.737.631,65.

A ação fiscal originou-se da análise de Pedidos de Ressarcimento e de Declarações de Compensação oriundos de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, tendo-se apurado, em síntese:

- Em 2011 a TAM Linhas Aéreas S/A, a partir de uma releitura das normas relativas do PIS/Cofins, revisou os critérios que até então utilizou na apuração dos créditos, passando a considerar como não cumulativas as receitas provenientes do transporte aéreo internacional de passageiros. Diz que tal entendimento gerou o alargamento da base de cálculo dos créditos, de modo que, por meio da transmissão de novos Dacon, a empresa retificou os valores dos créditos informados para o período de 01/2007 a 03/2011. Entretanto, entende a fiscalização que a contribuinte, na qualidade de “empresa aérea regular de passageiros”, deve observar o disposto no inciso XVI do art. 10º da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS por força do artigo 15, inciso V, da referida lei, que manteve no regime cumulativo as receitas do transporte aéreo de passageiros, tenham sido elas obtidas no mercado doméstico ou no mercado internacional.

- A empresa possui receitas sujeitas ao regime cumulativo, obtidas com o transporte aéreo de passageiros, e receitas sujeitas ao regime não cumulativo, obtidas com as demais atividades, entre elas o transporte aéreo nacional e internacional de **cargas**, sujeitas, portanto, ao rateio previsto nos §§ 7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins), tendo optado pelo método da “Incidência Não Cumulativa sobre Receita Parcial e/ou Receita de Exportação com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”.

- Verificou a fiscalização que, na aplicação do método de rateio proporcional, “a contribuinte inflou o total da receita não cumulativa, incluindo em sua composição as receitas financeiras e as receitas obtidas com o transporte internacional de passageiros. Por outro lado, na determinação da Receita Bruta, valor em relação ao qual é apurada a margem percentual não cumulativa das receitas, considerou como Receita Total a totalidade de suas receitas, mantendo entre elas as financeiras e as obtidas com a venda de bens do ativo

permanente”. Entende a autoridade fiscal, no entanto, que o rateio deveria ser aquele resultante do somatório somente das receitas cuja obtenção teve o envolvimento do consumo dos insumos sobre os quais são apurados os créditos.

- No tópico “Sobre a Apuração de Créditos do PIS e da Cofins”, afirma a autoridade que a receita do transporte internacional de cargas ou de passageiros deve ser lançada na linha 12 do Dacon (Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição) e a receita de exportação na linha 11 (Receita Sem Incidência da Contribuição – Exportação). Em relação aos créditos vinculados às receitas isentas, eles podem ser mantidos em face do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

- No tópico “Utilização dos Créditos Apurados pelo Contribuinte”, a fiscalização efetuou glosas do 2º trimestre de 2008 e relativos ao período de 01/2007 a 03/2008. No mês 03/2008, período de apuração anterior ao contido no primeiro PER transmitido, descontadas as parcelas de crédito até então utilizadas na dedução das contribuições, a contribuinte havia apurado o saldo acumulado de R\$ 56.687.316,11 (Cofins) e R\$ 12.307.114,68 (PIS/Pasep), mas tais valores foram considerados inexistentes, conforme demonstrado nos anexos que compõem os despachos decisórios dos processos de nºs 16692.720037/2013-70 e 16692.720038/2013-14.

- No tópico “Glosa de Créditos Apurados pela Empresa” a fiscalização passa a relatar as glosas realizadas: a) “Tarifas Aeroportuárias”: orientação de voo, controle do espaço aéreo e administração de aeroportos; b) “Combustível de Aviação Utilizado no Transporte Internacional”; c) “Gastos com o Atendimento ao Passageiro”; d) “Aquisição de Bens Patrimoniais”: aquisição de máquinas, equipamentos e ferramentas de uso manual; e) “Créditos Extemporâneos”: créditos provenientes de aquisições efetuadas nos anos de 2005 e 2006; f) “Gastos com Importação”: gastos efetuados com desembaraço aduaneiro e o posterior transporte dos bens importados; g) “Estadia de Tripulantes”: hospedagem e alimentação dos tripulantes; h) “Gastos com o Reparo de Equipamentos Utilizados na Manutenção”: reparação de macacos hidráulicos, escadas, aspiradores, lixadeiras, equipamentos de remoção de resíduos e de abastecimento de água e energia, utilizados na manutenção e abastecimento das aeronaves; i) “Gastos não diretamente relacionados à atividade de transporte aéreo”: gastos decorrentes da contratação de serviços de comunicação por rádio, serviços de despachantes, serviços de segurança patrimonial, serviços gráficos, serviços gerais de limpeza, gastos com treinamentos, serviços de telefonia e banda larga, e serviços de lavagem, abastecimento de água (QTA) e energia (GPU - equipamento móvel terrestre utilizado no fornecimento de energia a aeronaves em terra), bem como gastos despendidos com a manutenção de instalações, aparelhos telefônicos e de ar condicionado, manutenção de extintores e de aparelhos de raio X, cadeiras, mesas, armários, estantes, divisórias e bancadas, rede de dados e voz não geram direito a crédito; j) “Créditos Apurados sobre pagamentos Efetuados a Pessoas Físicas”; k) “Outros Gastos e Despesas não Classificáveis como Insumo”: aquisição de materiais de consumo, tais como cadeados, coadores descartáveis, espátulas, estopas, lâmpadas para projetores, materiais de limpeza, solventes, materiais de pintura e outros; l) “Fornecedor com inscrição baixada pela RFB”: aquisições feitas do fornecedor “Politécnica Serviços e Comércio de Equipamentos Ltda” (CNPJ 54.432.844/0001-30), que encerrou suas atividades em 04/02/2000; m) Importação de Bens com Alíquota Zero”; n) “Valores ausentes da memória de cálculo”: na composição da base de cálculo do crédito apresentada pelo contribuinte constou a maior, no mês de fevereiro de 2008, na conta “Serviços de Handling” – código 5150010 -, a importância de R\$ 787.598,76, que foi glosada; e o) “Crédito apurado sobre transferências de materiais” entre unidades da contribuinte.

Cientificada da autuação a contribuinte apresentou impugnação, mediante a qual alegou, em síntese:

- O cálculo dos percentuais de rateio para apropriação dos créditos do PIS/Cofins foram significativamente alterados pela fiscalização. A diferença entre os valores relativos à “Receita Bruta Total” apurada pela fiscalização e calculada pela contribuinte está contida na “Receita Financeira”, primeiro ponto de divergência. A segunda divergência é que a impugnante qualifica as receitas originadas da prestação de serviço de transporte aéreo internacional de passageiros como pertencentes ao regime não cumulativo do PIS/Cofins, enquanto a fiscalização as enquadram como “Receitas Cumulativas” e, portanto, inservíveis para cômputo dos percentuais apropriáveis de crédito. Enfim, as divergências são as seguintes: possibilidade ou não de a “Receita Financeira” compor a “Receita Bruta Não Cumulativa” e a “Receita Bruta Total”; e a possibilidade ou não de a “Receita de Transporte Internacional de Passageiros” compor a “Receita Bruta Não Cumulativa” e a “Receita Bruta Total”.

- Com base em decisão do CARF, aduz que não pode o aplicador da legislação ordinária, a seu exclusivo alvitre, estabelecer condições que lei não estabelece. Conclui que a fiscalização desgarrou-se dos ditames legais ao fixar critérios próprios para a identificação das receitas que devem compor a referida fórmula para cálculo do percentual aplicável aos custos, despesas e demais gastos comuns, base para a apropriação de créditos do PIS/Cofins.

- As receitas financeiras são inquestionavelmente pertencentes ao rol de receitas não cumulativas auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Cofins. Após a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo da Lei nº 9.718/1998 e decidiu, em caráter definitivo, que faturamento equivale exclusivamente à receita bruta decorrente da venda de bens e/ou serviços, de forma que as contribuições passaram a contar com o regime cumulativo de incidência que onera apenas o faturamento das pessoas jurídicas e o não cumulativo cujo campo de incidência abrange todas as receitas das pessoas jurídicas, inclusive as financeiras. Assim, está correto o seu procedimento de incluí-las no cálculo das receitas brutas não cumulativas a que se refere o mencionado inciso II do §8º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de mesmo modo que foi correta a sua inclusão no cálculo das receitas brutas totais a que também se refere o aludido dispositivo.

- Diversamente do sustentado pela fiscalização, o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 abrange, exclusivamente, as receitas originadas pela prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em percurso nacional, de forma que as receitas vinculadas à prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros em percurso internacional estão, necessariamente, submetidas ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Cofins.

- Não procede o entendimento da fiscalização que interpreta os dispositivos que se referem aos créditos do PIS/Cofins, com viés próprio do regime não cumulativo do IPI, em que vigora o crédito físico de insumos que tenham sido consumidos em contato direto com o produto fabricado.

- Os gastos que permitem qualificar-se como créditos apropriáveis neste regime não cumulativo são aqueles que atendam às mencionadas definições de custo (art. 290) ou despesa (art. 299) do RIR/99 e, ainda, sejam imprescindíveis e estejam intrínseca e necessariamente relacionados às atividades que contribuem para a prestação dos serviços de transporte aéreo, de carga, de manutenção, etc. todos estritamente vinculados às atividades-fim da ora Peticionária.

- O pagamento das tarifas aeroportuárias é condição sine qua non para que a Peticionária preste os serviços de transporte aéreo. Tais tarifas não apenas remuneram o uso de

áreas, edifícios, instalações, equipamentos, facilidades e serviços dos aeroportos, como também são exigidas por questões de segurança quando da navegação, pousos e decolagens das aeronaves. Diz que não é dada a opção de pagá-las, sendo obrigatórias de acordo com Resolução da Agência Nacional de Aviação Civil. O CARF “já reconheceu que os custos e despesas incorridos em razão de obrigações impostas por órgãos de regulação como a ANAC, geram direito a crédito das referidas contribuições”.

- Os dispositivos da legislação ordinária não podem limitar o direito constitucionalmente atribuído. O direito de crédito sobre os combustíveis também decorre do fato de que há custos incorridos pelos produtores e importadores deste tipo de combustível que se sujeitam integralmente ao PIS/Cofins, os quais, portanto, estão integralmente incorporados ao valor destes combustíveis. Aduz que não se admitir o crédito ofende o regramento constitucional que impõe para estas contribuições a sistemática não cumulativa.

- O transporte internacional de passageiros está sujeito ao regime não cumulativo do PIS/Cofins, de modo que os insumos utilizados na prestação deste serviço são passíveis de gerar o respectivo crédito, nos termos dos art. 3º, inciso II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. A descrição utilizada pelo Fisco é genérica, sendo dever considerar que apurou uma grande quantidade de subespécies de serviços, por meio dos códigos das contas contábeis dispostos no demonstrativo de débitos.

- Relativamente ao “serviço de atendimento de pessoas nos aeroportos”, em qualquer embarque aéreo em voo comercial não há hipótese de o passageiro conseguir embarcar sem que tenha se identificado e realizado o *check in* no balcão da companhia aérea emissora do bilhete. Não há dúvidas a respeito da necessidade de atendimento aos usuários dos serviços de transporte aéreo, inclusive por ser obrigação regularmente estabelecida às companhias aéreas.

- No que tange aos “serviços auxiliares aeroportuários”, tais serviços são regulados pela ANAC, de modo que as empresas que o realizam são obrigadas a atender os requisitos técnicos também quanto aos serviços auxiliares ao transporte e que são indispensáveis à atividade-fim desenvolvida pelas empresas aéreas, por imposição regulamentar, razão que demonstra a total incorreção da glosa de créditos de PIS/Cofins relativas aos gastos incorridos para sua realização. Entendimento semelhante se aplica aos “serviços de *handling*”, “serviços de comissaria”, “serviços de transportes de pessoas e cargas” e “gastos com voos interrompidos”. Em relação aos “gastos com equipamentos terrestres”, são de apoio ao embarque e desembarque de pessoas e cargas e consistem na concretização do serviço de transporte aéreo, através da utilização da rampa de apoio, equipamento indispensável para que se tenha acesso e saída da aeronave, que pode também ser alugado.

- Relativamente à glosa de aquisições de bens patrimoniais, a fiscalização ignora o fato de que presta serviço de manutenção de suas aeronaves e de aeronaves de terceiros.

- Com relação à glosa de gastos com importação, a fiscalização que restringiu as suas atividades ao mero transporte aéreo de carga, contudo a impugnante é concessionária de serviço público que se dedica à prestação de serviços de transporte aéreo regular de passageiros, de cargas, de malas e objetos postais, assim como à prestação de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, motores, partes e peças de terceiros, sendo que, para o desenvolvimento destas atividades, é imprescindível o uso de máquinas, equipamentos, aparelhos e ferramentas específicas para o uso em aeronaves, que não estão disponíveis no mercado nacional. Informa que é preciso importá-las, transportá-las e armazená-las com terceiros, naquelas hipóteses em que sua capacidade de guarda não é compatível com tais bens.

Em relação aos gastos com despachantes aduaneiros, estes são qualificados como custos dos produtos importados, o que já justificaria o direito aos respectivos créditos sobre os pagamentos a pessoas jurídicas com *expertise* em despachos aduaneiros de bens destinados a companhias aéreas.

- No que concerne aos gastos com estadia de tripulantes, trata-se de atividade em que o núcleo central pressupõe a deslocação contínua dos tripulantes, de modo que tais gastos se qualificam como insumos, consoante os critérios já expostos.

- Na glosa relacionada aos gastos com o reparo de equipamentos utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, no entender da fiscalização, somente as máquinas e equipamentos que permitam que o voo da aeronave é que dariam azo para a apropriação de créditos. No entanto, tal interpretação é desprovida de qualquer fundamento. A manutenção não é somente realizada em aeronaves próprias, mas também nas de terceiros. Todos os bens citados pela fiscalização são utilizados não somente na manutenção das aeronaves, como também no abastecimento destas, não havendo qualquer razoabilidade em não se reconhecer tais gastos como insumos.

- No que concerne aos "gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo", a glosa decorre da falta de conhecimento da fiscalização acerca da natureza do serviço que presta, uma vez que resultou na desconsideração de que os referidos serviços estão relacionados a sua atividade fim.

- Relativamente às glosas relativas a "pagamentos a pessoas físicas", "gastos com fornecedor com inscrição baixada pela RFB", "gastos com importação de bens com alíquota zero" e a "valores ausentes da memória de cálculo", a empresa concorda com a glosa realizada e em razão disto pretende quitar os respectivos valores tão logo sejam devidamente quantificados pela RFB.

- Quanto aos "gastos não considerados insumos - Bens de uso e consumo", constituem insumos para a prestação de serviços de transporte aéreo não apenas os bens e demais serviços estritamente vinculados a tais atividades, mas também todos os custos diretos e indiretos que sejam empregados nesta prestação de forma a deixá-la em condições de ser executada. A noção de insumo, para fins de crédito do PIS/Cofins, lastreia-se na demonstração de que os gastos assumidos contribuem decididamente para a atividade por ele executada que, no caso, não se resume no mero transporte aéreo de carga. Entende que tal conceito não pode ser restritivo, como sustenta a autoridade fiscal, abrangendo, em realidade, todos os gastos em que incorre para a consecução de sua atividade de produção de bens ou prestação de serviços. Uma análise mais atenta da funcionalidade dos bens glosados revela que todos estão vinculados à prestação do serviço de transporte aéreo.

- No que tange à glosa relacionada aos "produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento, a tomada de crédito decorre do fato dos créditos de PIS/Cofins não terem sido aproveitados pelo estabelecimento adquirente responsável pelas transferências. Os créditos das contribuições estão vinculados às notas fiscais de aquisição até porque são apurados em face da pessoa jurídica e não de seus estabelecimentos. Assim, a fiscalização equivoca-se ao não investigar estas notas de aquisição que legitimamente embasam os créditos apropriados extemporaneamente.

- Sobre a aplicação da multa isolada pelo indeferimento do crédito e da multa de ofício pelo débito não quitado, embora essas multas possuam bases de cálculo divergentes, ambas decorrem do mesmo concatenamento de condutas, o que implica afirmar que houve

cumulação indevida de multas. A sua conduta de apropriar-se de créditos supostamente indevidos é conduta-meio para aquela de não recolher o tributo devido, assim considerada como conduta-fim, razão pela qual requer que seja aplicado no caso presente o “Princípio da Consunção ou Absorção”, segundo o qual quando há relação de dependência entre uma conduta e outra, a infração mais grave deve absorver a de menor gravidade. Aduz que, no caso, a infração mais grave é o da alegada inadimplência, haja vista a relevância que as receitas tributárias possuem para a União.

- A previsão da multa isolada passou a vigorar apenas a partir de 11/06/2010, não podendo, por isso, retroagir. A multa em questão foi inserida no ordenamento jurídico somente com a publicação da Lei nº 12.249/2010. O art. 139, inciso I, alínea d, desta Lei, determinou que a vigência do art. 62 (que incluiu a multa regulamentar na Lei nº 9.430/1996) se desse retroativamente à data de 16/12/2009, quando foi publicada a MP nº 472/2009. Tal multa, entretanto, não estava prevista na referida MP, motivo pelo qual não é possível fazer retroagir tal dispositivo, fato que configuraria afronta à Constituição (inciso XL do art. 5º da CF/88). Afirma que dada a ausência de regra específica sobre a sua vigência, ela deva entrar em vigor 45 dias depois de publicada. Em conclusão, alega que como a Lei nº 12.249/2010 foi publicada em 11/06/2010, seus efeitos relativos à multa em questão somente podem atingir créditos apropriados a partir do 3º trimestre de 2010.

- A multa regulamentar ofende a Constituição Federal, o que está sendo discutido no Poder Judiciário na ADIN de nº 4.905, tendo o STF reconhecida a Repercussão Geral, motivo pelo qual requer o reconhecimento da improcedência e afastamento da aplicação desta multa ao caso dos autos.

A **Delegacia de Julgamento** acatou parcialmente os argumentos da impugnante, nos seguintes pontos:

i) A Medida Provisória 656, de 1.10.2014, revogou expressamente a multa isolada de 50% sobre o valor do objeto do pedido de ressarcimento indevido ou indeferido. Com a mesma determinação foi editada a Medida Provisória de nº 668, de 30 de janeiro de 2015, que foi convertida na Lei de nº 13.137, de 19 de junho de 2015. Assim, deve-se aplicar ao caso a retroatividade benigna.

ii) Relativamente às glosas de créditos realizadas nos diversos pedidos de ressarcimento entregues pela contribuinte, é de se observar, inicialmente que as razões aduzidas pela impugnante neste recurso já foram analisadas detalhadamente por esta Delegacia de Julgamento nas respectivas manifestações de inconformidade relativos ao indeferimento dos processos de ressarcimento. Entende-se, por isso, ser absolutamente desnecessário analisá-las novamente, uma vez que a lide, quanto aos fatos que ensejaram as glosas de créditos, se estabeleceu naqueles processos. Ademais, os resultados dos julgamentos dos processos dos pedidos de ressarcimento, tanto da DRJ, quanto do CARF, se for o caso, devem refletir, necessariamente, no resultado do Auto de Infração em análise. O reflexo dos julgamentos dos processos relativos aos pedidos de ressarcimento no presente processo foi detalhado em tabela constante na decisão recorrida.

iii) Em função do reconhecimento pela DRJ de mais crédito que foi deferido pela fiscalização, os valores constituídos nos Autos de Infração também devem ser reformados, conforme os quadros elaborados.

A interessada foi cientificada da decisão de primeira instância em 01/06/2016, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, e, em 30/06/2016, apresentou recurso voluntário, sob os seguintes tópicos:

- I - Dos Fundamentos que Confirmam que as Receitas Financeiras pertencem às receitas brutas não cumulativas
- II - Dos Fundamentos que Confirmam que as Receitas de Transporte Internacional de Passageiros Pertencem às Receitas Brutas Não Cumulativas
- III - Do Regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins
1. Da glosa relacionada às tarifas aeroportuárias
 2. Da glosa relacionada aos combustíveis utilizados no transporte
 3. Da glosa relacionada aos gastos ao atendimento ao passageiro
 4. Da glosa relacionada às aquisições de bens patrimoniais
 5. Da glosa relacionada aos créditos extemporâneos
 6. Da glosa relacionada aos gastos com importação
 7. Da glosa relacionada aos gastos com estadia de tripulantes
 8. Da glosa relacionada aos gastos com o reparo de equipamentos utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos
 9. Da glosa relacionada aos gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo
 10. Da glosa relacionada aos gastos com pagamentos efetuados a pessoas físicas
 11. Da glosa relacionada aos gastos não considerados insumos - Bens de uso e consumo
 12. Da glosa relacionada aos gastos com fornecedor com inscrição baixada pela RFB
 13. Da glosa relacionada aos gastos com importação de bens com alíquota zero
 14. Da glosa relacionada a valores ausentes da memória de cálculo
 15. Da glosa relacionada aos produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento

Posteriormente a recorrente apresentou petições requerendo:

- i) a vinculação por conexão dos processos relativos aos pedidos de ressarcimento/compensação;
- ii) a juntada do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8/2016, que uniformizou o entendimento de que a multa objeto do presente processo (já afastada pela DRJ/Curitiba), não deve ser aplicada aos pedidos de ressarcimento pendentes de decisão; e
- iii) a juntada de Parecer elaborado por profissionais com ampla expertise em Direito Aeronáutico e à luz da legislação regulatória brasileira atinente à Aviação Civil, a fim de auxiliar a compreensão das atividades desempenhadas pelas companhias aéreas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Trata o **recurso de ofício** da exoneração efetuada pela DRJ no que concerne ao cancelamento da multa isolada de R\$ 142.209.531,89, bem como da reforma efetuada no auto de infração em face da reversão de algumas glosas.

Quanto ao cancelamento da multa isolada em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a" do CTN, a matéria não deve ser conhecida por este Colegiado, eis que, a partir da alteração do art. 27 da Lei nº 10.522/2002 dada pela Lei nº 12.788/2013, não

cabe mais recurso de ofício nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna, nesses termos:

Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013:

Art. 11. Os arts. 19 e 27 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 27. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão:

I - quando se tratar de pedido de restituição de tributos;

II - quando se tratar de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

III - quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade;

IV - quando se tratar de homologação de compensação;

V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e *[negritei]*

VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal e no disposto no § 6º do art. 19.” (NR)

No que concerne à reforma do auto de infração decorrente das glosas revertidas pela DRJ nos processos de ressarcimento, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, mesmo porque não caberia recurso de ofício, nos termos do inciso II do art. 27 da Lei 10.522/2002 acima, nos processos de ressarcimento.

A repercussão do resultado do julgamento da DRJ dos processos de ressarcimento no presente processo é medida que se impõe em face da redução dos valores de insuficiência de recolhimento das contribuições, sob exigência no presente auto de infração, decorrente do aumento de créditos nos períodos de apuração respectivos.

Ademais, como se sabe, o conceito de insumo adotado no âmbito deste Colegiado para fins de creditamento das contribuições não cumulativas de PIS/Cofins é um pouco mais abrangente do que aquele aplicado pelas Delegacias de Julgamento, vinculadas às disposições das Instruções Normativas sobre a matéria, de forma que as glosas que foram revertidas pela DRJ/Curitiba enquadram-se também no conceito de insumo aplicado por este Colegiado, conforme fundamentado nos Acórdãos relativos aos processos de ressarcimento/compensação dos períodos de apuração sob análise.

Dessa forma, não se deve conhecer parte do recurso de ofício, quanto ao cancelamento da multa isolada por retroatividade benigna; e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do **recurso voluntário**.

É de ser reconhecida a conexão do presente processo com aqueles processos de ressarcimento/compensação relativos aos períodos de apuração autuados (agosto/2009 a março/2011), abaixo relacionados, inclusive a reforma efetuada pelo Colegiado nestes trará repercussão no presente auto de infração, no que concerne às insuficiências de recolhimentos das contribuições de PIS/Pasep e Cofins nos respectivos períodos de apuração.

Períodos de Apuração	Cofins Processo do PER	PIS/Pasep Processo do PER
ago/09	12585.720013/2012-04	12585.720026/2012-75
set/09	12585.720013/2012-04	12585.720026/2012-75

out/09	12585.720014/2012-41	12585.720027/2012-10
nov/09	12585.720014/2012-41	12585.720027/2012-10
dez/09	12585.720014/2012-41	12585.720027/2012-10
jan/10	12585.720015/2012-95	12585.720028/2012-64
fev/10	12585.720015/2012-95	12585.720028/2012-64
mar/10	12585.720015/2012-95	12585.720028/2012-64
abr/10	12585.720016/2012-30	12585.720029/2012-17
mai/10	12585.720016/2012-30	12585.720029/2012-17
jun/10	12585.720016/2012-30	12585.720029/2012-17
jul/10	12585.720017/2012-84	12585.720030/2012-33
ago/10	12585.720017/2012-84	12585.720030/2012-33
set/10	12585.720017/2012-84	12585.720030/2012-33
out/10	12585.720018/2012-29	12585.720031/2012-88
nov/10	12585.720018/2012-29	12585.720031/2012-88
dez/10	12585.720018/2012-29	12585.720031/2012-88
jan/11	12585.720019/2012-73	12585.720032/2012-22
fev/11	12585.720019/2012-73	12585.720032/2012-22
mar/11	12585.720019/2012-73	12585.720032/2012-22

Os argumentos apresentados pela recorrente no presente processo já foram todos discutidos por este Colegiado nos processos de ressarcimento/compensação relativos aos períodos de apuração respectivos, razão pela qual basta que aqui seja repercutido os resultados dos julgamentos destes outros processos.

Nesse sentido já tinha esclarecido julgador *a quo* que:

Da glosa de créditos

Relativamente às glosas de créditos realizadas nos diversos pedidos de ressarcimento entregues pela contribuinte, é de se observar, inicialmente que as razões aduzidas pela impugnante neste recurso já foram analisadas detalhadamente por esta Delegacia de Julgamento nas respectivas manifestações de inconformidade relativos ao indeferimento dos processos de ressarcimento. Entende-se, por isso, ser absolutamente desnecessário analisá-las novamente, uma vez que a lide, quanto aos fatos que ensejaram as glosas de créditos, se estabeleceu naqueles processos. Ademais, os resultados dos julgamentos dos processos dos pedidos de ressarcimento, tanto da DRJ, quanto do CARF, se for o caso, devem refletir, necessariamente, no resultado do Auto de Infração em análise.

Sendo assim, a planilha abaixo relaciona os resultados dos julgamentos dos processos relativos aos pedidos de ressarcimento e seu reflexo nas glosas realizadas e descritas nos Autos de Infração em análise:

(...)

Em conclusão, os Autos de Infração devem ser reformados, no que toca à indicação das glosas realizadas, para os valores descritos na coluna “valor da glosa - DRJ”.

Da insuficiência de recolhimento

Em função do reconhecimento pela DRJ de mais crédito que foi deferido pela fiscalização, os valores constituídos nos Autos de Infração também devem ser reformados, conforme os seguintes quadros:

(...)

Dessa forma, aplicando o mesmo entendimento acima, deverá a Unidade de Origem refazer o cálculo dos créditos em face das glosas revertidas e do novo critério de rateio determinado por este Colegiado nos processos de ressarcimento especificados no quadro acima para depois apurar as insuficiências de recolhimento das contribuições nos respectivos períodos de apuração.

Assim pelo exposto, voto no sentido de:

i) **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para exonerar em parte a exigência das contribuições de PIS/Pasep e Cofins, e a multa de ofício respectiva, no montante decorrente da reversão das glosas e do critério de rateio proporcional determinado pelo Colegiado nos processos de ressarcimento relativos aos mesmos períodos de apuração; e

ii) **não conhecer em parte o recurso de ofício**, na parte relativa ao cancelamento da multa isolada por retroatividade benigna; e, **na parte conhecida, negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula