



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.737929/2019-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-003.902 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AÉREAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PRELIMINAR. CONEXÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO COM PROCESSOS DE CRÉDITO. REJEITADA.

Julgados em conjunto o auto de infração e os PER/DCOMP, estão asseguradas a estabilidade, a coerência e a segurança jurídica. Pedido rejeitado.

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

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

Conceitualmente, operação regular de serviços aéreos de transporte coletivo de passageiros de linhas aéreas domésticas são distintos dos serviços de transporte aéreo internacional.

Logo, as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte aéreo doméstico (nacional) estão submetidas ao regime cumulativo, à medida em que as receitas auferidas de operações internacionais estão mantidas na não cumulatividade das contribuições.

RATEIO PROPORCIONAL. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO.

Certificado o regime não cumulativo das receitas sobre os serviços de transporte internacional de passageiro, estas incluem-se no rateio proporcional.

Necessário também incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS as despesas contraídas por imposição legal na prestação dos serviços de transporte internacional de passageiro.

**CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.  
TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA.**

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), a Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018 e Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 2.121/2022.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

**DESPESAS COM ATENDIMENTO DE PASSAGEIRO, CATERING E HANDLING  
DE CATERING. DESPESAS COM SEGURANÇA DE AERONAVE. TAXAS DE  
AUXÍLIO NAVEGAÇÃO E TERMINAL. IMPOSIÇÃO LEGAL. CRÉDITO  
RECONHECIDO.**

Considerando a natureza da atividade desempenhada pela contribuinte que sujeita a inúmeros regulamentos da ANAC e de órgãos internacionais, e dada a imposição legal de fornecimento dos serviços de atendimento ao passageiro, bebida e catering, handling de catering e de Handling de Seguridad Variable Pax, bem como ao pagamento de taxas à Infraero e ao DECEA, é cabível a inclusão das despesas na base de cálculo do crédito de Pis e Cofins.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de conexão. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer que as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros são tributadas no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e, por essa razão, determinar que a fiscalização efetue novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas originadas do transporte internacional de passageiros e a concessão de crédito sobre os seguintes bens e serviços: (i) atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering; (ii) segurança de aeronave (Handling de Seguridad Variable Pax); (iii) de auxílio de navegação; e, (iv) de auxílio de terminal. Vencido o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha em relação ao reenquadramento das receitas derivadas dos serviços de transporte internacional no regime não cumulativo.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente***Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora*Assinado Digitalmente***Marcos Roberto da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gilson Macedo Rosenburg Filho, Laura Baptista Borges, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha(substituto[a] integral), Wilson Antônio de Souza Correa (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luciana Ferreira Braga, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antônio de Souza Correa, o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, adota-se o relatório do Acórdão Recorrido abaixo reproduzido:

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra o indeferimento do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 10242.32196.180516.1.1.18-3671, relativo a créditos de PIS/Pasep não cumulativo - exportação apurados no 2º trimestre de 2015, solicitado no montante de R\$ 7.272.803,64.

A ação fiscal desenvolvida e as irregularidades apuradas encontram-se detalhadas no “Relatório de Conclusão Fiscal”.

A fiscalização explica que foi aberto o Mandado de Procedimento Fiscal de nº 08.1.09.00-2017-00125, com vistas a analisar diversos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos, incidentes sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação, relativos ao ano de 2015.envolvendo.

PA	PER/DCOMP	VR TOTAL CRÉD PLEITEADO	Nº PROC ATRIB AO PERDCOMP	DT. TRANSMISSÃO	TIPO CRÉDITO
1º TRIM 2015	18351.16238.180516.1.1.18-1800	1.891.091,74	10880.978942/2019-17	18/05/2016	PIS/PASEP NÃO CUM - EXPORT
1º TRIM 2015	00668.44618.180516.1.1.19-6067	8.650.939,18	10880.978943/2019-53	18/05/2016	COFINS NÃO CUM - EXPORT
2º TRIM 2015	10242.32196.180516.1.1.18-3671	7.272.803,64	10880.737929/2019-00	18/05/2016	PIS/PASEP NÃO CUM - EXPORT
2º TRIM 2015	34394.90535.180516.1.1.19-3013	33.498.956,98	10880.978944/2019-06	18/05/2016	COFINS NÃO CUM - EXPORT
3º TRIM 2015	03031.86466.180516.1.1.18-2601	6.924.770,91	10880.978945/2019-42	18/05/2016	PIS/PASEP NÃO CUM - EXPORT
3º TRIM 2015	00439.26116.180516.1.1.19-1010	31.895.625,97	10880.978946/2019-97	18/05/2016	COFINS NÃO CUM - EXPORT
4º TRIM 2015	19215.45603.061016.1.5.18-2101	11.522.219,73	10880.978947/2019-31	06/10/2016	PIS/PASEP NÃO CUM - EXPORT
4º TRIM 2015	22192.16389.061016.1.5.19-1951	53.080.966,62	10880.978948/2019-86	06/10/2016	COFINS NÃO CUM - EXPORT
TOTAL		154.737.374,77			

Na sequência, disserta sobre a base legal utilizada no exame dos pedidos de ressarcimento, a saber:

- Solução de Consulta Interna nº 12 / 2014 – Cosit;
- Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017;
- Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019;
- Lei nº 10.833/2003;
- Lei nº 10.637/2002.

Discorre sobre as intimações feitas ao longo do procedimento fiscal e sobre as verificações realizadas, afirmando que detectou a existência de diversas irregularidades no cálculo dos créditos apurados.

No tópico “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS EM MODALIDADE INTERNACIONAL”, relata que a TAM Linhas Aéreas considerou que as receitas advindas do serviço de transporte de passageiros em modalidade internacional estariam sujeitas ao regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, a despeito da determinação do inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Afirma que a pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo de passageiros está sujeita ao regime cumulativo das contribuições, em relação às suas receitas com o serviço de transporte coletivo de passageiros. Assevera que, assim, a TAM não pode apurar créditos das contribuições em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à prestação desse serviço. Informa que o inciso VIII do artigo 122 da Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, ratificou tal determinação.

No tópico “RATEIO PROPORCIONAL UTILIZADO PARA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS ÀS DIFERENTES RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS AUFERIDAS”, narra que a contribuinte optou na EFD-Contribuições pela “Incidência Não Cumulativa sobre Receita Parcial e/ou Receita de Exportação com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”. Esclarece que a Receita Bruta é aquela receita proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 3º da Lei nº 9.715/1998 e art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977). Afirma que, por não integrarem a receita bruta da pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte, as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da venda de ativo imobilizado, receitas de aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras, não compõem o cálculo do rateio proporcional.

Aduz que as receitas auferidas com o transporte internacional de cargas e passageiros não são receitas de exportação de serviços, que, por definição do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, devem gerar pagamentos que representem ingressos de divisas. Diz que não identificou valores registrados nas EFD-Contribuições a título de receitas de exportação, mas que encontrou apenas valores recebidos de passageiros (Receita de Exportação - PAX).

Informa que apurou que a receita decorrente do transporte internacional de passageiros foi apropriada indevidamente como receitas não cumulativas.

Relata que, em função dessas incorreções, elaborou um novo cálculo de rateio, chegando aos seguintes percentuais:

	Rateio Apurado pelo Contribuinte			
	A	B	C	D
jan/15	41,06%	8,33%	0,00%	91,67%
fev/15	50,84%	11,53%	3,28%	85,19%
mar/15	46,17%	12,14%	3,44%	84,42%
abr/15	48,17%	10,94%	3,33%	85,73%
mai/15	49,40%	12,15%	2,05%	85,80%
jun/15	48,66%	11,09%	1,35%	87,56%
jul/15	59,45%	39,75%	0,79%	59,46%
ago/15	62,07%	42,49%	2,48%	55,03%
set/15	65,52%	36,65%	2,12%	61,23%
out/15	63,03%	42,70%	1,11%	56,19%
nov/15	48,88%	6,78%	2,12%	91,09%
dez/15	56,02%	8,96%	0,00%	91,04%

Rateio Apurado pela Fiscalização			
A	B	C	D
6,62%	51,66%	0,00%	48,34%
11,15%	52,55%	14,94%	32,51%
11,59%	48,34%	13,68%	37,97%
10,83%	48,64%	14,80%	36,56%
10,73%	55,93%	9,43%	34,63%
9,85%	54,80%	6,69%	38,51%
26,83%	88,10%	1,74%	10,16%
30,99%	85,10%	4,97%	9,93%
28,82%	83,33%	4,81%	11,86%
30,50%	88,24%	2,30%	9,46%
9,17%	36,17%	11,33%	52,50%
9,51%	52,77%	0,00%	47,23%

## LEGENDA

A	Fatores de Rateio para apuração de créditos sobre dispêndios com itens de uso comum à geração de receitas brutas cumulativas e não cumulativas
B	Crédito Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno
C	Crédito Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno
D	Crédito de Exportação

Explica que o percentual apurado na coluna A é o que efetivamente concede direito aos créditos solicitados, sendo que este foi rateado para as demais colunas B, C e D.

No tópico “BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, discorre sobre o conceito de insumos estabelecido pelo artigo 172 da IN nº 1.911, de 2019.

No sub-tópico “Combustíveis de Aeronaves”, diz que as receitas auferidas com o transporte doméstico de cargas estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração. Aduz que, quando existente o documento fiscal de aquisição do produto e seus elementos (CST Cofins/CST PIS) demonstrem que houve o pagamento da contribuição, ainda que tenha se dado na forma de incidência monofásica, cabe a apuração de créditos relativos às aquisições de querosene de aviação.

Aduz que as receitas auferidas com o transporte coletivo de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo, o que torna ilegal a apuração créditos em relação às aquisições de querosene de aviação.

Argumenta que cabe a aplicação do rateio proporcional apenas em relação às aquisições de querosene de aviação destinado ao transporte doméstico de cargas.

Explica que as receitas de venda de querosene destinado às aeronaves em tráfego internacional desfrutam de não incidência do PIS/Pasep e da Cofins por disposição dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.560, de 2002.

Afirma que, em função do disposto no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, não há a possibilidade de geração de créditos em relação às aquisições de querosene de aviação destinado ao transporte internacional de cargas e ao transporte de passageiros em âmbito nacional ou internacional.

Alega, relativamente ao querosene de aviação para o transporte internacional de passageiros, que há um segundo impedimento à apuração de créditos, dado que as respectivas receitas encontram-se sujeitas ao regime cumulativo.

Esclarece, ainda, que todas as notas fiscais de aquisição de querosene se encontram com o CST 08 – “Operação sem Incidência da Contribuição” o que impede o direito ao crédito.

No sub-tópico “Taxa de Pouso, Taxa de Permanência, Parking, Pasajeros IN, Taxas de Sobrevoo e Serviço de Taxas Estrangeiras (ILS-Auxílio à Navegação e APHIS-Inspeção de

Saúde Animal)", discorre sobre os artigos 2º , 3º , 8º e 11 da Lei nº 6.009, de 26/12/1973. Alega que as tarifas aeroportuárias compõem o Fundo Aeronáutico que são destinadas à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), que é empresa pública federal pertencente à administração indireta. Aduz que, por isso, a Infraero não sofre a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, razão pela qual o pagamento dos respectivos serviços não permitem a apropriação de créditos, dada a vedação estabelecida pelo art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assevera, relativamente aos pagamentos à Infraero, que eles são relativos à utilização das instalações e serviços existentes nos terminais de passageiros (tarifa de conexão), ou seja, dispêndios vinculados exclusivamente à geração de receitas sujeitas ao regime cumulativo de apuração (transporte de passageiros).

Afirma, outrossim, que as tarifas de navegação (tarifa de uso das comunicações e dos auxílios à navegação aérea em rota, tarifa de uso das comunicações e dos auxílios-rádio à navegação aérea em área de controle de aproximação e de controle de aeródromo) são receitas destinadas ao DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo – Ministério da Defesa), órgão Administração Direta, também não contribuinte do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos.

Salienta que a contribuinte também apropriou de créditos relativos à taxas e/ou tarifas estrangeiras, tais como a ILS – Instrument Landing System e a Aphis – Taxa de Serviço de Inspeção de Saúde Animal e Vegetal dos EUA. Entende que as taxas ILS e Aphis não geram direito aos créditos, pois são relativos a pagamentos feitos à empresa não contribuinte de PIS e Cofins.

No tópico “Despesas diversas exclusiva do regime cumulativo”, diz que o “custo com Pontos Resgatados, serviços com “Atencion de Pasajeros”, Serviços de Bebidas e “Catering”, Serviços de “Handling de Catering” e de “Handling de Seguridad Variable Pax são despesas relacionadas diretamente com o transporte de passageiros e portanto vinculadas EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime-Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), portanto não enseja geração de créditos de nenhuma forma”.

No tópico “Apuração”, informa que os cálculos encontram-se consolidados na planilha “Apuração 2015”, na qual também estão descritos os lançamentos constantes do SPED Contribuições e o detalhamento das receitas cumulativas e não cumulativas. Esclarece que, após a efetivação das glosas e do acerto nos percentuais de rateio, calculou os créditos na planilha “Apuração dos créditos 2015”, verificando que em nenhum dos períodos de apuração analisados teve saldo a credor a ser resarcido, mas que, ao contrário, constatou a existência de valores a pagar de Cofins e PIS/Pasep, conforme demonstrado na planilha “Apur Contrib a Pagar 2015”.

No tópico “Conclusão Fiscal”, narra que não houve no trimestre em análise saldo de créditos a serem resarcidos Cientificada em 11/06/2020, a TAM Linhas Aéreas apresentou impugnação em 09/07/2020, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico “DOS FATOS”, faz um resumo das glosas e dos ajustes realizados pela fiscalização e diz que demonstrará que eles são incabíveis.

Pleiteia, no tópico “DA NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DA VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SOBRE A MATÉRIA”, que os processos relacionados aos pedidos de resarcimentos dos anos de 2013, 2014 e 2015, bem como os processos

relativos aos autos de infração (2014 e 2015), PAF nºs 10840.727719/2019-71 e 10840.722712/2020-05, sejam vinculados por conexão.

No tópico “DOS PRECEDENTES FAVORÁVEIS”, esclarece que o mérito em discussão nestes autos já foi analisado pelo CARF no julgamento do PAF nº 10880.722355/2014-52 e processos correlatos (Doc. 01). Diz que houve parcial provimento aos Recursos Voluntários apresentados para (i) reconhecer que as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros deveriam permanecer submetidas à apuração não cumulativa; (ii) reconhecer que as receitas financeiras devem ser consideradas tanto no divisor (receita bruta total) quanto no dividendo (receita bruta não cumulativa) quando do cálculo do percentual de rateio; e (iii) reconhecer a essencialidade e pertinência de diversos bens empregados em sua prestação de serviço.

No tópico “DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS NÃO CUMULATIVAS”, argumenta que o inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 mantém no regime cumulativo as receitas auferidas com o transporte coletivo de passageiros efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas. Alega que não há na norma qualquer alusão ao transporte internacional, razão pela qual apenas as receitas do transporte nacional de passageiros estão incluídas no regime cumulativo do PIS/Cofins.

Discorre sobre os conceitos legais estabelecidos no Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), definições que, no seu entender, devem ser aplicadas para a interpretação do inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que o citado dispositivo, na medida em que se reporta a empresas regulares de linhas aéreas domésticas e à prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo, trabalha com a aludida distinção entre empresas que se dedicam aos “Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular” e aos “Serviços Públicos de Transporte Aéreo não Regular”. Diz que as empresas de táxi aéreo representam um tipo de empresa que presta o serviço não regular. Entende que, por isso, o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 aplica-se àquelas receitas derivadas da prestação de serviços de transporte aéreo regular e de táxi aéreo, em ambos os casos desde que o transporte seja de passageiros.

Esclarece que o transporte aéreo doméstico é aquele em que os pontos de partida e de chegada estão localizados no território nacional e que o transporte público doméstico, regular e não regular, somente poderá ser prestado por pessoas jurídicas brasileiras.

Assevera que quando o inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 estabelece que serão apuradas pelo regime cumulativo as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” está se referindo, exclusivamente, às receitas auferidas por companhias aéreas que transportam passageiros em percurso doméstico e sob regime de concessão de “Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular”.

Argumenta que o referido dispositivo, ao mencionar “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”, pretendeu qualificar o serviço de transporte de passageiros prestado e não à pessoa jurídica que aufere a receita desse serviço.

Salienta que a oração explicativa “efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” tem por fim elucidar o alcance da expressão “serviço de transporte

coletivo de passageiros” constante da oração anterior, não tendo qualquer relação com as receitas auferidas.

Ressalta que, se a intenção do legislador fosse a de incluir toda e qualquer receita auferida por empresas operadoras de linhas aéreas domésticas em decorrência do transporte de serviços de passageiro no regime cumulativo do PIS e da Cofins, bastaria fazer menção às “receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros”, mas que o legislador fez questão de especificar que as receitas mantidas no regime não cumulativo são aquelas relacionadas ao transporte de passageiro efetuado especificamente por empresas que operam em linhas aéreas domésticas.

Conclui que as receitas oriundas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo e que as receitas do transporte nacional de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da Cofins.

No tópico “DO RATEIO PROPORCIONAL UTILIZADO PARA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS ÀS DIFERENTES RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS AUFERIDAS NO PERÍODO (RECEITA BRUTA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO/RECEITA BRUTA NÃO TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO/RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO)”, alega o seguinte:

Ainda que a determinação do pertencimento das Receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo internacional de passageiros tenha reflexos na proporção de créditos passíveis de resarcimento, a determinação do montante desses créditos não interfere no saldo devedor das contribuições apurado pela fiscalização no ano de 2015 e constituído no Auto de Infração ora em discussão.

No tópico “DO REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS/Pasep E DA COFINS”, aduz que não está correto o entendimento da fiscalização, o qual, embora mencione que adota os critérios de relevância e essencialidade ao analisar os insumos utilizados, na verdade, interpreta os dispositivos que se referem aos créditos do PIS e da Cofins com viés do regime não cumulativo do IPI.

Discorre sobre o artigo 195 da Constituição Federal, sobre os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Tece comentários a respeito dos regimes da não cumulatividade do IPI e do PIS/Pasep e da Cofins. Afirma que o entendimento adotado no AIIM restringe ilegalmente o conceito de insumos a ser adotado no regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

Discorre sobre a decisão do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170) que ampliou o conceito de insumos e sobre a Nota SEI nº 63/2018 CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Requer que a análise das glosas de insumos leve em consideração os critérios de essencialidade ou relevância, conforme delimitado pelo STJ. Pleiteia, ainda, que seja dada correta interpretação ao artigo 10, inciso XVI, da Lei nº 10.833/03, no tocante às receitas que devem permanecer no regime cumulativo, de acordo com as definições empregadas pelo Direito Aeronáutico e pelo parecer que acosta aos autos (Doc. 04).

No tópico “COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO)”, aduz que, segundo a fiscalização, a respectiva conta contábil não possuía despesas de combustível destinado ao transporte doméstico (CST 04), mas apenas destinado ao transporte internacional (CST 08 - isentos e não compatíveis com a geração de crédito). Reclama que a fiscalização não acostou aos autos qualquer demonstrativo das notas fiscais que glosou, motivo pelo qual utiliza como base de sua análise os documentos fiscais de transporte doméstico lançados em suas contas contábeis.

Diz que, compulsando as notas fiscais de voos domésticos, observou que nenhuma delas foi preenchida com o CST 08 – “Operações sem incidência da Contribuição”, como que fazer crer a fiscalização.

Informa que acostou aos autos volume parcial das notas fiscais do período analisado, a fim de demonstrar a correta utilização do Código de Situação Tributária – CST (Doc. 05).

Salienta que não há como compreender a acusação fiscal que afirma, equivocadamente, que a Impugnante teria utilizado o CST 08 para seus voos domésticos.

Destaca, ainda, que quando o combustível for destinado ao transporte internacional de passageiros, por determinação legal, tal informação deverá estar expressa na nota fiscal (art. 3º da Lei nº 11.560/2002). Afirma que tal informação não está presente nas notas fiscais glosadas pela fiscalização. Sustenta que a conclusão fiscal, no sentido de que teria tomado crédito de combustível destinado ao transporte internacional, é equivocada, o que só vem a confirmar a iliquidez do AIIM.

Ressalta que o avião que transporta cargas também transporta passageiros e, sendo doméstico, os dispêndios com combustível devem compor o percentual de rateio.

Conclui que deve ser reconhecido o direito aos créditos em relação às notas fiscais de combustíveis glosadas sob a equivocada justificativa de serem destinadas ao transporte internacional.

No tópico “DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS”, relata que a fiscalização glosou créditos apurados sobre despesas realizadas com base no contrato estabelecido com a empresa MULTIPLUS, sob o argumento de que elas são vinculadas exclusivamente à geração de receitas sujeito ao regime cumulativo (transporte de passageiros). Reclama que tal entendimento, como já expôs, está equivocado.

Discorre sobre as atividades da MULTIPLUS e como se dá a relação comercial entre essa empresa e a TAM. Afirma que os valores devidos à MULTIPLUS são relativos às atividades de venda de pontos e de administração, gestão e operação do Programa de Fidelidade. Esclarece que, embora as atividades de propaganda sejam desenvolvidas conjuntamente pela TAM e MULTIPLUS, os respectivos gastos são imputados a cada uma na proporção do que lhes couber individualmente. Afirma que tais gastos não podem ser qualificados como derivados da contratação de serviços de propaganda ou promoção. Argumenta que são gastos que dizem respeito ao processo de prestação de serviços da TAM, típica despesa operacional voltada a manter os clientes, incentivando-os a aderir ao seu Programa de Fidelidade. Cita Soluções de Consulta e decisões do CARF que corroborariam seus argumentos, no sentido de que tais gastos são típicas despesas operacionais, razão pela qual se enquadram no conceito de insumos.

Conclui que há uma relação de inerência e relevância entre tais gastos e suas atividades e que eles são realizados como forma de manter a continuidade de suas atividades no mercado de transporte aéreo, razão pela qual se qualificam como insumos utilizados em sua atividade fim.

No tópico “SERVIÇOS DE ATENDIMENTO AO PASSAGEIRO, BEBIDA E CATERING, HANDLING DE CATERING E SEGURANÇA DE AERONAVES (SGURIDAD VARIABLE PAX)”, diz que tais glosas foram realizadas porque são despesas exclusivas do regime cumulativo. Reafirma seu entendimento, no sentido de que as receitas vinculadas ao transporte

internacional de passageiros devem ser submetidas à apuração não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, fazendo jus à apuração dos respectivos créditos.

Explica que o serviço de atendimento ao passageiro (atencion pasajeros) compreende as despesas incorridas com os passageiros em terra por contingências, as despesas com passageiros em conexões e despesas com perda de equipamentos por passageiros.

Esclarece que as despesas por contingência de passageiros se referem aos gastos com passageiros não embarcados por responsabilidade que não do próprio passageiro. Diz as empresas aéreas são obrigadas, por determinação da ANAC (Resolução ANAC 400/2016), a arcar com os custos de hospedagem, alimentação e transporte dos passageiros, nos casos de fechamento de aeroportos por mudança climática, overbooking, entre outros.

Informa que as despesas com passageiros em conexões se referem aos custos para realocação dos passageiros que perdem suas conexões, seja por cancelamento do primeiro voo, manutenção da aeronave, problemas com a tripulação, entre outros, custos também previstos na Resolução ANAC nº 400/2016.

Diz que a mesma resolução abarca as situações em que tem despesas com a perda de equipamento dos passageiros, como por exemplo o extravio ou danificação de bagagens.

Sustenta que os referidos gastos estão estritamente ligados à sua atividade.

Salienta que restou definido pelo STJ que são insumos da atividade as despesas essenciais ou relevantes, critérios perfeitamente aplicáveis às despesas acima indicadas.

Afirma que fiscalização também glosou despesas com contratação dos serviços de handling e catering, que se referem ao abastecimento de serviço de bordo nas aeronaves e de apoio e suporte aos voos, serviços que são regulamentados pela Resolução nº 116 de 2009. Ressalta que eles compõem, por expressa determinação legal, o denominado “Sistema de Serviços Auxiliares” à Infraestrutura Aeroportuária, previstos nos arts. 102 a 104 do Código Brasileiro de Aeronáutica – CBA (Lei nº 7.565/86). Diz que tais despesas são relevantes e obrigatórias e, consequentemente, são consideradas insumos para as contribuições em análise.

No que se refere às glosas sobre despesas com “serviços de segurança variable PAX”, explica que elas se referem aos gastos com a segurança de aeronaves em pernoite nos aeroportos, requisito exigido pela IATA Operational Safety Audit (doc. 07). Assevera que tal despesa é incorrida com base em norma regulatória da atividade, de modo que deve ser considerado relevante para a prestação de serviço e, portanto, insumo da atividade.

No tópico “SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO”, explica que as “Tarifas de Navegação Aérea” pagas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo – Ministério da Defesa (DECEA) - são devidas pela utilização de serviços, instalações, auxílios e facilidades destinadas a apoiar e tornar segura a navegação aérea no país.

Aduz que, segundo a fiscalização, os serviços dessa natureza não seriam incompatíveis com a apuração de créditos, mas que foram glosados sob o argumento de que como tal órgão faria parte da administração pública direta ele não estaria sujeito à

incidência das contribuições, a ensejar a vedação ao direito a crédito, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entende, que as despesas incorridas com o pagamento da Tarifa de Navegação Aérea não se inserem na aludida vedação, na medida em que as mesmas sofrem a incidência das contribuições sociais nas etapas anteriores.

Esclarece que, para a prestação de serviços destinados a tornar mais segura a navegação aérea, a Lei nº 6.009/73 autoriza a exigência de três tarifas distintas: Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota, Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação e Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo.

Explica que a referida lei permite que os serviços sejam prestados por outras entidades públicas ou privadas, ou seja, não precisam ser desempenhadas necessariamente pelo DECEA.

Relata que esse órgão é responsável pela obtenção dos dados dos vôos realizados, individualização dos serviços prestados, emissão de guias para pagamento, cobrança e repasse dos valores arrecadados aos provedores de serviço autorizados pelo DECEA, de modo que ele constituiria em mero centralizador de informações e órgão arrecadador, sendo que os valores recebidos são repassados aos efetivos prestadores de serviço de ajuda à navegação.

Argumenta que, ainda que o DECEA fosse responsável pela arrecadação dessas tarifas, tais valores não lhe são destinados, já que são repassadas a entidades públicas e/ou privadas autorizadas pelo Comando da Aeronáutica a prestar o serviço de auxílio à navegação, razão pela qual tais tarifas são tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins.

Aduz que, ainda que o DECEA seja responsável pela apuração e cobrança das Tarifas de Navegação, os valores recolhidos são recepcionados nos cofres do Tesouro Nacional. Salienta que o inciso II do art. 3º da Lei nº 9.715/98 impõe às pessoas jurídicas de direito público interno, tal qual a União Federal, a apuração de PIS/Pasep com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, de modo que as receitas das Tarifas de Navegação Aérea se inserem no conceito de receitas correntes e devem ser incluídas na base no valor mensal de PIS/Pasep devido pela União.

Afirma que documento “Perguntas e Respostas” da RFB, intitulado “Contribuição para o PIS-Pasep incidente sobre Receitas Governamentais 2017”, extirpa qualquer dúvida a respeito da tributação dessas receitas pelo PIS/Pasep.

Ressalta, outrossim, que as receitas oriundas das Tarifas de Navegação Aérea constituem contraprestação ao serviço de auxílio à navegação e, consequentemente, se inserem no conceito de receitas correntes de que trata o § 1º do artigo 11 da Lei nº 4.320/64, de modo que devem ser incluídas na base no valor mensal de PIS/Pasep devido pela União Federal.

Sustenta que as Tarifas de Navegação pagas devem gerar crédito de PIS e Cofins, pois os valores dela decorrentes não pertencem ao DECEA, mas são repassados às entidades de direto público ou privado autorizadas a prestar serviço de auxílio à navegação, as quais estão sujeitas à tributação por aquelas contribuições.

Aduz que, mesmo que se entenda que estes valores pertencem ao DECEA, esse órgão, por ser parte da União Federal e não ter personalidade jurídica, está sujeito ao mesmo regime tributário desta, de modo que os valores oriundos das tarifas, por serem classificados como receitas correntes, devem ser incluídos na base de apuração mensal do PIS/Pasep devido pela União Federal, razão pela qual não há que falar em aplicação da vedação prevista no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No tópico “SERVIÇO DE AUXÍLIO DE TERMINAL”, reclama que a fiscalização glosou créditos apurados sobre dispêndios com de serviços de auxílio de terminal pagos ao DECEA e à Infraero por entender que: (i) o DECEA seria órgão da administração direta não sujeitos ao PIS e à Cofins, sendo vedado o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (ii) quanto aos pagamentos à Infraero, por serem “relativos à utilização das instalações e serviços existentes no Terminal da Passageiros (definição da Lei nº 6.009/73 – tarifa de conexão devida pelo transportador)”, pois seriam “dispêndios vinculados EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), logo também não ensejam apuração de créditos”.

Aduz que a glosa dos créditos decorreu tão somente da natureza jurídica do DECEA e a suposta vinculação dos mesmos à geração de receita cumulativa.

Alega, no que se refere à aplicação da vedação do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 aos pagamentos realizados ao DECEA, que, pelas razões já expostas, o mesmo não procede.

Relativamente aos pagamentos realizados à Infraero, reforça que o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 determina que o transporte internacional de passageiro foi incluído no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, de modo que as despesas incorridas com serviços de auxílio de terminal geram direito aos créditos.

No tópico “TAXA SUFRAMA - INFRAERO”, explica que no período transcorrido entre 28/01/2000 a 16/07/2017 vigorou a Taxa de Serviços Administrativo (TSA), na hipótese de prestação de serviços de vistoria e internamento de mercadoria nacional nas zonas incentivadas da Zona Franca de Manaus.

Salienta que, de acordo com o art. 16 da Portaria nº 205/2002, a TSA era devida pelo destinatário da mercadoria, sendo facultado ao transportador, na condição de sujeito passivo por substituição, a efetuar o pagamento da aludida taxa.

Informa que, por se tratarem de despesa obrigatória e indissociável ao serviço de transporte de cargas àquela região, as incluiu na base de cálculo para apuração dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

Relata que a fiscalização glosou os créditos sob o argumento de que (i) os pagamentos seriam realizados à SUFRAMA, que seria órgão da administração direta, não contribuinte das contribuições; e que (ii) o verdadeiro sujeito passivo da taxa seria o destinatário da mercadoria, possuindo a TAM mera faculdade de recolhê-la na condição de sujeito passivo por substituição.

Esclarece que a Lei nº 9.960/2000, que instituiu a TSA, estabelecia em seu art. 6º que os recursos provenientes do pagamento da referida taxa eram exclusivamente destinados ao custeio das atividades fins da SUFRAMA.

Assevera que as entidades de direito público estão sujeitas à incidência mensal do PIS/Pasep, à alíquota de 1%, sobre as receitas correntes e sobre as transferências correntes e de capital.

Entende que os valores provenientes da TSA, por terem natureza tributária e por decorrerem da prestação de serviço, são classificáveis como receitas correntes da SUFRAMA e estão sujeitos à incidência do PIS/Pasep, na mesma forma que o DECEA.

Afirma que a SUFRAMA é contribuinte de contribuição social, não sendo possível justificar a glosa de créditos pelo fato dela ser entidade pública.

Alega, ademais, que o fato de recolher a TSA na qualidade de substituta não é suficiente para impedir o cálculo do crédito, pois o pagamento da TSA depende das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias na ZFM e, uma vez estipulado que ela efetuará o recolhimento da taxa, ela tem tal obrigação.

Aduz que, como o pagamento da TSA é imposição do Poder Público à internalização de mercadorias nas áreas incentivadas pela SUFRAMA, não se pode dizer que as mesmas não sejam diretamente relacionadas à prestação de serviço de transporte de cargas para essa localidade.

Conclui que não procede a glosa realizada em relação aos valores gastos com o pagamento de TSA, sendo indiscutível a necessidade de validação desses créditos.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Ato contínuo, amparada no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018 e na falta de provas, a 3<sup>a</sup> Turma da DRJ 09 julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, ora Recorrente, decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCEALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018 requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

**RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.**

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

**CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EXCLUSIVAMENTE VINCULADOS AO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS.**

As receitas derivadas da prestação de serviços aéreos de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo, não ensejando o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins.

**COMBUSTÍVEL DE AVIAÇÃO. EMPRESAS AÉREAS.**

Os gastos com combustível de aviação geram direito aos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins apenas quando forem utilizados em voo doméstico para o transporte de cargas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

**ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.**

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Tão logo intimada do resultado, a Recorrente interpôs competente Recurso Voluntário cujas razões recursais remontam sob os seguintes tópicos:

**II – PRELIMINARMENTE - DA NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DA VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SOBRE A MATÉRIA**

**III. DO DIREITO**

**III.1 – PREAMBULARMENTE - DOS PRECEDENTES FAVORÁVEIS**

**III.2 – DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS**

**III.3. – DO RATEIO PROPORCIONAL UTILIZADO PARA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS ÀS DIFERENTES RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS AUFERIDAS NO**

PERÍODO (RECEITA BRUTA, TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO/RECEITA BRUTA NÃO TRIBUTADA NO MERCADO, INTERNO/RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO) – DA NOVA ACUSAÇÃO SOBRE A EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS

III.4 – DO REGIME NÃO CUMULATIVO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS

III.4.1 – COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO)

III.4.2 – SERVIÇOS DE ATENDIMENTO AO PASSAGEIRO, BEBIDA E CATERING, HANDLING DE CATERING E SEGURANÇA DE AERONAVES (SGURIDAD VARIABLE PAX)

III.4.3 – SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO

III.4.4 – SERVIÇOS DE AUXÍLIO DE TERMINAL

III.4.5 – TAXA SUFRAMA – INFRAERO.

Ao final, pleiteia:

#### **IV – CONCLUSÕES E PEDIDO**

234. Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido, para:

(i) Seja declara a nulidade do despacho decisório em relação à glosa de créditos com comissões, por ausência de motivação;

(ii) Reconhecer a nulidade do v. acórdão recorrido, quando traz argumentos não utilizados pelo despacho decisório para: (a) excluir as receitas financeiros do cálculo do rateio proporcional de créditos vinculados ao regime cumulativo e não cumulativo; e de créditos resarcíveis; e glosar os créditos apropriado sobre QAV;

(iii) Reconhecer a natureza não cumulativa das receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros; e

(iv) Reconhecer a possibilidade de apropriação de todos os créditos em discussão, porque previstos na Lei nº 10.833/2003.

235. Outrossim, requer seja reconhecida a vinculação por conexão do presente processo com o Autos de Infração objeto dos processos administrativo nº 10840.727719/2019-71 e 10840.722712/2020-05, determinando-se a distribuição e julgamento em conjunto.

É o relatório.

#### **VOTO**

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

#### **1. Juízo de admissibilidade.**

O Recurso Voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

## 2. Preliminar. Pedido de vinculação dos processos de crédito com o auto de infração.

Antes de enfrentar o cerne precípuo do debate, trago a cabo pedido formulado pela recorrente à frente do mérito recursal:

21. Assim, na medida em que são idênticos os fatos que fundamentaram todos os processos acima referidos, a Recorrente pede que o presente processo administrativo seja vinculado, por conexão, aos processos administrativos nº 10840.727719/2019-71 e 10840.722712/2020-05, referentes aos Autos de Infração lavrados em relação aos anos de 2014 e 2015, sob as mesmas acusações do despacho decisório ora em discussão.

A princípio rejeito o referido pleito por duas razões:

- (i) Tanto o auto de infração nº 10880.737929/2019-00, quanto os PER/DCOMP nºs julgado na presente data, 10880.978942/2019-17 (PIS 1º tri/2015), 10880.978943/2019-53 (COFINS 1º tri/2015), 10880.737929/2019-00 (PIS 2º tri/2015), 10880.978944/2019-06 (COFINS 2º tri/2015), 10880.978945/2019-42 (PIS 3º tri/2015), 10880.978946/2019-97 (COFINS 3º tri/2015), 10880.978947/2019-31 (PIS 4º tri/2015), estão sendo julgados em conjunto na presente data; e,
- (ii) Com amparo no art. 47 do RICARF, requeri a distribuição do PAF nº 10880.978948/2019-86 (COFINS 4º tri/2015), de modo que permita um julgamento coerente em compatibilidade aos PER/DCOMP supratranscritos.

Logo, versando o auto de infração 10840.722712/2020-05 sobre exigência do PIS e da COFINS do ano-calendário de 2015, e que os PER/DCOMP dizem respeito ao referido período. Ainda, uma vez julgados em conjunto, restam asseguradas a estabilidade, a coerência e a segurança jurídica.

Rejeito, assim, o pedido de conexão.

## 3. Mérito recursal.

### 3.1. Conceito de receita. Regimes de apuração cumulativa e não cumulativa.

Receita, na definição dada por De Plácido e Silva<sup>1</sup>, é “(...) *Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas. Mas, na acepção propriamente financeira, exprime especialmente o total de rendas ou o total de rendimentos prefixados ou previstos num orçamento e efetivamente arrecadado*”.

Partindo do conceito, alinhado à legislação, nos regimes cumulativo (Lei nº 9.718/98) e não cumulativo (Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002), o fato gerador do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente da

<sup>1</sup> Siva, de Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro, 2002.

classificação fiscal adotada, compreendendo (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria, (ii) preço da prestação de serviços em geral, (iii) resultado auferido nas operações de conta alheia, e (iv) receitas da atividade da pessoa jurídica não compreendidas não entendidas como produto da venda de bens nas operações de conta própria, preço da prestação de serviços em geral e resultado auferido nas operações de conta alheia (caput do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

No regime cumulativo estão fora da concepção receita (i) as devolução e vendas canceladas, (ii) os descontos concedidos incondicionalmente, (iii) os tributos sobre ela incidentes, e (iv) os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Já no regime não cumulativo, estão excluídas da base de cálculo as receitas (i) decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; (ii) auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (iii) referentes a, a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (iv) de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (v) decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação; (vi) financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; (vii) relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; (viii) reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (ix) relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; (x) relativas ao prêmio na emissão de debêntures; e (xi) relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação.

Não bastassem as hipóteses de exclusão elencadas, igualmente à alíquota aplicável, também o que difere os regimes é a possibilidade de creditamento pela pessoa jurídica sobre os custos e as despesas utilizadas como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como restrições legais para apuração no

regime não cumulativo por determinados segmentos de mercado, como bem explicado por Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins, no Manual de Contabilidade Societária (2018)<sup>2</sup>:

Detalhando um pouco mais o PIS/PASEP e a COFINS, tais tributos podem ser recolhidos pela apuração por dois regimes: cumulativo e não cumulativo. O regime não cumulativo é aquele no qual é possível se aproveitar de valores incidentes nas etapas anteriores, assim como acontece normalmente com o ICMS e o IPI, conforme legislação específica. Por outro lado, no regime cumulativo os valores de PIS/PASEP e de COFINS são calculados sem abatimento algum com relação aos tributos incidentes em etapas anteriores. Em geral empresas optantes pelo lucro real são tributadas pelo regime não cumulativo com relação às suas receitas, mas há casos em que receitas de empresas sempre serão tributadas pelo regime cumulativo, ainda que a empresa esteja no lucro real, como, por exemplo, as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações, serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, e de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

Há casos em que as empresas são vedadas de apurar PIS/PASEP e COFINS pelo regime não cumulativo, como é o caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas optantes pelo lucro presumido, empresas tributadas com base nº lucro arbitrado.

Portanto, enquanto no regime cumulativo não há que se falar em apuração de crédito, no regime não cumulativo o cômputo é factível, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

No entanto, nem todas as receitas estão no campo da não cumulatividade, sendo descartadas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas nos moldes dos artigos 10 e 15, e 8º das referidas leis, respectivamente, quais sejam:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

<sup>2</sup> GELBCKE, Ernesto Rubens, Santos, Ariovaldo dos, Iudícibus, Sérgio de & Martins, Eliseu. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.663.

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
- b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
- c) referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
- b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
- c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços:

- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e
- b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976;

**XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;**

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;

XXVII – (VETADO) (Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXVIII - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012) Produção de efeito

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:**

[omissis]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**Art. 8º** Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

- referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)
- sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
- referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - (VETADO);

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

Atraem o regime cumulativo as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte de passageiros quando (i) realizado por empresa regular de linha doméstica; e, (ii) prestado por empresa de taxi aéreo.

Segundo o Código Brasileiro de Aeronáutica, os serviços aéreos públicos abrangem os seguintes:

Art. 175. Os serviços aéreos públicos abrangem os serviços aéreos especializados públicos e os serviços de transporte aéreo público de passageiro, carga ou mala postal, regular ou não regular, doméstico ou internacional.

Parte do Código Brasileiro de Aeronáutica foi revogada ou recebeu nova redação pela Lei nº 14.368/22. Na ocasião o inciso I do art. 123 foi revogado para excluir como operadora ou exploradora de aeronave a pessoa jurídica concessionária ou autorizada a prestar o serviço de transporte público, passando a ser a pessoa natural ou jurídica prestadora de serviços aéreos.

Com isso, as empresas prestarão serviços aéreos regulares dos serviços de transporte público (concessão) e não regulares (autorização), passando a ter previsão no art. 174-A:

Art. 174-A. Os serviços aéreos são considerados atividades econômicas de interesse público submetidas à regulação da autoridade de aviação civil, na forma da legislação específica. (Incluído pela Lei nº 14.368, de 2022)

Parágrafo único. As normas regulatórias da autoridade de aviação civil disporão sobre os serviços aéreos regulares e não regulares, observados os acordos internacionais dos quais a República Federativa do Brasil seja signatária. (Incluído pela Lei nº 14.368, de 2022)

Expressamente, o referido dispositivo aponta a necessidade de observância aos atos normativos da autoridade responsável pela aviação civil. Coube, então à ANAC a regulamentação no que diz respeito ao serviço regular e não regular.

ANAC assim diferencia cada operação:

**Regular:** “*Ligaçāo aérea entre duas ou mais localidades, caracterizada por um número, na qual é executado serviço regular de transporte, de acordo com horário, itinerário e frequência pré-fixados em "Horários de Transporte" (HOTRAN) e "Horários de Transporte Aéreo Regional" (HOTREG)".<sup>3</sup>; ou,*

“*É a ligação aérea entre duas ou mais localidades, caracterizada por um número, através do qual é executado serviço regular de transporte aéreo, de acordo com horário, linha, equipamento e frequência, previstos em HOTRAN*”.

**Não regular:** “*(...). Todas as outras situações serão consideradas como voo não-regular.*”.

Já no que envolve o transporte coletivo de passageiros de linhas aéreas domésticas, este é fornecido por empresas constituídas sob as leis brasileiras (art. 216 do Código Brasileiro de Aeronáutica), como sendo aquele operado por (i) aviões propelidos a jato; (ii) aviões propelidos a hélice tendo uma configuração para passageiros com mais de 9 assentos, excluindo cada assento para tripulantes; ou (iii) aviões propelidos a hélice tendo uma capacidade de carga paga superior a 3400 kg (7500 lb), e prestado entre quaisquer aeródromos dentro do Brasil<sup>4</sup>.

De igual modo dispõe o Código Brasileiro de Aeronáutica, (Lei nº 7.565/86) *in verbis*:

Art. 215. Considera-se doméstico e é regido por este Código, todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional.

<sup>3</sup> BRASIL. Comando da Aeronáutica. Departamento de Aviação Civil. Instituto de Aviação Civil. MMA 58-1: glossário de termos técnicos de aviação civil. Rio de Janeiro, 1989.

<sup>4</sup> <https://www.anac.gov.br/assuntos/legislacao/legislacao-1/boletim-de-pessoal/2014/10/anexo-ii-rbac-119-emd-02>

No transporte aéreo internacional, tem-se o serviço aéreo que atravessa os espaços aéreos sobre os territórios de mais de um país (Decreto nº 446/92), prestados por empresas nacionais ou estrangeiras, sujeitas aos tratados ou acordos bilaterais e, na falta, ao Código Brasileiro de Aeronáutica:

Art. 203. Os serviços de transporte aéreo internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 14.368, de 2022)

Parágrafo único. A exploração desses serviços sujeitar-se-á:

a) às disposições dos tratados ou acordos bilaterais vigentes com os respectivos Estados e o Brasil;

b) na falta desses, ao disposto neste Código.

A Resolução ANAC nº 400/2016, ao dispor sobre as condições gerais de transporte aéreo, traz tratamento específico aos voos domésticos e internacionais, a exemplo das obrigações em relação à bagagem despachada, vejamos:

Art. 32. O recebimento da bagagem despachada, sem protesto por parte do passageiro, constituirá presunção de que foi entregue em bom estado.

[omissis]

§ 2º O transportador deverá restituir a bagagem extraviada, no local indicado pelo passageiro, observando os seguintes prazos:

I - em até 7 (sete) dias, no caso de voo doméstico; ou

II - em até 21 (vinte e um) dias, no caso do voo internacional.

Conceitualmente, os serviços aéreos de transporte coletivo de passageiros de linhas aéreas domésticas são distintos dos serviços de transporte aéreo internacional.

Sob esse viés, as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte aéreo doméstico (nacional) estão submetidas ao regime cumulativo, à medida em que as receitas auferidas de operações internacionais estão mantidas na não cumulatividade das contribuições.

Não decidiu de modo diverso a 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de julgamento no bojo do acórdão nº 3402-005.330 (mesmas partes e causa de pedir), como visto:

Pelo que se depreende da leitura da Lei nº 10.833/2003, como regra geral, todas as pessoas jurídicas estão sujeitas a não cumulatividade da Cofins e do PIS/Pasep, excepcionando-se dessa regra aquelas pessoas expressamente referidas nos incisos I a VI do seu art. 10, as quais permanecem sob o anterior regime cumulativo. De outra parte, cuida também o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 de excepcionar algumas receitas da incidência não cumulativa, mesmo que a pessoa jurídica esteja sujeita ao regime não cumulativo.

(...)

Dessa forma, tendo em vista que a recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses gerais de exclusão do regime, tem-se, inicialmente, que ela, como pessoa jurídica, está sujeita ao regime não cumulativo das contribuições de PIS/Cofins, sem

prejuízo, como dito, de algumas de suas receitas, por disposição legal expressa, serem eventualmente excluídas da incidência não cumulativa.

No caso, as receitas excluídas pela primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 dizem respeito às "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", mas somente quando esse serviço seja "efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas". Como já delineado acima, esta última expressão tem o claro objetivo de restringir o termo inicial "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", de forma que somente estariam excluídos do regime não cumulativo "as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", assim considerado aquele operado em "linhas aéreas regulares domésticas".

Há que se observar que no inciso XII do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 foram excluídas "as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros" para as quais não houve qualquer ressalva quanto ao percurso, se nacional ou internacional, a se supor que aqui, diferentemente do inciso XVI, pretendeu-se excluir do regime não cumulativo todos os serviços de transporte coletivo de passageiros, seja dentro ou fora do território nacional.

Importante consignar, por fim, que a exclusão de algumas receitas da regra geral da incidência do regime não cumulativo, por se tratar de regra de exceção comporta interpretação restritiva, de forma que, ainda que fosse possível a interpretação sugerida pela DRJ, deveria prevalecer a interpretação mais restritiva da exceção, adotada neste Voto.

(...)

Dessa forma, neste tópico, está com razão a recorrente, no sentido de que 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 por ventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/20044.

Feito o introito, prossigo.

### **3.1.1. Regime de tributação da receita apurada sobre o transporte internacional de passageiros.**

Decidiu a DRJ sobre a forma de tributação das receitas apuradas pela recorrente em relação aos serviços prestados no transporte internacional de passageiros:

Preliminarmente, cabe ressaltar que a aplicação da sistemática de apuração não cumulativa é a regra geral de apuração das contribuições em lume. As pessoas jurídicas e as receitas excepcionadas à apuração não cumulativa estão identificadas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 combinado com o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Cabe destacar também, conforme exposto pela Contribuinte, e com base nas classificações adotadas pela legislação brasileira responsável pela regulamentação dos serviços de transporte aéreo, que os serviços aéreos brasileiros são agrupados consoante duas classificações distintas: regular ou não regular; doméstico ou internacional.

Sobre a classificação dos serviços aéreos em regular e não regular, as Notas Explicativas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – Versão 2.0 na seção “H”, esclarecem que é utilizado “o conceito de transporte regular versus não regular para diferenciar os serviços de transporte de passageiros abertos ao público em geral e com itinerário e horários fixos dos serviços de transporte de uso privativo de um grupo de clientes (uma ou mais pessoas), em que o itinerário e horário são fixados pelo cliente”.

Além disso, o art. 215 do CBA define que se considera doméstico “todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”. A seu turno, transporte internacional é aquele que se inicia no território nacional e o destino está localizado em outro país.

Por sua vez, o art. 216 do CBA dispõe que “os serviços aéreos de transporte público doméstico são reservados às pessoas jurídicas brasileiras” e art. 203 do mesmo diploma legal determina que “os serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”.

(...)

Tais dispositivos determinam, de forma direta, que permanecem no regime de apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins duas espécies de receitas: as decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas e as oriundas da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo.

No caso em debate, interessa a análise da primeira receita. Da literalidade do texto, constata-se, facilmente, que as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” quando auferidas por “empresas regulares de linhas aéreas domésticas” estão sujeitas ao regime cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

**Como se sabe, a TAM Linhas Aéreas é uma empresa regular de linha aérea doméstica que aufere receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros e cargas. Em consequência, as respectivas receitas, quando vinculadas ao transporte de passageiros, alcançam as receitas decorrentes de transporte nacional e internacional de passageiros. Em outros termos, as receitas derivadas do transporte de passageiros está sujeita ao regime cumulativo.**

**Tal conclusão é óbvia, uma vez que se o legislador não estabeleceu expressamente, nem implicitamente, diferenciação de tratamento entre as duas modalidades de transporte aéreo citadas, não cabe ao intérprete fazê-lo. Se o legislador almejasse estabelecer essa distinção o teria feito de forma clara, como fez no art. 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ao isentar das contribuições em tela apenas as receitas decorrentes do “transporte internacional de cargas ou passageiros”.**

**Em suma, as receitas das empresas que operam linhas aéreas domésticas, caso da TAM Linhas Aéreas, oriundas de serviços de transporte de passageiros, estão sujeitas à cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.**

**Saliente-se, aliás, que dar dois tratamentos jurídicos distintos às receitas de transporte aéreo de passageiros (mesmo tipo de receita) soa bastante irrazoável.**

(...)

**Em conclusão, correto o entendimento da autoridade a quo quanto ao enquadramento das receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros.**

De outro lado, a recorrente argumenta:

41. Transporte aéreo doméstico, portanto, é aquele em que os pontos de partida e de chegada estão localizados no território nacional. Além disto, o transporte público doméstico, quer o regular, quer o não regular, somente poderá ser prestado por pessoas jurídicas brasileiras.

41. Transporte aéreo doméstico, portanto, é aquele em que os pontos de partida e de chegada estão localizados no território nacional. Além disto, o transporte público doméstico, quer o regular, quer o não regular, somente poderá ser prestado por pessoas jurídicas brasileiras.

(...)

45. Tanto é assim que a Portaria do Comando da Aeronáutica nº 569 de 2000 , estabelece a seguinte classificação, que em tudo e por tudo aplica-se à presente.

Confira-se:

Art. 1º - O Sistema de Transporte Aéreo Regular é constituído por um conjunto de linhas aéreas regulares destinadas ao transporte de passageiros, de carga e de mala postal e exploradas por empresas brasileiras de transporte aéreo regular.

Art. 2º - As linhas aéreas regulares são classificadas em

I - linhas aéreas internacionais; e

II - linhas aéreas domésticas.

Art. 3º - As linhas aéreas internacionais são aquelas com ponto de origem em território brasileiro e ponto de destino em território estrangeiro, exploradas por empresas nacionais, previamente designadas pelo governo brasileiro e nos termos dos acordos bilaterais celebrados com os outros governos." (g.n.)

46. Diante das regras acima expostas, a outra conclusão não se chega se não a de que 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, vale dizer, aquele em que os pontos de partida e chegada estão localizados no território brasileiro.

47. Logo, 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 e a Cofins.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, **não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:**

**XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;**

Como visto anteriormente, o regime não cumulativo das contribuições alcança as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de passageiros. Tratamento a ser dado sobre as receitas auferidas tanto no critério de rateio quanto na apuração dos créditos.

### **3.1.2. Da exclusão das receitas financeiras. Inovação jurídica pela DRJ.**

No curso do tópico “*III.3. – DO RATEIO PROPORCIONAL UTILIZADO PARA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS ÀS DIFERENTES RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS AUFERIDAS NO PERÍODO (RECEITA BRUTA, TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO/RECEITA BRUTA NÃO TRIBUTADA NO MERCADO, INTERNO/RECEITA BRUTA DE EXPORTAÇÃO) – DA NOVA ACUSAÇÃO SOBRE A EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS*”, do recurso voluntário, a recorrente pede a nulidade da decisão recorrida em razão da inovação nos fundamentos pela DRJ, vejamos:

71. Portanto, em que pese o v. acórdão recorrido alegue que as receitas financeiras deveriam ter sido excluídas dos cálculos de rateio proporcional, tal alegação não foi feita no despacho decisório, tratando-se, portanto, de inovação nos fundamentos da acusação.

72. Com efeito, é assente o entendimento do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais **no sentido de que deve ser declarada a nulidade da decisão da DRJ que analisa o direito creditório do contribuinte com base em fundamento não constante do despacho decisório**, por ocasionar cerceamento do direito de defesa. É o que se verifica da ementa dos seguintes precedentes:

(...)

73. Com efeito, aplicando-se o entendimento do CARF, mutatis mutandis, deve-se afastar a parte do acórdão que determinou a exclusão das receitas financeiras do cálculo do rateio proporcional de créditos vinculados ao regime não cumulativo e de crédito resarcíveis, por tratar-se de inovação jurídica.

74. Contudo, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, no mérito, não prosperam os argumentos utilizados pelo v. acórdão para excluir as receitas financeiras dos cálculos de rateio proporcional.

De fato, a temática foi esmiuçada somente na instância de julgamento, sendo o tema alheio ao cenário processual quando examinado o relatório fiscal que analisou as rubricas glosadas. Assim decidiu a DRJ:

Nesse passo, o percentual de rateio corresponderá à relação existente entre a receita bruta que sofre incidência não cumulativa das contribuições e o total da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, que corresponde à soma das receitas brutas cumulativa e não cumulativa do PIS e da Cofins.

Sendo assim, e por se saber que as receitas financeiras estão sujeitas à alíquota zero, por certo que não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência das aludidas contribuições no regime da não cumulatividade. Logo, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem o montante da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, medida que é adotada para que não haja distorção no percentual a ser encontrado pelo método de rateio proporcional.

(...)

Em conclusão, não se devem considerar como receita bruta, para fins de apuração do rateio, as receitas não operacionais decorrentes de vendas do ativo imobilizado, assim como outras receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, o que bem demonstra a correção do método de rateio que foi aplicado pela autoridade fiscalizadora.

**Diante do exposto, mantém-se o feito fiscal, no tocante ao cálculo dos percentuais de rateio proporcional a serem utilizados na apuração de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, referente a custos, despesas e encargos comuns.**

Está consignado em despacho:

42. Os valores dos créditos a serem vinculados a esses diferentes perfis de receita bruta é apurado pela aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos a eles comuns de fator de rateio correspondente à proporção entre o total de Receita Bruta Não Cumulativa de cada perfil e o valor total das Receitas Brutas Não Cumulativas do período, naturalmente obtido pela soma das Receitas Brutas dos três perfis.

43. Vale ressaltar que a Receita Bruta, conforme definição da legislação do imposto sobre a renda, é aquela receita proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (art.3º da Lei nº 9.715/1998 e art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977). Por não integrarem a Receita Bruta de pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte e manutenção, receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da Venda de Ativo Imobilizado, Receitas de Aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras, não devem compor o cálculo do Rateio proporcional por ela utilizado para vinculação de créditos às diferentes Receitas Brutas Não Cumulativas auferidas.

44. A planilha apresentada pela empresa denominada “Apuração 2015” explicita sua classificação de suas receitas para fins do cálculo de Rateio proporcional.

45. As receitas auferidas com o transporte internacional de cargas e passageiros não são necessariamente receitas de exportação de serviços. Exportação de serviços, por definição

do art.6º da Lei nº 10.833, de 2003, deve gerar pagamento que represente ingresso de divisas.

46. Não se identificaram na referida planilha os valores registrados nas EFD Contribuições a título de receitas de exportação. A esse título encontraram-se apenas valores recebidos de passageiros (Receita de Exportação - PAX).

47. Com base na planilha apresentada pela Contribuinte, conforme exposto no item 28, denominado “Apuração 2015”, **apurou-se que a Receita decorrente do transporte internacional de passageiros foi apropriado como receitas não-cumulativas e esta receita foi considerada por esta fiscalização como receita cumulativa, conforme legislação destacada**. Com base nesta alteração gerou um novo cálculo e rateio, conforme planilha denominada “Apuração Rateio 2015” com cálculo do rateio proporcional para vinculação dos créditos às diferentes Receitas Brutas Não Cumulativas auferidas.

Evidente que foi destacada pela fiscalização apenas a receita decorrente do transporte internacional de passageiros, não conferindo outra razão para o novo rateio.

Embora a DRJ tenha aventado a temática ‘receitas financeiras’, não vislumbra manifestação clara e expressa com efeitos de inovar no cenário jurídico de modo a afastar as receitas financeiras do cálculo da receita bruta. Ao contrário, a DRJ confirma a regularidade do despacho decisório, veja:

Em conclusão, não se devem considerar como receita bruta, para fins de apuração do rateio, as receitas não operacionais decorrentes de vendas do ativo imobilizado, assim como outras receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, **o que bem demonstra a correção do método de rateio que foi aplicado pela autoridade fiscalizadora.**

Se de fato tivesse a DRJ ventilado nitidamente a necessidade de exclusão das receitas financeiras, demonstrar-se-ia inovação do critério jurídico condenada pela legislação e doutrina.

Destaca-se ainda que na peça inaugural a recorrente não apresentou sequer matéria de defesa, trazendo citações sobre precedentes favoráveis neste Tribunal Administrativo<sup>5</sup>, iniciando debate inaugural pela DRJ sobre temática não tratada pela fiscalização e recorrente.

Reitero, não vislumbro exclusão da receita financeira pela leitura do despacho decisório.

<sup>5</sup> II.2 – DOS PRECEDENTES FAVORÁVEIS 18. A Recorrente esclarece que todo o mérito em discussão nestes autos já foi analisado pelo E. CARF quando do julgamento do processo administrativo nº 10880.722355/2014-52 e processos correlatos (Auto de Infração/2007 a 2011 e Processos de Ressarcimento) (Doc. 01). 19. Naquela oportunidade, por unanimidade de votos, deu-se parcial provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela Peticionária para (i) reconhecer que as Receitas decorrentes do Transporte Internacional de Passageiros deveriam permanecer submetidas à apuração não cumulativa; (ii) reconhecer que as Receitas Financeiras devem ser consideradas tanto no divisor (Receita Bruta Total) quanto no dividendo (Receita Bruta não cumulativa) quando do cálculo do percentual de rateio; e (iii) reconhecer a essencialidade e pertinência de diversos itens empregados pela Recorrente em sua prestação de serviço. 20. E a procedência dos referidos Recursos Voluntários teve como fundamento os argumentos que serão esmiuçados na presente Impugnação.

Para que não restem dúvidas sobre o resultado do despacho decisório atestado pela DRJ, ratifico a motivaçãoposta pela fiscalização no relatório fiscal recorrido, com as ressalvas tratadas no presente voto nos tópicos “*Natureza da receita apurada sobre o transporte internacional de passageiros*” e “*Rateio proporcional*”.

### **3.2. Rateio proporcional.**

Excluídas do rateio proporcional as receitas vinculadas ao transporte internacional e confirmado que estão submetidas ao regime não cumulativo, faz-se necessária sua inclusão na base de cálculo do crédito apurado no regime não cumulativo e, consequentemente, realizado novo cálculo do rateio, a teor do inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

**II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

Incluem-se no cálculo, igualmente, as demais parcelas com glosas revertidas ao longo do voto que foram, inicialmente, excluídas do rateio proporcional pela fiscalização.

### **3.3. Insumos na sistemática da não cumulativa. Apuração de crédito das contribuições ao PIS e COFINS sobre bens e serviços necessários ao processo de fabricação ou produção de mercadorias destinadas à venda**

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea ‘b’, inciso II do art. 98<sup>6</sup> e art. 99<sup>7</sup>, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

---

<sup>6</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamente crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

[omissi]

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

**168.** Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

(...)

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

(...)

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

**Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

<sup>7</sup> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**

**II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**

**§ 1º** Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 2º** Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

**§ 3º** Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 4º** Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

**Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

**II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;**

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**

**b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;**

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

**VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

**VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**IX - equipamentos de proteção individual (EPI);**

**X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;**

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

**XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;**

**XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;**

**XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;**

**XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e**

**XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

**§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:**

**I - bens incluídos no ativo imobilizado;**

**II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;**

- III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;
- IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;
- V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;
- VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;
- VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;
- IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;
- X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;
- XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e
- XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

A recente instrução normativa ainda abriga como hipótese legal de dedução da base de cálculo das contribuições, as despesas impostas em lei ou ato infralegal como mecanismo franqueador da atividade produtiva ou de fornecimento de serviços, consoante observado:

**Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.** (grifos nossos)

Das leituras da legislação e dos pareceres técnicos da Receita Federal, conclui-se a essencialidade e/ou relevância da matéria prima, produto intermediário ou embalagens, bem como da contratação de serviços com terceiros para fins de enquadramento como insumos será(ão) apreciada(s) pelo julgador caso a caso e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível. É preciso

demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15<sup>8</sup> e 16<sup>9</sup> do Decreto nº 70.235/72.

Condição exigida em inúmeros precedentes deste Tribunal Administrativo, e consolidada por meio das Súmulas Vinculantes CARF nºs 188 e 189, abaixo reproduzidas:

**Súmula CARF nº 188**

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.  
(Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348)

**Súmula CARF nº 189**

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.  
(Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313).

Verificado o critério legal (matéria de direito), passo ao critério fático.

**3.6. Das provas reunidas nos autos e a atividade desenvolvida pela recorrente.**

A recorrente que é uma companhia aérea, de acordo com o artigo 3º do Estatuto Social anexado aos autos, dedica-se as atividades de:

---

<sup>8</sup> Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

<sup>9</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

[omissis]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
[omissis]

**Artigo 3** – A Sociedade tem por objeto:

- (a) Exploração dos serviços de transporte aéreo regular de passageiros, cargas ou malas postais, na conformidade da legislação vigente;
- (b) Exploração de atividades complementares de serviços de transporte aéreo por frete de passageiros, cargas e malas postais;
- (c) Prestação de serviços de manutenção, reparação de aeronaves, próprias ou de terceiros, motores, partes e peças;
- (d) Prestação de serviços de hangaragem de aeronaves;
- (e) Prestação de serviços de atendimento de pátio e pista, abastecimento de comissária de bordo e limpeza de aeronaves;
- (f) Prestação de serviços de engenharia, assistência técnica e demais atividades relacionadas à indústria aeronáutica;
- (g) Realização de instrução e treinamento, relacionados às atividades aeronáuticas;
- (h) Análise e desenvolvimento de programas e sistemas;
- (i) Compra e venda de peças, acessórios e equipamentos aeronáuticos; e
- (j) Desenvolvimento e execução de outras atividades conexas, correlatas ou complementares ao transporte aéreo, além das acima expressamente elencadas.

Foram arroladas como provas do direito alegado pela recorrente:

- (i) Precedentes administrativos;
- (ii) Parecer da recorrente sobre suas atividades;
- (iii) Notas fiscais - combustíveis; e,
- (iv) Manual de padrões IOSA – Associação Internacional de Transporte Aéreo;

**3.3.1. Despesas com aquisição de combustíveis para aeronaves.**

Os motivos levados a cabo pela DRJ para manutenção das glosas foram:

(...)

Pois bem, conforme verifica-se do relatório fiscal, as seguintes glosas de combustíveis foram realizadas:

☒ **combustível utilizado para transporte de passageiros em rota nacional**, uma vez que as receitas desse serviço são sujeitas ao regime cumulativo;

☒ **combustível utilizado para transporte de passageiros em rota internacional**, pelo mesmo motivo acima, além do que as **receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em tráfego internacional** desfrutam de não incidência das contribuições em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do artigos 2º e 3º da Lei nº 10.560, de 2002;

☒ **combustível utilizado para transporte de cargas em rota internacional**, pelo fato de que as **receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em tráfego internacional desfrutam de não incidência** do PIS/Pasep e da Cofins em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do artigos 2º e 3º da Lei nº 10.560, de 2002.

Consoante o relatório fiscal, “caberia a aplicação de rateio proporcional (art.3º, §8º, II, Lei nº 10.833/2003), para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas

Fiscais de aquisição de querosene de aviação destinado a aeronave que efetue o transporte doméstico de carga”.

Nesse cenário, como já se explicou, tem-se que o transporte de passageiros está sujeito ao regime cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, razão pela qual o combustível adquirido para esse tipo de transporte não gera direito aos créditos.

Por outro lado, **na aquisição de combustível para o transporte internacional de passageiros e de cargas não há incidência do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da Lei nº 10.560/2002.**

**Sendo assim, a aquisição dos respectivos combustíveis não geram o crédito haja vista que não há o pagamento da contribuição na saída do fornecedor do querosene de aviação, incidindo a regra disposta no §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual não dará direito a crédito o valor “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.**

**Desse modo, apenas o combustível adquirido para o transporte de cargas em âmbito nacional permite a apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.**

Saliente-se que, conforme expôs a Impugnante, todo o crédito de combustível teria sido glosado equivocadamente pelo fato de as notas fiscais estarem preenchidas com o CST 08. Para provar o alegado, ela acostou aos autos (Doc. 05) cópias de algumas notas fiscais eletrônicas de aquisição de querosene que possuem o CST 04 – “Operação com Incidência da Contribuição”, ou seja, de que teria havido a compra do combustível com a incidência da contribuição e que, assim, eles são utilizados em voo doméstico.

Porém, tal “Doc. 05” possui apenas algumas poucas notas fiscais, enquanto as glosas recaíram sobre centenas de notas fiscais. Portanto, é uma amostragem ínfima em relação às glosas realizadas, as quais têm o condão apenas de demonstrar que algumas poucas glosas poderiam estar erradas.

Todavia, nem mesmo para essas poucas notas fiscais é possível se chegar a qualquer conclusão, pois a contribuinte não estabeleceu a relação entre elas e os voos realizados, ou seja, as provas trazidas aos autos não demonstram que o combustível adquirido foi utilizado para transportar cargas em âmbito nacional.

Ressalte-se que é possível à Impugnante indicar os voos relacionados a cada nota fiscal de aquisição de querosene, uma vez que ela está vinculada a um conjunto de notas de abastecimento (N.A.), as quais estão indicadas no campo “Informações Complementares” da NF-e, conforme demonstra o próprio “Doc. 04” trazido aos autos do processo pela TAM Linhas Aéreas.

As notas de abastecimento, por sua vez, estão relacionadas aos voos realizados pela empresa, ou seja, é possível à contribuinte demonstrar, a partir das NA, diversas informações sobre o voo realizado, entre as quais, o trajeto percorrido pela aeronave e o tipo de linha do serviço prestado, nos termos da Instrução de Aviação Civil nº 1223, de 2000.

Enfim, é possível à TAM demonstrar que o combustível adquirido foi utilizado no serviço de transporte aéreo doméstico de cargas, mas não o fez.

A recorrente sustenta:

103. Todavia, a Recorrente esclareceu em sua Manifestação de Inconformidade que a d. fiscalização não acostou aos autos qualquer demonstrativo das notas fiscais que glosou, motivo pelo qual a ora Recorrente utilizou como base de sua análise os documentos fiscais de transporte doméstico lançados em suas contas contábeis nº 4105001017 e 4105001005, sendo que, desde sua defesa, apontou a iliquidez do despacho decisório, argumento este que foi ignorado pela r. decisão recorrida.

104. Não obstante tal nulidade, ao compulsar as notas fiscais que originaram o crédito questionado, observou-se que nenhuma delas foi preenchida com o CST 08 – “Operações sem incidência da Contribuição”, como quer fazer crer a d. fiscalização.

105. A título exemplificativo, a Recorrente acostou volume parcial das notas fiscais do período analisado pela d. fiscalização, a fim de demonstrar a correta utilização do Código de Situação Tributária – CST (Doc. 03 da Manifestação de Inconformidade):

(...)

106. Como se vê, todos os documentos fiscais relativos a voos domésticos, foram devidamente registrados com o CST 04 e, portanto, se referem a operações com direito a crédito.

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

- (i) Regime cumulativo das receitas;
- (ii) Não incidência das contribuições nos combustíveis (Lei nº 10.560/2002);
- (iii) Falta de correlação entre as notas fiscais apresentadas por amostragem com incidência das contribuições (CST 04) e os voos nacionais e internacionais.

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

Quanto ao segundo **ponto (ii)**, vislumbro dois cenários: a) despesas sem a incidência das contribuições e, de conseqüente, não há que se falar em apuração de créditos de PIS e COFINS, de acordo com o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003<sup>10</sup> e 10.637/2002; e, b) custos contraídos com a incidência das contribuições. Neste caso apura-se o crédito de PIS e COFINS nos moldes do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

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

<sup>10</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
[omissis]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:  
[omissis]

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; e

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

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

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

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

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

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

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

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

Apesar de constar o código CST 04, outras informações tão importantes quanto, não aparecem sendo, portanto, insuficientes as provas colacionadas aos autos, porque não permite vincular/segregar quais combustíveis são destinadas as aeronaves com destino nacional e internacional bem como, a quantidade para o transporte de cargas.

Tais ausências trazem prejuízo em relação à confirmação da certeza e liquidez do crédito.

Nesse sentido, as glosas ficam mantidas por ausência.

### **3.3.2. Despesas com serviços de atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering.**

Com fins de reverter as glosas sobre os serviços de atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering, esclarece a recorrente:

141. Primeiramente, em relação ao serviço de atendimento ao passageiro (Atencion Pasajeros), a Recorrente esclarece que na referida glosa estão as despesas incorridas com os passageiros em terra por contingências (conta 4104007005), as despesas com passageiros em conexões (conta 4104007007), quando o passageiro não conseguiu embarcar por cancelamento de voos e demais despesas com perda de equipamentos por passageiros (conta 4104007015).

142. As despesas por contingência de passageiros se referem aos gastos com passageiros não embarcados por responsabilidade que não do próprio passageiro, ou seja, casos de fechamento de aeroportos por mudança climática, overbooking, entre outros.

143. Nesses casos, como se sabe, a companhia é obrigada, por determinação da ANAC (Resolução ANAC 400/2016), a arcar com os custos de hospedagem, alimentação e transporte dos passageiros, conforme se demonstrará posteriormente.

144. As despesas com passageiros em conexões, por sua vez, se referem aos custos que a companhia tem para realocação dos passageiros que perdem suas conexões, seja por cancelamento do primeiro voo, manutenção da aeronave, problemas com a tripulação, entre outros. Tais custos também estão previstos na Resolução ANAC nº 400/2016.

(...)

151. A d. fiscalização também glosa as despesas com contratação dos serviços de handling e de catering, que se referem aos serviços contratados pela Recorrente para abastecimento de serviço de bordo nas aeronaves e de apoio e suporte ao voo.

152. Tais serviços são regulamentados pela Resolução nº 116 de 2009, com suas alterações, que assim dispõe:

[omissis]

153. Deve ser considerado também o fato de que tais serviços compõem, por expressa determinação legal, o denominado “Sistema de Serviços Auxiliares” à Infraestrutura Aeroportuária, previstos nos arts. 102 a 104 do Código Brasileiro de Aeronáutica – CBA (Lei nº 7.565/86, com suas alterações).

Os argumentos contrapõem as razões de decidir da DRJ que reproduzo:

A Impugnante alega que as receitas vinculadas ao transporte internacional de passageiros se inserem no âmbito da não cumulatividade do PIS/Cofins, de modo que os créditos apropriados devem ser reconhecidos. Descreve detalhadamente cada um dos serviços indicados no título desse tópico, demonstrando sua relevância e essencialidade para a atividade econômica de transporte aéreo de passageiros.

Não assiste razão à Impugnante. Como já se analisou, entende-se que as receitas derivadas da prestação de serviços aéreos de passageiros, em linha aérea doméstica ou internacional, estão sujeitas ao regime cumulativo, não ensejando o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins. Não se discute, portanto, se os gastos acima indicados são insumos ou não de seu processo produtivo.

O único motivo proposto pela DRJ para justificar a conservação da glosa está no regime da receita sobre a prestação de serviços aéreos de passageiros.

Penso que o tema dispensa maiores debates, vez que esgotado nos tópicos iniciais do voto. Restou demonstrado que o regime não cumulativo das contribuições alcança as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de passageiros e de carga nacional.

Balizada a tese, e partindo de uma análise conjunta com a legislação e a natureza da atividade desempenhada pela recorrente, entendo que os serviços de atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering são, sim, necessários para o exercício da atividade comercial.

Como esclarecido pela recorrente, os serviços de atendimento ao passageiro dizem respeitos a assistência material nos casos de atraso de voo, cancelamentos e outros obrigatórios pela leitura da Resolução ANAC nº 400/2016:

Art. 26. A assistência material ao passageiro deve ser oferecida nos seguintes casos:

- I - atraso do voo;
- II - cancelamento do voo;
- III - interrupção de serviço; ou
- IV - preterição de passageiro.

Art. 27. A assistência material consiste em satisfazer as necessidades do passageiro e deverá ser oferecida gratuitamente pelo transportador, conforme o tempo de espera, ainda que os passageiros estejam a bordo da aeronave com portas abertas, nos seguintes termos:

- I - superior a 1 (uma) hora: facilidades de comunicação;
- II - superior a 2 (duas) horas: alimentação, de acordo com o horário, por meio do fornecimento de refeição ou de voucher individual; e
- III - superior a 4 (quatro) horas: serviço de hospedagem, em caso de pernoite, e traslado de ida e volta.

§ 1º O transportador poderá deixar de oferecer serviço de hospedagem para o passageiro que residir na localidade do aeroporto de origem, garantido o traslado de ida e volta.

Também exigidos pela legislação os serviços de Catering aéreo e handling de catering correspondem, respectivamente, aos serviços de alimentação a bordo e prestados em terra. Como esclarecido pela recorrente dão suporte para o abastecimento de serviço de bordo nas aeronaves e de apoio e suporte ao voo.

É o que se extrai da Lei nº 7.173/84 vigente aos fatos (revogada pela Lei nº 13475/17 – Seção II):

Art. 43 Durante a viagem, o tripulante terá direito a alimentação, em terra ou em vôo, de acordo com as instruções técnicas dos Ministérios do Trabalho e da Aeronáutica.

§ 1º A alimentação assegurada ao tripulante deverá:

- a) quando em terra, ter a duração mínima de 45' (quarenta e cinco minutos) e a máxima de 60' (sessenta minutos); e
- b) quando em voo, ser servida com intervalos máximos de 4 (quatro) horas.

Nesse sentido, com amparo no art. 177 da IN RFB nº 2.121/22 entendo pela reversão da glosa em relação aos serviços oferecidos nos voos internacionais de passageiros e voos nacionais para o transporte de cargas.

### 3.3.3. Despesas com segurança de aeronave (Handling de Seguridad Variable Pax).

Adotando a mesma premissa do regime cumulativo da receita percebida pela recorrente sobre os serviços de transporte de passageiros, a DRJ mantém glosados os custos sobre as despesas com segurança da aeronave.

Acerca das despesas explica a recorrente:

156. Por fim, ainda dentro da denominada glosa “Despesas diversas exclusivas do Regime Cumulativo”, a d. fiscalização cita as despesas com “serviços de seguridade variable PAX”.

157. Tais despesas se referem aos gastos com a segurança de aeronaves em pernoite nos aeroportos, requisito mínimo das companhias aéreas para operarem voos internacionais.

158. Os requisitos são determinados pelo IATA Operational Safety Audit (IOSA) no Standards Manual (Doc. 04 da Manifestação de Inconformidade) que faz essa exigência em seu item 3.7, subitem 3.7.1, que a Recorrente se compromete a posteriormente acostar a tradução juramentada

A segurança operacional é essencial. O Manual de Normas da Associação Internacional de Transporte Aéreo – IATA<sup>11</sup>, demanda do operador o cumprimento dos procedimentos de segurança para proteção da aeronave, antes e durante a noite, ou quando estacionado em escala. Os procedimentos asseguram (i) revistas nas aeronaves para garantir que não haja pessoas a bordo, e, (ii) estejam as aeronaves estacionadas em locais seguros. Vejamos:

#### 3.7 Security

**GRH 3.7.1** The Operator shall, as appropriate with the assessed security risk, ensure procedures are in place for securing an aircraft prior to and during overnight or layover parking. (GM)

##### Auditor Actions

- Identified/Assessed** procedures for securing of aircraft when parked (at all stations).
- Interviewed** manager/person(s) responsible for parking of aircraft.
- Observed** aircraft being secured.
- Other Actions** (Specify)

<sup>11</sup> IATA - Home

**Guidance**

Securing procedures typically ensure aircraft:

- Are searched prior to parking to ensure no persons are on board;
- Are parked only in secure areas within an airport operating area;
- Are parked under conditions that permit maximum security and protection;
- Doors are closed and locked and steps are removed while parked.

Guidance that addresses aircraft security may be found in AHM 621.

Visto que a receita da recorrente sobre os serviços de transporte internacional de passageiros sujeita-se ao regime não cumulativo de tributação, com fulcro no art. 177 da IN RFB nº 2.121/22, reverto a glosa.

**3.3.4. Despesas com serviços de auxílio de navegação. Pagamento Infraero e DECEA.**

Negado o crédito pela DRJ, sob as seguintes razões:

Como se constata, as tarifas de serviço de auxílio à navegação compõem o Fundo Aeronáutico, receita sobre a qual não há o pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins que têm como fato gerador a receita ou o faturamento.

In casu, o DECEA, vinculado ao Ministério da Defesa, não é contribuinte do PIS/Pasep e da Cofins que incide sobre a receita bruta ou o faturamento. Por conseguinte, como tais serviços não são tributados pelas contribuições, sem dúvidas, aplica-se o art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis: [omissis]

Quanto à alegação de que tais receitas são tributadas pelo PIS/Pasep na qualidade de receita corrente da União Federal, tem-se que, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, este tributo tem como fundamento o art. 239 da Constituição Federal, abaixo transcrito: [omissis]

Em consequência, sobre as receitas provenientes das tarifas em estudo não há incidência de PIS/Pasep que tem como fato gerador o faturamento cujo fundamento constitucional é o art. 195 da Constituição Federal. Como os tributos em análise são PIS/Pasep e a Cofins não cumulativos, que incidem sobre a receita bruta ou o faturamento, não se pode considerar que a incidência do PIS/Pasep sobre as receitas governamentais, se de fato ocorreu, seja apto a se considerar pago o tributo pelo fornecedor do serviço. Afinal, são tributos diversos, pois têm assento constitucional e fato gerador diferentes.

Por fim, saliente-se que não há no processo provas que os serviços de navegação aérea tenham sido prestados por qualquer entidade privada e que essas teriam recolhidos PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre as receitas auferidas com a prestação do serviço.

A recorrente, por sua vez, sustenta o direito ao crédito afirmando:

61. Como se vê, em relação aos pagamentos realizados à Infraero, a justificativa da d. fiscalização foi de que são despesas vinculadas exclusivamente ao transporte de passageiros. Contudo, conforme já demonstrado em tópico específico, a receita decorrente da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros tem natureza não cumulativa e, portanto, geram direito ao crédito das contribuições.

162. Além disso, conforme relatado pela própria d. fiscalização, a INFRAERO é empresa pública federal e, em linha com o que determina a própria RFB6, é contribuinte do Pis e da Cofins:

001	<b>Quais são os contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a Receita Bruta?</b>
-----	---

São as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, **inclusive as empresas públicas**, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

**Normativo:** Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1<sup>º</sup>;  
Lei nº 9.430, de 1996, art. 56;  
Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, I;  
Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º;  
MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X;  
Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º c/c art. 1º;  
Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º c/c art. 1º;  
IN SRF nº 247, de 2002, art. 3º, art. 47 e art. 60, caput;  
IN SRF nº 404, de 2004, art. 2º; e  
IN SRF nº 635, de 2006, art. 2º, caput.

163. Sendo assim, não se sustentam os fundamentos utilizados pela d. fiscalização para glosa dos valores gastos com a Infraero, devendo a glosa ser imediatamente revertida.

164. Quanto às Tarifas de Navegação Aérea pagas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo-Ministro da Defesa (DECEA) são aquelas devidas pela utilização de serviços, instalações, auxílios e facilidades destinadas a apoiar e tornar segura a navegação aérea no país, proporcionados pelos órgãos e elos do SISCEAB – Sistema de Controle de Espaço Aéreo Brasileiro.

(...)

169. Como se sabe, o DECEA é organização subordinada ao Comando da Aeronáutica, responsável por (i) planejar, gerenciar e controlar as atividades relacionadas com o controle do espaço aéreo, com a proteção ao voo, com o serviço de busca e salvamento e com as telecomunicações do Comando da Aeronáutica e por (ii) apoiar a Junta de Julgamento da Aeronáutica em suas funções, conforme art. 19 do Decreto nº 6.834/2009.

170. Com efeito, para prestação de serviços destinados a tornar mais segura a navegação aérea, o art. 8º da Lei nº 6.009/73 autoriza a exigência de três tarifas distintas, quais sejam: (i) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota (TAN); (ii) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação (TAT APP); e (iii) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo (TAT ADR).

(...)

173. A parte mais importante no transscrito dispositivo para o julgamento do presente recurso está no seu § 1º, segundo o qual a prestação do serviço de apoio à

navegação pode ser realizado por outras entidades públicas ou privadas. O que significa dizer que esses serviços não precisam ser desempenhados necessariamente pelo DECEA, podendo ser terceirizados.

São tarifas de navegação aérea: (i) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota (TAN); (ii) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação (TAT APP); e, (iii) Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo (TAT ADR).

Exigidas para subsidiar “*A utilização dos serviços, instalações, auxílios e facilidades destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelos órgãos e elos do SISCEAB, está sujeita ao pagamento das Tarifas de Navegação Aérea.*”<sup>12</sup>.

Cobrada obrigatoriamente pelo Departamento de Controle do Espaço Aéreo, segundo a Lei nº 6.009/73 que dispõe sobre a utilização e a exploração dos aeroportos, das facilidades à navegação aérea, *in verbis*:

Art. 8º A utilização das instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Comando da Aeronáutica, está sujeita ao pagamento das seguintes tarifas de navegação aérea: (Redação dada pela Lei nº 12.648, de 2012)

I - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle dos voos em rota, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica; (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

II - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aproximação, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica; (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

III - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aeródromo ou aos serviços de informações de voo de aeródromo, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica. (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

§ 1º Os serviços de que trata o caput poderão, a critério do Comando da Aeronáutica, ser prestados por outros órgãos e entidades públicos e privados. (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

§ 2º As tarifas previstas neste artigo incidirão sobre o proprietário ou o explorador da aeronave. (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

§ 3º As tarifas previstas neste artigo serão fixadas pelo Comandante da Aeronáutica, após aprovação do Ministro de Estado da Defesa e manifestação da Agência Nacional de

<sup>12</sup> A utilização dos serviços, instalações, auxílios e facilidades destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelos órgãos e elos do SISCEAB, está sujeita ao pagamento das Tarifas de Navegação Aérea.

Aviação Civil, para aplicação geral em todo o território nacional. (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012)

Não vemos diferente em relação à taxa aeroportuária da INFRAERO, que compreende tarifa de embarque, de conexão, de pouso, de permanência, de armazenagem e de capatazia da carga importada e a ser exportada são, “(..) os valores pagos aos operadores de aeródromos para remuneração pela utilização das instalações, dos equipamentos e demais serviços disponibilizados pela infraestrutura aeroportuária.”<sup>13</sup>.

Exigidas à época dos fatos por meio da Lei nº 6.009/73, infra reproduzida:

Art. 2º A efetiva utilização de áreas, edifícios, instalações, equipamentos, facilidades e serviços de um aeroporto está sujeita ao pagamento referente aos preços que incidirem sobre a parte utilizada.

Parágrafo único. Os preços de que trata este artigo serão pagos ao Ministério da Aeronáutica ou às entidades de Administração Federal Indireta responsáveis pela administração dos aeroportos, e serão representados:

a) por tarifas aeroportuárias, aprovadas pela Agência Nacional de Aviação Civil, para aplicação em todo o território nacional; (Redação dada pela Lei nº 11.182, de 2005) (Revogada pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021)

b) por preços específicos estabelecidos, para as áreas civis de cada aeroporto, pelo órgão ou entidade responsável pela administração do aeroporto. (Revogada pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021)

Art. 3º As tarifas aeroportuárias a que se refere o artigo anterior, são assim denominadas e caracterizadas: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

I - Tarifa de embarque - devida pela utilização das instalações e serviços de despacho e embarque da Estação de Passageiros; incide sobre o passageiro do transporte aéreo; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

II - Tarifa de pouso - devida pela utilização das áreas e serviços relacionados com as operações de pouso, rolagem e estacionamento da aeronave até três horas após o pouso; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

III - Tarifa de permanência - devida pelo estacionamento da aeronave, além das três primeiras horas após o pouso; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

IV - Tarifa de armazenagem e capatazia - devido pela utilização dos serviços relativos à guarda, manuseio, movimentação e controle da carga nos Armazéns de Carga Áerea dos

<sup>13</sup> Metadados do conjunto de dados: Tarifas Aeroportuárias: Tetos Tarifários e Reajustes Tarifários — Agência Nacional de Aviação Civil ANAC

aeroportos; incide sobre o consignatário, ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito.

IV - Tarifa de Armazenagem - devida pelo armazenamento, guarda e controle das mercadorias nos Armazens de Carga Aérea dos Aeroportos; incide sobre consignatário ou transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

V - Tarifa de Capatazia - devida pela movimentação e manuseio das mercadorias a que se refere o item anterior; incide sobre o consignatário, ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Incluído pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

VI - Tarifa de conexão - devida pela alocação de passageiro em conexão em Estação de Passageiros durante a execução do contrato de transporte; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave. (Incluído pela Medida Provisória nº 551, de 2011) (Produção de efeito)

VI - Tarifa de Conexão - devida pela alocação de passageiro em conexão em Estação de Passageiros durante a execução do contrato de transporte; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave. (Incluído pela Lei nº 12.648, de 2012) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021)

Art. 4º Os preços específicos a que se refere a letra b, do parágrafo único, do artigo 2º, são devidos pela utilização de áreas, edifícios, instalações, equipamentos, facilidades e serviços, não abrangidos pelas tarifas aeroportuárias; incide sobre o usuário ou concessionário dos mesmos. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.089, de 2021) (Revogado pela Lei nº 14.368, de 2022)

A imposição legal, em sincronia com a tributação não cumulativa dos serviços de transporte internacional de passageiros e nacional de cargas, atrai a hipótese do art. 177 da IN RFB nº 2.121/22.

Posto isto, concedo o crédito sobre as taxas efetivamente pagas à INFRAERO e ao DECEA sobre os serviços de transporte internacional de passageiros.

### **3.3.5. Despesas com serviços de auxílio de terminal. Pagamento Infraero e DECEA.**

Sob os mesmos fundamentos postos no tópico anterior, quais sejam: não incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins sobre as receitas de tarifas recebidas pelo DECEA e, também, dada a tributação dos serviços pelo regime cumulativos.

Esclarece a recorrente quanto à essencialidade da despesa:

216. Pois bem. No que se refere ao argumento da aplicação da vedação do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 aos pagamentos realizados ao DECEA, pelas razões já expostas no item acima, verifica-se que o mesmo não procede, na medida em que estes valores são tributados na qualidade de receita corrente da União Federal.

217. Quanto aos pagamentos realizados à Infraero, conforme também demonstrado acima, o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/03 determina a manutenção no regime

cumulativo de contribuições tão somente das receitas provenientes do transporte coletivo de passageiros em âmbito doméstico, sendo que o transporte internacional de passageiro foi incluído no regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

218. Sendo assim, tratando-se de serviços que abrangem os passageiros como um todo, em trânsito doméstico e internacional, as despesas incorridas com a tomada de serviços de auxílio de terminal devem ser submetidas ao fator de rateio proporcional para determinação da parcela desses custos que estão atreladas à geração de receita bruta não cumulativa e, por conseguinte, que geram direito a crédito do PIS e da COFINS.

Aliando a atividade desempenhada pela recorrente às legislações que tratam das deduções dos custos ou despesas sobre aquisição de insumo, à necessidade de observância, pela recorrente, de normas legais da ANAC e, por fim, às colocações postas ao longo do voto, reconheço o direito da recorrente de incluir na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS as despesas incorridas sobre os serviços de auxílio de terminal pagas à INFRAERO e ao DECEA atinentes ao transporte internacional de passageiros.

### **3.3.6. Despesas com Taxa Suframa. Pagamento INFRAERO.**

Assim funda o seu posicionamento a DRJ:

Por primeiro insta observar que o relatório fiscal não trata de qualquer glosa relacionados ao pagamento de taxas SUFRAMA.

Ademais, como já se viu, o fato de haver a incidência do PIS/Pasep sobre receitas correntes não significa que houve o pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre o faturamento ou receita bruta. O PIS/Pasep que incide sobre as receitas correntes tem outro assento constitucional, outro fato gerador e outra base de cálculo, não impedindo a incidência da norma legal que impõe a necessidade do pagamento da contribuição para se ter o direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins no âmbito do regime não cumulativo.

Contra os fundamentos, defende a recorrente:

219. Do período de 28/01/2000 a 16/07/2017, vigorou a Taxa de Serviços Administrativo – TSA, exigida pelo exercício do poder regular de polícia, ou pela utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição pela Superintendência da Zona Franca de Manaus Suframa, em específico na hipótese de prestação de serviços de vistoria e internamento de mercadoria nacional, cabe diretamente ao destinatário da mercadoria.

220. Em outras palavras, trata-se de taxa exigida pela utilização de serviço público relativo ao internamento de mercadorias nacionais nas zonas incentivadas e sua formalização.

221. De acordo com o art. 16 da Portaria nº 205/2002 que a regulamentava, as TSA eram devidas pelos destinatários das mercadorias, sendo facultado ao transportador, na condição de sujeito passivo por substituição, efetuar o pagamento da aludida taxa.

**222. No caso, a ora Recorrente providenciou o recolhimento da TSA, na qualidade de substituta, em diversos transportes de cargas realizados à Zona Franca de Manaus no ano de 2012.** E, tratando-se de despesa obrigatória e indissociável ao serviço de

transporte de cargas àquela região, incluiu-as na base de cálculo para apuração dos créditos de Pis e Cofins não cumulativos

Não se pode olvidar da imposição legal ao pagamento da Taxa Administrativa no transporte de cargas. Da mesma forma que não há indicador do custo glosado no trabalho fiscal.

Acontece que a recorrente defende o ressarcimento das despesas incorridas no ano de 2012 enquanto o presente processo versa sobre o ano de 2015 (Pis do 2º trimestre).

Buscando a recorrente crédito de período diverso ao objeto do caso vertente, entendo pela rejeição do pedido e, consequente, manutenção da glosa.

#### 4. Conclusão.

Do que fora exposto, dou **parcial provimento** ao recurso voluntário para:

- 1) Rejeitar a preliminar de conexão;
- 2) No mérito, reconhecer que as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros são tributadas no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e, por essa razão, determino:
  - a. que a fiscalização efetue novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas originadas do transporte internacional de passageiros e a concessão de crédito sobre os seguintes bens e serviços: (i) atendimento ao passageiro, bebida e catering, e handling de catering; (ii) segurança de aeronave (Handling de Seguridad Variable Pax); (iii) de auxílio de navegação; e, (iv) de auxílio de terminal.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**