



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.982485/2020-91
RESOLUÇÃO	3101-000.464 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AÉREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência à unidade de origem nos termos do voto da relatora.

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:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra o indeferimento do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 28940.18605.151216.1.1.19-3531, onde é indicado um crédito, passível de ressarcimento, no montante de R\$ 28.193.831,45 relativo a COFINS não cumulativa – exportação - apurado no 3º trimestre de 2016.

A ação fiscal desenvolvida e as irregularidades apuradas encontram-se detalhadas na “Informação Fiscal” de f. 10-78. A fiscalização explica que foi expedido o Termo de Distribuição de 3 DJ DRJ09 PR Fl. 419 Original Documento de 41 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP02.0924.09132.EMLL. PROCESSO 10880.982485/2020-91 ACÓRDÃO 109-010.366 – 5^a TURMA/DRJ09 Procedimento Fiscal - Diligência (TDPF-D) nº 08.1.20.00-2020-00214-3 com vistas a analisar diversos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e de COFINS não cumulativos decorrentes dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação, relativos ao período de apuração compreendido no intervalo do 3º trimestre de 2016 ao 2º trimestre de 2017, envolvendo os seguintes documentos:

PA	PER	CRÉDITO PLEITEADO	Nº PROCESSO ATRIBUÍDO	DT. TRANSMISSÃO	TIPO CRÉDITO
3º TRIM 2016	15571.52372.151216.1.1.18-9538	6.343.727,65	10880.982484/2020-46	15/12/2016	PIS
3º TRIM 2016	28940.18605.151216.1.1.19-3531	28.193.831,45	10880.982485/2020-91	15/12/2016	COFINS
4º TRIM 2016	13619.71180.230217.1.1.18-9352	6.467.420,56	10880.982486/2020-35	23/02/2017	PIS
4º TRIM 2016	41672.48375.230217.1.1.19-6743	29.374.430,93	10880.982487/2020-80	23/02/2017	COFINS
1º TRIM 2017	24697.82592.140617.1.1.18-8992	6.120.434,03	10880.982488/2020-24	14/06/2017	PIS
1º TRIM 2017	39827.27387.140617.1.1.19-1820	28.025.329,91	10880.982489/2020-79	14/06/2017	COFINS
2º TRIM 2017	34208.06752.170817.1.1.19-6740	25.422.313,07	10880.982490/2020-01	17/08/2017	COFINS
2º TRIM 2017	21649.12951.170817.1.1.18-3670	5.600.370,21	10880.982491/2020-48	17/08/2017	PIS

É informado que o procedimento fiscal foi realizado tendo em vista a atividade da interessada e a legislação aplicável, com base na análise de dados e cruzamentos de informações escrituradas em EFD-Contribuições pelo contribuinte e demais informações obtidas nos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB). Os arquivos digitais de Notas Fiscais eletrônicas (NFe), Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe), PER/DCOMP, entre outros, foram obtidos dos sistemas internos da RFB.

Os documentos que subsidiaram a análise desses pedidos, intimações, respostas/esclarecimentos do contribuinte e as planilhas que demonstram as glosas, ajustes e apurações decorrentes dos trabalhos realizados no âmbito desse procedimento fiscal foram anexados ao

processo nº 10880.982484/2020-46, que trata do PER de PIS do 3º trimestre de 2016.

É esclarecido que foi realizada a verificação, especialmente, da composição dos créditos informados pela empresa na EFD-Contribuições, em confronto com documentos fiscais, NFe e CTe, com considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo aferido à luz da essencialidade e relevância conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, de acordo com o entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Diz que na presente análise, todos os Ajustes de Acréscimo e Redução de créditos foram glosados pois os valores informados pelo contribuinte em EFD-Contribuições deixaram de ser razoáveis quando comparados aos valores de crédito apurados no período (por exemplo, para o 3º trimestre de 2016, o crédito de COFINS, alíquota básica, foi de R\$ 25.510.758,71 enquanto o Ajuste de Acréscimo foi de R\$ 35.002.608,83 sem passar por lançamentos individuais e verificações na EFD), além da apresentação insatisfatória de resposta à intimação, onde “o contribuinte apresentou em planilha valores líquidos (acréscimo - redução) sem identificação do CNPJ/CPF do fornecedor e com alguns lançamentos duplicados (foi constatado que os itens com chave de 44 dígitos consta também na composição da base de cálculo dos créditos)”.

No tópico “FUNDAMENTAÇÃO LEGAL”, disserta sobre a legislação aplicável à matéria em análise e fixa os seguintes entendimentos sobre:

- Receita Financeira: No caso em tela, em que o objeto da pessoa jurídica é a prestação de serviços de Transporte Aéreo, não há vinculação dos rendimentos de aplicações financeiras às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, de modo que não integra a receita bruta de que trata art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação trazida pela Lei nº 12.973/2014, não compondo, pois, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no regime de apuração cumulativo.

Porém, não sendo listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/COFINS sujeitam-se, portanto, ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, ainda que suas demais receitas se submetam, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. Assim, as Receitas Financeiras (em que pese a incidência das Contribuições de PIS/PASEP e COFINS, conforme Decreto nº 8.426/2015), Receitas de Variação Cambial e Hedge, entre outras, ao não comporem a Receita Bruta do contribuinte, conforme definida pela legislação (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), por não serem receitas decorrentes de atividades constantes de seu objeto social (ver objeto social do contribuinte às f. 27), não devem compor, portanto, o cálculo do fator de rateio.

- Regime Misto: Cumulativo e Não Cumulativo: As Leis que instituíram a não cumulatividade das Contribuição para o PIS/COFINS mantiveram sujeitas ao

regime de apuração cumulativa dessas contribuições um extenso rol de receitas, e também de pessoas jurídicas, que são apresentadas no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003. Nesse rol, constam como sujeitas ao regime cumulativo as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas. Como não se dedica apenas à prestação desse serviço, a requerente sujeita-se a ambos os regimes. Para o cálculo de créditos a serem descontados das contribuições apuradas no regime não cumulativo a requerente optou - entre os métodos de determinação de créditos estabelecidos pelo art. 3º, § 8º, incisos I e II, dessas leis - conforme escriturou no Registro 0110 (Regime de Apuração) da EFD Contribuições do período, pela "incidência nos regimes não cumulativo e cumulativo" com "Método de rateio proporcional (Receita Bruta)" e com "apuração da Contribuição Exclusivamente a Alíquota Básica".

Sendo assim, o cálculo do valor de seus créditos nas apurações em pauta demanda o exame das receitas auferidas de forma a se identificarem aquelas sujeitas à incidência em regime não cumulativo.

Porém, para identificar eventuais valores passíveis de ressarcimento no caso de haver saldo de créditos ao final de cada trimestre, nos casos em que existem custos, despesas e encargos comuns a diferentes Receitas Brutas (Receita Bruta Tributada no Mercado Interno, Receita Bruta Não Tributada no Mercado Interno ou Receita Bruta de Exportação) apuradas no período, o rateio proporcional deve ser utilizado para vinculação dos créditos a essas diferentes receitas.

- EFD-Contribuições: De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1717/2017 - que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil - o PER e a DCOMP serão recepcionados pela RFB depois de prévia apresentação da EFD-Contribuições de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito. A diferença de enfoque (emitente/destinatário de documentos fiscais), entre o contribuinte e outras pessoas jurídicas com quem se relaciona, é transportada para a escrituração da EFD-Contribuições. Assim, os campos que o contribuinte informa como origens de crédito na escrituração da EFD-Contribuições podem ser divergentes dos campos de documentos originais de Notas Fiscais eletrônicas (NFe) e Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe), por exemplo, as informações de CFOP, CST-PIS, CST-COFINS, PIS Valor do Tributo, COFINS Valor do Tributo e muitos outros, no sentido de não possibilitar o desconto de créditos das contribuições segundo a legislação aplicável. Estes são, entre outros, possíveis pontos de divergências analisados neste processo.

No tópico “ANÁLISE DOS CRÉDITOS”, informa que foi verificado apenas a Alíquota Básica no cálculo dos créditos. Nessa auditoria, todos os Ajustes de Acréscimo e Redução foram anulados pois os valores informados pelo contribuinte em EFD Contribuições deixaram de ser razoáveis quando

comparados aos valores de crédito apurados no período, além da apresentação insatisfatória de resposta à intimação. Ainda, no período analisado, todas as operações realizadas pelo contribuinte, sejam de entradas ou saídas, foram segregadas por CST.

Conforme definição da legislação do imposto sobre a renda (IR), a Receita Bruta é 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). Assim, não integrarem o cálculo da Receita Bruta de pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte de carga e passageiros e manutenção de aeronaves as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da Venda de Ativo Imobilizado (CFOP 7551), Receitas Financeiras, Receitas de Variação Cambial e Hedge, Receitas de Aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras.

A pessoa jurídica que aufera tanto receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de apuração como receitas sujeitas ao Regime Não Cumulativo pode apurar créditos exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao Regime Não Cumulativo. Por isso, a Receita Bruta Total foi segregada em Receita Bruta Não Cumulativa e Receita Bruta Cumulativa.

Para itens que tenham tido no período uso comum (por exemplo, querosene de aviação) na geração de receitas brutas sujeitas ao Regime Cumulativo de apuração e ao Regime Não Cumulativo de apuração deve ser aplicado, no cálculo dos créditos das Contribuições, um dos métodos conforme previsto no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que no presente caso é o rateio proporcional, tal como optou o contribuinte. Assim, deve ser expurgado da Base de Cálculo de Créditos de PIS/COFINS o percentual relacionado à Receita Bruta Cumulativa, que não gera direito à apuração de créditos.

A parcela ou fração (Receita Bruta Não Cumulativa / Receita Bruta Total) da Base de Cálculo que permanece com direito ao desconto de créditos é, em seguida, rateada em 3 grupos: Receita Bruta Não Cumulativa Tributada no Mercado Interno, Receita Bruta Não Cumulativa Não Tributada no Mercado Interno e Receita Bruta Não Cumulativa de Exportação.

Foi constatado que o contribuinte classificou as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros sujeitas ao regime cumulativo, sem direito a crédito das Contribuições, na EFD com o código de CST 07 (ISENTA) no regime não cumulativo. Este procedimento resultou na diminuição do percentual da Receita Bruta Cumulativa e, consequentemente, na majoração do percentual da Receita Bruta Não Cumulativa.

Conforme inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, “RECEITAS BILHETE (PAX) EXPORTAÇÃO” devem ser classificadas como Receita Bruta Cumulativa. Além disto, por não integrar sua Receita Bruta, a pessoa jurídica não pode ratear suas Receitas Financeiras e de Variação Cambial / Hedge entre os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa para apropriação de créditos.

Os valores de receita bruta informados pelo contribuinte no Registro 0111 (de livre preenchimento) para fins do rateio proporcional são discrepantes dos valores calculados conforme segregação da Receita Bruta Total dada em função dos CSTs. Não foi informado, na EFD-Contribuições, Receita de Exportação indicada pelo CST 08, porém o contribuinte escriturou Receita de Exportação no Registro 0111.

Após essas correções, no mês de julho/2016, por exemplo, aproximadamente 94,90% da Base de Cálculo foram excluídos da apuração de créditos por vinculação à Receita Bruta Cumulativa após rateio proporcional.

No subtópico “Querosene de Aviação”, diz ser este o principal insumo da requerente na prestação de serviços de Transporte Doméstico de Carga (sujeitos ao Regime Não Cumulativo) e Transporte Coletivo de Passageiros (sujeitos ao Regime Cumulativo, por disposição do art. 10, inciso XVI, da Lei 10.833/2003). Deste modo, para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas Fiscais de aquisição de Querosene de Aviação destinado a aeronave que efetue transporte doméstico de cargas e passageiros, que possui uso comum aos dois regimes Cumulativo e Não Cumulativo, cabe aplicação de rateio proporcional (art.3º, §8º, II, Lei nº 10.833/2003).

Em contraste, por estarem as receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional sujeitas à não incidência de PIS/COFINS em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002, resta impedido, por disposição do art.3º, §2º, Lei nº 10.833/2003 , apuração de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros.

Como se sabe, no tocante ao querosene de aviação relativo ao transporte internacional de passageiros, encontra-se ainda um segundo impedimento à apuração de créditos, decorrente da sujeição das receitas com a “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” ao Regime Cumulativo de apuração, regime que não comporta apuração de créditos.

No subtópico “Débitos das Contribuições de PIS/COFINS devidos no trimestre”, diz que nesta seção foram analisados os descontos de débitos de PIS/COFINS Não Cumulativos devidos neste trimestre com créditos de Período de Apuração neste trimestre ou em períodos anteriores. Assim, os descontos realizados no trimestre em análise devem ser executados conforme informado pelo contribuinte em EFD-Contribuições. Caso os créditos das Contribuições após glosas sejam insuficientes para quitar os descontos, a cobrança dos valores devidos será realizada.

No subtópico “Créditos das Contribuições de PIS/COFINS descontados”, diz que nesta seção foram analisados os descontos de créditos de PIS/COFINS de Período de Apuração neste trimestre com débitos de PIS/COFINS Não Cumulativos devidos neste trimestre ou em período de apuração posterior.

No tópico “SITUAÇÕES DE GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS”, são descritas as situações de glosas em virtude da inclusão indevida de valores na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS. Deve-se atentar ao fato da possibilidade de um dado lançamento do contribuinte estar enquadrado em uma ou mais situações de glosa a depender das situações constatadas no lançamento efetuado. Por exemplo, se houver três situações de glosa para um lançamento específico, na coluna ‘Glosar Crédito de PIS/COFINS’ serão informadas as situações “Situação A & Situação B & Situação C”. Por outro lado, se não for verificada nenhuma situação de glosa no cruzamento de dados, na referida coluna nada será informado.

- Situação 01 - NFe/CTe Cancelada. Os valores que se encontram nesta situação devem ser excluídos dos créditos considerados pela empresa por não integrarem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com o Art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (redação idêntica).

- Situação 02 - Crédito Extemporâneo. Há que ser observado o regime de competência contábil de escrituração dos créditos ante o que vem previsto nos §§ 1º e 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (e de forma equivalente a Lei nº 10.637/2002), na medida em que informa que os itens mencionados serão apurados sobre valores de custos ou encargos adquiridos/incorridos/devolvidos no mês. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 311/2017 referente à possibilidade de apropriação e de utilização extemporâneas dos créditos das contribuições de PIS/COFINS, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

O contribuinte indicou em planilhas documentos fiscais com datas de emissão anteriores ao 3º trimestre de 2016. Os meses anteriores ao 3º trimestre de 2016 estão fora do Período de Apuração (PA) de créditos nesta auditoria. Caso contrário, seria necessário reanalisar e recontar todos os créditos com Períodos de Apuração (PA) anteriores, recalcular e atualizar os percentuais de rateios relacionados ao seu PA, e garantir a exclusividade destes novos créditos apresentados, ou seja, a sua utilização sem duplidade. Não cabe nestes processos de Pedido de Ressarcimento (PER) reanalisar todos os Pedidos de Ressarcimento anteriores ao 3º trimestre de 2016 ou possíveis créditos adicionais relacionados a estes períodos anteriores.

- Situação 03 - Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições de PIS/PASEP ou COFINS não cumulativos não dão direito a crédito, conforme inciso II, § 2º, Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica).

Porém, devem ser considerados válidos os créditos do contribuinte nos casos de aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional. Também foram considerados válidos os descontos de crédito de insumos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das contribuições, pois não incide a citada vedação de apuração de crédito (Solução de Consulta COSIT nº 496/2017).

- Situação 04 - Documento Fiscal Inexistente. Considerando o disposto no artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017 e §1º, art. 7º do Convênio s/nº de 1970 do CONFAZ, pode a Administração decidir sobre determinado direito creditório de forma condicionada à apresentação de documentação comprobatória necessária à verificação da exatidão das informações prestadas, pois a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca, ou seja, o contribuinte. Portanto, foram glosados os lançamentos em EFD-Contribuições carentes de documentos fiscais. Ainda, diz a fiscalização que:

Nesta situação também foram glosadas todos os Ajustes de Acréscimo e de Redução de PIS/COFINS escriturados em EFD Contribuições.

No item 4 da Intimação Fiscal 2020/01, anexada ao processo 10880.982484/2020-46, foi pedido ao contribuinte a apresentação de informações e esclarecimentos relativos aos “Ajustes de Acréscimo (PIS/COFINS)” em EFD Contribuições como segue:

4. Apresentar em planilha a relação dos "Ajustes de Acréscimo (PIS/COFINS)" que compuseram a base de cálculo de apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados em regime não cumulativo, declarada na EFD)Contribuições dos períodos de apuração em tela, a qual contenha, pelo menos: I) rubrica (item do crédito) correspondente da EFD) Contribuições, II) mês em que o valor foi apropriado na EFD) Contribuições, III) número da nota fiscal, IV) data da emissão, V) número do CFOP, VI) código NCM da mercadoria, VII) descrição detalhada da mercadoria/serviço/operação, VIII) CNPJ/CPF do fornecedor, IX) nome do fornecedor, X) valor da nota fiscal, XI) valor da base de cálculo utilizada para o fim de apuração créditos, e XII) valor do crédito apurado.

Em resposta ao item 4 da Intimação Fiscal 2020/01, o contribuinte apresentou a planilha “ITEM 4 Final.xlsx”, anexada na folha 61 do processo 10880.982484/2020-46. Nesta planilha, na aba <Composição Base Crédito>, o contribuinte não informou o “CNPJ/CPF do fornecedor”. Não é sempre possível identificar e confirmar os lançamentos indicados na planilha com apenas o número da Nota Fiscal sem o correspondente CNPJ/CPF do fornecedor. Além disto, foram informados apenas 16.310 itens (de um total de 807.094 itens) com o nº de Chave de Acesso composto por 44 dígitos. Foi verificado o uso em duplicidade destas Chaves de Acesso, ou seja, estas Chaves também compõem a Base de Cálculo dos Créditos das Contribuições antes dos Ajustes. Para confirmar o uso em duplicidade, selecione uma chave qualquer, por exemplo a chave nº ‘35170631565104025323550010006649231153150389’ (neste caso, relativo ao período de 1706: ano 2017, mês 06), da coluna ‘Chave de

acesso' da planilha "ITEM 4 Final.xlsx", informe este número de chave na coluna <Chave do Documento>, aba <Itens de Docs Fiscais>, da planilha de cálculo 'Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101 a 20170630--EFD DACON.xlsx' de mesmo período (2017/06) descrito no nº da chave. Neste exemplo, trata-se de item de Registro C170 escriturado em EFD Contribuições que compõe a Base de Cálculo dos créditos, confirmando o uso em duplicidade. Ademais, o contribuinte apresentou valores líquidos de Ajustes. Ao invés de apresentar todos os itens (valores brutos) que compõem o Ajuste de Acréscimo foi apresentada pelo contribuinte a diferença "Ajuste de Acréscimo - Ajuste de Redução". Esta forma de apresentação indica uma evidência de construção artificial de valores (conhecido como 'contabilidade criativa') para responder ao questionamento da Intimação (e os valores brutos de Ajustes de Redução, todos negativos, não foram apresentados em contrapartida aos Ajustes de Acréscimo). Foi verificado também a apresentação de itens extemporâneos com 'Data de Emissão' entre 2009 a 2017.

Na coluna <Descrição> da aba <Composição Base Crédito> da planilha "ITEM 4 Final.xlsx", apresentada pelo contribuinte, tem-se:

1. "Combustível" (representa 59,27% (2.237.228.881/3.774.717.151) do total) → apresentação em duplicidade de Querosene de Aviação (NCM 27101911) já considerada na soma da Base de Cálculo dos créditos da EFD Contribuições. A aquisição de Querosene de Aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros, ou adquirido em solo internacional não comporta apuração de créditos (ver seção Queroze de Aviação do capítulo Análise dos Créditos) por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS. (...)
2. Serviços de Taxa Aeroportuária ou Servicio Tasas Aeroportuarias e relacionados (representa 15,33% (578.479.828/3.774.717.151) do total) → No caso de Taxa Nacional: trata-se de Taxa instituída pela Lei 9.960/2000, taxa de polícia ou de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público (art.1º, Lei 9.960/2000; art.77, CTN) destinada à Suframa (órgão da administração direta--não contribuinte das contribuições). Conforme Port Suframa 205/02 (art.16, p.único), seu pagamento cabia diretamente ao destinatário da mercadoria, sendo facultado à ora requerente (transportadora), na condição de sujeito passivo por substituição, efetuar o recolhimento. Seja na condição de destinatária, seja na condição de substituta responsável (na qual sequer suporta o ônus da taxa), não há fundamento para apuração de crédito pela requerente em relação ao pagamento deste tributo à Suframa. No caso de Taxa Internacional: não cabe apuração de créditos por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS. Por disposição do art.3º, §2º, Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos.

(...)

Pelos motivos descritos acima, todos os Ajustes, quer de Acréscimo quer de Redução, foram glosados e igualados na Zero seus valores.

- Situação 05 - Reduzir/Corrigir valor de item declarado em EFD-Contribuições. Nesta situação, foi encontrado Nota Fiscal Eletrônica (NFe) ou Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) correspondente ao item informado pelo contribuinte em EFD-Contribuições tal que o valor deste item na EFD é superior ao valor encontrado em NFe/CTe. Na soma dos valores para obtenção da Base de Cálculo, foi considerado o valor encontrado em NFe/CTe e desconsiderado o valor declarado pelo contribuinte em EFD-Contribuições. Se a Situação 05 de glosa ocorrer juntamente com outras situações aqui descritas, será 0 (zero) o valor considerado na soma da Base de Cálculo, pois a Situação 05 implica reduzir o valor (supervalorizado) informado pelo contribuinte em EFD e quaisquer outras Situações de glosa implicam considerar nulo o valor informado na soma da Base de Cálculo das contribuições.
- Situação 06 - Item de Documento Fiscal usado em duplicidade. Nesta situação, por configurarem duplicidade de informação e/ou serem irregulares, foram procurados e analisados lançamentos em que o contribuinte possa ter declarado:
 - Item de Chave de NFe/CTe de 44 dígitos usado em duplicidade;
 - Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão iguais, Valores iguais e Itens iguais (duplicidade);
 - Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão diferentes e Valores quaisquer (irregularidade).

Nos dois primeiros casos acima nota-se duplicidade de notas fiscais e, no terceiro caso, irregularidade por não serem possíveis notas fiscais com datas de emissão diferentes. Foram encontrados, por exemplo, 5 números iguais de notas fiscais de um dado contribuinte, permaneceu a primeira nota fiscal sem glosa por duplicidade, mas foram glosadas as últimas 4 notas fiscais; e observados apenas dois lançamentos em duplicidade de um mesmo número de Chave do Documento.

- Situação 12 - Despesas com Propaganda e Marketing. Conforme entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, despesas com Serviços de Propaganda e Marketing não são insumos geradores de crédito das contribuições de PIS/COFINS segundo os critérios da Essencialidade ou da Relevância, pois o processo de prestação de serviços de transporte aéreo se encerra com a finalização da prestação ao cliente e os serviços de Propaganda e Marketing são posteriores a esta etapa não constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte aéreo, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

- Situação 15 - Insumos relacionados ao Transporte Coletivo de Passageiros sujeito ao Regime Cumulativo. Se um dado insumo gerar receitas somente cumulativas, deste insumo não se pode apurar crédito das Contribuições de PIS/COFINS. De forma análoga, se um dado insumo gerar receitas somente não cumulativas, deste insumo pode-se apurar crédito das Contribuições de PIS/COFINS. Um insumo que gere receitas sujeitas concomitantemente aos dois regimes, cumulativo e não cumulativo, caso de regime misto, pode ser rateado.

Os insumos geradores de receitas decorrentes de prestação de serviço de Transporte de Passageiro, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas, não geram direito ao desconto de créditos por estarem vinculados sempre ao regime cumulativo das Contribuições (inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003), seja em voo doméstico ou internacional. Por exemplo, os gastos com alimentação, refeição e bebida, bagagem, hospedagem, hotéis, sala vip, revista e jornal, tripulação, serviço de bordo, plano de milhagem, todos relacionados ao Transporte de Passageiro, não comportam apuração de créditos.

No caso específico de insumo de Querosene de Aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/COFINS por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

No tópico “CONCLUSÕES”, é reproduzida a tabela onde são apresentados os créditos de PIS/PASEP e COFINS após auditoria, referente ao 3º TRIMESTRE 2016. Nesta tabela, não há saldo de créditos a serem resarcidos.

Destarte, foi indeferido o Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) nº 15571.52372.151216.1.1.18-9538 e, consequentemente, não homologadas as Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas a este PER, enviadas até a data da ciência do despacho recorrido.

Da Manifestação de Inconformidade

Cientificada em 10/05/2021, a TAM Linhas Aéreas S/A apresentou manifestação de inconformidade em 09/06/2021, 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.

Preliminarmente, no tópico “II.1 – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR ILIQUIDEZ E INCERTEZA E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – DA DESCONSIDERAÇÃO DOS AJUSTES REALIZADOS PARA ADEQUAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO”, defende que a glosa dos ajustes de créditos e de débitos acarretou distorção insanável da revisão da apuração de créditos realizada pela fiscalização, ocasionando a nulidade do despacho decisório, não apenas por iliquidez e incerteza, mas também por cerceamento do seu direito de defesa.

Diz que os documentos que consubstanciam suas operações são os Bilhetes e o Conhecimento de Transporte Eletrônico – CTes. As receitas relativas a cada um desses documentos são automaticamente escrituradas em sua EFD-Contribuições após sua emissão. Contudo, a data de emissão do Bilhete ou CTes não corresponde, necessariamente, ao período em que a receita é efetivamente auferida e contabilizada. Por razões diversas (voo cancelado, ou alterado, etc), esses bilhetes/CTes não foram escriturados no respectivo mês em que emitidos, ou seja, não foram lançados contabilmente no trimestre ora em discussão, pois a apuração do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do IRPJ pelo lucro real também deve ter como base o regime de competência (cita a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9018, de 18/07/2018, e Solução de Consulta COSIT nº 143, de 11/12/2020).

Por tal razão, realiza a apuração dos valores devidos a título de PIS e de COFINS sempre considerando os lançamentos realizados em sua Contabilidade, e não na EFD-Contribuições. Ainda:

21. Para que não reste dúvida que o critério utilizado pela Peticionária é o lançamento contábil, foi juntada à presente defesa administrativa planilha em excel denominada “Razão 2016_2017”, onde consta na aba “Apuração x Razão 2017”: (i) os valores considerados da Apuração de PIS e COFINS da empresa na coluna “C”; (ii) os valores constantes do Razão da empresa na coluna “D”, conforme aba “Razão 2017”; (iii) a diferença entre o valor dessas duas colunas na aba “E”, isto é, “zero” (Doc. 02):

A	B	C	D	E
1	2	APURAÇÃO	RAZÃO	DEP.
1	CUNTA + DESCRIÇÃO			
2	3101001016 Producción Vuelos Faltantes Tkt (DOM)	14.575.139,00	14.575.139,00	0,00
3	3101001017 Producción Vuelos Faltantes Tkt (INT)	9.647.965,00	9.647.965,00	-
4	3101002006 RECEITAS CONGENERE - DOMÉSTICO	222.672,13	222.672,13	0,00
5	3101002007 Receta PAX Interline - INT	559.196,25	559.196,25	0,00
6	3101002008 RECEITAS BRUTAS - DOMÉSTICO	2.632.357.317,26	2.632.357.317,26	0,00
7	3101002009 RECEITAS BRUTAS - INTERNACIONAL	1.818.041.690,17	1.818.041.690,17	0,00
8	3101002014 Receita de congener pax or-difhol	2.116.906,37	2.116.906,37	-
9	3101002015 receita de congener pax.	19.951.943,17	19.951.943,17	-
10	3101002016 receita de congener pax or autrec	5.866.380,00	5.866.380,00	-
11	3101002017 Receita de congener pax or-rejow	5.601.772,85	5.601.772,85	-
12	3101002022 Producción Tkt Interlineal Doméstico (HOT)	3.745,41	3.745,41	0,00
13	3101002023 Producción Tkt Interlineal Doméstico (OTC)	166.826,05	166.826,05	0,00
14	3101002026 Producción Tkt Interlineal Internacional (HOL)	589.287.058,33	589.287.058,33	0,00
15	3101002027 Producción Tkt Interlineal Internacional (OTC)	197.414.988,04	197.414.988,04	0,00
16	3101004001 Ingresos Pax Acuerdos Especiales Compañías Aéreas	488.858,71	488.858,71	-
17	3101005002 Diferença de reemissão Interline	12.626,60	12.626,60	-
18	3101005998 Diferencias tarifarias outras	21.052.691,62	21.052.691,62	0,00
19	3101006002 Outras Recetas	201.165,35	201.165,35	-
20	3101006995 Otros ingresos pax (Auxilia)	621,00	621,00	-
21	3101007006 OTROS INGRESOS PAX DOMESTICO	1.083.256,74	1.083.256,74	-
22	3101007007 OTROS INGRESOS PAX INTERNACIONAL	373.114,40	373.114,40	0,00
23	3101007008 INGRESOS PAX ASSENTO CONFORTO DOMESTICO	24.470.570,10	24.470.570,10	-
24	3101007009 INGRESOS PAX ASSENTO CONFORTO INTERNACIONAL	5.737.365,47	5.737.365,47	-
25	3101007010 Receita menor desacompanhado - dom	1.785.773,34	1.785.773,34	-
26	3101007011 Receita menor desacompanhado - intl	2.103.009,30	2.103.009,30	-
27	3101007012 Receita de receita pet dom	413.328,11	413.328,11	-
28	3101007013 Receita de receita pet. int.	47.774,44	47.774,44	-
29	3101007015 Receita upgrade operacional - intl	3.445,89	3.445,89	-
		Apuração x Razão 2016	Apuração x Razão 2017	Razão 2016 Razão 2017 4206_4406

22. Contudo, sendo a EFD-C o “arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, logicamente, o total de receitas nela escriturado para compor a base de cálculo dessas contribuições deve corresponder, exatamente, ao total de receitas auferidas no respectivo período.

23. Nesse passo, para anular o efeito daquela receita que foi auferida em período distinto ao da emissão do bilhete/CTe, a Peticionária, após realizar o cálculo da apuração do PIS e da COFINS conforme a ECD, realiza ajustes de redução ou de acréscimo de débitos em sua EFD-C, de forma que o total apurado corresponda, exatamente, ao que seria devido considerando as receitas auferidas pela Peticionária de acordo com a sua escrituração contábil.

(...)

26. Por exemplo, a apuração da Peticionária verificou que o débito de PIS não cumulativo sobre suas receitas operacionais seria de R\$ 973.929,17 em julho de 2016, R\$ 922.1999,16 em outubro de 2016, R\$ 798.120,02 em janeiro de 2017 e R\$ 997.977,63 em abril de 2017.

Afirma que esses valores são os mesmos que constam dos registros M210 e M610 das EFD-Contribuições, onde constam os valores consolidados para apuração do PIS e da COFINS. Continua:

28. Por sua vez, os ajustes de acréscimo neles registrados correspondem, exatamente, a diferença entre o débito apurado na apuração da empresa e o apurado na EFD, conforme se constata do resumo inserido ao lado de cada uma das telas:

(...)

29. Portanto, o que ficou demonstrado na presente defesa é que as informações registradas em EFD-Contribuições não refletem, em parte, o fato gerador da obrigação de pagar PIS e COFINS, pois, ou consideram alguns valores que ainda não constituem receita da Peticionária, ou acabam deixando de considerar parte da receita auferida, por ter sido registrada no período de apuração da emissão do CTe.

30. Ocorre que o Sr. AFRFB, ao realizar a revisão da apuração de créditos passíveis de resarcimento pela Peticionária simplesmente ignorou a existência de tais ajustes, na medida em que realizou o levantamento das receitas tributáveis no regime cumulativo e não cumulativo apenas considerando a soma das receitas por CST. É o que se pode depreender dos seguintes trechos da “Informação Fiscal”:

Rateio Conforme Registro 0111: Receita Tributada no Mercado Interno	61.246.163,70
Rateio Conforme Registro 0111: Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00
Rateio Conforme Registro 0111: Receita de Exportação	655.363.590,20
Rateio Conforme Registro 0111: Receita Bruta Cumulativa	655.366.480,04
Rateio Conforme Registro 0111: Receita Bruta Total	1.368.976.243,94
Rateio Conforme CST (01, 02, 03 e 05): Receita Tributada no Mercado Interno	47.813.829,40 (0,04.9332%)
Rateio Conforme CST (04, 06, 07 e 09): Receita Não Tributada no Mercado Interno	1.581.198,74 (0,01.1631%)
Rateio Conforme CST (01 a 09): Receita Bruta Cumulativa	919.827.429,87 (0,94.9036%)
Rateio Conforme CST (01 a 09): Receita Bruta Total	969.222.459,01 (100,0000%)

Rateio dos Créditos em função da Receita Bruta. Nesta soma, o CST 49 não foi considerado bem como Venda de Imobilizado.

(...)

31. Ocorre que, ao assim proceder, ocasionou distorções irreparáveis no cálculo do fator de rateio de despesas vinculadas a receitas do cumulativo e não cumulativo, como do fator de rateio de créditos passíveis de resarcimento, o que pode ser visto sem qualquer dificuldade na Figura 8 da Informação Fiscal:

32. Note-se que o valor da Receita Bruta Total considerada pela Peticionária no período foi de R\$ 1.368.976.243,94, enquanto o valor total de Receita Bruta considerada pela fiscalização foi de apenas R\$ 969.222.459,01. Ou seja, uma diferença de R\$ 399.753.784,93, isto é, de 30% da Receita Bruta Total considerada pela Peticionária, que não decorre da mera desconsideração das receitas com CST 49 da venda do ativo imobilizado, já que a diferença de valor de Receitas Tributadas no Mercado Interno foi de apenas R\$ 13.432.334,30.

33. Portanto, os cálculos realizados pela fiscalização estão completamente distorcidos, porque desconsideram de forma arbitrária, todos os ajustes realizados pela Peticionária para adequar a sua EFD-Contribuições ao regime de competência.

34. Assim sendo, não há alternativa que não a declaração de nulidade do despacho decisório, ante a iliquidez e incerteza dos cálculos realizados pela fiscalização, para que outro seja expedido com base em nova diligência, dando-se, então, à Peticionária a oportunidade de revisar e eventualmente impugnar esses novos cálculos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

35. E ainda que o fiscal tenha deliberadamente desconsiderado os ajustes realizados pela Peticionária, o que se admite apenas para argumentar, a motivação para tal procedimento deveria estar claramente explicada na Informação Fiscal, como foi feito em relação à glosa dos ajustes de créditos. Isso porque, sem saber a razão pela qual os ajustes nas receitas foram desconsiderados, não há como a Peticionária se defender especificamente em relação a este procedimento, a não ser da forma como já o fez no presente tópico, i.e., demonstrando a existência dessa falha na apuração da fiscalização e requerendo a sua reelaboração.

À vista dessas alegações, a manifestante pede que seja declarada a nulidade do despacho decisório, para que outro seja expedido com base em nova apuração, considerando-se os ajustes necessários à adequação da receita declarada no EFD ao regime de competência, ou, pelo menos, contendo a razão pela qual tais ajustes foram desconsiderados.

Ainda preliminarmente, pleiteia, no tópico “II.2 – DA NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DA VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SOBRE A MATÉRIA”, que os processos relacionados aos pedidos de resarcimentos do 3º trimestre de 2016 ao 2º trimestre de 2017, bem como os processos relativos aos autos de infração do mesmo período, PAF nºs 13074.726428/2021-05 (PIS) e 13074.726429/2021-41 (COFINS), sejam vinculados por conexão.

No tópico “III.1 – DA ILEGALIDADE DOS AJUSTES REALIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO NO CÁLCULO DO FATOR DE RATEIO DE QUE TRATA O INCISO II DO § 8º DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/2003”, reclama que a fiscalização alterou o cálculo do rateio de créditos resarcíveis, reclassificando as receitas vinculadas ao transporte internacional de passageiros, em decorrência do seu entendimento de que elas não comporiam as receitas do regime não cumulativo e excluiu as receitas financeiras do referido cálculo. Salienta, antes de demonstrar a ilegalidade desse procedimento em tópico específico, que o CARF quando do julgamento do processo nº 10880.722355/2014-52 e processos correlatos (Auto de Infração/2007 a 2011 e Processos de Ressarcimento), por unanimidade de votos, deu parcial provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela Peticionária para (i) reconhecer que as Receitas decorrentes do Transporte Internacional de Passageiros pertencem à apuração não cumulativa; e (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 em sua prestação de serviço.

No tópico “III.1.1. DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS 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 aufera 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 “III.1.2 - DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS DEVEM PERTENCER AO CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO”, argumenta que se os arts. 1º e 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que os débitos de PIS e de COFINS no regime não cumulativo são calculados pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, i.e., sobre as receitas

decorrentes da sua atividade e as demais receitas, a base sobre a qual será aplicado o fator de rateio, por sua vez, abrange todos os dispêndios passíveis de geração de créditos de PIS e de COFINS atrelados aos dois regimes, inclusive aqueles vinculados à geração de outras receitas. Consequentemente, a restrição da abrangência do termo “receita bruta” para apenas as receitas da atividade, especificamente em relação ao cálculo do fator de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º, acabaria ocasionando o desequilibrio do próprio método.

Sendo assim, considerando a sistemática de apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, conclui-se que a expressão “receita bruta” a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, só pode significar “totalidade de receitas”. Por conseguinte, o cálculo do fator de rateio deve considerar a totalidade das receitas não cumulativas dividida pela totalidade das receitas tributadas em ambos os regimes.

No tópico “III.2 – DA GLOSA DE CRÉDITOS”, inicialmente, manifesta-se expressamente que em relação às situações 1, 5 e 6, considerando o seu valor, opta por não apresentar defesa administrativa em relação a esses pontos, requerendo, desde já, a emissão de guia de pagamento para quitação dos débitos compensados especificamente com essa parte dos créditos pleiteados.

Em relação à situação 15, defende a ilegalidade da glosa de créditos sobre insumos relacionados ao transporte de passageiros, pois conforme já tratado acima, as receitas decorrentes do serviço de transporte internacional de passageiros estão sujeitas a regras do regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, na medida em que não foram mencionadas pelo inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/03, mas apenas as decorrentes do transporte doméstico. Por conseguinte, os bens e serviços que são reconhecidamente insumos do serviço de transporte internacional de passageiros devem integrar a base de cálculo dos créditos da Peticionária, após aplicação do percentual de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e essas glosas devem ser revertidas.

Em relação à situação 4, defende a ilegalidade da glosa dos ajustes de crédito - documento fiscal inexistente, pois se a fiscalização tivesse se debruçado melhor sobre a origem dos ajustes de crédito realizado pela Peticionária, verificaría que não há qualquer dos vícios por ela citados em sua “Informação Fiscal”, conforme se demonstra.

(A) A composição dos ajustes: esclarece que os ajustes de créditos por ela realizados dizem respeito a dispêndios que, muito embora deem direito a crédito do PIS e da COFINS pela sua natureza, não são consubstanciados em NFe ou CTe, como ocorre, por exemplo, com os seguros das aeronaves, ou então dizem respeito a documentos fiscais que acabaram não subindo na base da EFDContribuições. Junta aos autos as planilhas onde constam todos os itens que compuseram o valor dos ajustes (basicamente são aqueles registrados nos Blocos C e A e F), com a respectiva informação do documento a que se refere (NFe, CTe

ou fatura), CNPJ do fornecedor, bem como o resumo da apuração do ajuste do respectivo mês (Doc. 06). Por fim, no seu entender, o fato de ter apresentado a composição do impacto final do ajuste, e não a composição específica dos ajustes de acréscimo e de redução em nada invalidam o mapeamento por ela realizado, tendo que vista que o relevante para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS é a comprovação do valor que efetivamente impactou o valor dos créditos do período, no caso, a diferença.

(B) Os ajustes relativos a combustíveis: inicialmente, alega que seguindo os passos para conferência do QAV destinado ao transporte internacional ou já considerado na base de crédito da EFD-Contribuições, conforme indicado pela Informação Fiscal, a Peticionária não localizou tais inconsistências nas planilhas fornecidas pela fiscalização. Acredita-se, pois, que essas questões tenham sido incluídas equivocadamente na Informação Fiscal.

Sobre as chaves de acesso das notas fiscais de QAV, diz que foi por este motivo que essa parte dos gastos com combustível não subiu automaticamente no EFD-Contribuições, tendo que ser imputada por meio de ajuste. Não obstante, a Peticionária conseguiu localizar as chaves de acesso corretas por meio de outro sistema, conforme amostragem constante da planilha “NFs_Inexistentes_Chaves_de_Acesso_Corretas” anexa à presente (Doc. 07), bem como a cópia dos respectivos documentos fiscais (Doc. 08), não podendo tais combustíveis serem glosados de sua base de créditos, por se tratar de bens adquiridos para serem utilizados como insumo da atividade de transporte aéreo doméstico.

(C) A Taxa Suframa: 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 tratar 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, lhe é defeso o não recolhimento.

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.

(D) Taxas Internacionais: diz que apesar de a fiscalização ter alegado que a Petionária teria incluído como ajuste créditos apurados sobre Taxas Internacionais, que não estariam sujeitas à tributação do PIS e da COFINS, se analisadas as taxas que compuseram esses ajustes, conforme planilhas anexas à presente (Doc. 06), verifica-se que todas foram pagas para fornecedores brasileiros, entre eles os aeroportos nos quais a Petionária opera no país.

Para melhor visualizar esse ponto, a Petionária também juntou à presente defesa planilha denominada “Taxas Aeroportuárias”, onde constam todas as despesas apropriadas sob este título nos ajustes de crédito (Doc. 09).

Afirma, ademais, que o CARF já reconheceu o seu direito de se apropriar das tarifas aeroportuárias (Acórdão nº 3402-005.312).

Conclui que é indispensável a reforma do despacho decisório para ser reconhecido o direito da Petionária de se creditar sobre tais dispêndios.

Em relação à situação 2, defende a ilegalidade da glosa de créditos extemporâneos, pois apesar de a fiscalização alegar e não seria possível a apropriação extemporânea de créditos, o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003

diz que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes. Cita entendimento do CARF de 2013 onde ficou reconhecido a possibilidade de apuração extemporânea de créditos. Lembra que o CARF, no máximo, tem exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores (Acórdãos nº 3402-005.312 e 3402.005.314).

Conclui que por se tratar o presente caso de crédito extemporâneo apropriado nos termos do que determina o §4º do art. 3º da citada lei, o qual, frise-se, não foi apropriado em qualquer período anterior ao presente, deve-se ser reconhecida a sua regularidade e a ilegalidade da glosa realizada.

Em relação à situação 3, defende a ilegalidade da glosa sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, porque pela análise da planilha juntada pela fiscalização, verifica-se que tal glosa diz respeito predominantemente a leite, queijos, massas e outros itens que são disponibilizados aos passageiros durante o voo. Esclarece que os bens sobre os quais foram realizadas as glosas em questão dizem respeito a ingredientes utilizados na elaboração de refeições que são comercializadas dentro da aeronave e cuja receita é tributada pelo PIS e pela COFINS, incidindo na exceção apontada pela própria fiscalização, a de que aquisição de bens ou serviços com Isenção da contribuição terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições de PIS/COFINS.

Conclui que deve ser revertida a glosa realizada e reconhecido o direito a crédito sobre esses bens.

Em relação à situação 12, defende a ilegalidade da glosa sobre despesas com propaganda e marketing, porque ao contrário do alegado pela fiscalização, os dispêndios com marketing e propaganda são anteriores à prestação de serviços de transporte aéreo, e não posteriores.

No caso, diferente do que ocorre com a produção de bens, a prestação do serviço só ocorre após a sua efetiva contratação e, portanto, após a sua requisição pelo tomador, no caso, o passageiro ou remetente da carga. Assim sendo, são gastos que auxiliam na chamada de mais clientes interessados no serviço oferecido pela Petionária e, portanto, são essenciais não apenas à existência do serviço em si, como ao aumento da receita de sua atividade.

Defende que de acordo com o paradigma fixado pelo STJ quando do julgamento do REsp nº 1.221.170, serão insumos para apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS os itens (bens ou serviços) que sejam ESSENCIAIS ou RELEVANTES ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Portanto, pede-se a aplicação desse paradigma a glosa em questão.

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 5^a Turma da DRJ 09 julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, ora Recorrente, decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

REGIME NÃO CUMULATIVO. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO SERVIÇO. AUFERIMENTO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado.

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional prevê a utilização de uma relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. A receita bruta decorre da venda de bens nas operações de conta própria, da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT RF13 nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RF13, 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.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo COSIT RFB n* 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.

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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apropriação do crédito de PIS/PASEP e COFINS deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador de acordo com as situações dispostas nos incisos do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser apropriado na EFD-Contribuições do mês em que o bem ou o serviço foi adquirido ou em que o custo e despesas foram incorridos.

O direito creditório não aproveitado no mês de apropriação poderá, à critério do contribuinte, ser utilizado para desconto das contribuições devidas nos meses subsequentes, nos termos do § 4º do art. 3º das referidas leis.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Somente serão nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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 Procedente em Parte

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

II.1. DA NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DA VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SOBRE A MATÉRIA

II.2 – DA NULIDADE DO LEVANTAMENTO FISCAL POR ILIQUIDEZ E INCERTEZA E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – DA DESCONSIDERAÇÃO DOS AJUSTES REALIZADOS PARA ADEQUAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA.

III – DO MÉRITO

III.1 – DA ILEGALIDADE DOS AJUSTES REALIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO NO CÁLCULO DO FATOR DE RATEIO DE QUE TRATA O INCISO II DO § 8º DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

III.1.1. DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS.

III.1.2 - DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS DEVEM PERTENCER AO CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO.

III.2 – DA GLOSA DE CRÉDITOS

III.2.1. DA ILEGALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS – SITUAÇÃO 15

III.2.2 – DA ILEGALIDADE DA GLOSA DOS AJUSTES DE CRÉDITO (SITUAÇÃO 04 – DOCUMENTOS FISCAIS INEXISTENTES).

(A) A composição dos ajustes:

(B) Os ajustes relativos a combustíveis:

(C) A Taxa Suframa:

(D) Taxas Internacionais:

III.2.3 – DA ILEGALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – SITUAÇÃO 02.

III.2.4. DA ILEGALIDADE DA GLOSA SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DO PIS E DA COFINS – SITUAÇÃO 3.

III.2.5. DA ILEGALIDADE DA GLOSA SOBRE DESPESAS COM PROPAGANDA E MARKETING – SITUAÇÃO 12.

Ao final, pleiteia:

224. Por todo o exposto, requer a Recorrente que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido, para que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório por iliquidez e incerteza; ou, subsidiariamente, para que seja reconhecida:

(i) A tributação das receitas de transporte internacional de passageiros pelo regime não cumulativo das contribuições e a consequente inclusão desses valores

na “receita bruta não cumulativa” do cálculo dos percentuais de rateio de créditos de que trata o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003;

(ii) A inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio de que trata o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003; e

(iii) A possibilidade de apropriação dos créditos em discussão, determinando-se a reversão de todas as glosas.

225. Consequentemente, requer, com base nos argumentos de mérito acima expostos e nos termos do inciso II e IX do art. 156 do CTN, o reconhecimento do saldo de créditos pleiteado no presente processo e a homologação das compensações com ele realizadas.

226. Por fim, a Recorrente reitera o seu pedido de que o presente processo administrativo seja vinculado por conexão aos demais pedidos de ressarcimento e aos Autos de Infração de PIS e COFINS relativos ao mesmo período, conforme tópico II.1. do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Peço vênia para reproduzir as razões da fiscalização quanto da análise dos PER/DCOMP:

Verificou-se que a empresa pleiteou créditos das contribuições de PIS/COFINS referentes a período de apuração ou competência diverso do trimestre do PER em análise, conforme o § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Em todo caso, foram aceitos os documentos fiscais do contribuinte com <Data da Emissão do Documento Fiscal> com no máximo dois meses de antecedência ao Período de Apuração Total analisado (3º Trimestre de 2016 ao 2º Trimestre de 2017) desde que com datas de lançamento/entrada/aquisição correspondentes a este período.

Conforme Guia Prático da EFD Contribuições, a apuração de crédito extemporâneo são tratados nos registros 1101, 1102, 1501 e 1502, e assim esclarece:

(...)

E, conforme estabelece a IN RFB nº 1252/2012 que dispõe sobre a escrituração da EFD Contribuições, no CAPÍTULO IV DA RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO, em seu artigo 11: (...)

O contribuinte indicou em planilhas documentos fiscais com datas de emissão anteriores ao 3º trimestre de 2016. Os meses anteriores ao 3º trimestre de 2016 estão fora do Período de Apuração (PA) de créditos nesta auditoria. Caso contrário, seria necessário reanalisar e recontar todos os créditos com Períodos de Apuração (PA) anteriores, recalcular e atualizar os percentuais de rateios relacionados ao seu PA, e garantir a exclusividade destes novos créditos apresentados, ou seja, a sua utilização sem duplicidade. Não cabe nestes processos de Pedido de Ressarcimento (PER) reanalisar todos os Pedidos de Ressarcimento anteriores ao 3º trimestre de 2016 ou possíveis créditos adicionais relacionados a estes períodos anteriores.

Para observar os lançamentos em EFD Contribuições que foram glosados devido à escrituração de Créditos Extemporâneos, na planilha de cálculos <info do contribuinte EFD contribuições – período de apuração – EFD Dacon.xlsx>, na aba <itens de docs fiscais>, na coluna <glosar crédito de PIS/COFINS>, utilize o filtro: <situação 02>. Veja também as colunas <data da emissão do documento fiscal> e <dia da emissão: NF item (todos)> comparadas à coluna <data da entrada/aquisição/execução ou da saída/prestação/conclusão>.

(grifos nossos)

Apesar de citar à necessidade de retificação da EFD-contribuições, o principal ponto aventado pela fiscalização a justificar a exclusão dos créditos extemporâneos foi a desobrigação de apreciar créditos de períodos distintos ao indicado nos PER/DOMP.

Posteriormente, motiva a DRJ em sua decisão:

A fiscalização, a seu turno, glosou os créditos, entendendo que eles não foram apropriados de forma correta.

Pois bem, o crédito do PIS/COFINS surgiu com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 3º), para fins de redução do valor devido dessas contribuições apurado no período, prevendo que o crédito não aproveitado em um mês poderia ser-lo em meses subsequentes: (...)

Como se vê, do valor da contribuição apurado em cada mês é permitido o desconto de créditos e, existindo saldo remanescente, esse poderá ser aproveitado nos meses subsequentes, também para desconto do valor devido da contribuição apurada em cada período posterior. Portanto, deve ser respeitada a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito), para depois aproveitar eventual saldo remanescente de crédito nos meses subsequentes.

Não resta dúvida, portanto, que a apropriação do crédito deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador. Afinal, como expressamente consignado, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista sobre o valor dos bens e serviços adquiridos e das despesas incorridas no mês. Enfim, a lógica dos créditos segue fielmente o princípio da competência contábil.

Quanto à alegação da manifestante de que no máximo, tem-se exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores, deve-se, inicialmente, lembrar que nos termos do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não cumulatividade deve obedecer ao regime de competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

(...)

Uma vez apurado o direito creditório e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o seu aproveitamento em meses subsequentes, nos termos do § 4º do art. 3º das referidas leis. No entanto, tal dispositivo não possibilita que possam ser levados para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas tão somente que os créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração possam ser descontados das contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, resta claro que os contribuintes podem utilizar os créditos de forma extemporânea, ou seja, em momento posterior que não seja o do mês de apuração, mas, consoante se verifica na legislação de regência, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências (datas de ocorrências dos fatos geradores dos créditos). Extrai-se daí que, na detecção de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos, o procedimento correto é o de retificação da escrituração e não, como entende a manifestante, de reconhecimento dos créditos no momento em que entender mais conveniente.

(...)

Destarte, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelecem o instituto da retificação. Isso vem muito bem explicado no Guia Prático da EFD-Contribuições ao tratar dos registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502): (...)

Portanto, ao contrário do que entende a manifestante, não existe autorização para que os créditos sejam apurados de forma extemporânea em demonstrativos de períodos posteriores à ocorrência dos fatos. Não há, portanto, como acatar o procedimento por ela adotado. Assim, as glosas relativas às operações extemporâneas devem ser mantidas.

(grifos nossos)

É posicionamento uníssimo deste Colegiado a possibilidade de se apurar crédito extemporâneo sem que tenha havido, impreterivelmente, retificação, uma vez que exigir do

contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

Das leituras do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e manual de perguntas e resposta, percebe-se que a retificação da escrituração da EFD-Contribuições é preferível, mas em caso de sua carência, orienta a Autoridade Fiscal que as operações sejam registradas em campos próprios 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Com isso, conclui-se que os créditos extemporâneos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento em momento diverso daquele do período de apuração, atendidos os critérios cumulativos (a) de decadência; (b) que não tenha aproveitado em períodos diversos; e, (c) detenha liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

Retomando os fatos, vê-se que a fiscalização sequer analisou a natureza dos créditos, vindo apenas a justificar que não está obrigada a analisar a certeza e liquidez de créditos fora do período objeto do pedido de ressarcimento e traz trecho do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições que trata da necessidade de retificação das obrigações acessórias.

Nesse sentido, afastada a necessidade de retificação do Dacon e DCTF para fruição do crédito extemporâneo e ausente análise da natureza do crédito pela fiscalização, já que, como visto anteriormente, a falta de retificação das obrigações acessórias por si só, acarretou na negativa ao crédito, **a diligência fez-se necessária para que a fiscalização aponte de forma precisa o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos pela Recorrente bem como, informe a essencialidade e/ou relevância dos bens e serviços apropriados extemporaneamente, com a adoção do teste de subtração, à luz do RESP nº 1.221.170/PR-RR e dos Pareceres Normativos COSIT/RFB Nº 05/2018 e IN RFB nº 2.121/2022.**

A diligência servirá para certificar a manutenção ou não dos valores glosados.

Ante o exposto, decido pela conversão do julgamento em diligência com retorno dos autos à Unidade de Origem para que a fiscalização, com fulcro no REsp nº 1.221.170/PR-RR e IN RFB nº 2.121/2022, apure a certeza e liquidez do crédito tributário sob litígio, nos seguintes termos:

- a) Elabore planilha com indicação da origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos (se apropriado no mês de competência), mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras;
- b) Indique quais bens e serviços são necessários na prestação de serviços de transporte internacional de passageiros e de carga;
- c) Sendo necessário, que a fiscalização intime a contribuinte para que preste esclarecimentos e apresente documentação complementar para possibilitar os trabalhos fiscais;

- d) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;
- e) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação; e,
- f) Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa