



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.982490/2020-01
RESOLUÇÃO	3101-000.467 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS 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 condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3101-000.464, de 17 de setembro de 2024, prolatada no julgamento do processo 10880.982485/2020-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Laura Baptista Borges, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha(substituto integral), Wilson Antônio de Souza Correa (substituto 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de

Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte e, consequentemente, não homologadas as Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas a este PER, enviadas até a data da ciência do despacho recorrido. O pedido é referente ao crédito de COFINS não cumulativa – exportação - apurado no 2º trimestre de 2017.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

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

O fato gerador da Contribuição COFINS 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 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.

ESSENCIALIDADE. 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.

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: 01/04/2017 a 30/06/2017

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.

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

II – PRELIMINARMENTE

II.1. A NECESSIDADE DO 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.

Ao final, pleiteia:

(...) 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.

(...) 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.

(...) 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

Peço vênia para reproduzir as razões da fiscalização quando 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**

apresentandos, 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/DCOMP.

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 sê-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). Extraí-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 resarcimento 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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência à unidade de origem.

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator