



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.731843/2019-08
ACÓRDÃO	3201-012.002 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOL LINHAS AÉREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. VEDAÇÃO.

Não podem ser apurados créditos no âmbito do regime de apuração não cumulativo das contribuições sobre o valor dos pagamentos efetuados pelas companhias aéreas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo ou Comando da Aeronáutica.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. PERCENTUAL.

As receitas financeiras de empresas comerciais ou de prestação de serviços não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional no âmbito do regime não cumulativo.

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

CRÉDITO. PROVA. PERÍODO DE APURAÇÃO. RETIFICADORA.

O saldo de créditos de ano anterior, se devidamente comprovado e de acordo com a legislação, no caso decorrente de alteração do percentual de rateio em função de reclassificação da receita de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, e apurado para o período de apuração a que se refere, mesmo que registrado em momento posterior, através de retificadoras da EFD-Contribuições e SPED, deve ser reconhecido com a correspondente reapuração dos valores do auto de infração.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. VEDAÇÃO.

Não podem ser apurados créditos no âmbito do regime de apuração não cumulativo das contribuições sobre o valor dos pagamentos efetuados pelas companhias aéreas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo ou Comando da Aeronáutica.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. PERCENTUAL.

As receitas financeiras de empresas comerciais ou de prestação de serviços não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional no âmbito do regime não cumulativo.

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

CRÉDITO. PROVA. PERÍODO DE APURAÇÃO. RETIFICADORA.

O saldo de créditos de ano anterior, se devidamente comprovado e de acordo com a legislação, no caso decorrente de alteração do percentual de rateio em função de reclassificação da receita de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, e apurado para o período de apuração a que se refere, mesmo que registrado em momento posterior, através de retificadoras da EFD-Contribuições e SPED, deve ser

reconhecido com a correspondente reapuração dos valores do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para (I.1) recalculer o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo e (I.2) recompor o crédito glosado como taxa de auxílio navegação que corresponda a pagamentos a pessoas jurídicas de natureza privada, e não ao DECEA/Comando da Aeronáutica, e (II) pelo voto de qualidade, para reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos para recompor o saldo inicial de 2015, sem a delimitação definida pelo Relator, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que negavam provimento nesse item, sendo designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Sales Campos Vale. Durante os debates, a conselheira Flávia Sales Campos Vale propôs a realização de diligência, sendo acompanhada pela conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), proposta essa rejeitada por voto de qualidade. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávia Sales Campos Vale

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ/CTA) que julgou improcedente a impugnação manejada pelo

contribuinte acima identificado para se contrapor aos **autos de infração de PIS e Cofins** correspondentes aos períodos de apuração de 2015.

Relativamente à Cofins, o montante lançado alcançou o valor total de R\$ 30.946.040,03 (principal). Quanto à contribuição para o PIS/Pasep, o valor da contribuição somou R\$ 6.974.394,83. Valores estes acompanhados de multa de 75% (passível de redução à época) e juros moratórios calculados naquela data. Segue o relatório da referida decisão:

A ação fiscal desenvolvida e as irregularidades apuradas encontram-se detalhadas no “Relatório Fiscal” de fls. 21/34.

No tópico “**DAS IRREGULARIDADES APURADAS**” narra que a Contribuinte, a fim de demonstrar a apuração dos créditos de PIS e Cofins, entregou a planilha anexada aos autos do processo como arquivo não paginável intitulada “Cálculo Pis e Cofins Contribuinte”. Relata que há dezessete itens relacionados aos créditos apurados, sendo que para dez o creditamento é proporcional, pois são gastos comuns às atividades de transporte de passageiros (regime cumulativo) e de cargas (regime não cumulativo); e os demais itens geram créditos integrais, pois estão vinculados exclusivamente ao transporte de cargas:

(...)

Descreve que, no caso de gastos comuns às atividades de transporte de passageiros e cargas, a contribuinte aplica o percentual calculado pelo método do rateio proporcional, a partir da seguinte regra:

RECEITAS REGIME NÃO-CUMULATIVO - NACIONAL
+ REGIME NÃO CUMULATIVO - RECEITAS FINANCEIRAS
+ RECEITAS REGIME NÃO-CUMULATIVO - ALÍQUOTA ZERO
+ RECEITAS REGIME NÃO-CUMULATIVO - SUSPENSÃO
+ RECEITAS REGIME NÃO CUMULATIVO - SEM INCIDÊNCIA
= TOTAL DE RECEITAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO

PROPORÇÃO UTILIZADA = $\frac{\text{TOTAL DE RECEITAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO}}{\text{RECEITA TOTAL}}$

Informa que constatou que a Gol Linhas Aéreas incluiu nas receitas não cumulativas, as oriundas do transporte internacional de passageiros, as receitas financeiras e aquelas sem incidência das contribuições, receitas que não estão classificadas nem como transporte de passageiros nem como transporte de cargas, de modo a aumentar indevidamente o percentual de aproveitamento de créditos.

No tópico “**SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DO PIS E DA COFINS**”, relata que a Contribuinte apurou créditos decorrentes de pagamentos de Taxa de Auxílio à Navegação efetuados em favor do Comando da Aeronáutica. Explica que tal taxa é cobrada pelo Comando da Aeronáutica e utilizada para constituir receita do Fundo Aeronáutico, de acordo com o artigo 8º da Lei nº 6.009/73 e que tal receita não está sujeita ao pagamento de PIS/COFINS, de modo a não gerar os respectivos créditos, nos termos do inciso II do §2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

No tópico “**CÁLCULO DO RATEIO**”, diz que constatou duas irregularidades: i) houve o cômputo indevido de receitas cumulativas como sendo sujeitas ao regime não cumulativo; ii) as variações monetárias ativas, os ganhos com operação de *hedge*, as variações cambiais ativas e outras receitas foram incluídas indevidamente no cálculo do rateio para aproveitamento de créditos como sendo receitas não cumulativas. Assevera que essas irregularidades fazem com que a proporção “*receita sob o regime não cumulativo/receita total*” seja maior e, conseqüentemente, amplia, indevidamente, os créditos de PIS e Cofins.

Relativamente à primeira irregularidade, a fiscalização explica que a contribuinte computou indevidamente as seguintes receitas na modalidade não cumulativa: RECEITA DE PASSAGEIROS INTERNACIONAL; RECEITA VOADA-INTERLINE INTERNACIONAL; FRETAMENTO INTERNACIONAL e UPGRADE DE CABINE – INTERNACIONAL. Relata que elas são decorrentes da atividade “transporte aéreo de passageiro” que estão sujeitas ao regime cumulativo, nos termos do inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003. Informa que no cálculo do rateio proporcional considerou tais receitas como sendo sujeitas ao regime cumulativo, ao contrário do que fez a contribuinte.

No que se refere à segunda irregularidade, aduz que os seguintes gastos estão relacionados às receitas de Transporte de Passageiros e Transporte de Cargas:

- COMBUSTÍVEL PARA AERONAVES;
- LUBRIFICANTES P/AERONAVE;
- SERVIÇO DE RAMPA;
- LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS;
- TRANSLADO DE PASSAGEIRO;
- TARIFAS DE POUSO;
- TARIFAS DE AUXÍLIO NAVEGAÇÃO;
- ENERGIA ELÉTRICA;
- TRANSPORTE E CONDUÇÕES - REEMBOLSO;
- ALUGUEIS E CONDOMÍNIOS (IMÓVEIS).

Esclarece que, para a determinação do percentual dos créditos a ser utilizado, a contribuinte somente deve considerar as receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo a que esses créditos estão relacionados, quais sejam: as receitas de transporte de carga (regime não cumulativo) e as receitas de transporte de passageiros (regime cumulativo).

$$\text{RATEIO} = \frac{\text{Receitas de Transporte de Carga}}{(\text{Receitas de Transporte de Carga} + \text{Receita de Transporte de Passageiros})}$$

Argumenta que a contribuinte incluiu como sendo sujeita ao regime não cumulativo as receitas registradas nas seguintes contas: “JUROS ATIVOS”; “VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS”; “GANHOS EM OPERAÇÃO DE HEDGE”; “VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA”; “4110902008 - GANHOS EM APLICAÇÃO

FINANCEIRA”; “GANHOS EM FUNDOS DE INVESTIMENTO”, “VARIAÇÃO CAMBIAL - DEC.8426/2016 - 701 - Reserva de manutenção”, “VARIAÇÃO CAMBIAL - DEC. 8426/2016 - 701 - Arrendamento financeiro”; “VARIAÇÃO CAMBIAL - DEC. 8426/2016 - 701 - Arrendamento financeiro”, “OUTRAS RECEITAS INTERNACIONAL”; “COMISSÃO S/ VDAS INTERLINE INTERNAC” e “ALUGUEIS E ARREND. INTERNACIONAL”, as quais não guardam qualquer relação com os gastos que podem gerar créditos de PIS e Cofins.

Assevera que a inclusão das receitas acima indicadas no cálculo do percentual utilizável para a segregação de créditos apenas distorce a real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida.

Conclui que considerou, para fins do rateio proporcional, apenas as receitas relacionadas ao transporte de passageiros e ao transporte de cargas.

(...)

No tópico “**SALDO INICIAL DE CRÉDITOS**”, informa que a contribuinte informou no início de 2015 créditos de PIS no valor de R\$ 3.282.675,37 e de Cofins no valor de R\$ 16.606.436,77, mas que não identificou tais informações no SPED-Contábil. Diz que a contribuinte informou que eles estariam registrados nas contas contábeis nºs 113060600 e 113060602, mas que, de acordo com o SPED-Contábil, o saldo inicial dessas contas é zero. Assevera que por tal razão atribuiu zero ao saldo inicial de créditos em 2015.

No tópico “**CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DEVIDOS**”, relata que, em função dos ajustes promovidos, encontrou uma diferença considerável entre os créditos de PIS e Cofins apurados pela contribuinte e os que considerou correto, conforme tabela abaixo:

(...)

Relata, ao fim, que lavrou também Auto de Infração referente à glosa de créditos de Cofins de R\$ 63.818.433,63 e de PIS de R\$ 13.276.801,71, devendo a contribuinte efetuar os devidos ajustes na escrituração contábil. Ressalta que a glosa de créditos referente à diferença entre o saldo inicial de créditos de PIS e Cofins informado na EFD e o constante da contabilidade foi incluída na infração de janeiro de 2015.

A empresa apresentou impugnação ao lançamento. Prossegue-se com referência no relatório da DRJ:

No tópico “**DOS FATOS**”, aduz que a exigência das contribuições se deu em razão da glosa de créditos apurados pelo regime não cumulativo, erros no cálculo do rateio proporcional e desconsideração do saldo inicial de créditos. Sustenta que os autos de infração devem ser cancelados, não só porque estão maculados de nulidade insanável decorrente de erro na base de cálculo, mas também porque no mérito não se sustentam.

No tópico “**PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE ANTE O ERRO NO CÁLCULO DOS SUPOSTOS TRIBUTOS DEVIDOS**”, diz que o lançamento revela-se nulo por violar os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN). Argumenta que se tratando de atividade plenamente vinculada é ônus inafastável das autoridades administrativas o cálculo correto do tributo devido, de modo a permitir que a contribuinte exerça o seu direito de defesa, o que não ocorreu no caso. Afirma que ao efetuar o lançamento, o Auditor-Fiscal cometeu erro crasso, notadamente em relação aos valores pagos a favor do Comando da Aeronáutica, e que supostamente não gerariam crédito das contribuições ao PIS e à Cofins.

Explica que, segundo o Relatório Fiscal, a Contribuinte teria apresentado indevidamente créditos de PIS e Cofins decorrentes de pagamentos de Taxas de Auxílio à Navegação efetuados em favor do Comando da Aeronáutica que somaram R\$ 2.245.685,48 e R\$ 10.343.763,41 em 2015. Alega que, ainda que a glosa perpetrada estivesse correta, os montantes apontados não condizem com a realidade, pois abarcam pagamentos da taxa a outros fornecedores, nos valores de R\$ 162.625,45 (PIS) e R\$ 749.062,66 (Cofins).

Afirma que a fiscalização ignora o fato de que paga a taxa de auxílio navegação para diversos fornecedores e, conseqüentemente, comete erro no que diz respeito aos valores de créditos glosados, consoante comprova o Razão da Conta 3120117002 (Doc. 02), de onde é possível extrair pagamentos para fornecedores como a DIX EMPREENDIMENTOS LTDA, EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA, CONCESSIONÁRIA DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE CONFINS S/A, deixando claro o erro cometido quando da glosa dos créditos.

Alega que a jurisprudência administrativa é uníssona no sentido de que o erro no valor do crédito tributário e da base de cálculo macula a autuação, impondo-se a sua anulação. Colaciona aos autos Acórdãos do CARF.

No tópico “**DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DA TOTALIDADE DOS CRÉDITOS DECORRENTES DOS PAGAMENTOS DA TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO**”, argumenta que, caso a nulidade seja superada, é indubitável que a glosa perpetrada, que diz respeito aos créditos de PIS e Cofins apurados sobre os valores pagos ao Comando da Aeronáutica, mais precisamente ao DECEA, a título de taxa de auxílio navegação, não pode subsistir. Diz que o único fundamento a sustentar tal glosa foi no sentido de que a receita auferida pelo Comando da Aeronáutica não é tributada pelas contribuições, atraindo a vedação contida no § 2º, II, dos artigos 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que não condiz com a realidade dos fatos.

Esclarece que, de acordo com o Decreto nº 6.834/2009, o DECEA é um órgão da estrutura organizacional do Comando da Aeronáutica, que, a seu turno, é órgão integrante do Ministério da Defesa, razão pela qual não tem personalidade jurídica, ou seja, age em nome da União. Aduz que a União é contribuinte do

PASEP tal como expresso no art. 2º da Lei Complementar nº 08/70, o que respalda a tomada de crédito.

Discorre sobre a legislação que criou o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) para afirmar que ambos têm os mesmos fins e possuem a mesma destinação, nos termos do art. 239 da Constituição Federal. Diz que a diferença é que o PIS se destina aos trabalhadores das empresas privadas, ao passo que o PASEP aos trabalhadores de empresas públicas, mas que, considerando que ambos programas possuem finalidades idênticas, tais tributos, consoante determinação do art. 1º da Lei Complementar nº 26/75, foram unificados em um só fundo (FUNDO PIS/PASEP). Argumenta que, deste modo, as Contribuições ao PIS e ao PASEP possuem a mesma natureza jurídica. Explica que, por isso, são consideradas como sendo um único tributo. Afirma que a Solução de Consulta DISIT nº 293/2007 preconizou que do Fundo PIS/PASEP surgiu a Contribuição para o PIS/Pasep como única contribuição. Sustenta que, por isso, inexistiu óbice à tomada do crédito de PIS sobre serviços sujeitos unicamente ao pagamento de PASEP.

Afirma que em casos análogos ao presente, a RFB exarou Soluções de Consulta reconhecendo que autarquias federais submetem-se ao recolhimento do PIS/Pasep e, por esta razão, os tomadores dos serviços dessas entidades têm direito ao crédito da contribuição, afastando, portanto, a vedação do inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, como a Solução de Consulta nº 293 - SRRF/9ª RF/Disit e Solução de Consulta nº 34 - SRRF10/Disit – 2013.

Conclui ser incabível a glosa de créditos de PIS relativos aos valores pagos ao DECEA, pelo que deve ser prontamente revertida pela DRJ.

No tocante às glosas de Cofins, aduz que estas não se sustentam, tendo em vista que a União é contribuinte dessa contribuição. Sustenta que a Cofins é devida por todas as pessoas jurídicas de direito público e de direito privado, tal como ocorria no âmbito da Lei nº 9.718/99. Argumenta que o legislador, ao editar a Lei nº 10.833/2003, não deixou de incluir no texto legal as palavras “direito privado” por engano, de modo que a Cofins é devida, em regra, por todas as pessoas jurídicas. Assevera que a União é legalmente classificada como sendo de direito público interno, nos termos do art. 41 do Código Civil, razão pela encontra-se sujeita ao pagamento da Cofins, não se sustentando a glosa perpetrada pela fiscalização.

Alega, alternativamente, que a Seguridade Social compreende as contribuições sociais destinadas ao seu custeio (artigo 195 da CF/1988), à saúde (artigos 196 a 200), à Previdência Social (artigos 201/202) e à Assistência Social (art. 203). Afirma que a União, ao recolher o PASEP, já contribui para a Seguridade Social como um todo, inclusive estando sujeita à alíquota de 1% (art. 8º da Lei 9.715/98), que é superior à alíquota de 0,65% do PIS. Aduz que a alíquota é superior porque a contribuição da União já se destina à toda Seguridade Social, dispensando uma

incidência específica da Cofins, de modo que faz jus ao crédito apropriado, sendo espúria a glosa perpetrada.

Conclui que tem o direito de descontar créditos de PIS e Cofins, em relação à taxa de auxílio navegação, devendo ser canceladas as autuações neste tocante.

No tópico **“DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DO TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS NO REGIME NÃO CUMULATIVO”**, argumenta que a regra geral da não cumulatividade está nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que o regime cumulativo foi mantido apenas para situações especiais, que estão descritas no art. 10 da Lei nº 10.833/03.

Explica que no seu caso é necessário estabelecer os conceitos jurídicos de: (i) transporte coletivo de passageiros efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas; e (ii) transporte internacional de passageiros.

Argumenta que o art. 110 do CTN impõe à lei tributária o dever de preservar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, de modo que a legislação especial, no caso o Código Brasileiro de Aeronáutica - CBA (Lei nº 7.565/86), é a fonte que confere as definições mais importantes sobre o tema.

Esclarece que o CBA prevê, no artigo 175, que o transporte de cargas e passageiros se divide em regular ou não regular, doméstico ou internacional, possuindo cada uma dessas modalidades conceito próprio.

Explica que o transporte aéreo público regular significa tal serviço, outorgado por meio de concessão, aberto ao uso pelo público em geral e operado de acordo com uma programação previamente publicada ou numa regularidade tal que constitua uma série sistemática de voos facilmente identificável.

Descreve que o transporte regular é classificado pelo CBA nas espécies de transporte internacional e doméstico. Diz que o art. 215 considera doméstico *“todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”* e que o *“transporte não perderá esse caráter se, por motivo de força maior, a aeronave fizer escala em território estrangeiro, estando, porém, em território brasileiro os seus pontos de partida e destino.”*

Elucida que se considera internacional todo transporte com ponto de origem em território brasileiro e ponto de destino em território estrangeiro.

Sustenta que a legislação tributária não destoa destes conceitos, tanto que a Medida Provisória de nº 2.158-35/01 prevê isenção de Cofins apenas para as receitas específicas do transporte internacional de passageiros, o que demonstra que *“transporte internacional”* não se confunde com *“transporte doméstico”*.

Diz que a própria Receita Federal do Brasil já se manifestou neste sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta Interna nº 12 – Cosit.

Entende que a partir da classificação dada pelo CBA e conceitos jurídicos acima definidos, o alcance do regime cumulativo previsto no artigo 10, inciso XVI, da Lei nº 10.833/03, atinge exclusivamente as receitas decorrentes dos serviços de transporte aéreo de passageiros regulares domésticos.

Afirma que, no caso, ao inserir o vocábulo “doméstico” no inciso XVI, o legislador o fez com a clara intenção de restringir a cumulatividade a este tipo de receita de transporte de passageiro, pois se quisesse alcançar o transporte internacional bastaria limitar o alcance do dispositivo a “empresas regulares de linhas aéreas” sem qualificar o tipo de linha.

Aduz que como assim não o fez, a conclusão lógica é a de que a receita do transporte internacional e as decorrentes deste serviço não se encontram na regra de exceção e, portanto, estão submetidas à regra geral, que como já explicitado é a não cumulatividade.

Reclama, ainda, que uma interpretação de forma diferente da acima exposta levaria a uma violação ao CBA, pois seria necessário admitir que uma empresa de transporte regular “doméstico” poderia auferir receita de “transporte internacional”.

Alega que, conforme previsto no artigo 204 do CBA, para operar transporte internacional e consequentemente auferir receita desta natureza é necessário que a empresa obtenha autorização de funcionamento do Governo Brasileiro, de modo que se a empresa brasileira possui essa autorização, ela deixa de ser uma empresa regular de transporte doméstico e passa a ser uma empresa de transporte “doméstico e internacional”.

Conclui que as receitas do transporte aéreo internacional não se submetem ao regime cumulativo previsto no inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, interpretação que é corroborada por decisão do CARF, o qual *“proferiu decisões em processos de interesse de outra empresa de transporte aéreo regular, por meio das quais, por maioria de votos, restou reconhecido que as receitas originárias do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo”*.

No tópico **“DA EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS”**, aduz que entendeu a fiscalização que para determinação do percentual dos créditos a ser utilizado, a contribuinte apenas deve considerar as receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo a que esses créditos estão relacionados, quais sejam: as receitas de transporte de carga (regime não cumulativo) e as receitas de transporte de passageiros (regime cumulativo). Assevera que a fiscalização, sem qualquer respaldo legal, excluiu do cálculo do rateio as receitas financeiras e variações monetárias.

Afirma que a fórmula da “receita bruta total”, para efeitos de cálculo do crédito de PIS e Cofins é bem simples, correspondendo à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.

Alega que a “receita bruta total” só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que é ao fim é a própria hipótese de incidência do PIS/Cofins estabelecida no artigo 1º da Lei nº 10.833/03.

Argumenta que a receita bruta total alcança todas as receitas auferidas, inclusive as receitas financeiras e variações monetárias, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização.

Diz que outro elemento necessário para o cálculo da relação percentual prevista na legislação em tela é a “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa”, que só pode ser compreendida como sendo a “receita bruta total” excluindo as receitas expressamente previstas no artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/03, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade.

Afirma que as receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluindo do regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, de modo que as mesmas se submetem ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Salienta que esta é a orientação da Cosit exposta na Solução de Consulta nº 387, de 31 de agosto de 2017.

Ressalta que, assim, não restam dúvidas de que no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração, porquanto nos §§8º dos artigos 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não fazem qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo na receita bruta.

Colaciona aos autos decisões administrativas (DRJ e CARF), as quais corroborariam tal entendimento.

Requer o restabelecimento do cálculo realizado.

No tópico “**DO SALDO DE CRÉDITOS RELATIVOS AO ANO-CALENDÁRIO DE 2015**”, diz que, consoante informado pela fiscalização, ela iniciou o ano de 2015 com créditos de PIS no valor de R\$ 3.282.675,37 e de Cofins no valor de R\$ 16.606.436,77, valores que foram glosados sob o argumento de que no SPED Contábil não se encontrava registrado qualquer saldo de créditos no início do exercício. Relata que, revendo a sua apuração no âmbito das referidas contribuições, verificou que incorretamente não havia se apropriado da totalidade de créditos a que fazia jus. Alega que os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, tal como permite a legislação de regência e farta jurisprudência administrativa.

Argumenta que, mesmo não sendo requisito legal para o aproveitamento extemporâneo dos créditos, retificou em 26/12/2018 a EFD-Contribuições do ano

de 2014 (Doc. 03). Informa que foram retificados os blocos I - 1100 (PIS) e 1 - 1500 (Cofins), fazendo constar os créditos que foram espuriamente glosados.

Ressalta que a fiscalização voltou sua atenção apenas ao campo denominado “saldo de créditos relativo ao período a utilizar em períodos futuros”. Destaca que no referido campo não é registrado o saldo dos créditos extemporâneos, conforme determina o programa (PVA).

Reclama que a fiscalização não poderia ter desprezado as retificações levadas a cabo na EFD-Contribuições de 2014, até porque os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos.

Registra que contabilizou tais lançamentos no SPED Contábil - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL, em 31/05/2019, conforme comprova o “Doc. 04”. Entende que o fato de o SPED ter sido retificado após a EFD não interfere no direito aos créditos extemporaneamente apropriados.

Aduz que o Doc. 05 demonstra quais períodos das EFD-Contribuições retificadas geraram os créditos contabilizados extemporaneamente.

Relata que os lançamentos contábeis dos créditos extemporâneos, relativos ao saldo carregado em 2015, foram somados aos créditos declarados em 2014, conforme o seguinte demonstrativo:

PIS

Período de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	1.624.553,51	675.989,05	2.300.542,56
out/14	800.038,97	502.352,09	1.302.391,06
nov/14	1.177.904,19	509.467,51	1.687.371,70
dez/14	1.140.257,12	488.489,85	1.628.746,97

R\$ 2.176.298,50 R\$ 6.919.052,29

COFINS

Período de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	7.482.791,90	3.113.646,53	10.596.438,43
out/14	3.685.027,99	2.313.864,17	5.998.892,16
nov/14	5.425.498,07	2.346.638,24	7.772.136,31
dez/14	5.252.093,40	2.250.013,84	7.502.107,24

R\$ 10.024.162,78 R\$ 31.869.574,14

Relata que é possível utilizar o saldo de créditos de PIS/COFINS para reduzir o saldo a pagar, de modo que aproveitou, em 2014, os totais de R\$ 3.636.376,91 (PIS) e R\$ 15.263.137,36 (Cofins). Ressalta que o saldo residual de créditos a ser utilizado em períodos posteriores foi de R\$ 3.282.675,38 (PIS) e R\$ 16.606.436,78 (Cofins), como declarado na EFD-Contribuições em 12/2014, mas foi espuriamente estornado pelo fiscal.

Relata que contabilizou, como demonstrado, o crédito extemporâneo, na ordem de R\$ 2.176.298,50 (PIS) e R\$ 10.024.162,78 (Cofins), como verificado no Doc. 06 (valores destacados em amarelo). Informa que o saldo inicial de PIS e Cofins em 2015, portanto, é proveniente da somatória dos créditos extemporâneos,

consoante Sped transmitido em 31/05/2019, com os demais créditos contabilizados e consumidos, tempestivamente, em 2014. Reforça que parte do crédito que formou o saldo inicial de 2015 foi apurado e contabilizado em 2014, nos meses de setembro a dezembro, consoante a seguinte tabela:

(...)

Reclama que, assim, ao glosar o saldo inicial de 2015, o fiscal acabou por afetar e estornar créditos contabilizados nos meses de setembro a dezembro de 2014, o que é inadmissível, especialmente no que tange aos valores de setembro a novembro, uma vez que já havia transcorrido 5 anos de sua contabilização.

Diz que quando foi cientificada da autuação, já havia transcorrido cinco anos da contabilização dos créditos atinentes aos meses de setembro a novembro de 2014 e que formaram o saldo inicial de 2015, de modo que o direito da Fazenda em rever tal apuração já havia sido atingido pela decadência (art. 150 do Código Tributário Nacional).

Conclui que a fiscalização cometeu erro crasso ao zerar o saldo inicial do ano de 2015, tendo zerado indevidamente os créditos de PIS no valor de R\$ 3.282.675,37 e de Cofins no valor de R\$ 16.606.436,77.

No tópico “**DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO - GLOSA DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE VALORES PAGOS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS QUE NÃO O DECEA**”, assevera que, mesmo que se entenda possível o desprezo dos argumentos acima expendidos, no caso há evidente erro nos cálculos, notadamente em relação aos valores pagos a favor do Comando da Aeronáutica e que supostamente não gerariam crédito das contribuições ao PIS/Cofins. Afirma que os montantes apontados pela fiscalização abarcam também pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores. Diz que a fiscalização, sem nenhuma justificativa, glosou créditos calculados sobre pagamentos feitos a outras pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento das contribuições, como, exemplificativamente, DIX EMPREENDIMENTOS LTDA, EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA, CONCESSIONÁRIA DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE CONFINS S/A.

Explica que do montante de R\$ 2.245.685,48 (PIS) e R\$ 10.343.763,41 (Cofins) glosados pela fiscalização o valor de R\$ 162.625,45 (PIS) e R\$ 749.062,66 (Cofins) referem-se a créditos apurados em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores. Entende que, assim, há uma glosa injustificada de R\$ 162.625,45 e R\$ 749.062,66, o que deve ser veementemente rechaçada.

Requer, no mínimo, a redução das glosas dos créditos em questão.

No tópico “**DA DILIGÊNCIA**”, aduz que se os documentos acostados não forem suficientes para comprovar o quanto alegado, notadamente no que diz respeito à correção do cálculo do rateio e à contabilização do saldo inicial de créditos de PIS e Cofins, requer a realização de diligência ou perícia, nos termos do inciso IV do

artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, com vistas a demonstrar a correção do procedimento quanto ao cálculo do rateio, atestando, ainda, o registro contábil do saldo inicial de créditos de 2015. Indica dois Assistentes Técnicos e formula diversos quesitos a serem avaliados pelos peritos.

No tópico “**DO PEDIDO**” requer o provimento da Impugnação para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do processo ou, assim não se entendendo, que sejam revertidas as glosas perpetradas, mantendo-se incólume o cálculo do rateio proporcional realizado originariamente e o saldo inicial de créditos de PIS/COFINS do ano de 2015. Pleiteia, subsidiariamente, a realização de diligência fiscal, para esclarecer os quesitos indicados.

A impugnação foi decidida pela DRJ. Segue a ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

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

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS/PASEP e da Cofins

as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

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

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado nos casos em que inexistir o pagamento antecipado.

FALTA DE PROVAS.

A impugnação deve estar acompanhada com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações da defesa, de forma a comprovar aquilo que alega.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de perícia ou diligência, quando desnecessário ao convencimento da autoridade julgadora, deve ser indeferido.

A interessada foi cientificada da decisão em 27/04/2020 e, em 25/09/2020, apresentou recurso voluntário (suspensão de prazo comentada no voto). De início, postula pelo reconhecimento da tempestividade da peça e apresenta seu relato dos fatos, reafirmando o alegado na impugnação e sustentando a necessidade de reforma do decidido pela DRJ. A transcrição dos argumentos da impugnação na decisão da DRJ já é suficientemente detalhada. Poderia ser acrescentado, apenas, o que segue.

Em preliminar, mantém a alegação de nulidade do auto de infração e sustenta a nulidade do acórdão recorrido, em particular pela ausência de fundamentação e análise. Veja-se:

Além disso, é imperioso destacar que, ao contrário do que sustenta o acórdão da DRJ, o erro na apuração da base de cálculo não configura “*questão de mérito*”³ (fl. 16 do acórdão). Isso porque, restando comprovados os recolhimentos, a jurisprudência administrativa é uníssona no sentido de que o erro no valor do crédito tributário e da própria base de cálculo, macula a autuação, impondo-se a sua anulação. Vejamos alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que traduzem essa assertiva:

(...)

Sendo assim, ante o notório e incontroverso erro no montante da glosa dos créditos das contribuições, mostra-se medida inafastável a reforma do acórdão ora hostilizado no sentido de anular a autuação em comento.

Quanto ao mérito, reforça o já alegado na impugnação. Em adendo, destaca-se do recurso voluntário:

Isto significa dizer, em apertada síntese, que o **DECEA é apenas um órgão dentro o Ministério de Estado da Defesa, razão pela qual não tem personalidade jurídica, age em nome da União**. Destaque-se que tal ponto é incontroverso, conforme destaca o próprio acórdão recorrido à fl. 18.

(...)

Neste contexto, a receita bruta total alcança todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive as receitas financeiras e variações monetárias, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização. Ou seja, receita bruta compreende as receitas provenientes da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela empresa, abrangendo, portanto, não só as receitas relacionadas ao objeto social da empresa, bem como todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

E quanto ao erro alegado na glosa dos pagamentos de taxa de auxílio à navegação:

Ora, a Recorrente embora toda a contabilização já fosse suficiente para comprovar os recolhimentos em tela, a Recorrente colaciona nesta oportunidade todos os comprovantes de pagamento realizados às aludidas empresas (doc. 02), os quais conjuntamente com o razão contábil espancam qualquer dúvida acerca do recolhimento das taxas em questão, razão pela qual referidos montantes não podem remanescer glosados como pretende a Fiscalização. Abaixo a listagem dos comprovantes de pagamento colacionados, os quais encontram-se devidamente contabilizados na conta 3120117002:

(...)

Assim, ante a juntada dos comprovantes de pagamento que corroboram os lançamentos contábeis, resta indubitável que os recolhimentos acima a outras pessoas jurídicas das contribuições da taxa de auxílio à navegação, razão pela qual não merece prosperar a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre tais recolhimentos, nos valores de R\$ 162.625,45 e R\$ R\$ 749.062,66, o que é inadmissível e deve ser veementemente rechaçado.

A reclamante solicita realização de diligência para a comprovação, caso o apresentado ainda não seja considerado suficiente comprovação. Indica os quesitos e o assistente técnico.

Requer, ao final da peça de contestação, o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade que macula os autos cancelando-o, ou, caso ultrapassada a preliminar, requer que sejam revertidas todas as glosas perpetradas, mantendo-se incólume o cálculo do rateio proporcional realizado originariamente e o saldo inicial de créditos de PIS/COFINS do ano de 2015, cancelando integralmente a autuação, rechaçando inclusive juros e multa de 75%. Subsidiariamente, na remota hipótese de assim não entenderem, requer a Recorrente, por fim, a realização de diligência fiscal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento. A unidade de jurisdição manifesta a tempestividade em função da suspensão de prazos processuais da Portaria RFB 543/2020 (pandemia).

A empresa tem como principal atividade o transporte aéreo de cargas e passageiros, operando em trechos domésticos e internacionais. Aufere receitas submetidas tanto ao regime cumulativo quanto ao não cumulativo do PIS e da Cofins. Realiza o rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003.

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

Nesse aspecto, a despeito da irresignação da empresa, entende-se que a DRJ andou bem na análise realizada.

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Caso de fato essas alegações com relação aos valores de glosa sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente. É de se acrescentar que a verificação fiscal dos créditos aproveitados e da apuração das contribuições é legítima, sendo possível que resulte em lançamento de ofício. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de tributos. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O relatório fiscal, por sua vez, detalhou o entendimento adotado. A fonte dos dados, seja a EFD-Contribuições ou planilhas obtidas da empresa, foram indicadas. Em casos com grande volume de informações, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações nos demonstrativos e extrações. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa, não pode ser alegado como causa de nulidade

Tampouco se confirma qualquer nulidade no julgamento efetuado. As diferentes alegações foram apreciadas. Quanto ao alegado erro, a DRJ demonstrou, inclusive com quadros, seu entendimento de que não era aplicável a alegação. A citação de solução de consulta também é possível, uma vez adotada aquela fundamentação. O fato de a fundamentação não ser suficiente, na visão da recorrente, não é causa de nulidade da decisão, até porque, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão. Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA.

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.

ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.

SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há nenhuma omissão, **carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos**

das partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.

(...)

(AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021)

Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida. Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, **não deve ser provida a alegação de nulidade.**

2 GLOSA DE CRÉDITOS: DO ALEGADO ERRO NA BASE DE CÁLCULO.

Como visto, afora os argumentos contra a glosa (a serem discutidos adiante, nesse voto), o contribuinte alega erro no cálculo do valor glosado decorrente dos pagamentos a favor do Comando da Aeronáutica a título de taxa de auxílio navegação. Explica que, do montante de R\$ 2.245.685,48 (PIS) e R\$ 10.343.763,41 (Cofins) glosados pela fiscalização o valor de R\$ 162.625,45 (PIS) e R\$ 749.062,66 (Cofins) referem-se a créditos apurados em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores (por exemplo, Dix Empreendimentos LTDA e Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária). Não haveria qualquer justificativa para a glosa destes valores.

A DRJ entendeu não terem sido trazidos elementos de prova de que os valores estão contemplados nas glosas e que há erros na planilha entregue pela empresa. Também, que não há nos autos do processo nenhum comprovante de pagamento que alega ter feito às fornecedoras do serviço, nem tampouco o registro contábil destes lançamentos.

Quanto aos comprovantes, a recorrente alega ter trazido aos autos os pagamentos realizados. Constam do recurso comprovantes bancários de pagamentos às empresas citadas. Traz, também, o razão da conta contábil com os registros respectivos.

A decisão recorrida considerou insuficiente a prova apresentada, uma vez que a planilha de composição possuiria erros de confecção. Também acrescentou que a empresa não juntou comprovantes dos pagamentos que alegou ter feito às fornecedoras, ou o registro contábil.

Registre-se que, neste capítulo, discute-se apenas o **erro alegado**, sem adentrar no mérito da glosa. Ou seja, supõe-se correta a glosa. Dessa forma, é importante deixar bem definido o que foi glosado. O relatório fiscal deixa claro:

Constam no Bloco F da EFD-Contribuições e na planilha apresentada pelo contribuinte (linha 118), créditos de PIS e Cofins decorrentes de **pagamento de Taxa de Auxílio à Navegação efetuados em favor do Comando da Aeronáutica** e que somaram R\$2.245.685,48 e R\$10.343.763,41 respectivamente em 2015.

(...)

Tal receita não está sujeita ao pagamento de Pis e Cofins e, portanto, o pagamento de taxa de auxílio à navegação aérea não gera crédito de Pis e Cofins, conforme inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

(...)

Diante do exposto, não computamos no cálculo dos créditos de Pis e Cofins os decorrentes de pagamentos de Taxa de Auxílio à Navegação Aérea ao Comando da Aeronáutica. (gn).

Repise-se, **o objeto da glosa de créditos eram os pagamentos de taxa de auxílio navegação para o comando da aeronáutica**. A precificação de valores e taxas e sistemas de controle do espaço aéreo são de responsabilidade do órgão gestor Departamento de Controle do Espaço Aéreo (Decea). O Decea, por sua vez, é subordinado ao Comando da Aeronáutica.

O relatório fiscal, na citação acima transcrita, faz referência a linha 118. Verifica-se nos autos que a menção se refere a planilha anexada pela empresa (juntada como arquivo não paginável junto à pag. 42 dos autos), e não aquela anexa ao relatório em questão. Na linha contam os valores pagos a título de tarifas de auxílio navegação aproveitados na base de cálculo dos créditos, e que somam, no ano, **R\$ 390.740.167,64**. Tais valores (tarifas de auxílio navegação), na planilha anexa ao relatório fiscal, constam “zerados”.

Verificando a composição do crédito, na aba correspondente na planilha, é possível filtrar todos os valores pagos na conta descrita como “tarifas de auxílio navegação” (coluna F) e que constam como fornecedor/cliente o “comando da aeronáutica” (coluna I). Somando os valores pagos, obteve-se o montante de R\$ **363.363.707,29**. Tal valor é bastante similar ao obtido pelo contribuinte no anexo de sua impugnação (R\$ 363.463.475,76). Já considerando apenas o filtro da coluna F, independente do pagamento ter sido registrado como ao Decea/Comando da Aeronáutica, foi possível obter um valor próximo ao valor glosado para todo o ano, de R\$ 390.031.776,48. Afora eventuais pequenas diferenças, que poderiam decorrer do ano considerado, com inclusão de um ou outro pagamento, de arredondamentos ou diferenças entre

as planilhas, não parece possível refutar a afirmação da empresa de que foram incluídos pagamentos a outras pessoas jurídicas.

Duas observações ainda devem ser feitas. Primeiro, apenas como esclarecimento, registre-se que se encontram para apreciação, nesta mesma sessão julgamento, outros dois processos do mesmo contribuinte referentes a períodos de apuração posteriores e com autos de infração lavrados após o presente. No ponto ora em apreço, há diferenças na comparação entre as planilhas e no descrito no relatório, que, entende-se, reforçam a ideia da existência de algum erro aqui.

Segundo, se o objetivo fosse negar pagamentos registrados para outras pessoas jurídicas, como por exemplo a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), ou outras indicadas pela recorrente, deveria ter motivado no relatório/autuação. Mesmo que se possa argumentar que tais pagamentos também não teriam incidência, tal deveria estar expreso, até porque a natureza jurídica é diversa.

Dessa forma, **deve ser provida a alegação**. Entretanto, não cabe ao Carf recalcular o valor. **Deve ser reconhecido o crédito decorrente de valores, mesmo que indicados como taxa de auxílio navegação, que comprovadamente tenham sido pagos a outras pessoas jurídicas, que não ao DECEA/Comando da Aeronáutica.**

O mérito da glosa será apreciado a seguir.

3 CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO: TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO.

Como já comentado no item anterior, foram objeto de glosa os créditos do regime não cumulativo sobre os valores pagos ao Comando da Aeronáutica (mais precisamente ao Decea). A receita decorrente de tal pagamento não estaria sujeita a incidência do PIS e Cofins. Portanto, tampouco seria base de cálculo de créditos. Cite-se o disposto na Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A glosa é contestada pelos argumentos já apontados no relatório, Repise-se, os órgãos, autarquias entre outros, se não contribuintes do PIS, o são do Pasep, mesmo fundo há

longo tempo, com mesma natureza e finalidade. Para a Cofins, o crédito também seria cabível, uma vez que a União também se encontra sujeita ao pagamento da Cofins e, de toda a forma, a contribuição para a seguridade social como um todo dispensaria a incidência específica da Cofins.

A DRJ traz norma relativa ao fundo criado e para o qual são destinadas as taxas, que são úteis na compreensão do litígio. Veja-se o que dispõe a Lei nº 6.009, de 26/12/1973, nos artigos abaixo transcritos:

Art. 8º A utilização das instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Comando da Aeronáutica, está sujeita ao pagamento das seguintes tarifas de navegação aérea:

I - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle dos voos em rota, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

II - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aproximação, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

III - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aeródromo ou aos serviços de informações de voo de aeródromo, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica.

§ 1º Os serviços de que trata o caput poderão, a critério do Comando da Aeronáutica, ser prestados por outros órgãos e entidades públicos e privados.

§ 2º As tarifas previstas neste artigo incidirão sobre o proprietário ou o explorador da aeronave.

§ 3º As tarifas previstas neste artigo serão fixadas pelo Comandante da Aeronáutica, após aprovação do Ministro de Estado da Defesa e manifestação da Agência Nacional de Aviação Civil, para aplicação geral em todo o território nacional.

(...)

Art. 11. O produto de arrecadação das tarifas previstas no art. 8º constituirá, em sua totalidade, receita do Fundo Aeronáutico.

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

Nesse ponto, é imprescindível frisar que a Contribuição para o **PIS/Pasep tem quatro diferentes formas de incidência**, quais sejam: **a) sobre a receita ou o faturamento**; b) sobre a importação; c) sobre a folha de salários e **d) sobre receitas governamentais**. Há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de serem denominados “Contribuição para o PIS/Pasep” em virtude da destinação de seus recursos, possuem naturezas jurídicas distintas (art. 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional). Dessa forma, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se nos casos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, independentemente de estes serem ou não considerados insumos na prestação de serviços a terceiros.

Para melhor compreensão, cabe transcrever:

Lei nº 9.715, de 1998

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25

Coerente com a legislação estão a Solução de Divergência e Solução de Consulta, cuja linha interpretativa também é adotada aqui. Transcreve-se as ementas:

Solução de Divergência Cosit/RFB 2/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE BALANÇAS E DE EQUIPAMENTOS DE PESAGEM. TAXA DE SERVIÇOS METROLÓGICAS PAGA AO INMETRO.

À vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou faturamento.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, III, e 8º, III, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, e § 2º, II.

Solução de Consulta Cosit/RF 45/2022

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

(...)

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍDICA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

Os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não se sujeitam ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo por imposição legal, e, portanto, não darão direito à crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal vedação não alcança, desde que respeitados os demais critérios legais, o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado, que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

(...)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

(...)

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍDICA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

À vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica tributada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, ou com base na folha de salário, não pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação aos bens adquiridos ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal vedação, desde que respeitados os demais critérios legais, não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferidas.

No caso, **o Decea, vinculado ao Comando da Aeronáutica, não é contribuinte do PIS/Pasep e da Cofins que incide sobre a receita bruta ou o faturamento.** Por conseguinte, como tais serviços não são tributados pelas contribuições em análise neste processo, sem dúvidas, aplica-se o art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

4 DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: RECEITAS FINANCEIRAS

Considerou a fiscalização, para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos apurados das contribuições, que existiam duas irregularidade que fizeram com que a proporção “receita sob o regime não cumulativo/receita total” ficasse maior e, consequentemente, maior o crédito de PIS e de Cofins apurado pelo contribuinte. Em primeiro lugar, foram incluídas (indevidamente) as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) no cálculo do rateio (numerador e denominador). A segunda infração relacionada ao rateio será discutida no título a seguir.

A empresa, diversamente, pleiteia a inclusão dos valores relativos a receitas financeiras para cálculo desse percentual de rateio. Como visto, aduz que a “receita bruta total” só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que alcança todas as receitas auferidas, inclusive as receitas financeiras e variações monetárias, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização. Já a “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa” só pode ser compreendida como sendo a “receita bruta total” excluídas as receitas expressamente previstas no artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade. Reforça que as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração, porquanto os §§8º dos artigos 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não fazem qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo na receita bruta.

A fórmula de cálculo do percentual de rateio está determinada nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcritos (redação similar consta na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 7º Na hipótese de a **pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(gn).

A empresa cita decisões do Carf e a Solução de Consulta, cuja ementa, que é pública, transcreve-se abaixo:

Solução de Consulta Cosit/RFB 387/2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

(obs: igual texto com relação ao PIS).

A solução de consulta indica em qual regime entende devam ser classificadas as receitas financeiras, no caso. Porém, não resolve a questão do rateio.

Pois bem, entende-se que há dois argumentos relacionados a sustentar a não inclusão das receitas financeiras na equação do rateio. Um, relacionado aos custos comuns. Dois, a partir do conceito de receita bruta. Veja-se trecho do voto da decisão da DRJ:

Isto posto, pode-se concluir que o legislador ao estabelecer o método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a **receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês**, estabeleceu que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

É critério lógico. Se há que se ratear os custos comuns, devem ser consideradas as receitas que se referem a estes custos. Porém, efetivamente, a lógica não bastaria, uma vez que se argumenta a partir do conceito legal e da submissão das receitas financeiras ao regime não cumulativo.

Quando examinado o conceito de receita bruta, resta claro que a autuação está correta, nesse ponto. Primeiro, veja-se que o contribuinte cita, em seu recurso voluntário, o § 1º do art. 1º da Lei 10.833/2003, porém em sua **redação original**, a saber:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Porém, deve ser observada a redação dada a partir de 2014. **A legislação sobre o conceito de receita foi sendo uniformizada e adequada à legislação internacional, até com vista a apagar qualquer dúvida.** Veja-se a redação a partir da Lei 12.973/2014:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º **Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência). (gn).

O Decreto citado, a partir do qual o conceito foi uniformizado, tem a redação:

Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Parece inexistir dúvidas de que as receitas financeiras estão fora do conceito de receita bruta (empresas não financeiras). Assim, também, já era claro que estavam fora do conceito de faturamento, não fazendo parte do regime cumulativo. De modo que não impactariam ambos os lados.

Não se ignora que o Carf possui decisões em ambas as direções. Como apontou a empresa, há decisões na direção do argumentado, a saber:

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

(Acórdão: 3201-005.397; processo 16692.720720/2014-98; sessão: 27/02/2019; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

A linha de entendimento aqui adotada se coaduna com a decisão abaixo, que, considera-se, acompanha com mais conformidade o conceito legal. Cita-se a ementa correspondente a matéria e trecho do voto:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITAS DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional as receitas financeiras e de venda do ativo imobilizado, por não constituírem a receita bruta de venda de mercadorias ou prestação de serviços, nos termos da Lei nº 10.833/2003.

Voto:

(..).

Os precedentes desse Conselho que entendem pela inclusão das receitas financeiras (e neste caso, também venda do ativo imobilizado) ao cálculo do rateio proporcional, afirmam que o art. 3º, §8º, II da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total **sujeita** ao pagamento da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o fez.

A tese é tentadora, mas não merece prosperar.

A Lei nº 10.833, de 2003, antes das alterações realizadas pela Lei nº 12.973, de 2014, trazia estampada em seu corpo:

(...)

Como se percebe, a Lei diferenciou a receita bruta (resultado da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia), esta, denominador do cálculo do rateio proporcional, das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, aqui incluídas as financeiras e as decorrentes de venda do ativo imobilizado.

Posteriormente, após a publicação da Lei nº 12.973, de 2014:

(...)

Apesar das alterações realizadas, permanece a previsão legal (agora com fundamento no Decreto-Lei nº 1.598/77) da receita bruta como as decorrentes da venda de bens e serviços em operações de conta própria ou alheia.

Ora, havendo a previsão legal da receita bruta relacionada à venda de bens e serviços, não há como se admitir dentro deste conceito as demais receitas, sob pena de descumprimento do comando normativo.

Pois bem, após essa ampla explicação, tendo em vista as receitas financeiras e as outras receitas não integrarem o conceito de receita bruta, percebe-se o motivo destas não integrarem o cálculo do rateio proporcional: A Lei nº 10.833/2003 previu somente a **receita bruta** no cálculo, não sendo relevante as “demais receitas”, ainda que sobre elas seja possível a incidência da contribuição.

“Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º [...]

§8º [...]

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

(Acórdão 3402-007.875; processo 12585.000072/2010-92; sessão 18/11/2020; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do Carf).

Acrescento, para melhor entendimento do alcance do que se considera “Receita Bruta para Fins de Rateio”, trecho do Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições¹:

47) O que é a Receita Bruta para fins de rateio?

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

No tocante às receitas de natureza cumulativa, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do

¹ <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1760>

resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação das Contribuições Sociais, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma serem consideradas para fins de rateio no registro “0111”, entre outras:

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira, de aluguéis de bens móveis e imóveis;
- de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

(sublinhou-se).

Tal é o conceito adotado também no imposto de renda (RIR – Decreto 9.580/2018).

Dessa forma, os critérios lógico e legal estão na mesma direção.

Portanto, assim como a receita de venda do bem do ativo imobilizado, **não devem ser incluídas no rateio proporcional as receitas financeiras.**

5 DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: O REGIME PARA AS RECEITAS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

A controvérsia é bem específica, embora não trivial. A questão é se a “Receita de Transporte Aéreo Internacional de Passageiros” compõe a “Receita Bruta Não Cumulativa” ou a “Receita Bruta do Regime Cumulativo”. O objetivo é verificar se há ou não direito ao desconto de crédito das citadas contribuições pelas pessoas jurídicas intervenientes. Como se trata basicamente de créditos comuns, o que restar decidido terá implicações no percentual de rateio, sendo possível descontar mais crédito se a receita corresponder ao regime não cumulativo.

As receitas do transporte internacional de passageiros, assim como o de cargas, é isenta das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, o impacto financeiro-tributário fica adstrito ao crédito, obtido de acordo com o percentual de rateio. O inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o inciso V do art. 15 da mesma Lei estabelecem que:

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

(...)

XVI - **as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas**, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)

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

(gn).

O fundamento da RFB em favor da apuração pelo regime cumulativo e adotado no relatório fiscal e acórdão da DRJ vem, em geral, através da fundamentação da Solução de Consulta Interna **Cosit/RFB nº 12/2014**. Cita-se a ementa e trecho da fundamentação:

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO NÃO 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 da Contribuição para o PIS/Pasep 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.**

Consequentemente, a pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo não pode apurar créditos previstos na legislação do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a custos, despesas e encargos vinculados à prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros, pois deve submeter as receitas decorrentes da prestação de tais serviços ao regime de apuração cumulativa da mencionada contribuição.

Dada a mencionada impossibilidade de apuração de créditos, inaplicáveis à espécie as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, apesar da isenção prevista no inciso V do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

[igual é o dispositivo para a Cofins]

Fundamentos:

(...)

9. Portanto, nos termos da legislação específica, os serviços aéreos brasileiros são agrupados consoante duas classificações distintas: a uma, regular ou não regular; a outra, doméstico ou internacional.

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

11. De outra banda, perquirindo a classificação dos serviços aéreos em doméstico e internacional, o art. 215 do CBAer define que se considera doméstico “todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”, sendo a definição de transporte internacional obtida a *contrario sensu*.

12. Nos termos do art. 216 do CBAer “os serviços aéreos de transporte público doméstico são reservados às pessoas jurídicas brasileiras”. Diferentemente, conforme art. 203 do mesmo diploma legal “os serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”.

(...)

14. Conforme se observa, os dispositivos transcritos determinam que permanecem no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins duas espécies de receitas distintas: a) as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003); b) as receitas “decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo” (segunda parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Para a solução desta consulta, interessa a análise da espécie de receita citada no item “a” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003). Da literalidade do texto, constata-se que se trata de norma que alberga dois requisitos: permanecem na cumulatividade das contribuições em testilha determinadas receitas (“receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”) se auferidas por determinadas pessoas jurídicas (“empresas regulares de linhas aéreas domésticas”). Assim, cumpre perquirir os mencionados requisitos para identificação precisa da norma legal.

16. O primeiro requisito versa sobre as receitas que estão submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, exige-se

apenas que tais receitas sejam decorrentes da “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”, sem qualquer condicionamento adicional.

17. Nesse ponto, dada a ausência de restrições no texto legal, impende concluir que tais receitas alcançam tanto as decorrentes de transporte doméstico quanto de transporte internacional de passageiros. Deveras, **se o legislador não estabeleceu expressamente, nem implicitamente, diferenciação de tratamento entre as duas modalidades de transporte aéreo citadas, não cabe ao intérprete fazê-lo**. Se o legislador almejasse estabelecer essa distinção, teria feito de forma clara, como fez no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ao isentar das contribuições em tela apenas as receitas decorrentes do “transporte internacional de cargas ou passageiros”.

18. De outra banda, o segundo requisito estabelecido na primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para aplicação da cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins versa sobre as pessoas jurídicas (empresas) que devem auferir as receitas contempladas pela norma: segundo o texto legal, tais receitas devem ser auferidas por “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”.

19. De plano, fica evidente que, para serem contempladas pela norma em estudo, as empresas devem operar linhas aéreas domésticas, cuja caracterização já foi apresentadas nas preliminares. Em outras palavras, isso equivale a exigir que tais empresas sejam brasileiras, vez que, como adrede explanado, pela legislação atual, somente essas empresas podem prestar serviços de transporte aéreo público doméstico.

20. Não tão evidente assim é a menção legal a “empresas regulares” como condição a ser cumprida pela pessoa jurídica.

21. Como explicado em preliminares, a legislação específica é muito clara em estabelecer que a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada e não à pessoa jurídica prestadora. Daí porque imperioso concluir que, conquanto se refira a “empresas regulares”, o dispositivo legal em comento quis alcançar as empresas que operam linhas aéreas regulares.

22. Decerto, posto o legislador tenha usado a expressão “empresas regulares de linhas aéreas”, parece ilógica a interpretação de que a qualidade “regular” atribuída ao vocábulo “empresa” tenha objetivado restringir a permanência na cumulatividade das contribuições em estudo às receitas auferidas pela empresa que esteja em situação regular porque esta exigência estaria absolutamente incompleta, vez que o dispositivo legal não define se se trataria de regularidade perante a legislação fiscal, societária, aeronáutica, ou qualquer outra.

23. Aparentemente, apesar da atecnia, o legislador pretendeu apenas estabelecer paralelismo redacional no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, referindo-se em sua primeira parte às “empresas regulares de linhas aéreas”, para versar sobre o transporte aéreo regular, e às “empresas de táxi aéreo”, para

versar sobre o transporte aéreo não regular (conforme art. 220 do CBAer, “os serviços de táxi-aéreo constituem modalidade de transporte público aéreo não regular”).

24. Diante do exposto, pode-se concluir primariamente que a primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, determina que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por empresa que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

(gn).

A interpretação é criticada pela empresa no **recurso voluntário**, entre outros pois:

No caso concreto, ao inserir o vocábulo “doméstico” no inciso XVI, o legislador o fez com a clara intenção de restringir a cumulatividade unicamente a este tipo de receita de transporte de passageiro, pois se quisesse alcançar também o transporte internacional, bastaria limitar o alcance do dispositivo a “empresas regulares de linhas aéreas”, sem qualificar o tipo de linha.

Como assim não o fez, a conclusão lógica é a de que a receita do transporte internacional e as decorrentes deste serviço não se encontram na regra de exceção e, portanto, estão submetidas à regra geral, que como já explicitado é a não cumulatividade. **Assim, não cabe ao intérprete deturpar a vontade do legislador, o qual foi cirúrgico ao manter no regime cumulativo apenas uma espécie de transporte (no caso, o doméstico).**

Ademais, interpretação de forma diferente da acima exposta levaria à uma clara violação ao Código Brasileiro de Aeronáutica, pois seria necessário admitir que uma empresa de transporte regular “doméstico” poderia auferir receita de “transporte internacional”.

Conforme previsto no artigo 204 do CBA supratranscrito, para operar transporte internacional e consequentemente auferir receita desta natureza é necessário que a empresa obtenha autorização de funcionamento do Governo Brasileiro. Se a empresa brasileira possui essa autorização, ela deixa de ser uma empresa regular de transporte doméstico e passa a ser uma empresa de transporte “doméstico e internacional”. Ou seja, **quem auferir receita de transporte internacional é a empresa de “transporte internacional” ou de “transporte internacional e doméstico”, mas jamais uma empresa autorizada unicamente a operar com “transporte doméstico”.**

Desta forma, seja do ponto de vista hermenêutico, seja do ponto do Direito Público Regulatório, as receitas do transporte aéreo internacional não se submetem ao regime cumulativo previsto no art. 10, inciso XVI da Lei nº 10.833/03, estando, consequentemente, submetidas à não cumulatividade.

(negritou-se).

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

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

O Carf já analisou a questão em processos de outra companhia aérea, cabendo citar a ementa e trecho do voto:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

(...)

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Estão excluídas do regime não cumulativo as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros no que concerne somente ao transporte em linhas regulares domésticas.

A expressão "efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas" contida no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 tem o claro objetivo de restringir o termo inicial "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros".

A exclusão de algumas receitas da regra geral da incidência do regime não cumulativo, por se tratar de regra de exceção, comporta interpretação restritiva, de forma que as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros não foram excluídas do regime não cumulativo.

Voto:

Como se vê, a estratégia hermenêutica utilizada pela DRJ foi a seguinte: separou a primeira parte do inciso em dois requisitos, quais sejam, “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” e “empresas regulares de linhas aéreas domésticas” e conectou as duas com o vocábulo “auferidas”, no lugar do vocábulo original “efetuado” do dispositivo legal. Daí, interpretou os dois requisitos de forma independente para juntá-los, ao final, com o vocábulo “auferidas”.

Ocorreu que os pressupostos adotados pelo intérprete da DRJ já direcionaram a interpretação no sentido desejado previamente. Em verdade, no esforço

interpretativo, partiu-se da hipótese de que os dois requisitos seriam independentes para concluir que eles realmente são independentes, como se depreende do seguinte trecho do Acórdão recorrido: "O primeiro requisito **exige apenas** que tais receitas sejam decorrentes da "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", **sem qualquer condição adicional** [negritei]. Em consequência, tais receitas alcançam tanto as decorrentes de transporte doméstico quanto de transporte internacional de passageiros. (...)".

Ora, não se pode separar a primeira parte do inciso em dois requisitos independentes quando eles estão interligados! Os "dois requisitos" estão justamente ligados no pelo vocábulo "efetuado", que concorda em gênero e número com o substantivo "serviço", certamente com a função de restringi-lo. O dispositivo de interesse poderia ser reescrito com o termo omitido na construção linguística da redação original na seguinte forma:

(...)

Ademais, como dito no próprio acórdão recorrido, "a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada não à pessoa jurídica prestadora", o que é mais um elemento que corrobora no sentido de que o "segundo requisito" ("empresas regulares de linhas aéreas domésticas") consta na redação do dispositivo para restringir o alcance do termo "serviço de transporte coletivo de passageiros" constante no "primeiro requisito".

Seria até um contrassenso entender, no fim das contas, que "empresas regulares de linhas aéreas **domésticas**" [negritei] limitaria somente a "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros" no que concerne à modalidade de transporte regular aéreo e não quanto ao percurso doméstico, também expressamente referido no dispositivo. Aliás, trata-se de mais elemento que corrobora o quanto os dois "requisitos" separados pela DRJ são interdependentes.

Segundo o entendimento da fiscalização e da DRJ, a recorrente teria sido alcançada quanto à exclusão do regime não cumulativo porque opera no transporte coletivo de passageiros em linhas aéreas regulares, sejam elas domésticas ou internacionais, o que se contrapõe à ideia expressa no dispositivo de restringir tanto a modalidade de transporte aéreo regular quanto o percurso doméstico ("empresas regulares de linhas aéreas domésticas).

Também não se coaduna com a boa regra hermenêutica substituir o vocábulo "efetuado", ligado por concordância com o substantivo "serviço", pela palavra "auferidas", que estaria relacionada ao termo "as receitas", como feito no acórdão recorrido.

(...)

Há que se observar que no inciso XII do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 foram excluídas "as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros" para as quais não houve qualquer ressalva quanto ao percurso, se nacional ou internacional, a se

supor que aqui, diferentemente do inciso XVI sob análise, pretendeu-se excluir do regime não cumulativo todos os serviços de transporte coletivo de passageiros, seja dentro ou fora do território nacional.

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

(Acórdão 3402-005.329; processo 12585.720027/2012-10; sessão 20/06/2018; 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do Carf).

(sublinhou-se)

A decisão acima acrescenta uma decisão do STJ e doutrina sobre a interpretação restritiva em regra de exceção. O acórdão do Carf nº 3201-005.397 adotou o mesmo entendimento, com igual ementa, em sessão de 02/2019. Considera-se que tal abordagem é a mais coerente na interpretação da redação do texto legal.

Importante repisar que o texto legal trata de exceções, mantidas no regime cumulativo, não sendo este mais a regra geral. Também de se destacar que a interpretação contrária implica todo um rol de conhecimentos, inclusive do Código Brasileiro de Aeronáutica, para conhecimento da reserva dos serviços aéreos de transporte público doméstico às pessoas jurídicas brasileiras. Inclusive, conforme a própria SC Cosit, mais acima citada, o CBA indica que os “serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”, não há inclusão do termo “linhas”. O inciso da Lei inclui “linhas aéreas domésticas”, reforçando o caráter restritivo, o que não seria necessário em caso diverso.

Desse modo, a mesma linha da decisão do Carf, cujo trecho respectivo foi reproduzido logo antes, é adotada aqui. Assim, **as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo**, sendo cabível a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins que porventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, ou seja, na questão aqui posta, para o rateio, devem ser consideradas as receitas respectivas no regime não cumulativo.

6 SALDO INICIAL DE CRÉDITOS: ANO-CALENDÁRIO 2015

Registra o relatório fiscal que o contribuinte informou um saldo de créditos no início de 2015 de PIS no valor de R\$ 3.282.675,37 e de Cofins no valor de R\$ 16.606.436,77, mas que não identificou tais informações no SPED-Contábil. O valor das contas estaria zerado e, então, foi atribuído zero ao saldo inicial de créditos em 2015.

Registre-se, desde logo, que foram lançados valores de contribuição a partir de janeiro de 2015. Portanto, não há que se falar em decadência. Em se tratando de tributos sujeitos

a lançamento por homologação, o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado nos casos em que inexistir o pagamento antecipado. Se foram aproveitados para esse período créditos acumulados de período anterior, esse podem ser auditados, uma vez que serviram para abater a contribuição do período em análise.

Já a empresa relata que, revendo a sua apuração no âmbito das referidas contribuições, verificou que incorretamente não havia se apropriado da totalidade de créditos a que fazia jus, a saber:

A Recorrente, revendo a sua apuração no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS, verificou que incorretamente não havia se apropriado da totalidade de créditos a que fazia jus. Isto porque, conforme verificado nos itens anteriores, a Recorrente considerava equivocadamente que suas receitas decorrentes do transporte internacional estavam submetidas ao regime cumulativo e, após analisar atentamente as normas pertinentes, constatou que tais receitas estão submetidas ao regime não cumulativo. Desta forma, o percentual de rateio pertinente a não cumulatividade foi consequentemente majorado.

Então, a partir do motivo acima explicado, reviu sua apuração e retificou. Entende, primeiro, que a legislação permite a apuração de créditos extemporâneos. Segundo, que parte dos valores foram apurados e registrados para o período próprio. A retificadora da EFD-Contribuições do ano-calendário 2014 foi apresentada em 26/12/2018. O SPED Contábil (Escrituração Contábil Digital) foi retificado em 31/05/2019 (doc. 04 – anexo da impugnação).

Passa-se a análise. De antemão, porém, é de se dizer que, para o caso em concreto, é possível concluir para uma solução de parcial procedência.

Quanto aos **créditos extemporâneos**, este relator tem adotado entendimento, em tese, pela impossibilidade de aproveitamento. Como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições também são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08, IN RFB 1.300/12, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, ao mês de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de ressarcimento/compensação era (e continua sendo) uma faculdade do contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts.

3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Com a extinção do DAICON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos.

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, que previu a utilização em declarações de compensação e utilização do crédito de ressarcimento em conformidade com a disciplina da RFB. Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DAICON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DAICON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

.....
ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019).

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACTON) retificadores dos respectivos trimestres, **demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais**, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 11080.725590/2010-31; Sessão 13/04/2022).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACTON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **salvos credores trimestrais**.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

(gn).

No caso em concreto, há particularidades. Lembre-se, primeiro, que a empresa explicou o erro, ou mais precisamente o motivo da alteração, que seria decorrente na mudança no rateio, em particular em vista do registro das receitas de transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo, como visto no tópico anterior. Em realidade, os chamados créditos extemporâneos também foram compostos em parte pela reapuração do rateio decorrente de mudança com a inclusão de receitas financeiras, como se observa no anexo 5 da impugnação. O próprio contribuinte registra mais adiante, em seu recurso voluntário:

Registre-se, por oportuno, que da análise da aludida planilha, é possível verificar que além da reclassificação das receitas com transporte internacional, houve inclusão de receita (não cumulativo) relativa à ganhos em operações de hedge e alteração nos créditos apropriados sobre locação de equipamento, impressos e etiquetas e serviço de coleta, os quais são essenciais à atividade da Recorrente.

Outro aspecto particular é que o crédito, dito extemporâneo, no caso, em parte teria sido recalculado para o próprio período de apuração, embora depois por meio de retificadora.

Consequentemente, mesmo não sendo requisito legal para o aproveitamento extemporâneo dos créditos, a Recorrente retificou em 26/12/2018 a sua EFD Contribuições do ano-calendário de 2014, conforme imagem do recibo abaixo:

(...)

O saldo de PIS e COFINS inicial de 2015, portanto, é proveniente da somatória dos créditos extemporâneos de R\$ 2.176.298,50 (PIS) e R\$ 10.024.162,78 (COFINS) e que sim foram devidamente contabilizados consoante Sped transmitido em 31/05/2019, com os demais créditos apurados, contabilizados e consumidos, tempestivamente, em 2014. Confira-se tal racional:

(...)

Repita-se, por ser de suma importância, que parte do crédito que formou o saldo inicial de 2015 foi apurado e contabilizado em 2014, nos meses de setembro a dezembro, consoante tabela acima.

(...)

Desta forma, ao contrário do que assevera o acórdão da DRJ, tem-se no caso em tela um crédito devidamente comprovado e que foi apropriado em seu respectivo período de competência, reapurando portanto o montante do PIS/COFINS a ser pago nos meses de setembro à dezembro de 2014, constatando os créditos abaixo destacados:

Dois dos quadros demonstrativos apresentados pelo contribuinte são os abaixo:

PIS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	1.624.553,51	675.989,05	2.300.542,56
out/14	800.038,97	502.352,09	1.302.391,06
nov/14	1.177.904,19	509.467,51	1.687.371,70
dez/14	1.140.257,12	488.489,85	1.628.746,97
	R\$ 2.176.298,50	R\$ 6.919.052,29	

COFINS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	7.482.791,90	3.113.646,53	10.596.438,43
out/14	3.685.027,99	2.313.864,17	5.998.892,16
nov/14	5.425.498,07	2.346.638,24	7.772.136,31
dez/14	5.252.093,40	2.250.013,84	7.502.107,24
	R\$ 10.024.162,78	R\$ 31.869.574,14	

PIS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito contabilizado 2018	Total crédito	Crédito Utilizado em período anterior	Crédito Utilizado em 12/2014	Saldo a Transportar
set/14	1.624.553,51	675.989,05	2.300.542,56	2.186.186,08	114.356,48	0
out/14	800.038,97	502.352,09	1.302.391,06	-	1.302.391,06	0
nov/14	1.177.904,19	509.467,51	1.687.371,70	-	33.443,29	1.653.928,41
dez/14	1.140.257,12	488.489,85	1.628.746,97	-	-	1.628.746,97
	4.742.753,79	2.176.298,50	6.919.052,29	2.186.186,08	1.450.190,83	3.282.675,38

COFINS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito contabilizado 2018	Total crédito	Crédito Utilizado em período anterior	Crédito Utilizado em 12/2014	Saldo a Transportar
set/14	7.482.791,90	3.113.646,53	10.596.438,43	8.552.142,73	2.044.295,69	0,01
out/14	3.685.027,99	2.313.864,17	5.998.892,16	-	4.666.698,94	1.332.193,22
nov/14	5.425.498,07	2.346.638,24	7.772.136,31	-	-	7.772.136,31
dez/14	5.252.093,40	2.250.013,84	7.502.107,24	-	-	7.502.107,24
	21.845.411,36	10.024.162,78	31.869.574,14	8.552.142,73	6.710.994,63	16.606.436,78

Aduz a recorrente que, mesmo não sendo requisito legal para o aproveitamento extemporâneo dos créditos, no seu entender, retificou em 26/12/2018 a EFD-Contribuições do ano de 2014 (Doc. 03). Informa que foram retificados os blocos I - 1100 (PIS) e 1 - 1500 (Cofins), fazendo constar os créditos.

Pela cronologia que exsurge dos autos, as retificadoras foram apresentadas antes do início do procedimento fiscal, que ocorreu em 08/07/2019, sendo o auto de infração cientificado em dezembro de 2019. O demonstrativo de composição dos créditos informados, anexado como Doc 05 na impugnação, indica valores desde 2013. Ou seja, o crédito recalculado para 2015, como crédito inicial, e glosado, foi informado nas retificadoras para 2014.

Convém registrar que está explicado no Guia Prático da EFD-Contribuições, encontrado na rede mundial de computadores², que o “Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”. Com efeito, em razão do disposto pelo § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002³ e 10.833/2003⁴, a demonstração do crédito na apuração não cumulativa do PIS/Cofins deverá se dar em conformidade com os preceitos estabelecidos para o regime da competência, de forma que o crédito deverá ser especificado na EFD-Contribuições do período de apuração em que o dispêndio foi incorrido.

Inobstante não ser possível o aproveitamento de crédito extemporâneo, como já indicado, **parcela do mesmo nem mais seria rigorosamente crédito extemporâneo, uma vez registrado no período de apuração correspondente, em particular valores de setembro a dezembro de 2014.** Seriam apenas valores objeto de retificação e demonstração (retificado também o SPED) posterior, não concomitante com o registro de crédito e aproveitamento para 2015. Efetivamente, a retificadora não poderia ser ignorada. Veja-se que, seja por erro, inconsistência das declarações, constatação e retificação posterior, o crédito ou, se caso, inexistência de crédito tributário pode ser objeto de exame posterior, seja no âmbito do contencioso ou até por revisão de ofício, se caso, desde que a situação seja demonstrada de forma taxativa. Entende-se útil transcrever trecho da ementa de Parecer da RFB e ementa de julgado do Carf:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 08/2014

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

(...)

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

² sped.rfb.gov.br > arquivo > download

³ Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁴ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

(...)

Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. RECURSOS. LIMITES OBJETIVOS DA LIDE.

Se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não-homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, tanto no que diz respeito à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em Declaração de Compensação - DCOMP, como em relação à inexistência ou excesso do débito compensado.

(CSRF 1ª. Turma; Processo: 15374.938959/2008-12; Sessão 06/02/2020).

Os motivos alegados da retificadora estão sendo apreciados nessa própria decisão. No caso, entende-se que procede a reclassificação do transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, o que influi no percentual de rateio para os custos comuns. O mesmo não ocorre no caso das receitas financeiras, que não devem ser incluídas no cálculo do rateio.

Não cabe a este Carf a aferição da escrituração e o recálculo dos valores, mas sim a apreciação do mérito do alegado.

De todo o acima visto, **cabe reconhecer o crédito de saldo inicial para o ano-calendário de 2015 quando objeto das retificadoras já apresentadas e comprovados nos termos da legislação, apurados para o próprio período de apuração a que se referem (no caso, parcelas dos valores de setembro a dezembro de 2014) e decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo.**

7 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para: (i) efetuar novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo; e (ii) reconhecer o crédito de saldo inicial para o ano-calendário de 2015 quando objeto das retificadoras já apresentadas, apurados os créditos para o próprio período de apuração a que se referem (no caso, parcelas dos valores de setembro a dezembro de 2014) e decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo; e, (iii) recompor, se caso, o crédito glosado como taxa de auxílio navegação que corresponda a pagamentos a pessoas jurídicas de natureza privada, e não ao DECEA/Comando da Aeronáutica.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, redatora.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento. A unidade de jurisdição manifesta a tempestividade em função da suspensão de prazos processuais da Portaria RFB 543/2020 (pandemia).

Conforme relato, a empresa tem como principal atividade o transporte aéreo de cargas e passageiros, operando em trechos domésticos e internacionais. Aufere receitas submetidas tanto ao regime cumulativo quanto ao não cumulativo do PIS e da Cofins. Realiza o rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003.

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

Nesse aspecto, a despeito da irresignação da empresa, entende-se que a DRJ andou bem na análise realizada.

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Caso de fato essas alegações com relação aos valores de glosa sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente. É de se acrescentar que a verificação fiscal dos créditos aproveitados e da apuração das contribuições é legítima, sendo possível que resulte em lançamento de ofício. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de tributos. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O relatório fiscal, por sua vez, detalhou o entendimento adotado. A fonte dos dados, seja a EFD-Contribuições ou planilhas obtidas da empresa, foram indicadas. Em casos com grande volume de informações, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações nos demonstrativos e extrações. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa, não pode ser alegado como causa de nulidade

Tampouco se confirma qualquer nulidade no julgamento efetuado. As diferentes alegações foram apreciadas. Quanto ao alegado erro, a DRJ demonstrou, inclusive com quadros, seu entendimento de que não era aplicável a alegação. A citação de solução de consulta também é possível, uma vez adotada aquela fundamentação. O fato de a fundamentação não ser suficiente, na visão da recorrente, não é causa de nulidade da decisão, até porque, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão. Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA.

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.

ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.

SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há nenhuma omissão, **carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas**

resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos das partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.

(...)

(AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021)

Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida. Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, **não deve ser provida a alegação de nulidade.**

2 GLOSA DE CRÉDITOS: DO ALEGADO ERRO NA BASE DE CÁLCULO.

Como visto, afora os argumentos contra a glosa (a serem discutidos adiante, nesse voto), o contribuinte alega erro no cálculo do valor glosado decorrente dos pagamentos a favor do Comando da Aeronáutica a título de taxa de auxílio navegação. Explica que, do montante de R\$ 2.245.685,48 (PIS) e R\$ 10.343.763,41 (Cofins) glosados pela fiscalização o valor de R\$ 162.625,45 (PIS) e R\$ 749.062,66 (Cofins) referem-se a créditos apurados em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores (por exemplo, Dix Empreendimentos LTDA e Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária). Não haveria qualquer justificativa para a glosa destes valores.

A DRJ entendeu não terem sido trazidos elementos de prova de que os valores estão contemplados nas glosas e que há erros na planilha entregue pela empresa. Também, que não há nos autos do processo nenhum comprovante de pagamento que alega ter feito às fornecedoras do serviço, nem tampouco o registro contábil destes lançamentos.

Quanto aos comprovantes, a recorrente alega ter trazido aos autos os pagamentos realizados. Constatam do recurso comprovantes bancários de pagamentos às empresas citadas. Traz, também, o razão da conta contábil com os registros respectivos.

A decisão recorrida considerou insuficiente a prova apresentada, uma vez que a planilha de composição possuiria erros de confecção. Também acrescentou que a empresa não juntou comprovantes dos pagamentos que alegou ter feito às fornecedoras, ou o registro contábil.

Registre-se que, neste capítulo, discute-se apenas o **erro alegado**, sem adentrar no mérito da glosa. Ou seja, supõe-se correta a glosa. Dessa forma, é importante deixar bem definido o que foi glosado. O relatório fiscal deixa claro:

Constam no Bloco F da EFD-Contribuições e na planilha apresentada pelo contribuinte (linha 118), créditos de PIS e Cofins decorrentes de **pagamento de Taxa de Auxílio à Navegação efetuados em favor do Comando da Aeronáutica** e que somaram R\$2.245.685,48 e R\$10.343.763,41 respectivamente em 2015.

(...)

Tal receita não está sujeita ao pagamento de Pis e Cofins e, portanto, o pagamento de taxa de auxílio à navegação aérea não gera crédito de Pis e Cofins, conforme inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

(...)

Diante do exposto, não computamos no cálculo dos créditos de Pis e Cofins os decorrentes de pagamentos de Taxa de Auxílio à Navegação Aérea ao Comando da Aeronáutica. (gn).

Repise-se, **o objeto da glosa de créditos eram os pagamentos de taxa de auxílio navegação para o comando da aeronáutica**. A precificação de valores e taxas e sistemas de controle do espaço aéreo são de responsabilidade do órgão gestor Departamento de Controle do Espaço Aéreo (Decea). O Deca, por sua vez, é subordinado ao Comando da Aeronáutica.

O relatório fiscal, na citação acima transcrita, faz referência a linha 118. Verifica-se nos autos que a menção se refere a planilha anexada pela empresa (juntada como arquivo não paginável junto à pag. 42 dos autos), e não aquela anexa ao relatório em questão. Na linha contam os valores pagos a título de tarifas de auxílio navegação aproveitados na base de cálculo dos créditos, e que somam, no ano, **R\$ 390.740.167,64**. Tais valores (tarifas de auxílio navegação), na planilha anexa ao relatório fiscal, constam “zerados”.

Verificando a composição do crédito, na aba correspondente na planilha, é possível filtrar todos os valores pagos na conta descrita como “tarifas de auxílio navegação” (coluna F) e que constam como fornecedor/cliente o “comando da aeronáutica” (coluna I). Somando os valores pagos, obteve-se o montante de R\$ **363.363.707,29**. Tal valor é bastante similar ao obtido pelo contribuinte no anexo de sua impugnação (R\$ 363.463.475,76). Já considerando apenas o filtro da coluna F, independente do pagamento ter sido registrado como ao Deca/Comando da Aeronáutica, foi possível obter um valor próximo ao valor glosado para todo o ano, de R\$

390.031.776,48. Afora eventuais pequenas diferenças, que poderiam decorrer do ano considerado, com inclusão de um ou outro pagamento, de arredondamentos ou diferenças entre as planilhas, não parece possível refutar a afirmação da empresa de que foram incluídos pagamentos a outras pessoas jurídicas.

Duas observações ainda devem ser feitas. Primeiro, apenas como esclarecimento, registre-se que se encontram para apreciação, nesta mesma sessão julgamento, outros dois processos do mesmo contribuinte referentes a períodos de apuração posteriores e com autos de infração lavrados após o presente. No ponto ora em apreço, há diferenças na comparação entre as planilhas e no descrito no relatório, que, entende-se, reforçam a ideia da existência de algum erro aqui.

Segundo, se o objetivo fosse negar pagamentos registrados para outras pessoas jurídicas, como por exemplo a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), ou outras indicadas pela recorrente, deveria ter motivado no relatório/autuação. Mesmo que se possa argumentar que tais pagamentos também não teriam incidência, tal deveria estar expresso, até porque a natureza jurídica é diversa.

Dessa forma, **deve ser provida a alegação**. Entretanto, não cabe ao Carf recalcular o valor. **Deve ser reconhecido o crédito decorrente de valores, mesmo que indicados como taxa de auxílio navegação, que comprovadamente tenham sido pagos a outras pessoas jurídicas, que não ao DECEA/Comando da Aeronáutica.**

O mérito da glosa será apreciado a seguir.

3 CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO: TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO.

Como já comentado no item anterior, foram objeto de glosa os créditos do regime não cumulativo sobre os valores pagos ao Comando da Aeronáutica (mais precisamente ao Decea). A receita decorrente de tal pagamento não estaria sujeita a incidência do PIS e Cofins. Portanto, tampouco seria base de cálculo de créditos. Cite-se o disposto na Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A glosa é contestada pelos argumentos já apontados no relatório, Repise-se, os órgãos, autarquias entre outros, se não contribuintes do PIS, o são do Pasep, mesmo fundo há longo tempo, com mesma natureza e finalidade. Para a Cofins, o crédito também seria cabível, uma vez que a União também se encontra sujeita ao pagamento da Cofins e, de toda a forma, a contribuição para a seguridade social como um todo dispensaria a incidência específica da Cofins.

A DRJ traz norma relativa ao fundo criado e para o qual são destinadas as taxas, que são úteis na compreensão do litígio. Veja-se o que dispõe a Lei nº 6.009, de 26/12/1973, nos artigos abaixo transcritos:

Art. 8º A utilização das instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Comando da Aeronáutica, está sujeita ao pagamento das seguintes tarifas de navegação aérea:

I - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle dos voos em rota, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

II - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aproximação, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

III - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aeródromo ou aos serviços de informações de voo de aeródromo, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica.

§ 1º Os serviços de que trata o caput poderão, a critério do Comando da Aeronáutica, ser prestados por outros órgãos e entidades públicos e privados.

§ 2º As tarifas previstas neste artigo incidirão sobre o proprietário ou o explorador da aeronave.

§ 3º As tarifas previstas neste artigo serão fixadas pelo Comandante da Aeronáutica, após aprovação do Ministro de Estado da Defesa e manifestação da Agência Nacional de Aviação Civil, para aplicação geral em todo o território nacional.

(...)

Art. 11. O produto de arrecadação das tarifas previstas no art. 8º constituirá, em sua totalidade, receita do Fundo Aeronáutico.

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

Nesse ponto, é imprescindível frisar que a Contribuição para o **PIS/Pasep tem quatro diferentes formas de incidência**, quais sejam: **a) sobre a receita ou o faturamento**; b) sobre a importação; c) sobre a folha de salários e **d) sobre receitas governamentais**. Há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de serem denominados “Contribuição para o PIS/Pasep” em virtude da destinação de seus recursos, possuem naturezas jurídicas distintas (art. 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional). Dessa forma, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se nos casos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, independentemente de estes serem ou não considerados insumos na prestação de serviços a terceiros.

Para melhor compreensão, cabe transcrever:

Lei nº 9.715, de 1998

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25

Coerente com a legislação estão a Solução de Divergência e Solução de Consulta, cuja linha interpretativa também é adotada aqui. Transcreve-se as ementas:

Solução de Divergência Cosit/RFB 2/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE BALANÇAS E DE EQUIPAMENTOS DE PESAGEM. TAXA DE SERVIÇOS METROLÓGICAS PAGA AO INMETRO.

À vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou faturamento.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, III, e 8º, III, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, e § 2º, II.

Solução de Consulta Cosit/RF 45/2022

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

(...)

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍDICA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

Os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não se sujeitam ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo por imposição legal, e, portanto, não darão direito à crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal vedação não alcança, desde que respeitados os demais critérios legais, o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado, que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

(...)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

(...)

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍDICA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

À vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica tributada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, ou com base na folha de salário, não pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação aos bens adquiridos ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal vedação, desde que respeitados os demais critérios legais, não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferidas.

No caso, **o Decea, vinculado ao Comando da Aeronáutica, não é contribuinte do PIS/Pasep e da Cofins que incide sobre a receita bruta ou o faturamento.** Por conseguinte, como tais serviços não são tributados pelas contribuições em análise neste processo, sem dúvidas, aplica-se o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

4 DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: RECEITAS FINANCEIRAS

Considerou a fiscalização, para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos apurados das contribuições, que existiam duas irregularidade que fizeram com que a proporção “receita sob o regime não cumulativo/receita total” ficasse maior e, consequentemente, maior o crédito de PIS e de Cofins apurado pelo contribuinte. Em primeiro lugar, foram incluídas (indevidamente) as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) no cálculo do rateio (numerador e denominador). A segunda infração relacionada ao rateio será discutida no título a seguir.

A empresa, diversamente, pleiteia a inclusão dos valores relativos a receitas financeiras para cálculo desse percentual de rateio. Como visto, aduz que a “receita bruta total” só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que alcança todas as receitas auferidas, inclusive as receitas financeiras e variações monetárias, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização. Já a “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa” só pode ser compreendida como sendo a “receita bruta total” excluídas as receitas expressamente previstas no artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade. Reforça que as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração, porquanto os §§8º dos artigos 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não fazem qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo na receita bruta.

A fórmula de cálculo do percentual de rateio está determinada nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcritos (redação similar consta na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 7º Na hipótese de a **pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(gn).

A empresa cita decisões do Carf e a Solução de Consulta, cuja ementa, que é pública, transcreve-se abaixo:

Solução de Consulta Cosit/RFB 387/2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

(obs: igual texto com relação ao PIS).

A solução de consulta indica em qual regime entende devam ser classificadas as receitas financeiras, no caso. Porém, não resolve a questão do rateio.

Pois bem, entende-se que há dois argumentos relacionados a sustentar a não inclusão das receitas financeiras na equação do rateio. Um, relacionado aos custos comuns. Dois, a partir do conceito de receita bruta. Veja-se trecho do voto da decisão da DRJ:

Isto posto, pode-se concluir que o legislador ao estabelecer o método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a **receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês**, estabeleceu que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

É critério lógico. Se há que se ratear os custos comuns, devem ser consideradas as receitas que se referem a estes custos. Porém, efetivamente, a lógica não bastaria, uma vez que se argumenta a partir do conceito legal e da submissão das receitas financeiras ao regime não cumulativo.

Quando examinado o conceito de receita bruta, resta claro que a autuação está correta, nesse ponto. Primeiro, veja-se que o contribuinte cita, em seu recurso voluntário, o § 1º do art. 1º da Lei 10.833/2003, porém em sua **redação original**, a saber:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Porém, deve ser observada a redação dada a partir de 2014. **A legislação sobre o conceito de receita foi sendo uniformizada e adequada à legislação internacional, até com vista a apagar qualquer dúvida.** Veja-se a redação a partir da Lei 12.973/2014:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º **Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência). (gn).

O Decreto citado, a partir do qual o conceito foi uniformizado, tem a redação:

Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Parece inexistir dúvidas de que as receitas financeiras estão fora do conceito de receita bruta (empresas não financeiras). Assim, também, já era claro que estavam fora do conceito de faturamento, não fazendo parte do regime cumulativo. De modo que não impactariam ambos os lados.

Não se ignora que o Carf possui decisões em ambas as direções. Como apontou a empresa, há decisões na direção do argumentado, a saber:

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

(Acórdão: 3201-005.397; processo 16692.720720/2014-98; sessão: 27/02/2019; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

A linha de entendimento aqui adotada se coaduna com a decisão abaixo, que, considera-se, acompanha com mais conformidade o conceito legal. Cita-se a ementa correspondente a matéria e trecho do voto:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITAS DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional as receitas financeiras e de venda do ativo imobilizado, por não constituírem a receita bruta de venda de mercadorias ou prestação de serviços, nos termos da Lei nº 10.833/2003.

Voto:

(..).

Os precedentes desse Conselho que entendem pela inclusão das receitas financeiras (e neste caso, também venda do ativo imobilizado) ao cálculo do rateio proporcional, afirmam que o art. 3º, §8º, II da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total **sujeita** ao pagamento da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o fez.

A tese é tentadora, mas não merece prosperar.

A Lei nº 10.833, de 2003, antes das alterações realizadas pela Lei nº 12.973, de 2014, trazia estampada em seu corpo:

(...)

Como se percebe, a Lei diferenciou a receita bruta (resultado da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia), esta, denominador do cálculo do rateio proporcional, das demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, aqui incluídas as financeiras e as decorrentes de venda do ativo imobilizado.

Posteriormente, após a publicação da Lei nº 12.973, de 2014:

(...)

Apesar das alterações realizadas, permanece a previsão legal (agora com fundamento no Decreto-Lei nº 1.598/77) da receita bruta como as decorrentes da venda de bens e serviços em operações de conta própria ou alheia.

Ora, havendo a previsão legal da receita bruta relacionada à venda de bens e serviços, não há como se admitir dentro deste conceito as demais receitas, sob pena de descumprimento do comando normativo.

Pois bem, após essa ampla explicação, tendo em vista as receitas financeiras e as outras receitas não integrarem o conceito de receita bruta, percebe-se o motivo destas não integrarem o cálculo do rateio proporcional: A Lei nº 10.833/2003 previu somente a **receita bruta** no cálculo, não sendo relevante as “demais receitas”, ainda que sobre elas seja possível a incidência da contribuição.

“Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º [...]

§8º [...]

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

(Acórdão 3402-007.875; processo 12585.000072/2010-92; sessão 18/11/2020; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do Carf).

Acrescento, para melhor entendimento do alcance do que se considera “Receita Bruta para Fins de Rateio”, trecho do Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições⁵:

47) O que é a Receita Bruta para fins de rateio?

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

No tocante às receitas de natureza cumulativa, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do

⁵ <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1760>

resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação das Contribuições Sociais, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma serem consideradas para fins de rateio no registro “0111”, entre outras:

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira, de aluguéis de bens móveis e imóveis;
- de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

(sublinhou-se).

Tal é o conceito adotado também no imposto de renda (RIR – Decreto 9.580/2018).

Dessa forma, os critérios lógico e legal estão na mesma direção.

Portanto, assim como a receita de venda do bem do ativo imobilizado, **não devem ser incluídas no rateio proporcional as receitas financeiras.**

5 DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: O REGIME PARA AS RECEITAS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

A controvérsia é bem específica, embora não trivial. A questão é se a “Receita de Transporte Aéreo Internacional de Passageiros” compõe a “Receita Bruta Não Cumulativa” ou a “Receita Bruta do Regime Cumulativo”. O objetivo é verificar se há ou não direito ao desconto de crédito das citadas contribuições pelas pessoas jurídicas intervenientes. Como se trata basicamente de créditos comuns, o que restar decidido terá implicações no percentual de rateio, sendo possível descontar mais crédito se a receita corresponder ao regime não cumulativo.

As receitas do transporte internacional de passageiros, assim como o de cargas, é isenta das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, o impacto financeiro-tributário fica adstrito ao crédito, obtido de acordo com o percentual de rateio. O inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o inciso V do art. 15 da mesma Lei estabelecem que:

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

(...)

XVI - **as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas**, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)

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

(gn).

O fundamento da RFB em favor da apuração pelo regime cumulativo e adotado no relatório fiscal e acórdão da DRJ vem, em geral, através da fundamentação da Solução de Consulta Interna **Cosit/RFB nº 12/2014**. Cita-se a ementa e trecho da fundamentação:

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO NÃO 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 da Contribuição para o PIS/Pasep 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.**

Consequentemente, a pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo não pode apurar créditos previstos na legislação do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a custos, despesas e encargos vinculados à prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros, pois deve submeter as receitas decorrentes da prestação de tais serviços ao regime de apuração cumulativa da mencionada contribuição.

Dada a mencionada impossibilidade de apuração de créditos, inaplicáveis à espécie as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, apesar da isenção prevista no inciso V do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

[igual é o dispositivo para a Cofins]

Fundamentos:

(...)

9. Portanto, nos termos da legislação específica, os serviços aéreos brasileiros são agrupados consoante duas classificações distintas: a uma, regular ou não regular; a outra, doméstico ou internacional.

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

11. De outra banda, perquirindo a classificação dos serviços aéreos em doméstico e internacional, o art. 215 do CBAer define que se considera doméstico “todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”, sendo a definição de transporte internacional obtida a *contrario sensu*.

12. Nos termos do art. 216 do CBAer “os serviços aéreos de transporte público doméstico são reservados às pessoas jurídicas brasileiras”. Diferentemente, conforme art. 203 do mesmo diploma legal “os serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”.

(...)

14. Conforme se observa, os dispositivos transcritos determinam que permanecem no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins duas espécies de receitas distintas: a) as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003); b) as receitas “decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo” (segunda parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Para a solução desta consulta, interessa a análise da espécie de receita citada no item “a” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003). Da literalidade do texto, constata-se que se trata de norma que alberga dois requisitos: permanecem na cumulatividade das contribuições em testilha determinadas receitas (“receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”) se auferidas por determinadas pessoas jurídicas (“empresas regulares de linhas aéreas domésticas”). Assim, cumpre perquirir os mencionados requisitos para identificação precisa da norma legal.

16. O primeiro requisito versa sobre as receitas que estão submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, exige-se

apenas que tais receitas sejam decorrentes da “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”, sem qualquer condicionamento adicional.

17. Nesse ponto, dada a ausência de restrições no texto legal, impende concluir que tais receitas alcançam tanto as decorrentes de transporte doméstico quanto de transporte internacional de passageiros. Deveras, **se o legislador não estabeleceu expressamente, nem implicitamente, diferenciação de tratamento entre as duas modalidades de transporte aéreo citadas, não cabe ao intérprete fazê-lo**. Se o legislador almejasse estabelecer essa distinção, teria feito de forma clara, como fez no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ao isentar das contribuições em tela apenas as receitas decorrentes do “transporte internacional de cargas ou passageiros”.

18. De outra banda, o segundo requisito estabelecido na primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para aplicação da cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins versa sobre as pessoas jurídicas (empresas) que devem auferir as receitas contempladas pela norma: segundo o texto legal, tais receitas devem ser auferidas por “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”.

19. De plano, fica evidente que, para serem contempladas pela norma em estudo, as empresas devem operar linhas aéreas domésticas, cuja caracterização já foi apresentadas nas preliminares. Em outras palavras, isso equivale a exigir que tais empresas sejam brasileiras, vez que, como adrede explanado, pela legislação atual, somente essas empresas podem prestar serviços de transporte aéreo público doméstico.

20. Não tão evidente assim é a menção legal a “empresas regulares” como condição a ser cumprida pela pessoa jurídica.

21. Como explicado em preliminares, a legislação específica é muito clara em estabelecer que a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada e não à pessoa jurídica prestadora. Daí porque imperioso concluir que, conquanto se refira a “empresas regulares”, o dispositivo legal em comento quis alcançar as empresas que operam linhas aéreas regulares.

22. Decerto, posto o legislador tenha usado a expressão “empresas regulares de linhas aéreas”, parece ilógica a interpretação de que a qualidade “regular” atribuída ao vocábulo “empresa” tenha objetivado restringir a permanência na cumulatividade das contribuições em estudo às receitas auferidas pela empresa que esteja em situação regular porque esta exigência estaria absolutamente incompleta, vez que o dispositivo legal não define se se trataria de regularidade perante a legislação fiscal, societária, aeronáutica, ou qualquer outra.

23. Aparentemente, apesar da atecnia, o legislador pretendeu apenas estabelecer paralelismo redacional no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, referindo-se em sua primeira parte às “empresas regulares de linhas aéreas”, para versar sobre o transporte aéreo regular, e às “empresas de táxi aéreo”, para

versar sobre o transporte aéreo não regular (conforme art. 220 do CBAer, “os serviços de táxi-aéreo constituem modalidade de transporte público aéreo não regular”).

24. Diante do exposto, pode-se concluir primariamente que a primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, determina que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por empresa que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

(gn).

A interpretação é criticada pela empresa no **recurso voluntário**, entre outros pois:

No caso concreto, ao inserir o vocábulo “doméstico” no inciso XVI, o legislador o fez com a clara intenção de restringir a cumulatividade unicamente a este tipo de receita de transporte de passageiro, pois se quisesse alcançar também o transporte internacional, bastaria limitar o alcance do dispositivo a “empresas regulares de linhas aéreas”, sem qualificar o tipo de linha.

Como assim não o fez, a conclusão lógica é a de que a receita do transporte internacional e as decorrentes deste serviço não se encontram na regra de exceção e, portanto, estão submetidas à regra geral, que como já explicitado é a não cumulatividade. **Assim, não cabe ao intérprete deturpar a vontade do legislador, o qual foi cirúrgico ao manter no regime cumulativo apenas uma espécie de transporte (no caso, o doméstico).**

Ademais, interpretação de forma diferente da acima exposta levaria à uma clara violação ao Código Brasileiro de Aeronáutica, pois seria necessário admitir que uma empresa de transporte regular “doméstico” poderia auferir receita de “transporte internacional”.

Conforme previsto no artigo 204 do CBA supratranscrito, para operar transporte internacional e consequentemente auferir receita desta natureza é necessário que a empresa obtenha autorização de funcionamento do Governo Brasileiro. Se a empresa brasileira possui essa autorização, ela deixa de ser uma empresa regular de transporte doméstico e passa a ser uma empresa de transporte “doméstico e internacional”. Ou seja, **quem auferir receita de transporte internacional é a empresa de “transporte internacional” ou de “transporte internacional e doméstico”, mas jamais uma empresa autorizada unicamente a operar com “transporte doméstico”.**

Desta forma, seja do ponto de vista hermenêutico, seja do ponto do Direito Público Regulatório, as receitas do transporte aéreo internacional não se submetem ao regime cumulativo previsto no art. 10, inciso XVI da Lei nº 10.833/03, estando, consequentemente, submetidas à não cumulatividade.

(negritou-se).

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

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

O Carf já analisou a questão em processos de outra companhia aérea, cabendo citar a ementa e trecho do voto:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

(...)

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Estão excluídas do regime não cumulativo as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros no que concerne somente ao transporte em linhas regulares domésticas.

A expressão "efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas" contida no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 tem o claro objetivo de restringir o termo inicial "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros".

A exclusão de algumas receitas da regra geral da incidência do regime não cumulativo, por se tratar de regra de exceção, comporta interpretação restritiva, de forma que as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros não foram excluídas do regime não cumulativo.

Voto:

Como se vê, a estratégia hermenêutica utilizada pela DRJ foi a seguinte: separou a primeira parte do inciso em dois requisitos, quais sejam, “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” e “empresas regulares de linhas aéreas domésticas” e conectou as duas com o vocábulo “auferidas”, no lugar do vocábulo original “efetuado” do dispositivo legal. Daí, interpretou os dois requisitos de forma independente para juntá-los, ao final, com o vocábulo “auferidas”.

Ocorreu que os pressupostos adotados pelo intérprete da DRJ já direcionaram a interpretação no sentido desejado previamente. Em verdade, no esforço

interpretativo, partiu-se da hipótese de que os dois requisitos seriam independentes para concluir que eles realmente são independentes, como se depreende do seguinte trecho do Acórdão recorrido: "O primeiro requisito **exige apenas** que tais receitas sejam decorrentes da "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", **sem qualquer condição adicional** [negritei]. Em consequência, tais receitas alcançam tanto as decorrentes de transporte doméstico quanto de transporte internacional de passageiros. (...)".

Ora, não se pode separar a primeira parte do inciso em dois requisitos independentes quando eles estão interligados! Os "dois requisitos" estão justamente ligados no pelo vocábulo "efetuado", que concorda em gênero e número com o substantivo "serviço", certamente com a função de restringi-lo. O dispositivo de interesse poderia ser reescrito com o termo omitido na construção linguística da redação original na seguinte forma:

(...)

Ademais, como dito no próprio acórdão recorrido, "a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada não à pessoa jurídica prestadora", o que é mais um elemento que corrobora no sentido de que o "segundo requisito" ("empresas regulares de linhas aéreas domésticas") consta na redação do dispositivo para restringir o alcance do termo "serviço de transporte coletivo de passageiros" constante no "primeiro requisito".

Seria até um contrassenso entender, no fim das contas, que "empresas regulares de linhas aéreas **domésticas**" [negritei] limitaria somente a "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros" no que concerne à modalidade de transporte regular aéreo e não quanto ao percurso doméstico, também expressamente referido no dispositivo. Aliás, trata-se de mais elemento que corrobora o quanto os dois "requisitos" separados pela DRJ são interdependentes.

Segundo o entendimento da fiscalização e da DRJ, a recorrente teria sido alcançada quanto à exclusão do regime não cumulativo porque opera no transporte coletivo de passageiros em linhas aéreas regulares, sejam elas domésticas ou internacionais, o que se contrapõe à ideia expressa no dispositivo de restringir tanto a modalidade de transporte aéreo regular quanto o percurso doméstico ("empresas regulares de linhas aéreas domésticas).

Também não se coaduna com a boa regra hermenêutica substituir o vocábulo "efetuado", ligado por concordância com o substantivo "serviço", pela palavra "auferidas", que estaria relacionada ao termo "as receitas", como feito no acórdão recorrido.

(...)

Há que se observar que no inciso XII do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 foram excluídas "as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros" para as quais não houve qualquer ressalva quanto ao percurso, se nacional ou internacional, a se

supor que aqui, diferentemente do inciso XVI sob análise, pretendeu-se excluir do regime não cumulativo todos os serviços de transporte coletivo de passageiros, seja dentro ou fora do território nacional.

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

(Acórdão 3402-005.329; processo 12585.720027/2012-10; sessão 20/06/2018; 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do Carf).

(sublinhou-se)

A decisão acima acrescenta uma decisão do STJ e doutrina sobre a interpretação restritiva em regra de exceção. O acórdão do Carf nº 3201-005.397 adotou o mesmo entendimento, com igual ementa, em sessão de 02/2019. Considera-se que tal abordagem é a mais coerente na interpretação da redação do texto legal.

Importante repisar que o texto legal trata de exceções, mantidas no regime cumulativo, não sendo este mais a regra geral. Também de se destacar que a interpretação contrária implica todo um rol de conhecimentos, inclusive do Código Brasileiro de Aeronáutica, para conhecimento da reserva dos serviços aéreos de transporte público doméstico às pessoas jurídicas brasileiras. Inclusive, conforme a própria SC Cosit, mais acima citada, o CBA indica que os “serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”, não há inclusão do termo “linhas”. O inciso da Lei inclui “linhas aéreas domésticas”, reforçando o caráter restritivo, o que não seria necessário em caso diverso.

Desse modo, a mesma linha da decisão do Carf, cujo trecho respectivo foi reproduzido logo antes, é adotada aqui. Assim, **as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo**, sendo cabível a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins que porventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, ou seja, na questão aqui posta, para o rateio, devem ser consideradas as receitas respectivas no regime não cumulativo.

6 SALDO INICIAL DE CRÉDITOS: ANO-CALENDÁRIO 2015

Registra o relatório fiscal que o contribuinte informou um saldo de créditos no início de 2015 de PIS no valor de R\$ 3.282.675,37 e de Cofins no valor de R\$ 16.606.436,77, mas que não identificou tais informações no SPED-Contábil. O valor das contas estaria zerado e, então, foi atribuído zero ao saldo inicial de créditos em 2015.

Registre-se, desde logo, que foram lançados valores de contribuição a partir de janeiro de 2015. Portanto, não há que se falar em decadência. Em se tratando de tributos sujeitos

a lançamento por homologação, o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado nos casos em que inexistir o pagamento antecipado. Se foram aproveitados para esse período créditos acumulados de período anterior, esse podem ser auditados, uma vez que serviram para abater a contribuição do período em análise.

Já a empresa relata que, revendo a sua apuração no âmbito das referidas contribuições, verificou que incorretamente não havia se apropriado da totalidade de créditos a que fazia jus, a saber:

A Recorrente, revendo a sua apuração no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS, verificou que incorretamente não havia se apropriado da totalidade de créditos a que fazia jus. Isto porque, conforme verificado nos itens anteriores, a Recorrente considerava equivocadamente que suas receitas decorrentes do transporte internacional estavam submetidas ao regime cumulativo e, após analisar atentamente as normas pertinentes, constatou que tais receitas estão submetidas ao regime não cumulativo. Desta forma, o percentual de rateio pertinente a não cumulatividade foi consequentemente majorado.

Então, a partir do motivo acima explicado, reviu sua apuração e retificou. Entende, primeiro, que a legislação permite a apuração de créditos extemporâneos. Segundo, que parte dos valores foram apurados e registrados para o período próprio. A retificadora da EFD-Contribuições do ano-calendário 2014 foi apresentada em 26/12/2018. O SPED Contábil (Escrituração Contábil Digital) foi retificado em 31/05/2019 (doc. 04 – anexo da impugnação).

No caso em concreto, frisa-se pela relevância, a empresa explicou o erro, ou mais precisamente o motivo da alteração, que seria decorrente na mudança no rateio, em particular em vista do registro das receitas de transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo, como visto no tópico anterior. Em realidade, os chamados créditos extemporâneos também foram compostos em parte pela reapuração do rateio decorrente de mudança com a inclusão de receitas financeiras, como se observa no anexo 5 da impugnação. O próprio contribuinte registra mais adiante, em seu recurso voluntário:

Registre-se, por oportuno, que da análise da aludida planilha, é possível verificar que além da reclassificação das receitas com transporte internacional, houve inclusão de receita (não cumulativo) relativa à ganhos em operações de hedge e alteração nos créditos apropriados sobre locação de equipamento, impressos e etiquetas e serviço de coleta, os quais são essenciais à atividade da Recorrente.

Outro aspecto particular é que o crédito, dito extemporâneo, no caso, em parte teria sido recalculado para o próprio período de apuração, embora depois por meio de retificadora.

Consequentemente, mesmo não sendo requisito legal para o aproveitamento extemporâneo dos créditos, a Recorrente retificou em 26/12/2018 a sua EFD Contribuições do ano-calendário de 2014, conforme imagem do recibo abaixo:

(...)

O saldo de PIS e COFINS inicial de 2015, portanto, é proveniente da somatória dos créditos extemporâneos de R\$ 2.176.298,50 (PIS) e R\$ 10.024.162,78 (COFINS) e que sim foram devidamente contabilizados consoante Sped transmitido em 31/05/2019, com os demais créditos apurados, contabilizados e consumidos, tempestivamente, em 2014. Confira-se tal racional:

(...)

Repita-se, por ser de suma importância, que parte do crédito que formou o saldo inicial de 2015 foi apurado e contabilizado em 2014, nos meses de setembro a dezembro, consoante tabela acima.

(...)

Desta forma, ao contrário do que assevera o acórdão da DRJ, tem-se no caso em tela um crédito devidamente comprovado e que foi apropriado em seu respectivo período de competência, reapurando portanto o montante do PIS/COFINS a ser pago nos meses de setembro à dezembro de 2014, constatando os créditos abaixo destacados:

Dois dos quadros demonstrativos apresentados pelo contribuinte são os abaixo:

PIS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	1.624.553,51	675.989,05	2.300.542,56
out/14	800.038,97	502.352,09	1.302.391,06
nov/14	1.177.904,19	509.467,51	1.687.371,70
dez/14	1.140.257,12	488.489,85	1.628.746,97
		R\$ 2.176.298,50	R\$ 6.919.052,29

COFINS

Periodo de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito Extemporâneo	Total crédito
set/14	7.482.791,90	3.113.646,53	10.596.438,43
out/14	3.685.027,99	2.313.864,17	5.998.892,16
nov/14	5.425.498,07	2.346.638,24	7.772.136,31
dez/14	5.252.093,40	2.250.013,84	7.502.107,24
		R\$ 10.024.162,78	R\$ 31.869.574,14

PIS

Período de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito contabilizado 2018	Total crédito	Crédito Utilizado em período anterior	Crédito Utilizado em 12/2014	Saldo a Transportar
set/14	1.624.553,51	675.989,05	2.300.542,56	2.186.186,08	114.356,48	0
out/14	800.038,97	502.352,09	1.302.391,06	-	1.302.391,06	0
nov/14	1.177.904,19	509.467,51	1.687.371,70	-	33.443,29	1.653.928,41
dez/14	1.140.257,12	488.489,85	1.628.746,97	-	-	1.628.746,97
	4.742.753,79	2.176.298,50	6.919.052,29	2.186.186,08	1.450.190,83	3.282.675,38

COFINS

Período de apuração	Crédito contabilizado 2014	Crédito contabilizado 2018	Total crédito	Crédito Utilizado em período anterior	Crédito Utilizado em 12/2014	Saldo a Transportar
set/14	7.482.791,90	3.113.646,53	10.596.438,43	8.552.142,73	2.044.295,69	0,01
out/14	3.685.027,99	2.313.864,17	5.998.892,16	-	4.666.698,94	1.332.193,22
nov/14	5.425.498,07	2.346.638,24	7.772.136,31	-	-	7.772.136,31
dez/14	5.252.093,40	2.250.013,84	7.502.107,24	-	-	7.502.107,24
	21.845.411,36	10.024.162,78	31.869.574,14	8.552.142,73	6.710.994,63	16.606.436,78

Aduz a recorrente que, mesmo não sendo requisito legal para o aproveitamento extemporâneo dos créditos, no seu entender, retificou em 26/12/2018 a EFD-Contribuições do ano de 2014 (Doc. 03). Informa que foram retificados os blocos I - 1100 (PIS) e 1 - 1500 (Cofins), fazendo constar os créditos.

Pela cronologia que exsurge dos autos, as retificadoras foram apresentadas antes do início do procedimento fiscal, que ocorreu em 08/07/2019, sendo o auto de infração cientificado em dezembro de 2019. O demonstrativo de composição dos créditos informados, anexado como Doc 05 na impugnação, indica valores desde 2013. Ou seja, o crédito recalculado para 2015, como crédito inicial, e glosado, foi informado nas retificadoras para 2014.

Embora seja possível o aproveitamento de crédito extemporâneo, no caso concreto, parcela do mesmo nem mais seria rigorosamente crédito extemporâneo, uma vez registrado no período de apuração correspondente, em particular valores de setembro a dezembro de 2014. Seriam apenas valores objeto de retificação e demonstração (retificado também o SPED) posterior, não concomitante com o registro de crédito e aproveitamento para 2015. Efetivamente, a retificadora não poderia ser ignorada. Veja-se que, seja por erro, inconsistência das declarações, constatação e retificação posterior, o crédito ou, se caso, inexistência de crédito tributário pode ser objeto de exame posterior, seja no âmbito do contencioso ou até por revisão de ofício, se caso, desde que a situação seja demonstrada de forma taxativa. Entende-se útil transcrever trecho da ementa de Parecer da RFB e ementa de julgado do Carf:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 08/2014

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

(...)

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

(...)

Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. RECURSOS. LIMITES OBJETIVOS DA LIDE.

Se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não-homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, tanto no que diz respeito à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em Declaração de Compensação - DCOMP, como em relação à inexistência ou excesso do débito compensado.

(CSRF 1ª. Turma; Processo: 15374.938959/2008-12; Sessão 06/02/2020).

Os motivos alegados da retificadora estão sendo apreciados nessa própria decisão. No caso, entende-se que procede a reclassificação do transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, o que influi no percentual de rateio para os custos comuns. O mesmo não ocorre no caso das receitas financeiras, que não devem ser incluídas no cálculo do rateio.

Não cabe a este Carf a aferição da escrituração e o recálculo dos valores, mas sim a apreciação do mérito do alegado.

De todo o acima visto, cabe reconhecer o crédito de saldo inicial para o ano-calendário de 2015, ainda que extemporâneos, desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração e decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo.

7 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para: (i) efetuar novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo; e (ii) para reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos para recompor o saldo inicial de 2015, sem a delimitação definida pelo Relator, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração; e, (iii) recompor, se caso, o crédito glosado como taxa de auxílio navegação que corresponda a pagamentos a pessoas jurídicas de natureza privada, e não ao DECEA/Comando da Aeronáutica.

(documento assinado digitalmente)

Flávia Sales Campos Vale

Conselheira