



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720009/2012-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.946 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TAM LINHAS AÉREAS S/A

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

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

**RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS
FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL**

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar, porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento da contribuição, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz, além do que sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da contribuição 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).

**CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS
DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA
ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.**

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, tais como os uniformes dos aeronautas exigidos por disposição legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.946 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 12585.720009/2012-38

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.799 a 1.827), contra o Acórdão n.º 3402-005.312, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.704 a 1.748), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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 n.º 387/2017).

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 n.º 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.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal n.º 7.183, de 5 de abril de 1984. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito sine qua non para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.830 a 1.846), a PGFN traz à discussão as seguintes matérias:

- 1) Inclusão das Receitas Financeiras no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à não incidência não cumulativa e a receita bruta total;
- 2) Conceito de insumo;
- 2.1) Creditamento nas aquisições dos uniformes dos aeronautas.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 827 a 832). **Contesta conhecimento dos três**

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No **mérito**:

1) **Inclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional.**

A jurisprudência desta Turma está espelhada neste recente Acórdão nº 9303-011.297, de 17/03/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen, que adoto como razões de decidir:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.

Voto

Quanto ao mérito, a matéria objeto de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional refere-se à possibilidade ou não do cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para o efeito de rateio proporcional dos créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS.

Alega a Fazenda Nacional que não faz sentido incluir as receitas financeiras do Contribuinte por elas não estarem associadas a nenhum tipo de custos, despesas ou encargos que sejam comuns às demais receitas, ou seja, o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional é no seguinte sentido:

As receitas financeiras não se originam de insumos passíveis de creditamento, de modo que sua inclusão no cálculo do percentual utilizável na segregação de créditos contribuiria apenas para causar distorção no resultado obtido, afastando-o da real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida pela pessoa jurídica.

Cabe apontar que o Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional alegando que a receita financeira deve integrar os cálculos da receita bruta, uma vez que há previsão legal para tanto e que o próprio CARF já se manifestou nesse sentido.

De fato, em que pese o entendimento trazido pela Fazenda Nacional, é de se verificar que uma vez que estas receitas são utilizadas para os cálculos das contribuições, elas devem ser consideradas no cômputo do rateio proporcional.

Esse foi o entendimento no acórdão recorrido e que de forma precisa estabelece a correta aplicação da legislação. Assim, cita-se trecho do Acórdão nº 3202-000.597 para reforçar o entendimento acerca desta matéria:

“Merece, também, ser acolhido o recurso voluntário, quando pede que as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, sejam computadas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Isso porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. In verbis:

§ 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.”

Nesse sentido, apesar do entendimento trazido pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, me filio a posição acima, uma vez que as receitas utilizadas para os cálculos do PIS e da COFINS devem entrar no rateio proporcional, ou seja, se as receitas financeiras integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas, da mesma forma, não podem ser excluídas para fins de rateio proporcional, conforme o previsto no art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Corroborando com esse entendimento cita-se trecho da ementa do Acórdão nº 3302-006.063, de relatoria do il. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

(...)

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)”.

2) Conceito de Insumo.

Como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp nº

1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto.

2.1) Uniformes.

Vejamos o que diz a Lei nº 13.475/2017:

Art. 66. O tripulante receberá gratuitamente da empresa, quando não forem de uso comum, as peças de uniforme e os equipamentos exigidos, por ato da autoridade competente, para o exercício de sua atividade profissional.

O direito ao crédito das vestimentas exigidas por imposição legal está expresso no próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que trata dos Equipamentos Proteção Individual – EPI, também expressamente contemplados na decisão do STJ:

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

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso interposto pela
Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas