



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.720012/2012-51  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-012.597 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TAM LINHAS AEREAS S/A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

É requisito para o conhecimento do recurso especial a demonstração e comprovação da divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-012.596, de 06 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 12585.720018/2012-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.597 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 12585.720012/2012-51

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face de Acórdão assim ementado:

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**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).

**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.

**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 nºs 10.637/02 e 10.833/03.

INSUMOS IMPORTADOS. FRETE NACIONAL. DESPESAS COM DESPACHANTES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas ao frete nacional e despesas com despachantes aduaneiros, eis que essas rubricas não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições relativo às importações.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o creditamento relativamente ao bem é feito com base no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que é a norma especial, que não prevê a inclusão dos gastos com frete nacional ou com despachantes aduaneiros, mas é a que prevalece em relação a outras normas gerais. Ainda que assim não fosse, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento das contribuições de PIS/Cofins como "serviços utilizados como insumo", pois esses não são aplicados na prestação de serviços de transporte de passageiros e carga pela recorrente, nem tampouco juntamente com os "bens utilizados como insumo" em face de os bens importados não terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

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 nº 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.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional no que tange a matéria **rateio proporcional – receitas financeiras**.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões requerendo o não conhecimento e, caso contrário, a negativa de provimento.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-012.597 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 12585.720012/2012-51

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo.

Foram indicados como acórdãos paradigmas para demonstrar e comprovar a divergência interpretativa o Acórdão nº 3302-01.146 e o Acórdão nº 3401-005.097.

O Contribuinte alega em Contrarrazões que não há identidade fática entre os acórdãos paradigmas em face do acórdão recorrido, bem como, com fundamentos jurídicos distintos. Sustenta:

**28.** O primeiro paradigma apresentado pela Recorrente acerca da classificação das Receitas Financeiras assim decide:

*“Em relação às receitas financeiras, da mesma forma, não há como admitir sua inclusão na apuração do rateio proporcional para apuração dos créditos do mercado interno, uma vez que não se originam de insumos passíveis de creditamento. Inexiste, de fato, relação de causa e efeito que possa justificar tal pretensão”.*

**29.** Vejam D. Julgadores, a questão aqui analisada refere-se ao rateio proporcional entre os créditos do mercado interno e aqueles vinculadas à receita de exportação passíveis de ressarcimento.

**30.** Nesse momento é importante distinguir os tipos de rateio em discussão.

**31.** O rateio proporcional em discussão nestes autos refere-se à **proporção entre a Receita Bruta Não Cumulativa e a Receita Bruta Total**. O percentual obtido após esse cálculo é aplicado sobre a base de créditos da Recorrida, **para que se chegue ao valor dedutível da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins** (insumos, energia elétrica, aluguéis, etc.).

**32.** Após a obtenção do montante de crédito passível de desconto, realiza-se novo rateio, a fim de verificar qual parte desse crédito está vinculado às receitas de vendas no mercado interno e qual parcela está vinculada às receitas de exportação (Receita de Exportação/Receita Bruta Total).

**33.** Obtido esse segundo percentual, o mesmo é aplicado sobre a base de créditos a fim de se verificar **quais os créditos apurados passíveis de ressarcimento**.

**34. EIS AQUI A DIFERENÇA CRUCIAL ENTRE O PRESENTE CASO E AQUELE ANALISADO NO PARADIGMA APRESENTADO.**

35. Enquanto no paradigma verificava-se a proporção de receitas de exportação (ou, a *contrario sensu*, as do mercado interno) para fins de apuração de créditos passíveis de **ressarcimento**, no caso ora analisado o rateio proporcional é distinto, ou seja, é aquele realizado com o objetivo de identificar os créditos passíveis de desconto da base de cálculo das contribuições sociais.

36. Vejam que muito embora ambos os rateios ocorram durante a apuração da contribuição ao PIS e da Cofins, **os mesmos se dão em momentos diferentes e possuem objetivos diferentes**, o que descaracteriza a similitude fática necessária para interposição de Recurso Especial.

37. Isso porque o rateio de receitas para fins de verificação de créditos passíveis de ressarcimento, está vinculado às exportações realizadas pelo contribuinte e, portanto, tem como objetivo devolver/ressarcir o dinheiro gasto com essas operações. O ressarcimento funciona como um incentivo às exportações de serviços e de bens.

38. O Rateio para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade, por sua vez, tem como finalidade o impedimento da incidência em cascata da contribuição ao PIS e da COFINS, ou seja, ao contribuinte é dada a opção de efetuar o rateio de suas receitas para que possa verificar as contribuições já pagas quando da aquisição de insumos utilizados na geração de receitas não cumulativas.

39. E por terem natureza distinta, o fundamento jurídico também o é.

40. Enquanto o rateio de receitas para fins de apuração de créditos da não cumulatividade está disposto no inciso II, §8º, art. 3º da Lei no 10833/2003, o rateio para fins de ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação está disposto no §3º do art. 6º da mesma lei.

41. Estas diferenças ficam ainda mais latentes quando analisado o segundo paradigma apresentado, a **dessemelhança fática é incontestável**. Vejamos o que diz o acórdão acostado aos autos:

*“A fiscalização afirma que a contribuinte não efetuou o rateio entre as despesas sujeitas ao regime da cumulatividade e da não cumulatividade, e por haver custos e despesas comuns ao auferimento de receitas sujeitas a ambos os regimes os créditos devem ser determinados de acordo com os métodos de rateio/apropriação dos arts. 21 a 28 da IN SRF no 404/2004.*

*A Recorrente alega que estaria sujeita a tributação concentrada e não à tributação cumulativa como faz crer a autuação. E que no caso da tributação concentrada ou monofásica não há vedação à utilização de outros créditos vinculados a essas vendas, apresenta as soluções de consulta no 141/2007 e 139/2010 para embasar seu entendimento.*

(...)

*Segundo a auditoria, o termo não compreenderia as receitas de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela contribuição ou com*

*alíquota zero. Nessa última situação encontram-se as receitas decorrentes dos produtos submetidos à tributação monofásica.*

*A contribuinte, por sua vez, repele o cálculo da proporcionalidade elaborado pela fiscalização, arguindo que a auditoria confunde regime cumulativo com tributação concentrada e reivindica créditos calculados também em relação aos custos com comercialização de óleo diesel e gasolina submetidos ao regime de incidência concentrada, conforme tabelas juntadas às fls. 29/32 da peça de defesa”.*

42. Ora D. Julgadores, está nítido que a situação fática não é sequer semelhança!

43. O paradigma acostado sequer versa sobre receita financeira. **A discussão ali exposta refere-se às receitas sujeitas à tributação monofásica**, mais especificamente aquelas decorrentes da venda de óleo diesel e gasolina.

44. Acontece que, de forma incidental, o acórdão imputou na emenda o seguinte parágrafo:

*“As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras por não integrarem ou estarem excluídas da base se cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizadas na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns”.*

45. Contudo, pela simples análise da situação fática exposta no acórdão constata-se que a discussão enfrentada não guarda relação com a classificação das receitas financeiras, mas sim com a aplicação ou não do rateio proporcional para empresas que possuem receitas submetidas ao regime monofásico de tributação dessas contribuições sociais.

46. E se a situação fática do acórdão paradigma não envolve a classificação das receitas financeiras, o mesmo não pode ser admitido como paradigma.

47. Como se vê, nenhum dos acórdãos indicados como paradigmas apresentam a mesma situação fática destes autos, sendo posicionamento pacífico deste E. Conselho que a identidade fática é requisito de admissibilidade do Recurso Especial: (...)

Com essas razões expostas pelo Contribuinte, com a devida vênia ao despacho de admissibilidade, entende-se que os acórdãos indicados como paradigmas não guardam semelhança fática com o presente feito, portanto, não restou comprovada a divergência interpretativa, condição necessária à admissibilidade do recurso.

Do exposto, vota-se por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos constantes do processo paradigma.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator