Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12585.720018/2012-29

Processo nº	12585.720018/2012-29
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.596 – 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: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interpostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 1759 a 1777), em 2 de abril de 2019, em face do Acórdão nº 3402-005.321 (e-fls. 1670 a 1713), de 20 de junho de 2018, integrado pelo Acórdão nº 3402-006.215 (e-fls. 1749 a 1756), de 25 de fevereiro de 2019, proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O Acórdão nº 3402-005.321 ficou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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

Documento nato-digital

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.

Ficou assim consignada a decisão da Turma:

Acordam os membros do Colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos para (a.1) seja efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total; (a.2) manter as glosas de créditos de insumos correspondente aos gastos com equipamentos terrestres, ponto no qual os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam a relatora pelas conclusões; (a.3) reverter as glosas de créditos de insumos no montante relativo ao transporte internacional de cargas, correspondentes às despesas relacionadas às aquisições de bens patrimoniais relativamente à conta "Gastos com combustíveis para equipamentos de rampa" e às parcelas relativas aos "serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial" ; (b) por maioria de votos para (b.1) reconhecer que as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra; (b.2) reverter as glosas de créditos de insumos no montante relativo ao transporte aéreo internacional de passageiros correspondentes: (b.2.1) às tarifas aeroportuárias, (b.2.2) aos seguintes gastos com atendimento ao passageiro: serviços de atendimento de pessoas nos aeroportos, serviços auxiliares aeroportuários, serviços de handling, serviços de comissaria, rubrica "serviços de transportes de pessoas e cargas" e gastos com voos interrompidos; (b.2.3) rubrica "gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo" ("serviços de

Documento nato-digital

> comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas", ¿serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial"). Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra. (b.3) manter a glosa de créditos de gastos com treinamentos relativo a rubrica "gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo". Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento ao Recurso neste ponto; (b.4) reverter a glosa para as despesas com os uniformes dos aeronautas na forma da Lei n.o 7.183/1994 relativo ao transporte aéreo de cargas e internacional de passageiros. Em primeira votação, reconhecido que os uniformes dos aeronautas se enquadram no conceito de insumo. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula (relatora), Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra. Em segunda votação, por entender que abrange tanto o transporte aéreo de cargas como o transporte aéreo internacional de passageiros. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra que restringiam somente ao transporte aéreo de cargas. Designada a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; (c) pelo voto de qualidade, para (c.1) manter as glosas das despesas de frete pagos após o desembaraço aduaneiro e os gastos com despachantes aduaneiros. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento ao Recurso neste ponto. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz irá apresentar declaração de voto neste ponto; (c.2) manter as glosas relacionadas aos produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que afastavam o fundamento do despacho decisório para confirmação da validade do crédito.

A Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 1715 a 1720), em 3 de setembro de 2018. Estes foram admitidos pelo Despacho (e-fls. 1747 a 1748), de 16 de janeiro de 2019, pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Na análise dos embargos interpostos pela Fazenda Nacional prolatou-se o Acórdão nº 3402-006.215 que tem a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. RETIFICAÇÃO. DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO.
>
> A contradição existente entre a fundamentação do Voto condutor e o dispositivo final do acórdão embargado é passível de saneamento por meio dos Embargos de Declaração.
>
> No caso, para que o resultado do julgamento do Acórdão embargado fique em conformidade com o que foi decidido originalmente pelo Colegiado, deve ser retificado o seu dispositivo final para excluir do seu texto o item relativo à reversão de glosa que não havia sido efetivamente revertida pelo Colegiado.
>
> Na oportunidade, nos termos do art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, e em referência aos princípios da eficiência, da verdade material e da

Documento nato-digital

> concentração dos atos processuais, é pertinente fazer o saneamento completo na rubrica relativa à conta embargada, que, conforme se demonstrou, padece do mesmo vício apontado pela embargante.
>
> Embargos Acolhidos

Assim decidiu o colegiado:

> Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para retificar o dispositivo final do Acórdão embargado para excluir do seu texto o item "(a.3)".

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1806 1816), de 25 de junho de 2019, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso da Fazenda Nacional no que tange a matéria **rateio proporcional – receitas financeiras.**

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 1783 a 1805), em 23 de maio de 2019, em que requer o não conhecimento, caso contrário, que seja negado provimento. Em 4 de setembro de 2019, apresenta novamente Contrarrazões (e-fls. 1823 a 1845), com mesmo pedido.

Salienta-se que o Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração (e-fls 1724 a 1735), em 6 de setembro de 2018. Por meio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (e-fls. 1851 a 1862), de 30 de outubro de 2019, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF rejeitou os embargos pelo fato de serem improcedentes as alegações de omissão, contradição ou obscuridade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

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".*

Documento nato-digital

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.

Documento nato-digital

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

Documento nato-digital

> 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.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Documento nato-digital