



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12585.720242/2012-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.104 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AÉREAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

PER/DCOMP. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. CRÉDITO RECONHECIDO.

Homologação parcial das compensações objeto do presente processo administrativo, limitadamente ao montante do crédito reconhecido nos autos do Pedido de Ressarcimento e do Auto de Infração. O reconhecimento do crédito decorre das decisões administrativas definitivas, cabendo à homologação o cumprimento estrito dos valores reconhecidos, sem extrapolar os limites previamente apurados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado do presente processo até o limite do crédito reconhecido, nos termos das decisões proferidas nos autos do pedido de ressarcimento de nº 12585720014/2012-41, bem como do Auto de Infração nº 10880.722355/2014-52.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra a não homologação da Dcomp n.º 34931.38149.181111.1.3.04-8938, relativa a pagamento indevido de Cofins não cumulativa do período de apuração encerrado em 30 de novembro de 2009, no valor original total de R\$ 2.640.720,79.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-65.750, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra a não homologação da Dcomp n.º 34931.38149.181111.1.3.04-8938, relativa a pagamento indevido de Cofins não cumulativa do período de apuração encerrado em 30 de novembro de 2009, no valor original total de R\$ 2.640.720,79.

Explica a autoridade a quo que, em 2011, a TAM Linhas Aéreas S/A, a partir de uma nova interpretação das normas da não cumulatividade do PIS/Cofins, revisou os critérios que até então utilizava para a apuração dos créditos. Esclarece que a fiscalizada alterou, em especial, seu entendimento a respeito das prescrições do art.10, XVI, da Lei n.º 10.833, de 2003, passando a entender que no período de apuração em exame as receitas auferidas por uma empresa regular de linhas aéreas domésticas com a prestação de “serviço de transporte aéreo coletivo de passageiros” em modalidade internacional pertenceriam ao conjunto de suas receitas sujeitas ao regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins. Alega que a interessada, ao contrário do que fez constar no Dacon original, passou a entender que tais receitas não deveriam compor o grupo das receitas cumulativas e procedeu à correspondente retificação do demonstrativo.

Relata que a manifestante, conforme estabelece o art. 3º de seu estatuto social, é uma ‘empresa regular de linhas aéreas domésticas’, auferindo, dentre outras, “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”. Aduz que tais receitas, por força do inc. XVI do art.10 da Lei n.º 10.833, de 2003, jamais deixaram de estar sujeitas ao regime cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

Aduz que a adição das receitas auferidas com a prestação de “serviços de transporte aéreo coletivo de passageiros” em modalidade internacional ao conjunto das receitas cumulativas não geram aumento do valor do PIS/Pasep e da Cofins a pagar, dada a isenção estabelecida pelo art. 14 da MP n.º 2.158-35, de

2001, de que desfrutaram as receitas advindas do transporte internacional de cargas e passageiros.

Assevera que, por outro lado, tal alteração ensejou que certos dispêndios, relacionados às receitas advindas do transporte internacional de passageiros, lhe permitiu ampliar os créditos a serem descontados do valor das contribuições a pagar.

Explica que a pretendida possibilidade de desconto de créditos gerou uma substancial redução do valor a pagar de PIS/Pasep e de Cofins apurada no regime não cumulativo, o que, por sua vez, proporcionou que a interessada transmitisse o pedido de restituição/declaração de compensação de saldos credores de pagamentos efetuados no regime não cumulativo.

Ressalta que o montante de créditos apurados conduziu não só à caracterização dos pagamentos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos como indevidos ou a maior, mas também, a depender da natureza das receitas a que estivessem relacionadas as origens de tais créditos, a ensejar o surgimento de saldo de créditos passíveis de ressarcimento.

Aduz que, neste contexto, a contribuinte apresentou a Dcomp em exame, fundada na alegada ocorrência de pagamento indevido ou a maior de Cofins apurada em regime não cumulativo (código 5856) relativa ao período de apuração de novembro/2009.

Informa, quanto ao alegado saldo de créditos deste período, que a manifestante transmitiu o pedido de ressarcimento que foi analisado no **processo n.º 12585.720014/2012-41**.

Afirma que o exame da declaração de compensação analisada neste processo é composto pela análise dos pedidos de ressarcimento referentes aos trimestres de abril de 2008 a março de 2011, assim como também o integra o **Auto de Infração (PAF n.º 10880.722355/2014-52)**, relativo às insuficiências de recolhimento da contribuição.

Relata que juntou aos autos os demonstrativos de apurações de janeiro de 2007 a março de 2011, constantes do PAF n.º 10880.722355/2014-52, bem como dos processos relativos aos pedidos de ressarcimento: Glosas de Créditos Efetuadas, Demonstrativo de Rateio das Receitas entre os Regimes Cumulativo e Não Cumulativo, Demonstrativo de Bases de Cálculo do Crédito, Demonstrativo de Cálculo da Apuração do Crédito da Cofins – Recomposição do DACON e Demonstrativo dos Créditos da Cofins após os Descontos.

Disserta sobre o conceito de insumos posto na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins. Diz que descabe a apuração de créditos relativos a gastos com alimentação e hospedagem de tripulantes, gastos com atendimento ao passageiro, gastos com tarifas aeroportuárias, gastos com comunicação por rádio, gastos na manutenção de equipamentos que são utilizados na manutenção de máquinas utilizadas na atividade, gastos com serviços de segurança patrimonial,

limpeza, treinamentos, telefonia e banda larga, serviços gráficos, lavagem, abastecimento de água, manutenção de instalações e extintores, materiais de consumo geral (solventes, material de pintura, cadeados, lâmpadas de projetores), uma vez que por não serem bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços a que se dedica, não são dispêndios contemplados pelo art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Aduz que não cabe a apuração de créditos extemporâneos, de créditos sobre dispêndios com aquisição de bens imobilizáveis, excetuada a forma prevista pelo inciso III do mesmo §1º, e que, igualmente, não é possível a apuração de créditos sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas, dada a vedação do §2º do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Destaca que, no caso de importação de bens sujeitos ao pagamento do PIS/Pasep e Cofins - Importação, a base de cálculo dos créditos, por disposição do art. 15, §3º, da Lei n.º 10.865, de 2004, é o valor aduaneiro acrescido do IPI - importação, quando integrante do custo de aquisição. Alega que os dispêndios com assessoria no desembaraço aduaneiro, transporte do bem importado, capatazia e armazenagem, por não integrarem a base de cálculo do PIS e da Cofins - Importação, não geram direito aos créditos, além de não poderem ser considerados insumos da prestação de serviços a que dedica a interessada.

Ressalta, quanto às receitas financeiras, que por fruírem de alíquota zero (Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005) no período, e também não estarem envolvidas na geração das receitas que ensejarão a apuração de créditos, não devem integrar o cálculo do rateio proporcional imposto pelos §§7º e 8º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Quanto à possibilidade de apuração de créditos em relação a dispêndios com a aquisição de querosene de aviação, a fiscalização explica que este produto é consumido diretamente na prestação de serviços de transporte aéreo, mas que está sujeito à incidência monofásica do PIS/Pasep e da Cofins, razão pela qual a incidência se dá nas vendas do querosene de aviação realizadas pelo produtor ou importador e que as receitas de vendas do produto por distribuidoras não sofrem incidência das contribuições. Informa que a manifestante adquire querosene de aviação apenas das distribuidoras, de modo que não cabe a apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, uma vez que, por expressa disposição legal, não gera direito a créditos o valor de aquisições não alcançadas pela incidência das citadas contribuições.

Observa que, nos casos em que o querosene de aviação é adquirido e utilizado em atividades de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, que geram receitas cumulativas, há um impedimento adicional, dado que este regime sequer comporta apuração de créditos.

Esclarece que, em função disso, procedeu à glosa adicional dos créditos calculados sobre os valores de aquisição de querosene de aviação vinculados às receitas decorrentes do serviço de transporte de carga doméstico, uma vez que

não se identificou a realização de tal glosa em exame anterior que envolveu a apuração em pauta (novembro 2009 – PAF n.ºs 12585.720014/2012-41 e 10880.722355/2014-52).

Explica que, no mês em referência, os valores informados pela manifestante, quanto ao querosene de aviação, são os seguintes:

- 1) O total de “Combustível de Aeronaves” é de R\$ 198.275.747,70;
- 2) A receita com o transporte doméstico de cargas é R\$ 41.235.760,02;
- 3) A proporção da receita total com o transporte doméstico de cargas em face do valor total das receitas com voos é de 5,37% = R\$ 41.235.760,02 / (R\$ 41.235.760,02 + R\$ 52.598.283,49 + R\$ 507.107.571,64 + R\$ 166.855.017,25).

Relata que, assim, a necessária redução adicional da base de cálculo dos créditos, relativamente ao querosene de aviação tocante ao transporte doméstico de carga, é de R\$ 10.648.719,73 (= R\$ 198.275.747,70 x 5,37%), que resulta em glosa adicional de R\$ 809.302,70 (= R\$ 10.648.719,73 x 7,6%).

Quanto à reclassificação das receitas procedida pela interessada (de regime cumulativo para não cumulativo), aduz que a Coordenação-Geral de Tributação emitiu a SCI Cosit nº 12, de 2014, que consolidou o entendimento de que, nos termos da primeira parte do inciso XVI do art.10 da Lei n.º 10.833, de 2003, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”, quando auferidas “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”. Afirma que tais prescrições alcançam as receitas que a interessada, uma “empresa regular de linhas aéreas domésticas”, auferir com a atividade de prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros, seja realizado em modalidade doméstica ou internacional.

Por fim, relata que, tomando-se a contribuição devida indicada no “Demonstrativo Dos Créditos Após os Descontos - análise anterior” (R\$ 4.573.591,62), procedendo à dedução do valor total dos créditos a descontar, reduzido pela glosa adicional do querosene de aviação, obtém-se o valor total da Cofins a pagar apurada em regime não cumulativo de novembro de 2009, no valor de R\$ 3.195.854,53 (= R\$ 4.573.591,62 – R\$ 1.377.737,09). Informa que, como o DARF recolhido tem o montante de R\$ 2.640.720,79, caracterizou-se a insuficiência de pagamento no montante de R\$ 555.133,74, não homologando-se a compensação declarada.

Cientificada em 06/12/2016, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 08/12/2016.

Explica, inicialmente, que re-analisou as receitas declaradas de 01/2007 a 03/2011 e verificou que parte delas, informadas como submetidas ao regime cumulativo do PIS/Cofins, deveriam ter sido declaradas no regime não cumulativo. Diz que retificou os Dacon e DCTF, declarando um valor maior de receitas inseridas no

regime não cumulativo e, conseqüentemente, considerando uma esfera maior de despesas passíveis de geração de crédito.

Afirma que, em função dessa nova interpretação, apurou saldos credores de PIS/Cofins, que foram pleiteados por meio de diversos Pedidos de Ressarcimento (saldos credores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins) e Declarações de Compensação, cujos créditos são oriundos de pagamentos indevidamente realizados de PIS/Pasep e Cofins na modalidade não cumulativa.

Aduz que a fiscalização discordou de sua interpretação, concluindo pela inexistência do direito creditório pleiteado e que, após a glosa dos créditos, restou à manifestante saldo devedor das citadas contribuições, lavrando o Auto de Infração que está sendo discutido no processo de n.º 10880.722355/2014-52.

Argumenta que os créditos discutidos neste processo estão diretamente relacionados aos processos administrativos que receberam a manifestação de inconformidade que discute as glosas de créditos de PIS/Pasep e Cofins solicitados nos Pedidos de Ressarcimento do 4º trimestre de 2009.

Relata que os créditos glosados são oriundos de: tarifas aeroportuárias, Gastos com o Atendimento ao Passageiro, Aquisição de Bens Patrimoniais, Créditos extemporâneos, Gastos com Importação, Gastos com a Estadia de Tripulantes, Gastos com Reparo de Equipamentos Utilizados na Manutenção, Gastos não Aplicados Diretamente na Atividade de Transporte Aéreo, Créditos Apurados sobre pagamento efetuados a Pessoas Físicas, Outros Gastos não Classificáveis como Insumo, Importação de Bens com alíquota Zero e Combustíveis Utilizados no Transporte.

Reproduz, na seqüência, as mesmas razões aduzidas nos processos que discutiram os créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos do 4º trimestre de 2009.

Relativamente à glosa adicional de créditos vinculados à querosene de aviação vinculados às receitas decorrentes do serviço de transporte de carga doméstico, alega que a interpretação adotada pela fiscalização é restritiva e não se coaduna com o sistema da não cumulatividade implantada para o PIS/Pasep e Cofins. Assevera que é inconstitucional a utilização da lógica da não cumulatividade do IPI/ICMS para o PIS/Cofins e diz que o art. 195 da Constituição Federal não permite qualquer vedação para a apropriação de créditos. Entende que os dispositivos da legislação ordinária não podem limitar este direito constitucionalmente atribuído. Argumenta que o direito de crédito também decorre do fato de que há custos incorridos pelos produtores e importadores deste tipo de combustível que se sujeitam ao PIS/Cofins, os quais, portanto, estão integralmente incorporados ao valor destes combustíveis.

Aduz que o referido direito creditório decorre do fato de que existem custos incorridos pelos produtores e importadores deste tipo de combustível, que se sujeitam integralmente ao PIS e à Cofins não cumulativos, os quais, portanto, estão incorporados ao valor destes combustíveis.

Requer que seja reconhecida a conexão entre o presente processo e os referidos processos de ressarcimento, além da total improcedência do despacho decisório ora discutido.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, reconhecendo o direito creditório adicional de R\$ 670.557,74 de Cofins não cumulativa de novembro/2009 e homologando as compensações vinculadas até esse limite, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009 CRÉDITO PARCIALMENTE EXISTENTE. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO.

Tendo sido comprovada a existência parcial do crédito informado, é de se concluir pela homologação dos débitos declarados até o limite do crédito reconhecido.

QUEROSENE DE AVIAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

INSUMOS. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

A vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo e tenham sido objeto de cobrança monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “sujeitos ao pagamento” da contribuição de forma concentrada.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

II – PRELIMINARMENTE II.1 – DA DECISÃO DO CARF NOS PROCESSOS DE RESSARCIMENTO

26. Conforme anteriormente esclarecido, o restante do valor compensado decorre da apropriação de outros créditos não reconhecidos pela fiscalização e em discussão no processo administrativo nº 12585.720014/2012-41(pedido de ressarcimento).

27. Conclui-se, portanto, que no presente processo administrativo não remanesce nenhuma discussão a respeito das glosas que afetam o direito creditório da ora Recorrente, de tal forma que, a homologação integral das compensações sob análise depende exclusivamente do que restou decidido no processo administrativo do pedido de ressarcimento nº 12585.720014/2012-41.

III – DO DIREITO III.1 – DA REAPURAÇÃO PROMOVIDA PELA RECORRENTE 32. Caso não se entenda pela aplicação do acórdão formalizado no processo administrativo de ressarcimento, o que se admite apenas para fins argumentativos, passará a Recorrente a demonstrar a origem do pagamento indevido utilizado na DCOMP nº 34931.38149.181111.1.3.04-8938.

33. No ano de 2011 a Recorrente, com base em estudos da legislação vigente, reanalisou suas receitas declaradas desde janeiro de 2007 a março de 2011 e verificou que parte dessas receitas teriam sido inseridas no regime cumulativo do Pis e da Cofins, quando, na verdade, deveriam ter sido declaradas como pertencentes ao regime não cumulativo.

III.2 – DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS 45. Quanto aos critérios utilizados para realização do cálculo do rateio proporcional, a DRJ/CTA decidiu no sentido e que as “receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total”.

46. Para tanto, utilizou como base a Solução de Consulta Interna nº 11/2008.

III.3 – Dos Fundamentos que confirmam que as Receitas de Transporte Internacional de Passageiros Pertencem às Receitas Brutas Não Cumulativas 77. Como bem salientado pelo próprio v. acórdão recorrido, a discussão que circunda este item diz respeito a determinação do regime de apuração que deve ser aplicado às receitas oriundas da prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros.

78. Esta questão se desenvolve a partir de interpretação do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

III.4 – DO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS 114. No tópico “Conceito legal de insumos – legislação do PIS/Pasep e da Cofins” do voto condutor o v. acórdão recorrido, tratou-se sobre o regime não cumulativo destas contribuições, em especial quanto aos critérios que demarcam o conceito de insumo empregado na prestação dos serviços da ora Recorrente, citando, para seu suposto apoio, as regras constantes nas referidas Leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833 de 2003 e regulamentações existentes em instruções normativas.

III.4.1 – DA GLOSA RELACIONADA ÀS TARIFAS AEROPORTUÁRIAS 161. No que diz respeito a glosa relacionada às tarifas aeroportuárias, a d. fiscalização sustenta que a Recorrente não estaria autorizada a apropriar os créditos de PIS e da COFINS calculados sobre os valores pagos a título de tarifas aeroportuárias, por entender – equivocadamente - que os serviços prestados pela INFRAERO não se incorporariam aos serviços prestados pela Recorrente.

162. Contudo, a d. 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ) entendeu – acertadamente - haver vinculação

direta entre os serviços remunerados pelas tarifas aeroportuárias e os serviços realizados pela Recorrente.

III.4.3 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS AO ATENDIMENTO AO PASSAGEIRO 186. Como já demonstrado no presente Recurso Voluntário, no caso do transporte internacional de passageiros, estando sujeito ao regime não cumulatividade de Pis e Cofins, os insumos utilizados na prestação deste serviço pela Recorrente são passíveis de ensejar o respectivo crédito, nos termos dos art. 3, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

187. Contudo, a d. fiscalização e a d. DRJ consideram que o teor do disposto no inciso XVI do artigo 10º da Lei n. 10.833/02 determina que as receitas decorrentes do transporte coletivo de passageiros, nacional e internacional, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, estão sujeitas ao regime cumulativo de Pis e de Cofins.

III.4.4 – DA GLOSA RELACIONADA ÀS AQUISIÇÕES DE BENS PATRIMONIAIS 250. Quanto a este tópico, no que diz respeito as contas relacionadas aos gastos com equipamentos terrestres, materiais de manutenção em equipamentos e serviços de manutenção em equipamentos, acertadamente decidiu o v. acórdão ao reconhece-los como insumos e, por consequência, deferir o direito creditório.

III.4.5 – DA GLOSA RELACIONADA AOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS 264. Inicialmente, alegou a fiscalização que é vedado o aproveitamento de créditos extemporâneos, com fundamento no inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 e inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.637/2002.

III.4.6 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS COM IMPORTAÇÃO

III.4.7 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS COM ESTADIA DE TRIPULANTES

III.4.8 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS COM O REPARO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

III.4.9 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS NÃO RELACIONADOS À ATIVIDADE DE TRANSPORTE AÉREO

III.4.10 – DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS – BENS DE USO E CONSUMO

III.4.11 - DA GLOSA RELACIONADA AOS GASTOS COM PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS

IV – DO PEDIDO 348. Ante o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para homologar integralmente as compensações declaradas no PER/DCOMP vinculadas ao presente processo administrativo em virtude do reconhecimento da forma de apuração e dos créditos apropriados no processo administrativo de ressarcimento nº 12585.720014/2012-41.

349. Caso assim não se entenda, requer a Recorrente o conhecimento e provimento do presente recurso para declarar a existência de pagamento indevido e a consequente homologação das compensações declaradas, tendo em vista a regularidade da reapuração realizada e dos créditos apropriados.

É o relatório.

## VOTO

### Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das decisões definitivas nos autos dos processos administrativos nº 12585.720014/2012-41 e 10880.722355/2014-52**

O presente processo administrativo tem por objeto Pedido de Restituição de crédito de pagamento indevido de COFINS, apurada no regime não cumulativo no mês de novembro de 2009, no valor de R\$ 2.640.720,79, que foi indeferido pela fiscalização e as respectivas compensações não homologadas.

No entanto, a justificativa para o indeferimento foi o fato de parte dos créditos do regime não cumulativo ter sido glosado nos autos do Pedido de Ressarcimento de COFINS do 4º Trimestre de 2009 (**processo nº 12585.720014/2012-41**), que ocasionou não apenas a anulação do saldo de créditos solicitado, mas também a apuração de débito a pagar, lançado no Auto de Infração objeto do **processo nº 10880.722355/2014-52**. Confira-se os trechos do despacho decisório que confirmam que os presentes autos decorrem diretamente daqueles dois processos:

**16.** Neste quadro, tendo alterado seu entendimento a respeito do art.10, XVI, da Lei nº 10.833, de 2003, a requerente apresentou a Dcomp aqui em exame, fundada na alegada ocorrência de pagamento indevido ou a maior de Cofins apurada em regime não cumulativo (código 5856) relativa ao período de apuração em exame. Quanto ao alegado saldo de créditos deste período que, em razão de suas origens, ela entende passíveis de ressarcimento, a requerente o fez objeto de pedido de ressarcimento, do qual trata o processo 12585.720014/2012-41, relativo ao 3º trimestre de 2009.

**17.** Deste modo, exame da apuração da contribuição deste período também integra a análise realizada pela fiscalização de conjunto de pedidos de ressarcimento referentes a todos os trimestres de abril de 2008 a março de 2011 (2ºTri 2008-1ºTri 2011). Integra, também de forma expressa, Auto de Infração (proc.10880.722355/2014-52) relativo a insuficiências de recolhimento da contribuição naqueles períodos de apuração e à multa decorrente da apresentação de pedidos de ressarcimento indeferidos ou indevidos.

**18.** O mencionado Auto de Infração assim coloca em seu item 6:

(...)

**18.1** Juntam-se a estes autos demonstrativos, relativos às apurações de janeiro de 2007 a março de 2011, constantes do processo 10880.722355/2014-52, e também dos processos relativos aos pedidos de ressarcimento do período, são eles: Glosas de Créditos Efetuadas, Demonstrativo de Rateio das Receitas entre os Regimes Cumulativo e Não Cumulativo, Demonstrativo de Bases de Cálculo do Crédito, Demonstrativo de Cálculo da Apuração do Crédito da Cofins – Recomposição do DACON, e Demonstrativo dos Créditos da Cofins após os Descontos.

**19.** O presente exame, em regra, alinha-se aos diagnósticos da fiscalização apresentados naqueles processos.

Nesse sentido, verifica-se que os créditos foram glosados no Pedido de Ressarcimento e no Auto de Infração com base nas seguintes acusações:

(i) Equívoco no cálculo do percentual de rateio de dispêndios vinculados aos regimes cumulativo e não cumulativo, de que trata o inciso II, do § 8º, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pois

(a) as receitas do transporte internacional de passageiros não comporiam a receita bruta não cumulativa;

(b) as receitas financeiras não poderiam ter sido consideradas no cálculo do rateio, por não serem tributadas;

E (ii) Teriam sido apurados créditos indevidamente sobre dispêndios que não estariam previstos no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Ocorre que tanto o Pedido de Ressarcimento quanto o Auto de Infração já foram julgados definitivamente na esfera administrativa, com decisão final parcialmente favorável à recorrente.

Em breve síntese, a decisão do CARF, confirmada pela CSRF, foi no sentido de que:

- (i) No cálculo do rateio proporcional de créditos, as receitas de transporte internacional de passageiros e as receitas financeiras devem ser inseridas tanto na receita bruta não cumulativa (dividendo) quanto na receita bruta total(divisor); e(ii) Devem ser revertidas as glosas dos créditos apurados sobre:
- a) “Tarifas Aeroportuárias”;
  - b) “Serviços de Handling”;
  - c) “Gastos com Comunicação Via Rádio”;
  - d) “Serviços de atendimento de pessoas em aeroportos”;
  - e) “Serviços auxiliares aeroportuários”;
  - f) “Serviços de comissaria”;
  - g) “Serviços de transporte de pessoas e cargas”;
  - h) “Gastos com voos interrompidos”;
  - i) “Gastos com combustível para equipamento de rampa”;
  - j) “Serviços de operação de equipamentos de raio X”;
  - k) “Segurança patrimonial”; e
  - l) “Uniformes dos aeronautas”.

Nesse contexto, verifica-se que a recorrente demonstrou que a reversão parcial das glosas determinada pelo CARF no processo do Pedido de Ressarcimento e no do Auto de Infração é suficiente para gerar saldo de crédito a ressarcir do 4º Trimestre de 2009 e, conseqüentemente, validar o crédito de pagamento indevido objeto do presente processo.

Assim, como bem detalhado pela recorrente, verifica-se que o primeiro passo para liquidação dos acórdãos do CARF é a correção dos percentuais de rateio calculados pela fiscalização no demonstrativo abaixo (fl. 1248 do processo administrativo nº 12585.720014/2012-41).

<b>A - Receitas do Regime Cumulativo</b>	<b>nov/2009</b>
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo doméstico passageiro)	507.107.571,64
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo internacional passageiro)	166.855.017,25
<b>TOTAL RECEITA CUMULATIVA</b>	<b>673.962.588,89</b>
<b>B - Receitas do Regime não Cumulativo</b>	
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo doméstico cargas)	41.235.760,02
Demais receitas nacionais	18.943.077,04
<b>B.1 - SUBTOTAL RECEITA TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA</b>	<b>60.178.837,06</b>
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo internacional cargas)	52.598.283,49
Demais receitas internacionais	39.615.173,58
<b>B.2 - SUBTOTAL RECEITA não TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA</b>	<b>92.213.457,07</b>
<b>TOTAL RECEITA NÃO CUMULATIVA</b>	<b>152.392.294,13</b>
<b>C - TOTAL DAS RECEITAS DA VENDA DE BENS E SERVIÇOS</b>	<b>826.354.883,02</b>
Receitas Financeiras	12.410.435,15
Receita da Venda de Bens do Ativo Permanente	1.629.925,99
<b>TOTAL DE OUTRAS RECEITAS</b>	<b>14.040.361,14</b>
<b>RECEITA TOTAL AUFERIDA</b>	<b>840.395.244,16</b>
<b>Participação das Receitas sobre o Total das Receitas da venda de Bens e Serviços - C</b>	
A- RECEITA CUMULATIVA	81,56%
B - RECEITA NÃO CUMULATIVA	18,44%
B.1 - RECEITA TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA	39,49%
B.2 - RECEITA não TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA	60,51%

Dessa forma, a recorrente reitera que o percentual de rateio de 18,44% encontrado pela fiscalização é o resultado da divisão do “TOTAL DE RECEITA NÃO CUMULATIVA” (R\$ 673.962.588,89) pelo “TOTAL DAS RECEITAS DA VENDA DE BENS E SERVIÇOS” (R\$ 826.354.883,02).

**12.** Vejamos como fica o demonstrativo após essa alteração:

<b>A - Receitas do Regime Cumulativo</b>	<b>nov/09</b>
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo doméstico passageiro)	R\$ 507.107.571,64
-	
<b>TOTAL RECEITA CUMULATIVA</b>	<b>R\$ 507.107.571,64</b>
<b>B - Receitas do Regime não Cumulativo</b>	
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo doméstico cargas)	R\$ 41.235.760,02
Demais receitas nacionais	R\$ 18.943.077,04
<b>B.1 - SUBTOTAL RECEITA TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA</b>	<b>R\$ 60.178.837,06</b>
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo internacional cargas)	R\$ 52.598.283,49
Demais receitas internacionais	R\$ 39.615.173,58
Receita da Venda de Bens e Serviços ( voo internacional passageiro)	R\$ 166.855.017,25
Receitas Financeiras	R\$ 12.410.435,15
<b>B.2 - SUBTOTAL RECEITA não TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA</b>	<b>R\$ 271.478.909,47</b>
<b>TOTAL RECEITA NÃO CUMULATIVA</b>	<b>R\$ 331.657.746,53</b>
<b>C - RECEITA BRUTA TOTAL</b>	<b>R\$ 838.765.318,17</b>
Receita da Venda de Bens do Ativo Permanente	R\$ 1.629.925,99
<b>TOTAL DE OUTRAS RECEITAS</b>	<b>R\$ 1.629.925,99</b>
<b>RECEITA TOTAL AUFERIDA</b>	<b>R\$ 840.395.244,16</b>
<b>Participação das Receitas sobre o Total das Receitas da venda de Bens e Serviços - C</b>	
A- RECEITA CUMULATIVA	60,46%
B - RECEITA NÃO CUMULATIVA	39,54%
B.1 - RECEITA TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA	18,14%
B.2 - RECEITA não TRIBUTÁVEL NÃO CUMULATIVA	81,86%

Isso porque a decisão final administrativa determinou a correção desse demonstrativo, de forma que as receitas do transporte internacional de passageiros e as receitas financeiras compoñham as “B - RECEITAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO” e “C – TOTAL DAS RECEITAS DA VENDA DE BENS E SERVIÇOS”.

Ou seja, feito tais ajustes, a relação percentual existente entre a receita bruta não cumulativa e a receita bruta total no mês de novembro de 2009 passa a ser de 39,54% (R\$ 331.657.746,53 / R\$ 838.765.318,17), percentual este a ser aplicado

sobre o valor das despesas e encargos comuns aos regimes cumulativo e não cumulativo.

Assim, a recorrente esclarece que segundo o documento “DEMONSTRATIVO DAS BASES DE CÁLCULO DO CRÉDITO NOVEMBRO DE 2009”, constante à fls. 1251/1252 do processo de ressarcimento nº 12585.720014/2012-41, o valor da base de cálculo dos créditos que havia sido inicialmente reconhecido pelo despacho decisório era o seguinte (Doc. 04):

BASE DE CÁLCULO APURADA APÓS AS GLOSAS	ENCARGOS COMUNS CARGA E PASSAGEIRO	ENCARGOS EXCLUSIVOS CARGA	TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS
02.Bens Utilizados como Insumos	159.915.248,91	-	159.915.248,91
03.Serviços Utilizados como Insumos	738.053,61	1.117.205,02	1.855.258,63
04.Despesas de Energia Elétrica	523.614,31	-	523.614,31
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ	8.743,38	-	8.743,38
08.Despesas de Contraprestações de Arr. Mercantil	1.019,87	-	1.019,87
<b>Total Geral</b>	<b>161.186.680,08</b>	<b>1.117.205,02</b>	<b>162.303.885,10</b>

Isso porque ao aplicar o percentual de rateio com os ajustes determinados pelo CARF sobre a base de créditos que já havia sido inicialmente reconhecida pela fiscalização em seu despacho decisório, encontramos o seguinte valor de direito creditório:

BASE DE CÁLCULO APURADA APÓS AS GLOSAS	ENCARGOS COMUNS CARGA E PASSAGEIRO	% RATEIO	ENCARGOS COMUNS RATEADOS	ENCARGOS EXCLUSIVO CARGA	TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS
<b>Total Geral</b>	R\$ 161.186.680,08	39,54%	R\$ 63.733.213,30	R\$ 1.117.205,02	R\$ 64.850.418,32
	<b>TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS</b>	<b>ALÍQUOTA</b>	<b>CRÉDITO</b>		
<b>CRÉDITOS DE COFINS</b>	R\$ 64.850.418,32	7,60%	R\$ 4.928.631,79		

Nesse sentido, a recorrente também esclarece que antes mesmo de incluir o valor dos encargos cuja glosa foi revertida pelo CARF, verifica-se que o direito creditório apurado pelo mero ajuste do percentual de rateio já é de R\$ 4.928.631,79. Ocorre que, conforme consta do próprio despacho decisório do presente processo, o débito de COFINS devido no mês de novembro de 2009 é de apenas R\$ 4.573.591,62:

22. Enfim, tomando-se a “Contribuição Devida” apontada no ‘Demonstrativo Dos Créditos Após os Descontos- análise anterior’ juntado aos autos (R\$ 4.573.591,62), e se

Portanto, conforme demonstrado pela recorrente, verifica-se que o montante de direito creditório apurado após o simples ajuste do percentual de rateio (R\$ 4.928.631,79) não só é suficiente à quitação do débito de COFINS apurado no mês de novembro de 2009 (R\$ 4.573.591,62), como também é capaz de gerar um crédito de COFINS a ressarcir nº montante de R\$ 355.040,17.

Considerando que todo o débito de COFINS do mês de novembro de 2009 foi deduzido pelos créditos do regime não cumulativo, significa que qualquer recolhimento realizado

em DARF foi realizado de forma indevida, confirmado o crédito de pagamento indevido solicitado nos autos deste processo administrativo.

Dessa forma, verifica-se que as decisões do pedido de ressarcimento de nº 12585720014/2012-41, bem como do Auto de Infração nº 10880.722355/2014-52 devem ser aplicadas ao presente caso, para que seja determinada a reversão das mesmas glosas realizadas no presente processo administrativo, devendo ser reconhecido, ao final, a existência do crédito de pagamento indevido de COFINS não cumulativo do mês de novembro de 2009.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado do presente processo até o limite do crédito reconhecido, nos termos das decisões proferidas nos autos do pedido de ressarcimento de nº 12585720014/2012-41, bem como do Auto de Infração nº 10880.722355/2014-52.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**