



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13074.726428/2021-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.022 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AEREAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

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 inexiste 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.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado e/ou constantes do SPED, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o

concepto de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

**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 a pessoas jurídicas de direito público, como a Suframa.

**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.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA. VEDAÇÃO LEGAL.**

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.**

Somente os serviços comprovadamente aplicados na produção ou prestação de serviços e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

**CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. EFD CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÕES.**

Desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

## 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 lhe dar parcial provimento nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para (I.1) recalcular o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo e (I.2) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal, e (II) pelo voto de qualidade, para reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração, vencidos nesse item os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que negavam provimento, sendo designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Sales Campos Vale.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávia Sales Campos Vale - Redator Designado

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, DRJ09) que julgou improcedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao **auto de infração de PIS** correspondente aos períodos de apuração de 07/2016 a 06/2017.

Relativamente ao PIS, o montante lançado alcançou o valor total de R\$ 8.118.518,32 (principal). Valores estes acompanhados de multa de 75% (passível de redução à

época) e juros moratórios calculados naquela data. No que segue, transcreve-se parte do relatório da decisão referida, iniciando pelo **relatório fiscal**:

É informado que o procedimento fiscal foi realizado tendo em vista a atividade da interessada e a legislação aplicável, com base na análise de dados e cruzamentos de informações escrituradas em EFD-Contribuições pelo contribuinte e demais informações obtidas nos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB). Os arquivos digitais de Notas Fiscais eletrônicas (NFe), Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe), PER/DCOMP, entre outros, foram obtidos dos sistemas internos da RFB.

É esclarecido que foi realizada a verificação, especialmente, da composição dos créditos informados pela empresa na EFD-Contribuições, em confronto com documentos fiscais, NFe e CTe, com considerações efetuadas a partir da nova interpretação do conceito de insumo aferido à luz da essencialidade e relevância conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, de acordo com o entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Diz que nessa análise, todos os Ajustes de Acréscimo e Redução de créditos foram glosados pois os valores informados pelo contribuinte em EFD-Contribuições deixaram de ser razoáveis quando comparados aos valores de crédito apurados no período (por exemplo, para o 3º trimestre de 2016, o crédito de COFINS, alíquota básica, foi de R\$ 25.510.758,71 enquanto o Ajuste de Acréscimo foi de R\$ 35.002.608,83 sem passar por lançamentos individuais e verificações na EFD), além da apresentação insatisfatória de resposta à intimação, onde “*o contribuinte apresentou em planilha valores líquidos (acréscimo - redução) sem identificação do CNPJ/CPF do fornecedor e com alguns lançamentos duplicados (foi constatado que os itens com chave de 44 dígitos consta também na composição da base de cálculo dos créditos)*”.

No tópico “**FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**”, disserta sobre a legislação aplicável à matéria em análise e fixa os seguintes entendimentos sobre:

- Receita Financeira: No caso em tela, em que o objeto da pessoa jurídica é a prestação de serviços de Transporte Aéreo, não há vinculação dos rendimentos de aplicações financeiras às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, de modo que não integra a receita bruta de que trata art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação trazida pela Lei nº 12.973/2014, não compondo, pois, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no regime de apuração cumulativo. Porém, não sendo listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/COFINS sujeitam-se, portanto, ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições, ainda que suas demais receitas se submetam, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa<sup>1</sup>. Assim, as Receitas Financeiras (em que pese a incidência

<sup>1</sup> Conforme a Solução de Consulta Cosit nº 387, de 31 de agosto de 2017.

das Contribuições de PIS/PASEP e COFINS, conforme Decreto nº 8.426/2015), Receitas de Variação Cambial e *Hedge*, entre outras, ao não comporem a Receita Bruta do contribuinte, conforme definida pela legislação (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), por não serem receitas decorrentes de atividades constantes de seu objeto social, não devem compor, portanto, o cálculo do fator de rateio.

- Regime Misto: Cumulativo e Não Cumulativo: As Leis que instituíram a não cumulatividade das Contribuição para o PIS/COFINS mantiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa dessas contribuições um extenso rol de receitas, e também de pessoas jurídicas, que são apresentadas no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003. Nesse rol, constam como sujeitas ao regime cumulativo as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas. Como não se dedica apenas à prestação desse serviço, a requerente sujeita-se a ambos os regimes. Para o cálculo de créditos a serem descontados das contribuições apuradas no regime não cumulativo a requerente optou - entre os métodos de determinação de créditos estabelecidos pelo art. 3º, § 8º, incisos I e II, dessas leis - conforme escriturou no Registro 0110 (Regime de Apuração) da EFD Contribuições do período, pela "incidência nos regimes não cumulativo e cumulativo" com "Método de rateio proporcional (Receita Bruta)" e com "apuração da Contribuição Exclusivamente a Alíquota Básica". Sendo assim, o cálculo do valor de seus créditos nas apurações em pauta demanda o exame das receitas auferidas de forma a se identificarem aquelas sujeitas à incidência em regime não cumulativo. Porém, para identificar eventuais valores passíveis de resarcimento no caso de haver saldo de créditos ao final de cada trimestre, nos casos em que existem custos, despesas e encargos comuns a diferentes Receitas Brutas (Receita Bruta Tributada no Mercado Interno, Receita Bruta Não Tributada no Mercado Interno ou Receita Bruta de Exportação) apuradas no período, o rateio proporcional deve ser utilizado para vinculação dos créditos a essas diferentes receitas.

- EFD-Contribuições: De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1717/2017 - que estabelece normas sobre restituição, compensação, resarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil - o PER e a DCOMP serão recepcionados pela RFB depois de prévia apresentação da EFD-Contribuições de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito. A diferença de enfoque (emitente/destinatário de documentos fiscais), entre o contribuinte e outras pessoas jurídicas com quem se relaciona, é transportada para a escrituração da EFD-Contribuições. Assim, os campos que o contribuinte informa como origens de crédito na escrituração da EFD-Contribuições podem ser divergentes dos campos de documentos originais de Notas Fiscais eletrônicas (NFe) e Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe), por exemplo, as informações de CFOP, CST-PIS, CST-COFINS, PIS Valor do Tributo, COFINS Valor do Tributo e muitos outros, no sentido de não possibilitar o

desconto de créditos das contribuições segundo a legislação aplicável. Estes são, entre outros, possíveis pontos de divergências analisados neste processo.

No tópico “ANÁLISE DOS CRÉDITOS”, informa que foi verificado apenas a Alíquota Básica no cálculo dos créditos. Nessa auditoria, todos os Ajustes de Acréscimo e Redução foram anulados pois os valores informados pelo contribuinte em EFD Contribuições deixaram de ser razoáveis quando comparados aos valores de crédito apurados no período, além da apresentação insatisfatória de resposta à intimação. Ainda, no período analisado, todas as operações realizadas pelo contribuinte, sejam de entradas ou saídas, foram segregadas por CST.

Conforme definição da legislação do imposto sobre a renda (IR), a Receita Bruta é proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 3º da Lei nº 9.715/1998 e art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977). Assim, não integrarem o cálculo da Receita Bruta de pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte de carga e passageiros e manutenção de aeronaves as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da Venda de Ativo Imobilizado (CFOP 7551), Receitas Financeiras, Receitas de Variação Cambial e Hedge, Receitas de Aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras.

A pessoa jurídica que aufere tanto receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de apuração como receitas sujeitas ao Regime Não Cumulativo pode apurar créditos exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao Regime Não Cumulativo. Por isso, a Receita Bruta Total foi segregada em Receita Bruta Não Cumulativa e Receita Bruta Cumulativa.

Para itens que tenham tido no período uso comum (por exemplo, querosene de aviação) na geração de receitas brutas sujeitas ao Regime Cumulativo de apuração e ao Regime Não Cumulativo de apuração deve ser aplicado, no cálculo dos créditos das Contribuições, um dos métodos conforme previsto no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que no presente caso é o rateio proporcional, tal como optou o contribuinte. Assim, deve ser expurgado da Base de Cálculo de Créditos de PIS/COFINS o percentual relacionado à Receita Bruta Cumulativa, que não gera direito à apuração de créditos.

A parcela ou fração (Receita Bruta Não Cumulativa / Receita Bruta Total) da Base de Cálculo que permanece com direito ao desconto de créditos é, em seguida, rateada em 3 grupos: Receita Bruta Não Cumulativa Tributada no Mercado Interno, Receita Bruta Não Cumulativa Não Tributada no Mercado Interno e Receita Bruta Não Cumulativa de Exportação.

Foi constatado que o contribuinte classificou as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros sujeitas ao regime cumulativo<sup>2</sup>, sem direito a crédito das Contribuições, na EFD com o código de CST 07 (ISENTA)

<sup>2</sup> Conforme inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

no regime não cumulativo. Este procedimento resultou na diminuição do percentual da Receita Bruta Cumulativa e, consequentemente, na majoração do percentual da Receita Bruta Não Cumulativa.

Conforme inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, “RECEITAS BILHETE (PAX) EXPORTAÇÃO” devem ser classificadas como Receita Bruta Cumulativa. Além disto, por não integrar sua Receita Bruta, a pessoa jurídica não pode ratear suas Receitas Financeiras e de Variação Cambial / *Hedge* entre os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa para apropriação de créditos.

Os valores de receita bruta informados pelo contribuinte no Registro 0111 (de livre preenchimento) para fins do rateio proporcional são discrepantes dos valores calculados conforme segregação da Receita Bruta Total dada em função dos CSTs. Não foi informado, na EFD-Contribuições, Receita de Exportação indicada pelo CST 08, porém o contribuinte escriturou Receita de Exportação no Registro 0111.

Após essas correções, no mês de julho/2016, por exemplo, aproximadamente 94,90% da Base de Cálculo foram excluídos da apuração de créditos por vinculação à Receita Bruta Cumulativa após rateio proporcional.

No subtópico “**Querosene de Aviação**”, diz ser este o principal insumo da requerente na prestação de serviços de Transporte Doméstico de Carga (sujeitos ao Regime Não Cumulativo) e Transporte Coletivo de Passageiros (sujeitos ao Regime Cumulativo, por disposição do art. 10, inciso XVI, da Lei 10.833/2003). Deste modo, para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas Fiscais de aquisição de Querosene de Aviação destinado a aeronave que efetue transporte doméstico de cargas e passageiros, que possui uso comum aos dois regimes Cumulativo e Não Cumulativo, cabe aplicação de rateio proporcional (art.3º, §8º, II, Lei nº 10.833/2003).

Em contraste, por estarem as receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional sujeitas à não incidência de PIS/COFINS em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002, resta impedido, por disposição do art.3º, §2º, Lei nº 10.833/2003<sup>3</sup>, apuração de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros.

Como se sabe, no tocante ao querosene de aviação relativo ao transporte internacional de passageiros, encontra-se ainda um segundo impedimento à apuração de créditos, decorrente da sujeição das receitas com a “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros” ao Regime Cumulativo de apuração, regime que não comporta apuração de créditos.

No subtópico “**Débitos das Contribuições de PIS/COFINS devidos no trimestre**”, diz que nesta seção foram analisados os descontos de débitos de PIS/COFINS Não

<sup>3</sup> A aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos.

Cumulativos devidos neste trimestre com créditos de Período de Apuração neste trimestre ou em períodos anteriores. Assim, os descontos realizados no trimestre em análise devem ser executados conforme informado pelo contribuinte em EFD-Contribuições. Caso os créditos das Contribuições após glosas sejam insuficientes para quitar os descontos, a cobrança dos valores devidos será realizada.

No subtópico “**Créditos das Contribuições de PIS/COFINS descontados**”, diz que nesta seção foram analisados os descontos de créditos de PIS/COFINS de Período de Apuração neste trimestre com débitos de PIS/COFINS Não Cumulativos devidos neste trimestre ou em período de apuração posterior.

No tópico “**SITUAÇÕES DE GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS**”, são descritas as situações de glosas em virtude da inclusão indevida de valores na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS. Deve-se atentar ao fato da possibilidade de um dado lançamento do contribuinte estar enquadrado em uma ou mais situações de glosa a depender das situações constatadas no lançamento efetuado. Por exemplo, se houver três situações de glosa para um lançamento específico, na coluna ‘Glosar Crédito de PIS/COFINS’ serão informadas as situações “Situação A & Situação B & Situação C”. Por outro lado, se não for verificada nenhuma situação de glosa no cruzamento de dados, na referida coluna nada será informado.

- Situação 01 - **NFe/CTe Cancelada**. Os valores que se encontram nesta situação devem ser excluídos dos créditos considerados pela empresa por não integrarem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com o Art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a” das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (redação idêntica).

- Situação 02 - **Crédito Extemporâneo**. Há que ser observado o regime de competência contábil de escrituração dos créditos ante o que vem previsto nos §§ 1º e 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (e de forma equivalente a Lei nº 10.637/2002), na medida em que informa que os itens mencionados serão apurados sobre valores de custos ou encargos adquiridos/incorridos/devolvidos no mês. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 311/2017 referente à possibilidade de apropriação e de utilização extemporâneas dos créditos das contribuições de PIS/COFINS, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

O contribuinte indicou em planilhas documentos fiscais com datas de emissão anteriores ao 3º trimestre de 2016. Os meses anteriores ao 3º trimestre de 2016 estão fora do Período de Apuração (PA) de créditos nesta auditoria. Caso contrário, seria necessário reanalisar e recontar todos os créditos com Períodos de Apuração (PA) anteriores, recalcular e atualizar os percentuais de rateios relacionados ao seu PA, e garantir a exclusividade destes novos créditos apresentados, ou seja, a sua utilização sem duplicidade. Não cabe nestes processos de Pedido de Ressarcimento (PER) reanalisar todos os Pedidos de Ressarcimento anteriores ao 3º trimestre de 2016 ou possíveis créditos adicionais relacionados a estes períodos anteriores.

- Situação 03 - **Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.** As aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições de PIS/PASEP ou COFINS não cumulativos não dão direito a crédito, conforme inciso II, § 2º, Art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica).

Porém, devem ser considerados válidos os créditos do contribuinte nos casos de aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional. Também foram considerados válidos os descontos de crédito de insumos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das contribuições, pois não incide a citada vedação de apuração de crédito (Solução de Consulta COSIT nº 496/2017).

- Situação 04 - **Documento Fiscal Inexistente.** Considerando o disposto no artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017 e §1º, art. 7º do Convênio s/nº de 1970 do CONFAZ, pode a Administração decidir sobre determinado direito creditório de forma condicionada à apresentação de documentação comprobatória necessária à verificação da exatidão das informações prestadas, pois a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca, ou seja, o contribuinte. Portanto, foram glosados os lançamentos em EFD-Contribuições carentes de documentos fiscais. Ainda, diz a fiscalização que:

Nesta situação também foram glosadas todos os Ajustes de Acréscimo e de Redução de PIS/COFINS escriturados em EFD Contribuições.

No item 4 da Intimação Fiscal 2020/01, anexada ao processo 10880.982484/2020-46, foi pedido ao contribuinte a apresentação de informações e esclarecimentos relativos aos “Ajustes de Acréscimo (PIS/COFINS)” em EFD Contribuições como segue:

4. Apresentar em planilha a relação dos "Ajustes de Acréscimo (PIS/COFINS)" que compuseram a base de cálculo de apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados em regime não cumulativo, declarada na EFD Contribuições dos períodos de apuração em tela, a qual contenha, pelo menos: I) rubrica (item do crédito) correspondente da EFD Contribuições, II) mês em que o valor foi apropriado na EFD Contribuições, III) número da nota fiscal, IV) data da emissão, V) número do CFOP, VI) código NCM da mercadoria, VII) descrição detalhada da mercadoria/serviço/operação, VIII) CNPJ/CPF do fornecedor, IX) nome do fornecedor, X) valor da nota fiscal, XI) valor da base de cálculo utilizada para o fim de apuração créditos, e XII) valor do crédito apurado.

Em resposta ao item 4 da Intimação Fiscal 2020/01, o contribuinte apresentou a planilha “ITEM 4 Final.xlsx”, anexada na folha 61 do processo 10880.982484/2020-46. Nesta planilha, na aba <Composição Base Crédito>, o contribuinte não informou o “CNPJ/CPF do fornecedor”. Não é sempre possível identificar e confirmar os lançamentos indicados na planilha com apenas o número da Nota Fiscal sem o correspondente CNPJ/CPF do fornecedor. Além disto, foram informados apenas 16.310 itens (de um total de 807.094 itens) com o

nº de Chave de Acesso composto por 44 dígitos. Foi verificado o uso em duplicidade destas Chaves de Acesso, ou seja, estas Chaves também compõem a Base de Cálculo dos Créditos das Contribuições antes dos Ajustes. Para confirmar o uso em duplicidade, selecione uma chave qualquer, por exemplo a chave nº ‘35170631565104025323550010006649231153150389’ (neste caso, relativo ao período de 1706: ano 2017, mês 06), da coluna ‘Chave de acesso’ da planilha “ITEM 4 Final.xlsx”, informe este número de chave na coluna <Chave do Documento>, aba <Itens de Docs Fiscais>, da planilha de cálculo ‘Info do Contribuinte EFD Contribuições - 20170101 a 20170630--EFD DACON.xlsx’ de mesmo período (2017/06) descrito no nº da chave. Neste exemplo, trata-se de item de Registro C170 escriturado em EFD Contribuições que compõe a Base de Cálculo dos créditos, confirmando o uso em duplicidade. Ademais, o contribuinte apresentou valores líquidos de Ajustes. Ao invés de apresentar todos os itens (valores brutos) que compõem o Ajuste de Acréscimo foi apresentada pelo contribuinte a diferença “Ajuste de Acréscimo - Ajuste de Redução”. Esta forma de apresentação indica uma evidência de construção artificial de valores (conhecido como ‘contabilidade criativa’) para responder ao questionamento da Intimação (e os valores brutos de Ajustes de Redução, todos negativos, não foram apresentados em contrapartida aos Ajustes de Acréscimo). Foi verificado também a apresentação de itens extemporâneos com ‘Data de Emissão’ entre 2009 a 2017.

Na coluna <Descrição> da aba <Composição Base Crédito> da planilha “ITEM 4 Final.xlsx”, apresentada pelo contribuinte, tem-se:

1. “Combustível” (representa 59,27% (2.237.228.881/3.774.717.151) do total) → apresentação em duplicidade de Querosene de Aviação (NCM 27101911) já considerada na soma da Base de Cálculo dos créditos da EFD Contribuições. A aquisição de Querosene de Aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros, ou adquirido em solo internacional não comporta apuração de créditos (ver seção Querosene de Aviação do capítulo Análise dos Créditos) por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS.

(...)

2. Serviços de Taxa Aeroportuária ou Servicio Tasas Aeroportuarias e relacionados (representa 15,33% (578.479.828/3.774.717.151) do total) → No caso de Taxa Nacional: trata-se de Taxa instituída pela Lei 9.960/2000, taxa de polícia ou de utilização, efetiva ou potencial, de serviço público (art.1º, Lei 9.960/2000; art.77, CTN) destinada à Suframa (órgão da administração direta--não contribuinte das contribuições). Conforme Port Suframa 205/02 (art.16, p.único), seu pagamento cabia diretamente ao destinatário da mercadoria, sendo facultado à ora requerente (transportadora), na condição de sujeito passivo por substituição, efetuar o recolhimento. Seja na condição de destinatária, seja na condição de substituta responsável (na qual sequer suporta o ônus da taxa), não há fundamento para apuração de crédito pela requerente em relação ao pagamento

deste tributo à Suframa. No caso de Taxa Internacional: não cabe apuração de créditos por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS. Por disposição do art.3º, §2º, Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos.

(...)

Pelos motivos descritos acima, todos os Ajustes, quer de Acréscimo quer de Redução, foram glosados e igualados na Zero seus valores.

- Situação 05 - **Reducir/Corrigir valor de item declarado em EFD-Contribuições.** Nesta situação, foi encontrado Nota Fiscal Eletrônica (NFe) ou Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) correspondente ao item informado pelo contribuinte em EFD Contribuições tal que o valor deste item na EFD é superior ao valor encontrado em NFe/CTe. Na soma dos valores para obtenção da Base de Cálculo, foi considerado o valor encontrado em NFe/CTe e desconsiderado o valor declarado pelo contribuinte em EFD-Contribuições. Se a Situação 05 de glosa ocorrer juntamente com outras situações aqui descritas, será 0 (zero) o valor considerado na soma da Base de Cálculo, pois a Situação 05 implica reduzir o valor (supervalorizado) informado pelo contribuinte em EFD e quaisquer outras Situações de glosa implicam considerar nulo o valor informado na soma da Base de Cálculo das contribuições.

- Situação 06 - **Item de Documento Fiscal usado em duplicidade.** Nesta situação, por configurarem duplicidade de informação e/ou serem irregulares, foram procurados e analisados lançamentos em que o contribuinte possa ter declarado:

- Item de Chave de NFe/CTe de 44 dígitos usado em duplicidade;
- Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão iguais, Valores iguais e Itens iguais (duplicidade);
- Números das Notas Fiscais iguais, Datas de Emissão diferentes e Valores quaisquer (irregularidade).

Nos dois primeiros casos acima nota-se duplicidade de notas fiscais e, no terceiro caso, irregularidade por não serem possíveis notas fiscais com datas de emissão diferentes. Foram encontrados, por exemplo, 5 números iguais de notas fiscais de um dado contribuinte, permaneceu a primeira nota fiscal sem glosa por duplicidade, mas foram glosadas as últimas 4 notas fiscais; e observados apenas dois lançamentos em duplicidade de um mesmo número de Chave do Documento.

- Situação 12 - **Despesas com Propaganda e Marketing.** Conforme entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, despesas com Serviços de Propaganda e Marketing não são insumos geradores de crédito das contribuições de PIS/COFINS segundo os critérios da Essencialidade ou da Relevância, pois o processo de prestação de serviços de transporte aéreo se encerra com a finalização da prestação ao cliente e os serviços de Propaganda e Marketing são posteriores a

esta etapa não constituindo elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte aéreo, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

- Situação 15 - **Insumos relacionados ao Transporte Coletivo de Passageiros sujeito ao Regime Cumulativo.** Se um dado insumo gerar receitas somente cumulativas, deste insumo não se pode apurar crédito das Contribuições de PIS/COFINS. De forma análoga, se um dado insumo gerar receitas somente não cumulativas, deste insumo pode-se apurar crédito das Contribuições de PIS/COFINS. Um insumo que gere receitas sujeitas concomitantemente aos dois regimes, cumulativo e não cumulativo, caso de regime misto, pode ser rateado.

Os insumos geradores de receitas decorrentes de prestação de serviço de Transporte de Passageiro, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas, não geram direito ao desconto de créditos por estarem vinculados sempre ao regime cumulativo das Contribuições (inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003), seja em voo doméstico ou internacional. Por exemplo, os gastos com alimentação, refeição e bebida, bagagem, hospedagem, hotéis, sala *vip*, revista e jornal, tripulação, serviço de bordo, plano de milhagem, todos relacionados ao Transporte de Passageiro, não comportam apuração de créditos.

No caso específico de insumo de Querosene de Aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/COFINS por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

No tópico “**CONCLUSÕES**”, informa que os créditos após auditoria e glossa são apresentados nas planilhas “Info do Contribuinte EFD Contribuições - 20160701\_a\_20161231--EFD\_DACON.xlsx” e “Info do Contribuinte EFD Contribuições - 20170101\_a\_20170630--EFD\_DACON.xlsx” juntadas aos presentes autos conforme termos de f. 67 e 68.

Nessas planilhas evidencia-se que não restaram saldos de créditos passíveis de ressarcimento ao final do 3º trimestre de 2016 até o 2º trimestre de 2017. Sendo os créditos inferiores às contribuições para o PIS/COFINS apuradas pela interessada, a fiscalização constituiu a diferença de COFINS por meio do presente Auto de Infração ora combatido e a diferença de PIS é objeto do processo nº 13074.726428/2021-05.

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

Preliminarmente, no tópico “II.1 – A NULIDADE DO LEVANTAMENTO FISCAL POR ILIQUIDEZ E INCERTEZA E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – DA DESCONSIDERAÇÃO DOS AJUSTES REALIZADOS PARA ADEQUAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO”, defende que a glossa dos ajustes de créditos e de débitos acarretou

distorção insanável da revisão da apuração de créditos realizada pela fiscalização, ocasionando a nulidade do Auto de Infração, não apenas por iliquidez e incerteza, mas também por cerceamento do seu direito de defesa.

Diz que os documentos que consubstanciam suas operações são os Bilhetes e o Conhecimento de Transporte Eletrônico – CTe. As receitas relativas a cada um desses documentos são automaticamente escrituradas em sua EFD-Contribuições após sua emissão. Contudo, a data de emissão do Bilhete ou CTe não corresponde, necessariamente, ao período em que a receita é efetivamente auferida e contabilizada. Por razões diversas (voo cancelado, ou alterado, etc), esses bilhetes/CTes não foram escriturados no respectivo mês em que emitidos, ou seja, não foram lançados contabilmente no trimestre ora em discussão, pois a apuração do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do IRPJ pelo lucro real também deve ter como base o regime de competência (cita a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9018, de 18/07/2018, e Solução de Consulta COSIT nº 143, de 11/12/2020).

Por tal razão, realiza a apuração dos valores devidos a título de PIS e de COFINS sempre considerando os lançamentos realizados em sua Contabilidade, e não na EFD-Contribuições. Ainda:

20. Para que não reste dúvida que o critério utilizado pela Peticionária é o lançamento contábil, foi juntada à presente defesa administrativa planilha em excel denominada “Razão 2016\_2017”, onde consta na aba “Apuração x Razão 2017”: (i) os valores considerados da Apuração de PIS e COFINS da empresa na coluna “C”; (ii) os valores constantes do Razão da empresa na coluna “D”, conforme aba “Razão 2017”; (iii) a diferença entre o valor dessas duas colunas na aba “E”, isto é, “zero” (Doc. 02):

(...)

21. Contudo, sendo a EFD-C o “arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, logicamente, o total de receitas nela escriturado para compor a base de cálculo dessas contribuições deve corresponder, exatamente, ao total de receitas auferidas no respectivo período.

22. Nesse passo, para anular o efeito daquela receita que foi auferida em período distinto ao da emissão do bilhete/CTe, a Peticionária, após realizar o cálculo da apuração do PIS e da COFINS conforme a ECD, realiza ajustes de redução ou de acréscimo de débitos em sua EFD-C, de forma que o total apurado corresponda, exatamente, ao que seria devido considerando as receitas auferidas pela Peticionária de acordo com a sua escrituração contábil.

(...)

30. Ocorre que o Sr. AFRFB, ao realizar a revisão da apuração de créditos passíveis de resarcimento pela Peticionária simplesmente ignorou a existência

de tais ajustes, na medida em que realizou o levantamento das receitas tributáveis no regime cumulativo e não cumulativo apenas considerando a soma das receitas por CST. É o que se pode depreender dos seguintes trechos da “Informação Fiscal”:

(...)

31. Ocorre que, ao assim proceder, ocasionou distorções irreparáveis no cálculo do fator de rateio de despesas vinculadas a receitas do cumulativo e não cumulativo, como do fator de rateio de créditos passíveis de resarcimento, o que pode ser visto sem qualquer dificuldade na Figura 8 da Informação Fiscal:

(...)

34. Não bastasse isso, quando da elaboração da planilha de “Lançamento de PIS/COFINS Complementar”, que contém o cálculo do suposto saldo a pagar da contribuição objeto da presente autuação, verifica-se que, incoerentemente, o Sr. AFRFB considerou os valores dos débitos constantes em EFD-Contribuições após os ajustes realizados pela Impugnante, até mesmo porque, quase todos foram de acréscimo, i.e., para aumentar o valor da contribuição devida.

(...)

37. E ainda que o fiscal tenha deliberadamente desconsiderado os ajustes realizados pela Impugnante, o que se admite apenas para argumentar, a motivação para tal procedimento deveria estar claramente explicada na Informação Fiscal, como foi feito em relação à glosa dos ajustes de créditos. Isso porque, sem saber a razão pela qual os ajustes nas receitas foram desconsiderados, não há como a Impugnante se defender especificamente em relação a este procedimento, a não ser da forma como já o fez no presente tópico, i.e., demonstrando a existência dessa falha na apuração da fiscalização e requerendo a sua reelaboração.

À vista dessas alegações, a impugnante pede que seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

Ainda preliminarmente, pleiteia, no tópico “**II.2 – DA NECESSIDADE DO RECONHECIMENTO DA VINCULAÇÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SOBRE A MATÉRIA**”, que os processos relacionados aos pedidos de resarcimentos do 3º trimestre de 2016 ao 2º trimestre de 2017, bem como os processos relativos aos autos de infração do mesmo período, o presente processo e o de nº 13074.726428/2021-05 (PIS), sejam vinculados por conexão.

No tópico “**III.1 – DA ILEGALIDADE DOS AJUSTES REALIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO NO CÁLCULO DO FATOR DE RATEIO DE QUE TRATA O INCISO II DO § 8º DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/2003**”, reclama que a fiscalização alterou o cálculo do rateio de créditos resarcíveis, reclassificando as receitas vinculadas ao transporte internacional de passageiros, em decorrência do seu entendimento de que elas não comporiam as receitas do regime não cumulativo e excluiu as receitas financeiras do referido cálculo. Salienta, antes de demonstrar a ilegalidade desse

procedimento em tópico específico, que o CARF quando do julgamento do processo nº 10880.722355/2014-52 e processos correlatos (Auto de Infração/2007 a 2011 e Processos de Ressarcimento), por unanimidade de votos, deu parcial provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela Peticionária para (i) reconhecer que as Receitas decorrentes do Transporte Internacional de Passageiros pertencem à apuração não cumulativa; e (ii) reconhecer que as Receitas Financeiras devem ser consideradas tanto no divisor (Receita Bruta Total) quanto no dividendo (Receita Bruta não cumulativa) quando do cálculo do percentual de rateio; e (iii) reconhecer a essencialidade e pertinência de diversos itens empregados em sua prestação de serviço.

No tópico “III.1.1. DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS”, argumenta que o inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 mantém no regime cumulativo as receitas auferidas com o transporte coletivo de passageiros efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas. Alega que não há na norma qualquer alusão ao transporte internacional, razão pela qual apenas as receitas do transporte nacional de passageiros estão incluídas no regime cumulativo do PIS/COFINS.

Discorre sobre os conceitos legais estabelecidos no Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), definições que, no seu entender, devem ser aplicadas para a interpretação do inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que o citado dispositivo, na medida em que se reporta a empresas regulares de linhas aéreas domésticas e à prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo, trabalha com a aludida distinção entre empresas que se dedicam aos “Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular” e aos “Serviços Públicos de Transporte Aéreo não Regular”. Diz que as empresas de táxi aéreo representam um tipo de empresa que presta o serviço não regular. Entende que, por isso, o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 aplica-se àquelas receitas derivadas da prestação de serviços de transporte aéreo regular e de táxi aéreo, em ambos os casos desde que o transporte seja de passageiros.

Esclarece que o transporte aéreo doméstico é aquele em que os pontos de partida e de chegada estão localizados no território nacional e que o transporte público doméstico, regular e não regular, somente poderá ser prestado por pessoas jurídicas brasileiras.

Assevera que quando o inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 estabelece que serão apuradas pelo regime cumulativo as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” está se referindo, exclusivamente, às receitas auferidas por companhias aéreas que transportam passageiros em percurso doméstico e sob regime de concessão de “Serviços Públicos de Transporte Aéreo Regular”.

Argumenta que o referido dispositivo, ao mencionar “*empresas regulares de linhas aéreas domésticas*”, pretendeu qualificar o serviço de transporte de passageiros prestado e não à pessoa jurídica que aufera a receita desse serviço.

Salienta que a oração explicativa “*efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas*” tem por fim elucidar o alcance da expressão “*serviço de transporte coletivo de passageiros*” constante da oração anterior, não tendo qualquer relação com as receitas auferidas.

Ressalta que, se a intenção do legislador fosse a de incluir toda e qualquer receita auferida por empresas operadoras de linhas aéreas domésticas em decorrência do transporte de serviços de passageiro no regime cumulativo do PIS e da COFINS, bastaria fazer menção às “*receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros*”, mas que o legislador fez questão de especificar que as receitas mantidas no regime não cumulativo são aquelas relacionadas ao transporte de passageiro efetuado especificamente por empresas que operam em linhas aéreas domésticas.

Conclui que as receitas oriundas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo e que as receitas do transporte nacional de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS.

No tópico “III.1.2 - DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS DEVEM PERTENCER AO CÁLCULO DOS FATORES DE RATEIO”, argumenta que se os arts. 1º e 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que os débitos de PIS e de COFINS no regime não cumulativo são calculados pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, i.e., sobre as receitas decorrentes da sua atividade e as demais receitas, a base sobre a qual será aplicado o fator de rateio, por sua vez, abrange todos os dispêndios passíveis de geração de créditos de PIS e de COFINS atrelados aos dois regimes, inclusive aqueles vinculados à geração de outras receitas. Consequentemente, a restrição da abrangência do termo “*receita bruta*” para apenas as receitas da atividade, especificamente em relação ao cálculo do fator de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º, acabaria ocasionando o desequilíbrio do próprio método.

Sendo assim, considerando a sistemática de apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, conclui-se que a expressão “*receita bruta*” a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, só pode significar “totalidade de receitas”. Por conseguinte, o cálculo do fator de rateio deve considerar a totalidade das receitas não cumulativas dividida pela totalidade das receitas tributadas em ambos os regimes.

No tópico “III.2 – DA GLOSA DE CRÉDITOS”, inicialmente, manifesta-se expressamente que em relação às situações 1, 5 e 6, considerando o seu valor, opta por não apresentar defesa administrativa em relação a esses pontos.

Em relação à **situação 15**, defende a ilegalidade da glosa de créditos sobre insumos relacionados ao transporte de passageiros, pois conforme já tratado acima, as receitas

decorrentes do serviço de transporte internacional de passageiros estão sujeitas a regras do regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, na medida em que não foram mencionadas pelo inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/03, mas apenas as decorrentes do transporte doméstico. Por conseguinte, os bens e serviços que são reconhecidamente insumos do serviço de transporte internacional de passageiros devem integrar a base de cálculo dos créditos da Peticionária, após aplicação do percentual de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e essas glosas devem ser revertidas.

Em relação à **situação 4**, defende a ilegalidade da glosa dos ajustes de crédito - documento fiscal inexistente, pois se a fiscalização tivesse se debruçado melhor sobre a origem dos ajustes de crédito realizado pela Peticionária, verificaria que não há qualquer dos vícios por ela citados em sua “Informação Fiscal”, conforme se demonstra.

(A) A composição dos ajustes: esclarece que os ajustes de créditos por ela realizados dizem respeito a dispêndios que, muito embora deem direito a crédito do PIS e da COFINS pela sua natureza, não são consubstanciados em NFe ou CTe, como ocorre, por exemplo, com os seguros das aeronaves, ou então dizem respeito a documentos fiscais que acabaram não subindo na base da EFD-Contribuições. Junta aos autos as planilhas onde constam todos os itens que compuseram o valor dos ajustes (basicamente são aqueles registrados nos Blocos C e A e F), com a respectiva informação do documento a que se refere (NFe, CTe ou fatura), CNPJ do fornecedor, bem como o resumo da apuração do ajuste do respectivo mês (Doc. 06). Por fim, no seu entender, o fato de ter apresentado a composição do impacto final do ajuste, e não a composição específica dos ajustes de acréscimo e de redução em nada invalidam o mapeamento por ela realizado, tendo que vista que o relevante para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS é a comprovação do valor que efetivamente impactou o valor dos créditos do período, no caso, a diferença.

(B) Os ajustes relativos a combustíveis: inicialmente, alega que seguindo os passos para conferência do QAV destinado ao transporte internacional ou já considerado na base de crédito da EFD-Contribuições, conforme indicado pela Informação Fiscal, a Peticionária não localizou tal inconsistência nas planilhas fornecidas pela fiscalização. Acredita-se, pois, que essas questões tenham sido incluídas equivocadamente na Informação Fiscal.

Sobre as chaves de acesso das notas fiscais de QAV, diz que foi por este motivo que essa parte dos gastos com combustível não subiu automaticamente no EFD-Contribuições, tendo que ser imputada por meio de ajuste. Não obstante, a Peticionária conseguiu localizar as chaves de acesso corretas por meio de outro sistema, conforme amostragem constante da planilha “NFs\_Inexistentes\_Chaves\_de\_Acesso\_Corretas” anexa à presente (Doc. 07), não podendo tais combustíveis serem glosados de sua base de créditos, por se tratar de bens adquiridos para serem utilizados como insumo da atividade de transporte aéreo doméstico.

(C) A Taxa Suframa: explica que no período transcorrido entre 28/01/2000 a 16/07/2017 vigorou a Taxa de Serviços Administrativo (TSA), na hipótese de prestação de serviços de vistoria e internamento de mercadoria nacional nas zonas incentivadas da Zona Franca de Manaus.

Salienta que, de acordo com o art. 16 da Portaria nº 205/2002, a TSA era devida pelo destinatário da mercadoria, sendo facultado ao transportador, na condição de sujeito passivo por substituição, a efetuar o pagamento da aludida taxa.

Informa que, por se tratar de despesa obrigatória e indissociável ao serviço de transporte de cargas àquela região, as incluiu na base de cálculo para apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

Relata que a fiscalização glosou os créditos sob o argumento de que (i) os pagamentos seriam realizados à SUFRAMA, que seria órgão da administração direta, não contribuinte

das contribuições; e que (ii) o verdadeiro sujeito passivo da taxa seria o destinatário da mercadoria, possuindo a TAM mera faculdade de recolhê-la na condição de sujeito passivo por substituição.

Esclarece que a Lei nº 9.960/2000, que instituiu a TSA, estabelecia em seu art. 6º que os recursos provenientes do pagamento da referida taxa eram exclusivamente destinados ao custeio das atividades fins da SUFRAMA.

Assevera que as entidades de direito público estão sujeitas à incidência mensal do PIS/Pasep, à alíquota de 1%, sobre as receitas correntes e sobre as transferências correntes e de capital.

Entende que os valores provenientes da TSA, por terem natureza tributária e por decorrerem da prestação de serviço, são classificáveis como receitas correntes da SUFRAMA e estão sujeitos à incidência do PIS/Pasep, na mesma forma que o DECEA.

Afirma que a SUFRAMA é contribuinte de contribuição social, não sendo possível justificar a glosa de créditos pelo fato dela ser entidade pública.

Alega, ademais, que o fato de recolher a TSA na qualidade de substituta não é suficiente para impedir o cálculo do crédito, pois o pagamento da TSA depende das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias na ZFM e, uma vez estipulado que ela efetuará o recolhimento da taxa, lhe é defeso o não recolhimento.

Aduz que, como o pagamento da TSA é imposição do Poder Público à internalização de mercadorias nas áreas incentivadas pela SUFRAMA, não se pode dizer que as mesmas não sejam diretamente relacionadas à prestação de serviço de transporte de cargas para essa localidade.

Conclui que não procede a glosa realizada em relação aos valores gastos com o pagamento de TSA, sendo indiscutível a necessidade de validação desses créditos.

(D) Taxas Internacionais: diz que apesar de a fiscalização ter alegado que a Peticionária teria incluído como ajuste créditos apurados sobre Taxas Internacionais, que não estariam sujeitas à tributação do PIS e da COFINS, se analisadas as taxas que compuseram esses ajustes, conforme planilhas anexas à presente (Doc. 06), verifica-se que todas foram pagas para fornecedores brasileiros, entre eles os aeroportos nos quais a Peticionária opera no país.

Para melhor visualizar esse ponto, a Peticionária também juntou à presente defesa planilha denominada “Taxas Aeroportuárias”, onde constam todas as despesas apropriadas sob este título nos ajustes de crédito (Doc. 09).

Afirma, ademais, que o CARF já reconheceu o seu direito de se apropriar das tarifas aeroportuárias (Acórdão nº 3402-005.312).

Conclui que é indispensável a reforma do despacho decisório para ser reconhecido o direito da Peticionária de se creditar sobre tais dispêndios.

Em relação à **situação 2**, defende a ilegalidade da glosa de créditos extemporâneos, pois apesar de a fiscalização alegar e não seria possível a apropriação extemporânea de créditos, o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 diz que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Cita entendimento do CARF de 2013 onde ficou reconhecido a possibilidade de apuração extemporânea de créditos. Lembra que o CARF, no máximo, tem exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores (Acórdãos nº 3402-005.312 e 3402.005.314).

Conclui que por se tratar o presente caso de crédito extemporâneo apropriado nos termos do que determina o §4º do art. 3º da citada lei, o qual, frise-se, não foi apropriado em qualquer período anterior ao presente, deve-se ser reconhecida a sua regularidade e a ilegalidade da glosa realizada.

Em relação à **situação 3**, defende a ilegalidade da glosa sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, porque pela análise da planilha juntada pela fiscalização, verifica-se que tal glosa diz respeito predominantemente a leite, queijos, massas e outros itens que são disponibilizados aos passageiros durante o voo. Esclarece que os bens sobre os quais foram realizadas as glosas em questão dizem respeito a ingredientes utilizados na elaboração de refeições que são comercializadas dentro da aeronave e cuja receita é tributada pelo PIS e pela COFINS, incidindo na exceção apontada pela própria fiscalização, a de que aquisição de bens ou serviços com Isenção da contribuição terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições de PIS/COFINS.

Conclui que deve ser revertida a glosa realizada e reconhecido o direito a crédito sobre esses bens.

Em relação à **situação 12**, defende a ilegalidade da glosa sobre despesas com propaganda e marketing, porque ao contrário do alegado pela fiscalização, os dispêndios com marketing e propaganda são anteriores à prestação de serviços de transporte aéreo, e não posteriores. No caso, diferente do que ocorre com a produção de bens, a prestação do serviço só ocorre após a sua efetiva contratação e, portanto, após a sua requisição pelo tomador, no caso, o passageiro ou remetente da carga. Assim sendo, são gastos que auxiliam na chamada de mais clientes interessados no serviço oferecido pela Peticionária e, portanto, são essenciais não apenas à existência do serviço em si, como ao aumento da receita de sua atividade.

Defende que de acordo com o paradigma fixado pelo STJ quando do julgamento do REsp nº 1.221.170, serão insumos para apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS os itens (bens ou serviços) que sejam ESSENCIAIS ou RELEVANTES ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Portanto, pede-se a aplicação desse paradigma a glosa em questão.

A impugnação foi julgada procedente em parte. A ementa e acórdão foram os seguintes:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO SERVIÇO. AUFERIMENTO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado.

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional prevê a utilização de uma relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. A receita bruta decorre da venda de bens nas operações de conta própria, da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

#### ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo COSIT RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

#### 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.

#### AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EXCLUSIVAMENTE VINCULADOS AO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS.

As receitas derivadas da prestação de serviços aéreos de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo, não ensejando o direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS.

#### COMBUSTÍVEL DE AVIAÇÃO. EMPRESAS AÉREAS.

Os gastos com combustível de aviação geram direito aos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS apenas quando forem utilizados em voo doméstico para o transporte de cargas.

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apropriação do crédito de PIS/PASEP e COFINS deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador de acordo com as situações dispostas nos incisos

do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser apropriado na EFD-Contribuições do mês em que o bem ou o serviço foi adquirido ou em que o custo e despesas foram incorridos.

O direito creditório não aproveitado no mês de apropriação poderá, à critério do contribuinte, ser utilizado para desconto das contribuições devidas nos meses subsequentes, nos termos do § 4º do art. 3º das referidas leis.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

#### ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

Os Acórdãos do CARF, por não constituírem normas complementares à legislação tributária, não possuem caráter normativo nem vinculante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 5<sup>a</sup> TURMA/DRJ09 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, nos termos do relatório e voto.

À Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio da contribuinte, para dar ciência deste Acórdão à interessada, com a ressalva do direito de interpor Recurso Voluntário, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, conforme facultado pela legislação aplicável e demais providências de sua alçada.

Quanto ao valor considerado procedente, conforme pleiteado na impugnação, entendeu-se que “assiste razão à impugnante no sentido de que se deve considerar os ajustes necessários à adequação da receita declarada na EFD-Contribuições ao regime de competência para o cálculo do rateio”. E, no voto, foram recalculados os valores para rateio considerados os ajustes na receita: “julgar parcialmente procedente a impugnação para acatar as alegações da impugnante quanto ao cálculo do rateio conforme analisado no tópico “Do cálculo do fator de rateio de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, § 8º, II” deste voto”. A partir do recálculo realizado, foram também apurados os valores do auto de infração.

A interessada foi cientificada da decisão em 02/02/2022 e, em 02/03/2022, apresentou recurso voluntário. De início, 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.

Reitera o pedido de reconhecimento da vinculação dos processos. Entende que a decisão da DRJ foi insuficiente, no ponto considerado procedente da impugnação, uma vez que deveria ter sido declarada a nulidade:

50. Por tais razões, a Recorrente pediu fosse declarada a nulidade do Auto de Infração, ante a iliquidez e incerteza dos cálculos realizados pela fiscalização, **para que outro seja expedido com base em nova diligência**, dando-se, então, à Recorrente a oportunidade de revisar e eventualmente impugnar esses novos cálculos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

51. O v. acórdão recorrido entendeu que assiste razão à Recorrente “no sentido de que se deve considerar os ajustes necessários à adequação da receita declarada na EFD-Contribuições ao regime de competência para o cálculo do rateio”.

52. Contudo, ao invés de declarar a iliquidez e incerteza do lançamento, determinou o ajuste do valor do cálculo, para adequá-lo aos ajustes necessários à compatibilização dos valores à escrituração contábil da Recorrente.

(...)

55. Inclusive, a fiscalização cometeu esse mesmo equívoco em relação a base de créditos, o que deixa ainda mais incontestável a precariedade dos seus cálculos, conforme se demonstrará mais adiante.

56. Assim sendo, o procedimento correto seria declarar a nulidade do Auto de Infração para que outro fosse realizado com os parâmetros corretos, dando-se, então, à Recorrente a oportunidade de revisar e eventualmente se defender desses novos cálculos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Cita processo anterior da recorrente, cujo recurso foi provido quanto às receitas e rateio. Repisa e reforça a argumentação.

Aduz ainda:

110. Ressalte-se, por fim, que ainda que se entenda que tais receitas pertenceriam ao regime cumulativo, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente esclarece que, ainda assim, o cálculo do fator de rateio realizado pela fiscalização deve ser ajustado, pois a fiscalização acabou considerando dentre as receitas do cumulativo **todas as receitas oriundas do serviço de transporte internacional, inclusive, o transporte internacional de cargas**.

111. Contudo, não há controversa quanto a tributação de tais receitas pelo regime não cumulativo, razão pela qual deve ser determinada a transferência desses valores para a “receita bruta não cumulativa” no cálculo dos fatores de rateio.

112. Esse ponto não foi analisado pelo v. acórdão recorrido, o que impõe a sua **nulidade** por cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Sobre as glosas de créditos e a composição dos ajustes, questiona o julgado.  
Destaca-se:

152. Como explicado no tópico inicial de sua defesa administrativa, em decorrência de um problema sistêmico, as operações realizadas pela Recorrente vão sendo inseridas em seu EFD-Contribuições considerando a data de emissão dos documentos fiscais. Contudo, tal parâmetro acaba ocasionando distorções na apuração do PIS e da COFINS, pois a data de emissão do documento fiscal não correspondente necessariamente à data de auferimento da receita segundo regime de competência.

153. Diante disso, a Recorrente realiza a apuração das contribuições sociais usando como parâmetro os lançamentos em sua Escrituração Contábil Fiscal – ECF e lança ajustes no valor do débito constante de sua EFD-Contribuições de forma a adequá-lo ao resultado localizado com base em sua escrituração contábil.

154. O v. acórdão recorrido reconheceu a existência da distorção e determinou a consideração dos ajustes de débitos no EFD-Contribuições quando do cálculo do percentual de rateio de créditos.

155. Contudo, não procedeu da mesma forma em relação aos ajustes de créditos, **que possuem a mesma função dos ajustes de débitos!**

156. No caso, a base de cálculo de créditos no EFD-Contribuições também vai sendo alimentada considerando a **data de emissão dos documentos fiscais**, a qual, contudo, não necessariamente corresponde ao momento do reconhecimento do direito a crédito no regime não cumulativo, conforme art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003:

(...)

157. Além disso, há diversos dispêndios que, muito embora deem direito a crédito do PIS e da COFINS pela sua natureza, não são consubstanciados em NFe ou CTe, como ocorre com os seguros das aeronaves, por exemplo, os quais acabam não subindo automaticamente na EFD-Contribuições.

158. Por tal razão, utilizando a mesma lógica da apuração de débitos, a Recorrente apura seus créditos de forma paralela, considerando as operações que efetivamente dão direito a crédito no período, ajustando o valor de sua EFD-Contribuições para que o crédito final corresponda exatamente àquele encontrado segundo as diretrizes do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

(...)

161. Para não restar dúvida sobre esse ponto, a Recorrente apresenta a planilha “Demonstrativo Ajuste de Crédito”, que demonstra, em relação a cada mês, que o valor do crédito lançado no EFD-Contribuições com o ajuste realizado pela Recorrente resulta no montante crédito constante das planilhas do Doc. 06 da defesa (Doc. 01).

(...)

163. Na planilha “Demonstrativo Ajuste de Crédito”, a Recorrente indica que o valor total do crédito apurado na EFD-Contribuições foi de R\$ 8.434.979,34. Contudo, na apuração realizada com base no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o valor total do crédito apurado foi de R\$ 13.141.828,90, razão pela qual foi feito um ajuste líquido de R\$ 4.706.849,64<sup>4</sup>.

174. Com efeito, para melhor visualização da apuração da Recorrente pelos d. julgadores, foram juntadas ao presente Recurso novas planilhas de apuração (Doc. 03), que **contém exatamente as mesmas informações constantes das planilhas apresentadas como Doc. 06 da defesa administrativa**, porém de uma forma **mais detalhada**.

(...)

177. Na aba “Composição” constam todas as informações importantes para identificação dos dispêndios que originaram o crédito aproveitado pela Recorrente: Bloco, Conta Contábil, Classificação segundo a Lei nº 10.833/2003, Detalhamento da Despesa, número da Nota Fiscal, CNPJ do fornecedor, Valor da operação, Valor dos créditos de PIS e COFINS e Chave de acesso (para os documentos que possuem tal código).

Quanto aos combustíveis:

194. De todo modo, ressalta-se que as planilhas de apuração apresentadas em novo formato no Doc. 03 do presente Recurso Voluntário possuem as chaves de acesso corretas do QAV considerado na base de créditos das contribuições, suprindo eventuais erros constantes das planilhas do Doc. 06 da Impugnação, o que reforça a necessidade de reversão das glosas realizadas pela fiscalização.

E taxas internacionais:

219. O v. acórdão recorrido manteve a glosa, sob a única justificativa de que a planilha apresentada pela Recorrente não conteria o CNPJ das pessoas jurídicas para quais foram pagas as tarifas.

220. Para que não paire dúvida sobre o direito creditório da Recorrente, as planilhas de apuração apresentadas em novo formato no presente Recurso Voluntário possuem a indicação dos CNPJs de todos os fornecedores, demonstrando que se trata de tarifas pagas a aeroportos brasileiros.

Em síntese, sendo esses pontos a destacar, são mantidos todos os questionamentos da impugnação. Apresenta os anexos citados e requer:

251. Por todo o exposto, requer a Recorrente que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido, para que seja reconhecida a nulidade da autuação por iliquidez e incerteza; ou, subsidiariamente, para que seja reconhecida:

---

<sup>4</sup> Exemplo para agosto de 2016.

- (i) A tributação das receitas de transporte internacional de passageiros pelo regime não cumulativo das contribuições e a consequente inclusão desses valores na “receita bruta não cumulativa” no cálculo dos fatores de rateio;
- (ii) A inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio de que trata o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003; e
- (iii) reconhecida a possibilidade de apropriação dos créditos em discussão.

252. Consequentemente, requer, com base nos argumentos de mérito acima expostos e nos termos do inciso IX do art. 156 do CTN, a extinção integral do crédito tributário nele exigido, assim como o arquivamento do presente processo administrativo.

253. Por fim, a Recorrente reitera o seu pedido de que o presente processo administrativo seja vinculado por conexão aos pedidos de resarcimento e ao Auto de Infração de PIS relativos ao mesmo período, conforme tópico II.1. do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

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 ADMISSIBILIDADE E PEDIDO DE VINCULAÇÃO DE PROCESSOS.

A empresa pede reunião dos processos de lançamento de ofício com os processos de resarcimento referentes aos mesmos períodos de apuração. Inobstante a razoabilidade do pleito, inexiste no processo administrativo fiscal, a previsão de vinculação entre processos e de sobrestamento de andamento ou julgamento de um em função de outro. Os processos, embora possa existir conexão entre eles, em função das glosas pelos mesmos fundamentos, devem ser apreciados individualmente, até para preservar o amplo direito de defesa do contribuinte. Os argumentos de cada impugnação ou manifestação de inconformidade, mesmo que comuns, deverão ser apreciados em cada processo, adotando-se todos os atos processuais respectivos.

De toda a forma, há dois processos de auto de infração (de PIS e de Cofins) nessa Turma de Julgamento para apreciação, que já passaram pelo setor do Carf responsável pela distribuição e seleção de conjunto de processos, tendo sido sorteados para esse relator. O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Os processos encontram-se prontos para apreciação, pelo que se dará seguimento, não impedindo que os demais sigam na mesma linha.

## 2 PRELIMINAR DE NULIDADE

Boa parte dos vícios de nulidade levantados inicialmente na impugnação se referiam justamente aos ajustes realizados na EFD-Contribuições em relação às receitas, não validados. No que tange aos ajustes nos créditos da não cumulatividade, a própria interessada havia referido que foram motivados, na peça de impugnação.

De todo o modo, entende-se que a DRJ andou bem na análise realizada sobre a nulidade suscitada.

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 o alegado com relação aos valores de glosa seja pertinente, 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 esta 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. A empresa entende que invés de declarar a iliquidize e incerteza do lançamento, a DRJ deveria ter determinado o ajuste do valor do cálculo, para adequá-lo aos ajustes necessários à compatibilização dos valores à escrituração contábil. Assim, a partir da declaração de nulidade do auto de infração, outro poderia ser realizado com os parâmetros corretos, dando-se, então, a oportunidade de revisar e eventualmente se defender desses novos cálculos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Ora, tal entendimento parece indicar que a cada provimento parcial em julgamento deveria se voltar ao início do processo, para o que não há respaldo algum. Ainda, nada foi atacado quanto ao recálculo da DRJ quanto às receitas, percentuais de rateio e reapuração dos valores devidos.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação quanto à incorreção relativa aos cálculos e inclusões e exclusões de item específico devem ser objeto de análise de mérito, o se verá à frente.

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; 1<sup>a</sup> 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; 2<sup>a</sup>. Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> 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; 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do Carf).

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

---

### 3 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, são isentas das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, o impacto 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 auferre 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.** [negrito] 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**" [negrito] 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; 2<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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.**

#### 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 irregularidades 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. A primeira, já foi analisada no título anterior. A segunda é que, de acordo com a fiscalização, as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) não devem ser incluídas no cálculo do rateio (numerador e denominador). A empresa, entretanto, incluiu tais receitas para o rateio, no cálculo do regime não cumulativo.

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. A restrição da abrangência do termo “receita bruta” para apenas as receitas da atividade, especificamente em relação ao cálculo do fator de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º, acabaria ocasionando o desequilíbrio do próprio método. Acrescenta decisões do Carf para sustentar sua posição.

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, propriamente, como se verá.

Pois bem, por um lado, como já visto, há de se destacar que o regime não cumulativo deve ser considerado o regime geral. Assim, as receitas estariam aí enquadradas. Por outro, tal regra não resolve a questão do cálculo do rateio, baseada em outro ponto da Lei.

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.

Primeiro, seria possível 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 relacionada a esses custos comuns faria parte da equação.

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, porém, resta claro que a autuação está correta, nesse ponto. A legislação sobre o conceito de receita foi sendo uniformizada e adequada à legislação internacional, até com vista a aparar qualquer dúvida. Veja-se a redação a partir da Lei 12.973/2014 do § 1º do art. 1º da Lei 10.833/2003:

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 receita 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. 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.

As receitas passíveis de incidência no PIS e Cofins compreendem a receita bruta e todas as demais receitas auferidas. Mas o rateio se refere à receita bruta. Se havia alguma dúvida antes de 2014, não há que perdurar após. Até porque o mesmo conceito é adotado no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018).

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; 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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; 1<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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-Contribuições<sup>5</sup>:

#### **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 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:

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

- 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).

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

## 5 DA GLOSA DE CRÉDITO SOBRE INSUMOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

Como visto no título 3 deste voto, o entendimento aqui adotado é o de que as receitas do transporte internacional de passageiros se submetem ao regime de apuração não cumulativo. Assim, o percentual de rateio deve ser alterado.

Quanto aos insumos, a mesma lógica deve ser seguida. Ou seja, **devem ser validados os créditos respectivos, que porventura tenham sido glosados apenas com base nesse critério.**

A princípio, são gastos comuns ao de transporte doméstico de passageiros. Dessa forma, sobre os gastos, incidirá o novo percentual de rateio, recalculado a partir dessa decisão (e considerando as alterações já promovidas pela decisão da DRJ). No relatório fiscal, são citados, entre outros, os gastos com bagagem, hospedagem e hotéis, revistas relacionadas ao serviço e programas de milhagem. Sendo gastos de transporte de passageiros e pagos à pessoa jurídica nacional, deveriam ser objeto de rateio. Em todos os casos, por óbvio, não devem ser incluídos os dispêndios que incidiram em outra das hipóteses de impedimento.

A empresa ainda alegou que receitas do transporte internacional de **cargas** foram reclassificadas em conjunto com as de passageiros para o cumulativo, pela fiscalização. Se houve **erro** nesse ponto, será corrigido caso o entendimento desse voto venha a prevalecer, com o retorno da classificação original da empresa como dentro do regime não cumulativo.

A questão do querosene de avião será abordada no título abaixo e, mais adiante, no título 9 desse voto.

## 6 OS AJUSTES DE CRÉDITOS: EFD-CONTRIBUIÇÕES, DOCUMENTOS INEXISTENTES, COMPROVAÇÃO, TAXAS, SEGUROS.

Na validação dos créditos, a auditoria fiscal considerou a EFD-Contribuições. A empresa promoveu muitos registros na forma de ajustes. Considera que o ajuste correspondente à diferença entre o crédito constante do EFD e aquele efetivamente apurado pela Recorrente nos termos da Lei nº 10.833/2003.

A DRJ considerou improcedente a alegação. Segue trecho:

Em que pese as alegações da impugnante, essa glosa deve permanecer pelos motivos apontados pela fiscalização, porque ao ser comparada a relação apresentada por meio do Doc. 07 com a planilha de cálculos “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx”, juntada aos autos conforme termo de f. 67, constata-se o que foi alegado pela fiscalização: o uso em duplicidade de Querosene de Aviação. Nesta planilha, os documentos fiscais relacionados no Doc. 07 encontram-se às linhas 27481, 27999, 92669, 179021, 179200 e 179315 da aba/planilha “Itens de Docs Fiscais”. O mesmo ocorre com os documentos referentes ao ano de 2017, que se encontram relacionados às linhas 44014, 73821, 74449, 206817, 208927 e 221930 da aba “Itens de Docs Fiscais” da planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630--EFD\_DACON.xlsx” acostada aos autos conforme termo de f. 68.

O que foi contestado pela recorrente:

170. Em relação ao fato das operações constantes do Doc. 06 da Impugnação também constarem da planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx”, **tal fato ocorre não por haver creditamento em duplicidade, mas porque, como bem explicado acima, o Doc. 06 não traz a mera composição do ajuste, mas é memória de cálculo correta da base de créditos do período.**

(...)

172. Nesse contexto, como não são todas as operações lançadas no EFD-Contribuições que estão incorretas, obviamente que haverá inúmeros casos em que a operação **estará na base da EFD-Contribuições e na memória de cálculo da apuração da Recorrente**. Contudo, **isso não significa que houve tomada de crédito em duplicidade**, porque as operações que o originaram são exclusivamente aquelas constantes do Doc. 06 da Impugnação. E se a operação foi considerada uma única vez nesta última planilha, não houve crédito em duplicidade.

De início, é de se recuperar o que diz a Lei 10.833/2003 (sem alterações em relação a Lei 10.637/2002, referente ao PIS):

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008);

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPÍ;

.....

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. (gn).

No Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições tem-se que:

66) Qual a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS para a geração dos registros C100 e C170? A data da emissão da NF ou a data de entrada?

A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, § 1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito - se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da AQUISIÇÃO, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, inicio do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2.

Assim, a empresa pode descontar os créditos. Há uma certa dose de flexibilidade, mas a EFD-C deverá refletir os valores de aquisição para fins de aferição dos créditos. Ora, fundamental é a efetiva aquisição dos insumos. A empresa argumenta que é o mesmo caso dos ajustes de débitos, ou nas receitas validadas pela DRJ. Porém, ali, tratava-se de um caso, do critério de escrituração dos bilhetes e conhecimentos de transporte eletrônicos. Aqui são diferentes tipos de créditos, como combustíveis, seguros e taxas, onde não é oferecido um critério fixo. No geral, a EFD-C deve ter consonância com o registro dos créditos e com a própria ECD. Os ajustes não deveriam ser a regra, até porque não fornecem, no geral, o detalhamento da base de cálculo e informações necessárias às conferências, se necessário. Veja-se que há casos perfeitamente possíveis de corrigir a informação ainda para repercutir corretamente na EFD e também possibilidade de retificar a declaração, o que é previsto. Transcreve-se trecho da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012:

#### CAPÍTULO IV - DA RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO

**Art. 11. A EFD-Contribuições**, entregue na forma desta Instrução Normativa, **poderá ser substituída**, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou **para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos** e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

(Grifei)

A alegação da empresa de que foi equivocada a conferência ao cruzar as suas planilhas (seja o Doc 06 da impugnação, ou Doc 03 no recurso) com a planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630-EFD\_DACON.xlsx” não resolve o problema. **O cruzamento (seja com a planilha de 2016 ou de 2017) indica que o item foi considerado no trabalho fiscal, ou para validar o crédito ou para negá-lo, com indicação do motivo na coluna correspondente.** Ou seja, se já considerado, não há que considerá-lo no ajuste. Mesmo que haja alguma divergência entre os períodos de apuração, dado que o fiscal manteve de acordo com os dados obtidos na EFD-C, é de se seguir assim.

A empresa não apresenta quais os documentos fiscais não foram considerados. A planilha dos créditos “corretos” não permite ao julgador a validação. A DRJ fez verificação ilustrativa, apontando existir concomitância. Caberia a empresa mostrar o que não foi considerado dos seus ajustes (aceito como crédito ou glosado), ou quais documentos não teriam sido objeto do trabalho fiscal.

Dessa forma, **não há alteração a ser feita com relação aos ajustes, em si**, afora as porventura decorrentes dos casos particulares apreciados nesse voto.

O querosene de avião, segundo o trabalho fiscal, dependendo do período, significa valores próximos a 60% dos ajustes. O trabalho fiscal deixa claro que foram considerados válidos os descontos de crédito de insumos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das contribuições, pois não incide a citada vedação de apuração de crédito e apontou a Solução de Consulta Cosit n° 496/2017.

Seguindo o entendimento adotado na autuação, o contribuinte utiliza como um dos insumos o Querosene de Aviação para prestar serviços de Transporte Doméstico de Carga (sujeitos ao Regime Não Cumulativo) e Transporte Coletivo de Passageiros. Deste modo, para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas Fiscais de aquisição de Querosene de Aviação destinado a aeronave que efetue transporte doméstico de cargas e passageiros, que possui uso comum aos dois regimes Cumulativo e Não Cumulativo, cabe aplicação de rateio proporcional (art.3º, § 8º, II, Lei n° 10.833/2003). Em contraste, receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional desfrutam de não incidência de PIS/COFINS em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art. 3º da Lei n° 10.560, de 2002. E, por disposição do art.3º, § 2º, Lei n° 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos. Portanto, tal vedação legal impede apuração de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros.

Nada a alterar no que tange ao querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/COFINS por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. A Lei 10.560/2002 é clara, sendo a não incidência também verificável na IN RFB 2.121/2022 (arts. 20 e 349).

**O novo rateio deverá ter efeitos sobre o crédito decorrente de querosene de avião, uma vez deva ser alterado o percentual de rateio** (já objeto de alteração em função da decisão da DRJ) em função do decidido no título 4 deste voto. Com relação aos documentos não validados de aquisição de querosene de avião informados nos ajustes, é de se alertar que a corrente apresentou nova planilha em anexo ao recurso voluntário, **DOC 03**, indicando ter corrigido inconsistência em chave de acesso e/ou CNPJ. Em uma pesquisa realizada, apenas como ilustração, referente ao item de compra de combustível (querosene) não validado (NF-e não localizada na base), de 01/06/2017, no valor de R\$ 143.802,95 (documento nº 17503), não se constatou diferença na informação. Assim, não é possível confirmar que compras de querosene de avião que seriam passíveis de crédito não foram consideradas na base dos créditos pela fiscalização. **Em todo o caso, devem ser validadas sob o novo percentual de rateio as aquisições de querosene de aviação eventualmente não consideradas e passíveis de crédito, realizadas para aviação doméstica e pagas à pessoa jurídica nacional.**

Ainda, nesse item, cabe considerar os créditos decorrentes das taxas.

**Quanto à taxa paga à Suframa**, é alegado pela fiscalização que não há fundamento para apuração de crédito pela requerente em relação ao pagamento deste tributo (instituída pela Lei 9.960/2000).

Por sua vez, a impugnante aduz que o pagamento dessa taxa gera o direito ao crédito, seja porque a SUFRAMA está sujeita à incidência do PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre as receitas correntes e sobre as transferências correntes e de capital; seja porque o fato de recolher a Taxa de Serviços Administrativo (TSA) na qualidade de substituta também não impede o aproveitamento de crédito, pois o pagamento da TSA é obrigatória a depender das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias na Zona Franca de Manaus. Esclarece que o pagamento da TSA é imposição do Poder Público para internalização de mercadorias nas áreas incentivadas pela SUFRAMA e que tais despesas estão diretamente relacionadas à prestação de serviço de transporte de cargas para essa localidade.

De início, considerando o PIS, cujo fundo é o mesmo do Pasep, existindo, assim, pelo menos, argumento de vinculação à autarquia. Pois bem, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Economia (Decreto 11.217/2022 – hoje Ministério da Fazenda) que administra a Zona Franca de Manaus (ZFM), criada por meio do Decreto-Lei nº 288/1967 para a administração da área de atuação e prestação dos serviços referentes à ZFM.

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 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, comprehende-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 Suframa, vinculado ao Ministério da Economia/Fazenda, 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 nº<sup>s</sup> 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso de Taxa Internacional: a fiscalização indica que não cabe apuração de créditos por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS. Por disposição do art.3º, § 2º, Lei nº 10.833/2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos. Acrescenta que as taxas aeroportuárias são, em grande parte, taxas internacionais. Para taxas nacionais, não teriam sido informados os CNPJ. Assim, foram glosados os ajustes (de acréscimo ou redução).

A recorrente se insurge porque, se analisadas as taxas que compuseram esses ajustes, conforme planilhas que anexou à impugnação (Doc. 06), verifica-se que todas foram pagas para fornecedores brasileiros, entre eles os aeroportos nos quais a Peticionária opera no país.

A DRJ considerou que permanecia o motivo de glosa apontado pela fiscalização: “No caso específico de taxas nacionais, não foram informados os números dos CNPJs correspondentes aos itens lançados.”. Considerou correta a glosa. Por sua vez, a empresa alega ter juntado nova planilha ao recurso que deixaria claro o direito.

Assim como a DRJ, em pesquisa nas planilhas entregues não foi possível identificar valores de serviços aeroportuários ou taxas que tenham sido glosadas e que, na planilha anexa ao recurso voluntário, estejam com a informação do CNPJ.

Para a comprovação, não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4<sup>a</sup> ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse**

**documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destques acrescidos)

Portanto, nada há que se alterar.

## 7 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A fiscalização fundamenta a impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos (sem retificadora). Aduz:

O contribuinte indicou em planilhas documentos fiscais com datas de emissão anteriores ao 3º trimestre de 2016. Os meses anteriores ao 3º trimestre de 2016 estão fora do Período de Apuração (PA) de créditos nesta auditoria. Caso contrário, seria necessário reanalisar e recontar todos os créditos com Períodos de Apuração (PA) anteriores, recalcular e atualizar os percentuais de rateios relacionados ao seu PA, e garantir a exclusividade destes novos créditos apresentados, ou seja, a sua utilização sem duplicidade.

Indica terem sido identificados valores com data de emissão desde 2009. Com efeito, nas planilhas que resultam da auditoria, na coluna “glosar crédito de PIS Cofins”, é possível identificar itens (linhas) assinalados como “Situação 02: Crédito extemporâneo para período não compreendido entre 05/2016 e 06/2017”.

A empresa contestou e, nos termos do relatado pela DRJ:

(...) defende a ilegalidade da glosa de créditos extemporâneos, pois apesar de a fiscalização alegar e não seria possível a apropriação extemporânea de créditos, o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 diz que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Cita entendimento do CARF de 2013 onde ficou reconhecido a possibilidade de apuração extemporânea de créditos. Lembra que o CARF, no máximo, tem exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores (Acórdãos nº 3402-005.312 e 3402.005.314).

(...)

Conclui que por se tratar o presente caso de crédito extemporâneo apropriado nos termos do que determina o §4º do art. 3º da citada lei, o qual, frise-se, não foi apropriado em qualquer período anterior ao presente, deve-se ser reconhecida a sua regularidade e a ilegalidade da glosa realizada

**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 ser-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 resarcimento/compensação era (e continua sendo) uma faculdade da 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.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatoriedade em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON 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:**

**Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.**

**§ 1º O arquivo retificador da EFD-Contribuições poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.**

**§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

**§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:**

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

**III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.**

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

**§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.”** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)  
(Destques acrescidos) (gn).

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, que dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

.....  
§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos

de restituição e de resarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou resarcido e dos prazos de prescrição.

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 DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON 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. DACON 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 3<sup>a</sup>. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

---

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.** DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

---

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

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

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.** DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

Destarte, deve ser mantida a glosa.

---

## 8 AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES: ALIMENTAÇÃO, COMBUSTÍVEL (QUEROSENE DE AVIÃO).

A empresa contesta a glosa. Indica exceções à vedação e aponta que os bens sobre os quais foram realizadas glosas dizem respeito a ingredientes utilizados em elaboração de refeições que são comercializadas dentro da aeronave.

Por regra, de acordo com os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os **bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não acarretam o direito de desconto de crédito no cálculo das contribuições, verbis:**

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)

(gn)

Assim, sobre o querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/Cofins. A Lei 10.560/2002 estabelece a não incidência, também verificável na IN RFB 2.121/2022 (arts. 20 e 349). Por sua vez, as receitas do transporte internacional de passageiros e de cargas são isentas das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, por esse motivo também, além da comprovação dos ajustes, não há crédito.

Com relação aos alimentos, a análise da turma julgadora *a quo* foi pontual e suficiente:

Porém, ao compulsar a planilha de cálculos “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx” e “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630--EFD\_DACON.xlsx”, juntadas aos autos conforme termos de f. 67 e 68, respectivamente, constata-se que todos os itens relacionados à glosa da Situação 03 referem-se a bem ou serviço que estão sujeitos à Alíquota Zero conforme Lei nº 10.925/2004 ou 10.865/2004.

Portanto, não há que se falar na exceção trazida pelo dispositivo acima, que se aplica somente à isenção. Isenção e alíquota 0 (zero) são intitutos distintos que não se confundem. A isenção, consiste na dispensa legal do pagamento do tributo, situação em que a norma incide, ocorre o fato gerador, mas antes de ocorrer a constituição do crédito tributário, ela atua como causa de exclusão desse crédito, o qual não chega a nascer. Já na alíquota 0 (zero) ocorre o não pagamento do tributo por uma razão matemática, vez que sobre a base de cálculo incide uma alíquota igual a zero, por óbvio, sempre resultará em crédito tributário igual a zero. Assim, não existe tributo a ser pago.

Nesse contexto, as glosas relativas a tais aquisições devem ser mantidas, porque não se trata de aquisições isentas do PIS/COFINS, mas sujeitas à alíquota 0 (zero).

O oferecimento de crédito nessas situações fere o princípio da não cumulatividade e a isonomia.

Deve ser mantida a glosa.

## 9 PROPAGANDA E MARKETING.

A questão da essencialidade ou relevância do insumo, para fins de aferição do direito ao crédito, é pertinente **tão somente** para os gastos previstos no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, bens e serviços “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

É importante que se diga que esse ponto não foi alterado pela jurisprudência da Primeira Seção do STJ. Em consonância com a literalidade do inc. II do *caput* do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do STJ, só podem ser considerados insumos **itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras. O **processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos**, salvo exceções justificadas (itens “a” e “c” das conclusões do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, transcritas acima). Também não se incluem itens anteriores à produção ou prestação, como alega a empresa ser o caso.

No inteiro teor do julgamento do STJ no REsp 1.221.170, o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, **comissão de vendas a representantes, fretes** (salvo na hipótese do inciso IX do

art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e **comissões** (gn).

Portanto, a própria decisão paradigmática, do STJ, deixou de fora os gastos comerciais. Veja-se que, mesmo que se aceite a elevada importância de tais gastos na atividade de transporte aéreo, não se poderia alegar que não são relevantes na atividade de produção de alimentos apreciada pela STJ. A questão é que a previsão legal no item correspondente aos insumos, como restou definida, se refere ao processo produtivo. Há outros itens específicos para os quais são previstos créditos nas leis respectivas, mas que não contemplam propaganda e marketing.

Por fim, o judiciário tem seguido a mesma linha. Veja-se a seguinte decisão do TRF4:

**TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.**

1. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.
2. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.
3. o Superior Tribunal de Justiça, em 22/02/2018, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarou, por maioria de votos, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita e concluiu que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".
4. Hipótese em que a parte **impetrante pretendia o creditamento de despesas, de valores por ela gastos com publicidade, marketing e propaganda, o que não se admite, uma vez que tais custos não se enquadram na compreensão de insumo por não estarem diretamente relacionados com a atividade-fim da empresa, caracterizando-se como custos operacionais apenas.** (gn).

O Recurso Especial interposto contra a decisão acima não foi conhecido pelo STJ, não existindo ofensa ao decidido pelo Tribunal Superior.

## 10 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, já

proporcional, já considerado o decidido pela DRJ, levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo; e (ii) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querosene de avião, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

## VOTO VENCEDOR

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, redatora.

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.

### 01 ADMISSIBILIDADE E PEDIDO DE VINCULAÇÃO DE PROCESSOS.

A empresa pede reunião dos processos de lançamento de ofício com os processos de resarcimento referentes aos mesmos períodos de apuração. Inobstante a razoabilidade do pleito, inexiste no processo administrativo fiscal, a previsão de vinculação entre processos e de sobrestamento de andamento ou julgamento de um em função de outro. Os processos, embora possa existir conexão entre eles, em função das glosas pelos mesmos fundamentos, devem ser apreciados individualmente, até para preservar o amplo direito de defesa do contribuinte. Os argumentos de cada impugnação ou manifestação de inconformidade, mesmo que comuns, deverão ser apreciados em cada processo, adotando-se todos os atos processuais respectivos.

De toda a forma, há dois processos de auto de infração (de PIS e de Cofins) nessa Turma de Julgamento para apreciação, que já passaram pelo setor do Carf responsável pela distribuição e seleção de conjunto de processos, tendo sido sorteados para esse relator. O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Os processos encontram-se

prontos para apreciação, pelo que se dará seguimento, não impedindo que os demais sigam na mesma linha.

## 02 PRELIMINAR DE NULIDADE

Boa parte dos vícios de nulidade levantados inicialmente na impugnação se referiam justamente aos ajustes realizados na EFD-Contribuições em relação às receitas, não validados. No que tange aos ajustes nos créditos da não cumulatividade, a própria interessada havia referido que foram motivados, na peça de impugnação.

De todo o modo, entende-se que a DRJ andou bem na análise realizada sobre a nulidade suscitada.

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 o alegado com relação aos valores de glosa seja pertinente, 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 esta 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. A empresa entende que invés de declarar a iliquidize e incerteza do lançamento, a DRJ deveria ter determinado o ajuste do valor do cálculo, para adequá-lo aos ajustes necessários à compatibilização dos valores à escrituração contábil. Assim, a partir da declaração de nulidade do auto de infração, outro poderia ser realizado com os parâmetros corretos, dando-se, então, a oportunidade de revisar e eventualmente se defender desses novos cálculos, em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Ora, tal entendimento parece indicar que a cada provimento parcial em julgamento deveria se voltar ao início do processo, para o que não há respaldo algum. Ainda, nada foi atacado quanto ao recálculo da DRJ quanto às receitas, percentuais de rateio e reapuração dos valores devidos.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação quanto à incorreção relativa aos cálculos e inclusões e exclusões de item específico devem ser objeto de análise de mérito, o se verá à frente.

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; 1<sup>a</sup> 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; 2<sup>a</sup>. Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> 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; 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do Carf).

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

---

**03 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, são isentas das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24

de agosto de 2001. Assim, o impacto 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 é 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**. [negrito] 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**” [negrito] 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; 2<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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**.

## 04 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. A primeira, já foi analisada no título anterior. A segunda é que, de acordo com a fiscalização, as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) não devem ser incluídas no cálculo do rateio (numerador e denominador). A empresa, entretanto, incluiu tais receitas para o rateio, no cálculo do regime não cumulativo.

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. A restrição da abrangência do termo “receita bruta” para apenas as receitas da atividade, especificamente em relação ao cálculo do fator de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º, acabaria ocasionando o desequilíbrio do próprio método. Acrescenta decisões do Carf para sustentar sua posição.

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, propriamente, como se verá.

Pois bem, por um lado, como já visto, há de se destacar que o regime não cumulativo deve ser considerado o regime geral. Assim, as receitas estariam aí enquadradas. Por outro, tal regra não resolve a questão do cálculo do rateio, baseada em outro ponto da Lei.

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.

Primeiro, seria possível 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 relacionada a esses custos comuns faria parte da equação.

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, porém, resta claro que a autuação está correta, nesse ponto. A legislação sobre o conceito de receita foi sendo uniformizada e adequada à legislação internacional, até com vista a aparar qualquer dúvida. Veja-se a redação a partir da Lei 12.973/2014 do § 1º do art. 1º da Lei 10.833/2003:

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 receita 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. 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.

As receitas passíveis de incidência no PIS e Cofins compreendem a receita bruta e todas as demais receitas auferidas. Mas o rateio se refere à receita bruta. Se havia alguma dúvida antes de 2014, não há que perdurar após. Até porque o mesmo conceito é adotado no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018).

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; 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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; 1<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> 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-Contribuições<sup>6</sup>:

#### 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 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;

<sup>6</sup> <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1760>

- 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).

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

---

## 05 DA GLOSA DE CRÉDITO SOBRE INSUMOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

---

Como visto no título 3 deste voto, o entendimento aqui adotado é o de que as receitas do transporte internacional de passageiros se submetem ao regime de apuração não cumulativo. Assim, o percentual de rateio deve ser alterado.

Quanto aos insumos, a mesma lógica deve ser seguida. Ou seja, **devem ser validados os créditos respectivos, que porventura tenham sido glosados apenas com base nesse critério.**

A princípio, são gastos comuns ao de transporte doméstico de passageiros. Dessa forma, sobre os gastos, incidirá o novo percentual de rateio, recalculado a partir dessa decisão (e considerando as alterações já promovidas pela decisão da DRJ). No relatório fiscal, são citados, entre outros, os gastos com bagagem, hospedagem e hotéis, revistas relacionadas ao serviço e programas de milhagem. Sendo gastos de transporte de passageiros e pagos à pessoa jurídica nacional, deveriam ser objeto de rateio. Em todos os casos, por óbvio, não devem ser incluídos os dispêndios que incidiram em outra das hipóteses de impedimento.

A empresa ainda alegou que receitas do transporte internacional de **cargas** foram reclassificadas em conjunto com as de passageiros para o cumulativo, pela fiscalização. Se houve **erro** nesse ponto, será corrigido caso o entendimento desse voto venha a prevalecer, com o retorno da classificação original da empresa como dentro do regime não cumulativo.

A questão do querosene de avião será abordada no título abaixo e, mais adiante, no título 9 desse voto.

## 06 OS AJUSTES DE CRÉDITOS: EFD-CONTRIBUIÇÕES, DOCUMENTOS INEXISTENTES, COMPROVAÇÃO, TAXAS, SEGUROS.

Na validação dos créditos, a auditoria fiscal considerou a EFD-Contribuições. A empresa promoveu muitos registros na forma de ajustes. Considera que o ajuste correspondente à diferença entre o crédito constante do EFD e aquele efetivamente apurado pela Recorrente nos termos da Lei nº 10.833/2003.

A DRJ considerou improcedente a alegação. Segue trecho:

Em que pese as alegações da impugnante, essa glosa deve permanecer pelos motivos apontados pela fiscalização, porque ao ser comparada a relação apresentada por meio do Doc. 07 com a planilha de cálculos “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx”, juntada aos autos conforme termo de f. 67, constata-se o que foi alegado pela fiscalização: o uso em duplicidade de Querosene de Aviação. Nesta planilha, os documentos fiscais relacionados no Doc. 07 encontram-se às linhas 27481, 27999, 92669, 179021, 179200 e 179315 da aba/planilha “Itens de Docs Fiscais”. O mesmo ocorre com os documentos referentes ao ano de 2017, que se encontram relacionados às linhas 44014, 73821, 74449, 206817, 208927 e 221930 da aba “Itens de Docs Fiscais” da planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630--EFD\_DACON.xlsx” acostada aos autos conforme termo de f. 68.

O que foi contestado pela recorrente:

170. Em relação ao fato das operações constantes do Doc. 06 da Impugnação também constarem da planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx”, **tal fato ocorre não por haver creditamento em duplicidade, mas porque, como bem explicado acima, o Doc. 06 não traz a mera composição do ajuste, mas é memória de cálculo correta da base de créditos do período.**

(...)

172. Nesse contexto, como não são todas as operações lançadas no EFD-Contribuições que estão incorretas, obviamente que haverá inúmeros casos em que a operação **estará na base da EFD-Contribuições e na memória de cálculo da apuração da Recorrente**. Contudo, **isso não significa que houve tomada de crédito em duplicidade**, porque as operações que o originaram são exclusivamente aquelas constantes do Doc. 06 da Impugnação. E se a operação foi considerada uma única vez nesta última planilha, não houve crédito em duplicidade.

De início, é de se recuperar o que diz a Lei 10.833/2003 (sem alterações em relação a Lei 10.637/2002, referente ao PIS):

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008);

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

.....

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. (gn).

No Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições tem-se que:

66) Qual a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS para a geração dos registros C100 e C170? A data da emissão da NF ou a data de entrada?

A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, § 1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito - se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da AQUISIÇÃO, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, inicio do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2.

Assim, a empresa pode descontar os créditos. Há uma certa dose de flexibilidade, mas a EFD-C deverá refletir os valores de aquisição para fins de aferição dos créditos. Ora, fundamental é a efetiva aquisição dos insumos. A empresa argumenta que é o mesmo caso dos ajustes de débitos, ou nas receitas validadas pela DRJ. Porém, ali, tratava-se de um caso, do critério de escrituração dos bilhetes e conhecimentos de transporte eletrônicos. Aqui são diferentes tipos de créditos, como combustíveis, seguros e taxas, onde não é oferecido um critério fixo. No geral, a EFD-C deve ter consonância com o registro dos créditos e com a própria ECD. Os ajustes não deveriam ser a regra, até porque não fornecem, no geral, o detalhamento da base de cálculo e informações necessárias às conferências, se necessário. Veja-se que há casos perfeitamente possíveis de corrigir a informação ainda para repercutir corretamente na EFD e também possibilidade de retificar a declaração, o que é previsto. Transcreve-se trecho da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012:

#### CAPÍTULO IV - DA RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO

**Art. 11. A EFD-Contribuições**, entregue na forma desta Instrução Normativa, **poderá ser substituída**, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou **para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos** e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

(Grifei)

A alegação da empresa de que foi equivocada a conferência ao cruzar as suas planilhas (seja o Doc 06 da impugnação, ou Doc 03 no recurso) com a planilha “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630-EFD\_DACON.xlsx” não resolve o problema. **O cruzamento (seja com a planilha de 2016 ou de 2017) indica que o item foi considerado no trabalho fiscal, ou para validar o crédito ou para negá-lo, com indicação do motivo na coluna correspondente.** Ou seja, se já considerado, não há que considerá-lo no ajuste. Mesmo que haja alguma divergência entre os períodos de apuração, dado que o fiscal manteve de acordo com os dados obtidos na EFD-C, é de se seguir assim.

A empresa não apresenta quais os documentos fiscais não foram considerados. A planilha dos créditos “corretos” não permite ao julgador a validação. A DRJ fez verificação ilustrativa, apontando existir concomitância. Caberia a empresa mostrar o que não foi considerado dos seus ajustes (aceito como crédito ou glosado), ou quais documentos não teriam sido objeto do trabalho fiscal.

Dessa forma, **não há alteração a ser feita com relação aos ajustes, em si**, afora as porventura decorrentes dos casos particulares apreciados nesse voto.

O querosene de avião, segundo o trabalho fiscal, dependendo do período, significa valores próximos a 60% dos ajustes. O trabalho fiscal deixa claro que foram considerados válidos os descontos de crédito de insumos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das contribuições, pois não incide a citada vedação de apuração de crédito e apontou a Solução de Consulta Cosit n° 496/2017.

Seguindo o entendimento adotado na autuação, o contribuinte utiliza como um dos insumos o Querosene de Aviação para prestar serviços de Transporte Doméstico de Carga (sujeitos ao Regime Não Cumulativo) e Transporte Coletivo de Passageiros. Deste modo, para fins de apuração de créditos, em relação ao valor das Notas Fiscais de aquisição de Querosene de Aviação destinado a aeronave que efetue transporte doméstico de cargas e passageiros, que possui uso comum aos dois regimes Cumulativo e Não Cumulativo, cabe aplicação de rateio proporcional (art.3º, § 8º, II, Lei n° 10.833/2003). Em contraste, receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em Tráfego Internacional desfrutam de não incidência de PIS/COFINS em toda a cadeia de comercialização do produto, por disposição do art. 3º da Lei n° 10.560, de 2002. E, por disposição do art.3º, § 2º, Lei n° 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos. Portanto, tal vedação legal impede apuração de créditos em relação a aquisições de querosene de aviação destinado ao Transporte Internacional, tanto de cargas como de passageiros.

Nada a alterar no que tange ao querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/COFINS por disposição do art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. A Lei 10.560/2002 é clara, sendo a não incidência também verificável na IN RFB 2.121/2022 (arts. 20 e 349).

**O novo rateio deverá ter efeitos sobre o crédito decorrente de querosene de avião, uma vez deva ser alterado o percentual de rateio** (já objeto de alteração em função da decisão da DRJ) em função do decidido no título 4 deste voto. Com relação aos documentos não validados de aquisição de querosene de avião informados nos ajustes, é de se alertar que a corrente apresentou nova planilha em anexo ao recurso voluntário, **DOC 03**, indicando ter corrigido inconsistência em chave de acesso e/ou CNPJ. Em uma pesquisa realizada, apenas como ilustração, referente ao item de compra de combustível (querosene) não validado (NF-e não localizada na base), de 01/06/2017, no valor de R\$ 143.802,95 (documento nº 17503), não se constatou diferença na informação. Assim, não é possível confirmar que compras de querosene de avião que seriam passíveis de crédito não foram consideradas na base dos créditos pela fiscalização. **Em todo o caso, devem ser validadas sob o novo percentual de rateio as aquisições de querosene de aviação eventualmente não consideradas e passíveis de crédito, realizadas para aviação doméstica e pagas à pessoa jurídica nacional.**

Ainda, nesse item, cabe considerar os créditos decorrentes das taxas.

**Quanto à taxa paga à Suframa**, é alegado pela fiscalização que não há fundamento para apuração de crédito pela requerente em relação ao pagamento deste tributo (instituída pela Lei 9.960/2000).

Por sua vez, a impugnante aduz que o pagamento dessa taxa gera o direito ao crédito, seja porque a SUFRAMA está sujeita à incidência do PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre as receitas correntes e sobre as transferências correntes e de capital; seja porque o fato de recolher a Taxa de Serviços Administrativo (TSA) na qualidade de substituta também não impede o aproveitamento de crédito, pois o pagamento da TSA é obrigatória a depender das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias na Zona Franca de Manaus. Esclarece que o pagamento da TSA é imposição do Poder Público para internalização de mercadorias nas áreas incentivadas pela SUFRAMA e que tais despesas estão diretamente relacionadas à prestação de serviço de transporte de cargas para essa localidade.

De início, considerando o PIS, cujo fundo é o mesmo do Pasep, existindo, assim, pelo menos, argumento de vinculação à autarquia. Pois bem, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Economia (Decreto 11.217/2022 – hoje Ministério da Fazenda) que administra a Zona Franca de Manaus (ZFM), criada por meio do Decreto-Lei nº 288/1967 para a administração da área de atuação e prestação dos serviços referentes à ZFM.

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 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, comprehende-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 Suframa, vinculado ao Ministério da Economia/Fazenda, 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 nº<sup>s</sup> 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso de Taxa Internacional: a fiscalização indica que não cabe apuração de créditos por não sujeição ao pagamento das Contribuições de PIS/COFINS. Por disposição do art.3º, § 2º, Lei nº 10.833/2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeita ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos. Acrescenta que as taxas aeroportuárias são, em grande parte, taxas internacionais. Para taxas nacionais, não teriam sido informados os CNPJ. Assim, foram glosados os ajustes (de acréscimo ou redução).

A recorrente se insurge porque, se analisadas as taxas que compuseram esses ajustes, conforme planilhas que anexou à impugnação (Doc. 06), verifica-se que todas foram pagas para fornecedores brasileiros, entre eles os aeroportos nos quais a Peticionária opera no país.

A DRJ considerou que permanecia o motivo de glosa apontado pela fiscalização: “No caso específico de taxas nacionais, não foram informados os números dos CNPJs correspondentes aos itens lançados.”. Considerou correta a glosa. Por sua vez, a empresa alega ter juntado nova planilha ao recurso que deixaria claro o direito.

Assim como a DRJ, em pesquisa nas planilhas entregues não foi possível identificar valores de serviços aeroportuários ou taxas que tenham sido glosadas e que, na planilha anexa ao recurso voluntário, estejam com a informação do CNPJ.

Para a comprovação, não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4<sup>a</sup> ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse**

**documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destaque acrescido)

Portanto, nada há que se alterar.

## 07 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A fiscalização fundamenta a impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos (sem retificadora). Aduz:

O contribuinte indicou em planilhas documentos fiscais com datas de emissão anteriores ao 3º trimestre de 2016. Os meses anteriores ao 3º trimestre de 2016 estão fora do Período de Apuração (PA) de créditos nesta auditoria. Caso contrário, seria necessário reanalisar e recontar todos os créditos com Períodos de Apuração (PA) anteriores, recalcular e atualizar os percentuais de rateios relacionados ao seu PA, e garantir a exclusividade destes novos créditos apresentados, ou seja, a sua utilização sem duplicidade.

Indica terem sido identificados valores com data de emissão desde 2009. Com efeito, nas planilhas que resultam da auditoria, na coluna “glosar crédito de PIS Cofins”, é possível identificar itens (linhas) assinalados como “Situação 02: Crédito extemporâneo para período não compreendido entre 05/2016 e 06/2017”.

A empresa contestou e, nos termos do relatado pela DRJ:

(...) defende a ilegalidade da glosa de créditos extemporâneos, pois apesar de a fiscalização alegar e não seria possível a apropriação extemporânea de créditos, o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 diz que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Cita entendimento do CARF de 2013 onde ficou reconhecido a possibilidade de apuração extemporânea de créditos. Lembra que o CARF, no máximo, tem exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores (Acórdãos nº 3402-005.312 e 3402.005.314).

(...)

Conclui que por se tratar o presente caso de crédito extemporâneo apropriado nos termos do que determina o §4º do art. 3º da citada lei, o qual, frise-se, não foi apropriado em qualquer período anterior ao presente, deve-se ser reconhecida a sua regularidade e a ilegalidade da glosa realizada

Ocorre que razão assiste a Recorrente, pois, observados os requisitos legais desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, inclusive sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias.

Nesse sentido decisão deste Conselho:

Número do processo: 13971.721652/2016-11

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Oct 31 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Número da decisão: 3302-013.823

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de

resíduos. (documento assinado digitalmente) Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO

Deve ser revertida a glosa.

## 08 AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES: ALIMENTAÇÃO, COMBUSTÍVEL (QUEROSENE DE AVIÃO).

A empresa contesta a glosa. Indica exceções à vedação e aponta que os bens sobre os quais foram realizadas glosas dizem respeito a ingredientes utilizados em elaboração de refeições que são comercializadas dentro da aeronave.

Por regra, de acordo com os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os **bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não acarretam o direito de desconto de crédito no cálculo das contribuições, verbis:**

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)

(gn)

Assim, sobre o querosene aviação destinado a aeronaves em voo ou tráfego internacional, tanto de carga quanto de passageiro, não cabe o direito ao desconto de créditos por não sujeição ao pagamento de PIS/Cofins. A Lei 10.560/2002 estabelece a não incidência, também verificável na IN RFB 2.121/2022 (arts. 20 e 349). Por sua vez, as receitas do transporte internacional de passageiros e de cargas são isentas das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, por esse motivo também, além da comprovação dos ajustes, não há crédito.

Com relação aos alimentos, a análise da turma julgadora *a quo* foi pontual e suficiente:

Porém, ao compulsar a planilha de cálculos “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20160701\_a\_20161231-EFD\_DACON.xlsx” e “Info do Contribuinte EFD Contribuicoes - 20170101\_a\_20170630--EFD\_DACON.xlsx”, juntadas aos autos conforme termos de f. 67 e 68, respectivamente, constata-se que todos os itens relacionados à glosa da Situação 03 referem-se a bem ou serviço que estão sujeitos à Alíquota Zero conforme Lei nº 10.925/2004 ou 10.865/2004.

Portanto, não há que se falar na exceção trazida pelo dispositivo acima, que se aplica somente à isenção. Isenção e alíquota 0 (zero) são intitutos distintos que não se confundem. A isenção, consiste na dispensa legal do pagamento do tributo, situação em que a norma incide, ocorre o fato gerador, mas antes de ocorrer a constituição do crédito tributário, ela atua como causa de exclusão desse crédito, o qual não chega a nascer. Já na alíquota 0 (zero) ocorre o não pagamento do tributo por uma razão matemática, vez que sobre a base de cálculo incide uma alíquota igual a zero, por óbvio, sempre resultará em crédito tributário igual a zero. Assim, não existe tributo a ser pago.

Nesse contexto, as glosas relativas a tais aquisições devem ser mantidas, porque não se trata de aquisições isentas do PIS/COFINS, mas sujeitas à alíquota 0 (zero).

O oferecimento de crédito nessas situações fere o princípio da não cumulatividade e a isonomia.

Deve ser mantida a glosa.

## 09 PROPAGANDA E MARKETING.

A questão da essencialidade ou relevância do insumo, para fins de aferição do direito ao crédito, é pertinente **tão somente** para os gastos previstos no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, bens e serviços “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

É importante que se diga que esse ponto não foi alterado pela jurisprudência da Primeira Seção do STJ. Em consonância com a literalidade do inc. II do *caput* do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do STJ, só podem ser considerados insumos **itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras. O **processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos**, salvo exceções justificadas (itens “a” e “c” das conclusões do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, transcritas acima). Também não se incluem itens anteriores à produção ou prestação, como alega a empresa ser o caso.

No inteiro teor do julgamento do STJ no REsp 1.221.170, o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, **comissão de vendas a representantes, fretes** (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e **comissões** (gn).

Portanto, a própria decisão paradigmática, do STJ, deixou de fora os gastos comerciais. Veja-se que, mesmo que se aceite a elevada importância de tais gastos na atividade de transporte aéreo, não se poderia alegar que não são relevantes na atividade de produção de alimentos apreciada pela STJ. A questão é que a previsão legal no item correspondente aos insumos, como restou definida, se refere ao processo produtivo. Há outros itens específicos para os quais são previstos créditos nas leis respectivas, mas que não contemplam propaganda e marketing.

Por fim, o judiciário tem seguido a mesma linha. Veja-se a seguinte decisão do TRF4:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.

1. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.

2. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

3. o Superior Tribunal de Justiça, em 22/02/2018, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos,

declarou, por maioria de votos, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita e concluiu que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

4. Hipótese em que a parte **impetrante pretendia o creditamento de despesas, de valores por ela gastos com publicidade, marketing e propaganda, o que não se admite, uma vez que tais custos não se enquadram na compreensão de insumo por não estarem diretamente relacionados com a atividade-fim da empresa, caracterizando-se como custos operacionais apenas.** (gn).

O Recurso Especial interposto contra a decisão acima não foi conhecido pelo STJ, não existindo ofensa ao decidido pelo Tribunal Superior.

## 10 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para: (i) recalcular o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo, (ii) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo, inclusive no caso de querossene de avião utilizado no transporte doméstico, lançado como ajuste de crédito, que porventura não tenha sido considerado e tenha sido comprovado nos autos, nos casos passíveis de creditamento conforme critério já estabelecido na auditoria fiscal, e (iii) reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos, mas desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração.

*Assinado Digitalmente*

Flávia Sales Campos Vale