



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16692.721933/2017-80
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-002.217 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de julho de 2019
Assunto PIS/COFINS
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Curitiba/PR, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre cobrança de Contribuição ao PIS e da COFINS.

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

□ de fls. 2/7, em que são exigidos R\$ 40.038.380,82 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2012 a 12/2012; e □ de fls. 8/14, em que são exigidos R\$ 8.692.543,17 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente aos períodos de apuração de 01/2012 a 12/2012.

A ação fiscal desenvolvida e as irregularidades apuradas encontram-se detalhadas no “Relatório Fiscal” de fls. 19/43.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

A autoridade fiscal explica que a empresa foi fiscalizada com o intuito de se averiguar as informações sobre a existência de créditos ressarcíveis de PIS/Pasep e Cofins informados em Pedidos de Ressarcimentos, relativos às apurações do 2º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012.

Relata que o exame dos elementos reunidos no curso do procedimento fiscal, obtidos com a empresa e nas diferentes bases da RFB e do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), conduziu à constatação de que não só não existem saldos de créditos, ressarcíveis ou não, mas houve a falta de recolhimento das contribuições devidas.

Esclarece que não foram admitidos créditos sobre gastos com informações incompletas ou inconsistentes, nelas se encontrando "aquisições de mercadorias que não trazem CNPJ do fornecedor ("0"). identificação de NCM ("0000.00.00"), ou valor de base de cálculo da apuração de créditos, por exemplo". Narra que também não foram admitidos créditos tomados com base em documentos fiscais emitidos pela própria empresa.

I - Fator de Rateio A fiscalização relata que a empresa auferiu concomitantemente receitas dos regimes cumulativo e não cumulativo, devendo apurar créditos exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime não cumulativo.

Informa que ela optou pelo cálculo de créditos pelo método de rateio proporcional, definido pela relação porcentual existente entre a Receita Bruta Não Cumulativa e a Receita Bruta Total.

Observa que a Receita Bruta, conforme definição da legislação do imposto sobre a renda, trata-se daquela proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Aduz que, por isso, não devem compor o cálculo do fator de rateio, por não integrarem a Receita Bruta, receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da venda de ativo imobilizado, receitas financeiras, receitas de aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras.

Relata que quanto ao cálculo do rateio para apuração de créditos, a empresa informou que "para os valores lançados nas contas contábeis 731010, 735030, 750320, 725120, 725130, 725140, 725150, 730090, 725410, 725430, 770143, 778110, 785410, 782140, 782150 e 782160 o fator de ponderação não é aplicado, pois referem-se ao método de apropriação direta de créditos". Esclarece que, das descrições dessas contas e os lançamentos nelas encontrados no exercício de 2011, verificou ser incabível a aplicação do fator de rateio somente em relação aos lançamentos nas contas "Serviços de Coleta e Entrega - 725430" e "Redespacho e Entrega a Domicílio - 770143". Informa que, relativamente ao exercício de 2012, é incabível a aplicação do fator de rateio nas seguintes contas: Combustíveis para Veículos-Cargas, Impressos e Formulários-Cargas, Manutenção de Veículos-Cargas, Gastos com Sistema de Transferência-Cargas, Locação de Equipamentos Operacionais Cargas, Serviços de Manutenção em Equipamentos-Cargas, Serviços de Transporte de Passageiros e Cargas, Serviços Terceirizados de Transporte-Cargas, Trânsito Aduaneiro TAM Cargo e Manutenção de Veículos-Cargas.

I-A) Prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros em modalidade internacional Relata que a empresa considerou as receitas com o serviço de transporte de passageiros em modalidade internacional como receitas sujeitas ao regime não cumulativo, a despeito das disposições do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Informa que a Coordenação-Geral de Tributação, por meio da SCI Cosit nº 12, de 2014, já se manifestou sobre o descabimento dessa interpretação.

Aduz que a citada disposição determina que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins as "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", quando auferidas por "empresas regulares de linhas aéreas domésticas".

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Argumenta uma "empresa regular de linhas aéreas domésticas" auferir receitas cumulativas com a atividade de prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros, seja esse executado em modalidade doméstica ou internacional.

Afirma que a TAM desfruta da incidência do PIS/Cofins com a alíquota do regime cumulativo, em relação às receitas do serviço de transporte coletivo de passageiros em modalidade doméstica, e de isenção em relação às receitas com a prestação desse serviço em modalidade internacional.

Ressalta que, em função das receitas de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, em qualquer modalidade, encontrarem-se submetidas ao regime cumulativo, não pode apurar créditos das contribuições em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à prestação desse serviço de transporte coletivo.

I-B) Receitas Financeiras A fiscalização relata que a empresa utilizou o valor das receitas financeiras no cálculo do fator de rateio, embora tenha excluído deste cálculo o valor das vendas de ativo imobilizado. Aduz que as receitas financeiras não compõem a receita bruta e não devem compor o cálculo do fator de rateio. Informa que planilha com o cálculo dos fatores de rateio encontra-se no Anexo I do presente despacho.

I-C) Aplicação ampla do Fator de Rateio Explica que a contribuinte utilizou o fator de rateio para apurar créditos sobre receitas que não são comuns à geração de receitas cumulativas e não cumulativas. Diz que não é possível aplicar o fator de rateio sobre despesas que são exclusivas da prestação de serviços de passageiros cuja receita é sujeita à apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

II. Rateio proporcional utilizado para vinculação de créditos às diferentes receitas brutas não cumulativas Aduz que as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da venda de ativo imobilizado, receitas financeiras, de aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras, não devem compor o cálculo do rateio proporcional.

Afirma que as receitas auferidas com o transporte internacional de cargas e passageiros não são necessariamente receitas de exportação de serviços, que, por definição do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, devem gerar pagamento que represente ingresso de divisas.

Relata que não identificou na planilha entregue pela contribuinte valores registrados nos Dacon a título de receitas de exportação e que a esse título encontrou apenas valores recebidos de passageiros.

Informa que o cálculo do rateio proporcional que elaborou está demonstrado no Anexo II do Auto de Infração.

Esclarece que os valores da referida Receita de Exportação e todas as demais receitas relacionadas pela empresa que estão sujeitas ao regime cumulativa, bem como as receitas que não integram a receita bruta da atividade da empresa não integraram o cálculo do rateio proporcional.

III - Bens e Serviços utilizados como insumos Neste tópico, a fiscalização discorre sobre o conceito de insumos dado pela legislação do PIS/Pasep e da Cofins.

Ressalta que no caso de de veículos e de serviços de transporte somente cabe a apuração de créditos em relação àqueles diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Explica que, no caso de combustíveis e lubrificantes, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos quando esses forem "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Afirma que, no caso dos serviços de manutenção, caracteriza-se como insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

Aduz que não são considerados insumo bens e serviços que mantenham relação indireta com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), ou

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16692.721933/2017-80

utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, tais como administração, limpeza e vigilância.

III-A) Relação de CFOP de aquisição, informados pela empresa, não compatíveis com a apuração de créditos Explica que a contribuinte apurou créditos sobre lançamentos contábeis com CFOP inválidos. Diz que a manifestante informou que eles se referem a gastos com tarifas de pouso e permanência pagos à Infraero. Informa que os respectivos créditos não foram desconsiderados, mas os relacionados no Anexo III não foram admitidos pela fiscalização.

III-B) Relação de CFOP, informados por fornecedores da empresa na NF-e encontrados no SPED, incompatíveis com a apuração de créditos Relata que não foram admitidos como créditos dispêndios relativos à NF-e de aquisição, encontrados no SPED, emitidos pelas fornecedoras da empresa nos CFOP relacionados no Anexo IV.

III-C) Relação de Códigos de Situação Tributária PIS e Cofins, informados por fornecedores na NF-e encontrados no SPED incompatíveis com a apuração de créditos A fiscalização informa que não foram admitidos como créditos dispêndios relativos à NF-e de aquisição, encontrados no SPED, emitidos pelas fornecedoras da empresa sob os CST relacionados no Anexo V. Comunica, ainda, que, em função da Solução de Consulta COSIT n.º 496, de 2017, admitiu créditos sobre a aquisição de insumos de operações realizadas no CST relativo à tributação monofásica.

III-D) Bens utilizados como insumos Esclarece que o principal insumo da empresa é o **querosene** de aviação. Afirma que, por disposição do art. 2º da Lei n.º 10.560, de 2002, receitas de venda de querosene de aviação destinado a aeronaves em tráfego doméstico encontram-se sujeitas à incidência monofásica, de modo que as receitas de venda das distribuidoras do produto não estão sujeitas ao pagamento da contribuição.

Afirma que a Solução de Consulta Cosit n.º 496/2017 estabeleceu que a vedação à apuração de créditos trazida pelo art. 3º, §2º, da Lei n.º 10.833, de 2003, não alcança aquisições de bens sujeitos à incidência monofásica.

Relata que as receitas auferidas com o transporte doméstico de cargas estão sujeitas ao regime não cumulativo, de modo que, quando existente documento fiscal de aquisição do produto, cabe a apuração de créditos sobre aquisições de querosene de aviação.

Aduz, todavia, que as receitas auferidas por "empresa regular de linhas aéreas domésticas" com o transporte coletivo de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo de apuração da contribuição, o que torna inconcebível a apuração de créditos em relação às aquisições de querosene de aviação, relativamente à execução desse transporte.

Afirma que cabe a aplicação de rateio proporcional em relação ao valor das notas fiscais de aquisição de querosene de aviação destinado à aeronave que efetue transporte doméstico de cargas e passageiros.

Explica que as receitas de venda de querosene de aviação destinado às aeronaves em tráfego internacional desfrutam de não incidência do PIS/Pasep e da Cofins, por disposição dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 10.560, de 2002.

Esclarece que, por disposição do §2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não enseja a apuração de créditos, de modo não ser possível se apurar créditos em relação às aquisições de querosene de aviação destinado ao transporte internacional, tanto de cargas como de passageiros.

Aduz que, 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.

III-d.I) Bens utilizados como insumos - Análise das 'Descrições das Contas Analíticas' em que foram lançadas as aquisições de insumos A fiscalização descreve as glosas

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

realizadas e diz que anexou aos autos a planilha denominada "Análise - Descrição das Contas Analíticas Bens", que as detalham:

(...)

III-D) Serviços utilizados como insumos A fiscalização descreve as glosas realizadas e informa que juntados aos autos anexou os arquivos "Descrição das Contas Analíticas Serviços", que as detalham:

(...)

IV - Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa Relata que o exame dos lançamentos a esse título deu-se na planilha denominada "Aluguéis 2011", na qual "os lançamentos apresentados pela empresa foram ordenados mês a mês e analisados pela presença e consistência de suas informações essenciais, e pela descrição apresentada. Foram adicionados, em seguida à análise, colunas com os cálculos dos valores a apurar em relação a cada lançamento". V - Contraprestações de operações de Arrendamento mercantil de pessoa jurídica Descreve que o exame dos lançamentos a esse título deu-se em planilha denominada "Arrendamentos", juntada aos autos, na qual "os lançamentos apresentados pela empresa foram ordenados mês a mês e analisados pela presença e consistência de suas informações essenciais, e pela descrição apresentada, com sequente cálculo dos valores a apurar em relação a cada lançamento. Foram adicionados, em seguida à análise, colunas com os cálculos dos valores a apurar em relação a cada lançamento". V - Energia Elétrica Narra que o "exame dos lançamentos a esse título deu-se em planilha denominada Energia Elétrica", na qual "os lançamentos apresentados pela empresa foram ordenados mês a mês e analisados pela presença e consistência de suas informações essenciais, e pela descrição apresentada. Quando relacionados dispêndios efetuados junto a companhias de Saneamento, por exemplo, esses não foram admitidos para fins de apuração de créditos. Foram adicionados, em seguida à análise, colunas com os cálculos dos valores a apurar em relação a cada lançamento". VI - Apuração Informa que os cálculos efetuados nas citadas planilhas de análise (Bens, Serviços, Energia, Aluguel e Arrendamentos) encontram-se consolidados na planilha "Apuração dos Créditos" e "Apuração das Contribuições". Ressalta que nenhuma das apurações de 2011 ou 2012 teve por resultado saldo de créditos, ressarcíveis ou não, mas, ao contrário, constatou que há valores de PIS/Pasep e Cofins a pagar.

Relata que como a empresa não efetuou qualquer pagamento das citadas contribuições apuradas pelo regime não cumulativo no ano de 2012, não ocorreu a homologação de que trata o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Procedeu, com fundamento no inc. I do art. 173 do CTN, ao lançamento de ofício dos valores de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos do ano de 2012.

Cientificada em 29/12/2017, a interessada apresentou impugnação de fls. 3.200/3.313 em 29/01/2018, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico "I. DOS FATOS", a interessada faz um relato do Auto de Infração em discussão.

Após, no tópico "**II. PRELIMINARMENTE**", item "**II.1 - DA NECESSIDADE DE CONEXÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS QUE VERSAM SOBRE A MESMA MATÉRIA**", a interessada informa que o presente caso guarda vinculação com o processo administrativo nº 10880.722355/2014-52 (Auto de Infração) e demais processos conexos (pedidos de ressarcimento e compensações), pendentes de julgamento pelo CARF. Aduz que a conexão deriva do fato de ambos os autos de infração terem sido lavrados em decorrência da mesma revisão fiscal feita pela empresa. Diz que, muito embora os períodos autuados sejam distintos, o desfecho dos pedidos de ressarcimento vinculados ao processo nº 10880.722355/2014-52 terá reflexo no presente auto de infração.

No tópico "**III. DO DIREITO**", item "**III.1 – DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO**", aduz que o suposto saldo devedor se refere ao ano de 2012, período que está fulminado pela

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16692.721933/2017-80

decadência. Argumenta que, no caso do PIS/Pasep e da Cofins, ocorre o chamado lançamento por homologação, já que lhe compete constituir o crédito tributário, calcular o quantum devido e antecipar o pagamento, sem qualquer interferência da Autoridade Administrativa. Alega que, como a ciência do lançamento ocorreu somente em 29/12/2017, a quase totalidade do período autuado foi efetuado depois de transcorrido os cinco anos, observado o momento a partir do qual o CTN reputa ocorrido o fato gerador. Entende que, assim, os períodos anteriores a 29/12/2012 já estariam decaídos, pois de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não o lançamento efetuado e, decorrido esse prazo, com ou sem manifestação da autoridade fiscal, considerar-se-á extinto o crédito tributário.

Alega, ainda, que a regra do art. 173, I, do CTN, segundo a jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, somente se dá quando constatado que a conduta do sujeito passivo está eivada de dolo, fraude ou simulação; ou haja falta de pagamento do tributo devido. Relativamente à segunda situação – inocorrência do pagamento do imposto – argumenta que a utilização de créditos para liquidar saldo devedor das contribuições apuradas ao final do período é considerada uma forma de pagamento do tributo.

Conclui que, diante do decurso do referido prazo legal para o lançamento do tributo, não há dúvidas de que o crédito lançado foi fulminado pela decadência, razão pela qual deve ser cancelado o auto de infração para os períodos anteriores a 29/12/2012.

No item “III.2 - DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS PERTENCEM ÀS RECEITAS NÃO CUMULATIVAS”, argumenta que a divergência existente entre o posicionamento fazendário e o que adotou reside na interpretação dada à segunda parte do inc. XVI do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003, que 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. Entende que as receitas originárias do transporte nacional de passageiros estariam incluídas no regime cumulativo do PIS/Cofins, mas, jamais, o internacional.

Assevera que quando o inc. XVI do art. 10 da Lei n.º 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”.

Conclui que as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo e que as receitas do transporte nacional de passageiros estão abrangidas pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins, em relação às quais não há permissão para apropriação de créditos.

No item “III.3 - DOS FUNDAMENTOS QUE CONFIRMAM QUE AS RECEITAS FINANCEIRAS PERTENCEM ÀS RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS”, alega que “as receitas financeiras são inquestionavelmente pertencentes ao rol de receitas não cumulativas auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Cofins”. Afirma que o Decreto Federal n.º 5.442/2005 determina que as receitas financeiras se sujeitam ao regime de alíquota 0%, com fundamento no §2º do art. 27 da Lei n.º 10.865, de 2004, o que demonstra que tais receitas estão abrangidas pelo regime não cumulativo.

Alega que o entendimento exarado pela fiscalização já foi superado pela própria RFB, quando da edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 4, de 07/06/2016, segundo o qual as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica do PIS/Pasep e da Cofins, por estarem inseridas no regime não cumulativo, podem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional de que trata o inc. II do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, mesmo que tais receitas estejam submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16692.721933/2017-80

Sustenta que devem ser inseridas no cálculo do rateio proporcional de créditos toda e qualquer receita que esteja submetida ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, inclusive aquelas que não geram pagamento de tributo, por força de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Aduz que, mesmo que o referido ato trate especificamente de receitas sujeitas à incidência monofásica, o fato é que o mesmo interpreta, de forma genérica, o inc. II do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, interpretação que deve ser aplicada à discussão em questão.

Conclui que é correto o procedimento de incluí-las no cálculo das receitas brutas não cumulativas e no cálculo das receitas brutas totais.

No item “III.4 – RATEIO PROPORCIONAL UTILIZADO PARA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS ÀS DIFERENTES RECEITAS BRUTAS NÃO CUMULATIVAS AUFERIDAS NO PERÍODO”, aduz que “ainda que a determinação do pertencimento das Receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte aéreo internacional de passageiros tenha reflexos na proporção de créditos passíveis de ressarcimento, a determinação do montante desses créditos não interfere no saldo devedor das contribuições apurado pela d. fiscalização no ano de 2012 e constituído no Auto de Infração ora em discussão”. No item “**III.5 - DO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS**”, afirma não concordar com a interpretação do conceito de insumos dada pela fiscalização, o qual restringe os créditos unicamente àqueles incorporados à prestação de serviços de transporte de cargas. Afirma que não procede o entendimento da fiscalização que interpreta os dispositivos que se referem aos créditos do PIS/Cofins, com viés próprio do regime não cumulativo do IPI, em que vigora o crédito físico de insumos que tenham sido consumidos em contato direto com o produto fabricado.

Transcreve a disposição constitucional que criou a não cumulatividade para o PIS/Cofins, artigos da legislação de regência (Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e das instruções normativas que regulamentam as referidas leis (IN n.º 247/2002 e 404/2004) para afirmar que há “a nítida intenção da RFB de restringir as possibilidades de créditos, na medida em que vincula este direito àqueles gastos da pessoa jurídica referentes a produtos e serviços que sejam aplicados ou consumidos na prestação de serviços”. Aduz que, desse modo, a “RFB aproxima este cenário da não cumulatividade do PIS/Cofins àquele pertinente ao IPI, cuja orientação deste Órgão fazendário está sedimentado há tempos no Parecer Normativo CST n.º 65 de 1979”. Entende que a sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins não pode ser equiparada a do IPI/ICMS, pois tais impostos visam onerar exclusivamente a cadeia de produção e comercialização de produtos tangíveis, razão pela qual os créditos relacionados seriam aqueles físicos, decorrentes de produtos empregados ou consumidos na produção ou comercialização de tais bens.

Sustenta que a sistemática de não cumulatividade do PIS/Cofins é mais ampla, na medida que considera em seu campo de aplicação o vasto campo de atividades geradoras de receitas ou faturamento e também os de importação de bens e serviços do exterior. Por tal razão, alega que o faturamento que pode originar-se bens tangíveis e intangíveis, assim como de atividades tipicamente financeiras.

Com base em doutrina, argumenta que a Constituição Federal não outorgou ao legislador infraconstitucional liberdade para dispor sobre a não cumulatividade do modo como lhe convier. Alega que a Exposição de Motivos da Lei n.º 10.833/2003 informa que o objetivo deste novo regime foi o de eliminar o denominado efeito cascata nas mais variadas hipóteses em que há a incidência destas contribuições.

Conclui ser impossível a aplicação da regra da não cumulatividade do ICMS e do IPI para a não cumulatividade do PIS/Cofins.

Na sequência, disserta sobre o princípio da não cumulatividade do PIS/Cofins. Disserta sobre o §12 do art. 195 da Constituição Federal e afirma que não existe lacuna constitucional que autorize o legislador selecionar critérios que não seja aqueles fixados

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

na Constituição, de modo que “os créditos apropriáveis devem corresponder justamente à receita, ao faturamento ou ao valor pago em tal operação de importação”. Quanto à legislação ordinária, alega que “o legislador não quis, quando normatizou os créditos vinculados a bens e serviços qualificados como insumos, estabelecer que este regime se restringiria àquelas atividades tipicamente fabris de um estabelecimento”. Afirma que é neste cenário que a jurisprudência mais atual do CARF tem se colocado. Relata que as decisões mais recentes preconizam que os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins não devem alinhar-se às definições de custo e despesas de que trata o RIR/99, mas devem atender aos requisitos de imprescindibilidade à própria obtenção do produto ou serviço prestado e, ainda, devem possuir um estrito relacionamento com os processos de fabricação, produção ou prestação de serviços do contribuinte.

Cita diversos julgados do CARF e ressalta que o STJ define insumos como “todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante”. Por fim, assevera que “os gastos que permitem qualificar-se como créditos apropriáveis neste regime não cumulativo são aqueles que atendam às mencionadas definições de custo (art. 290) ou despesa (art. 299) do RIR/99 e, ainda, sejam imprescindíveis e estejam intrínseca e necessariamente relacionados às atividades que contribuem para a prestação dos serviços de transporte aéreo, de carga, de manutenção, etc. todos estritamente vinculados às atividades-fim da ora impugnante”. Com base nesta definição, a interessada passa a contestar especificamente as glosas efetivadas pela fiscalização.

No subitem "**III.5.1 – NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA**", alega que a fiscalização deveria ter demonstrado que a aquisição do bem ou serviço era incapaz de gerar crédito, o que não foi feito. Afirma que a fiscalização limitou-se a afirmar que a mera transferência entre estabelecimentos da empresa não gera créditos de PIS e Cofins. Diz que o procedimento fiscal sequer teve o cuidado de analisar, nota por nota, a natureza do bem transferido. Traz aos autos, como exemplo, a NF-e de nº 238752, que foi desconsiderada pela fiscalização, mas que se refere a insumo da prestação de serviço, não podendo o seu direito ao crédito ser tolhido.

No subitem "**III.5.2 – ITENS CONSTANTES NAS PLANILHAS DE BENS E SERVIÇOS**", alega que a análise da fiscalização foi feita em diversas planilhas acostadas aos autos, somando mais de 3.000 itens. Ressalta que o procedimento fiscalizatório durou mais de um ano e, dessa forma, havendo a necessidade de se fazer uma análise pormenorizada dos itens imputados nas planilhas anexas. Informa que, por isso, "está em fase de contratação de empresa especializada, a fim de elaborar parecer demonstrando a pertinência e essencialidade à sua atividade". Diz que assim que finalizada a análise e elaboração de laudo acerca de cada um dos itens, procederá à juntada ao presente processo. Cita diversas contas que não seriam incompatíveis com a apuração do crédito e afirma que "o laudo a ser elaborado por empresa especializada demonstrará a essencialidade e pertinência de todos os itens vinculados às contas referidas para o serviço desenvolvido pela Impugnante". Aduz que tem o direito de entregar tal laudo em momento posterior à apresentação da impugnação com base no §4º do art. 16 do PAF.

Alega, na seqüência, que a fiscalização ignorou o direito ao crédito em diversas contas contábeis por entender que elas continham “lançamentos de dispêndios vinculados à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS)”. Afirma que este entendimento contraria a legislação aplicável à matéria, conforme já elucidou em tópico específico.

No subitem "**III.5.3 – COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO)**", aduz que o Auditor Fiscal glosou as notas que constavam com o CST nº 08 – Operação sem incidência da Contribuição, pois, supostamente, as notas preenchidas com o referido código seriam destinadas ao transporte internacional de passageiros.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Esclarece que o código CST foi preenchido incorretamente pelo fornecedor. Afirma que o combustível que acompanhou as referidas notas fiscais foi adquirido para utilização no transporte doméstico de passageiros. Aduz que o mero erro do fornecedor não pode obstar o direito ao crédito. Alega que a própria fiscalização reconhece que quando o combustível adquirido é destinado ao transporte internacional de passageiros, por determinação legal, tal informação deve estar expressamente registrada na nota fiscal, nos termos do art. 3º da Lei nº 11.560/2002. Aduz que comprova o erro formal no preenchimento das notas fiscais glosadas o fato de não conter qualquer informação nas observações acerca da destinação do combustível ao transporte internacional de passageiros. Diz que o registro dessas informações é requisito essencial, sendo que o seu não preenchimento demonstra que aquelas notas não se destinavam ao fim alegado pela fiscalização, conforme se comprova pelas notas juntadas a título exemplificativo (Doc. 02).

No subitem "**III.5.4 – DESPESAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL**", afirma a interessada que outro alvo da glosa de créditos são os dispêndios incorridos com "Manutenção Predial", estejam eles relacionados a "Bens" ou "Serviços". Diz que na lista de "Bens", encontrou os seguintes produtos: LAMPADA ELETR E-27 20W, LUVAS SOLDÁVEL EM PVC MARROM DE 25MM, VIGA 15 X 5 (3,5 METROS DE COMPRIMENTO) PEROBA, FECHADURA CROMADA CR 6521 EXTERNA, REATOR ELETR AFP 2X40/36W 220V, TOMADA 2P+T 15A-250V, COMPRA DE BATERIA 12V X 60/70AH ESTACIONARIA PARA NO BREAK DA MULTIPLUS e BACTERICIDA HIGIFORTE DS AIR (QUIMIFORT).

Informa que na lista de "Serviços", encontrou as seguintes glosas: MANUTENÇÃO DO PORTÃO DE AÇO NO HANGAR, SERVIÇO DE VÍDEO INSPEÇÃO NOS RAMAIS DE ESGOTO E RASTREAMENTO NOS RAMAIS DE ÁGUA LIMPA, HE (ELETRICISTA) -> AOS DOMINGOS E FERIADOS.

Alega que as glosas foram justificadas da seguinte maneira: "Descrição da conta incompatível com dispêndios com a aquisição de insumos" e "Manutenção Predial/benfeitoria – Apuração de créditos seria possível apenas com Depreciação (Caso valor lançável e lançado no Ativo Imobilizado – art. 3º, VII e § 1º, III, Leis 10833/2003 e 10637/2002)". Entende que o fato de não ser possível escriturar um "Bem" em conta de Ativo Imobilizado não implica, necessariamente, na conclusão de que ele não possa ser descontado da apuração de tributos.

Afirma que não se pode dar guarida à glosa de créditos oriundos desses "Bens" simplesmente porque eles não estão sujeitos a registro e conseqüente depreciação e que como o prazo de vida útil de alguns deles não é superior a 1 (um) ano, podendo essa circunstância estar ou não somada a de que parte desses bens também não possui valor unitário superior a R\$ 326,60, há de ser entendido como legítimo o crédito apropriado.

Esclarece que a fim de comprovar o enquadramento dos bens sobre os quais houve apropriação de créditos nos requisitos acima (prazo de vida útil e valor), juntou, a título ilustrativo, algumas DANFE no "Doc. 03". Afirma, ainda, que as glosas sobre as aquisições dos citados serviços são ilegítimas, uma vez que estão relacionados com a manutenção de suas operações.

No subitem "**III.5.5 – VESTUÁRIOS E ACESSÓRIOS PROFISSIONAIS**", aduz que a fiscalização glosou também os créditos apurados sobre os valores gastos com a aquisição de vestuário (botas, vestidos, cabides, máquina de costura, bottons, tecidos, coletes, malas para passageiros entre outros), sob o argumento de não são aplicados diretamente na execução das atividades que a sociedade tem por objeto.

Reclama que para a fiscalização os itens de vestuário não são capazes de gerar créditos de PIS/Pasep e de Cofins porque: (i) estariam vinculados à geração de receita cumulativa (transporte de passageiros); ou (ii) porque não seriam aplicados diretamente na execução das atividades que a sociedade tem por objeto.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Reafirma, quanto à alegação de que os itens dessa conta estariam vinculados à produção de receita cumulativa, que o inc. XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/03 determina que o transporte internacional de passageiro está incluído no regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Em consequência, entende que se tratando de despesas para produção de serviços que abrangem os passageiros como um todo, em trânsito doméstico e internacional, as despesas incorridas com vestuário devem ser submetidas ao rateio proporcional para determinação da parcela desses custos que estão atreladas à geração de receita bruta não cumulativa e, por conseguinte, que geram direito a crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Em relação ao argumento de que estes itens não teriam natureza de insumo, afirma que a lei ordinária não elencou taxativamente quais custos, despesas e encargos que geram direito de crédito. Aduz que constituem insumos para a prestação de serviços de transporte aéreo não apenas os bens e demais serviços estritamente vinculados a tais atividades, como incorretamente sustenta a fiscalização, mas todos os custos diretos e indiretos que sejam empregados nesta prestação de forma a deixá-la em condições de ser executada. Reitera todos os fundamentos expostos anteriormente, por meio dos quais demonstrou que a noção de insumo, para fins de crédito do PIS e da Cofins, lastreia-se na demonstração de que os gastos assumidos pelo contribuinte contribuem decididamente para a atividade por ele executada que não se resume no mero transporte aéreo de carga. Diz que a fiscalização se equivocou ao dispor a respeito do conceito de insumo e que a glosa fiscal não procede, pois os dispêndios registrados nas rubricas relacionadas a “Vestuário e Acessórios Profissionais” estão relacionados, ainda que indiretamente, ao seu processo produtivo.

Esclarece que o custeio dos vestuários e acessórios profissionais, entendidos como os uniformes utilizados pelos funcionários de rampa, aeroporto, os tripulantes, etc. é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante no Código Brasileiro de Aeronáutica, razão pela qual não há como dissociar este gasto do conceito de insumo. Explica, ainda, que não se pode falar que estes vestuários não são utilizados diretamente na prestação de serviços de transporte aéreo, já que são eles que permitem aos passageiros identificar quem são os tripulantes da aeronave, garantindo a segurança no voo e facilitando a prestação de serviço a bordo.

No item "III.5.6 – MATERIAIS DE INFRA-ESTRUTURA DE REDE DE DADOS E VOZ e COMUNICAÇÃO VIA RÁDIO - SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE DADOS - COMUNICAÇÕES", explica que os valores registrados como comunicação por rádio referem-se a gastos relacionados diretamente ao transporte aéreo nacional e internacional de passageiros e cargas, em virtude desta forma de comunicação ser responsável pelo contato entre os pilotos das aeronaves com a torre de comando visando à segurança da rota aérea a ser seguida e para o monitoramento de aeronaves em voo. Diz que, além disso, fazem o contato entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros, bem como para o contato entre as áreas aeroportuárias.

Relata que, somado a estes gastos, estão aqueles relativos à rede de dados de voz, concernentes à aquisição de cabos e pontos de rede, os quais permitem o contato entre as bases e filiais com o centro de manutenção designado como TAM MRO (centro de Manutenção, Reparos e Operações), para que seja possível, por exemplo, verificar a situação de uma aeronave em Check, isto é, se ela está em condições de retornar ao tráfego aéreo.

Aduz que os dispêndios com serviços de telefonia, internet, tráfego de dados e gerência de rede, classificados pela fiscalização como “Serviços de Transmissão de Dados – Comunicação”, devem também serem qualificados como insumos, na medida em que são imprescindíveis para a sua atividade fim.

Conclui que os gastos glosados neste específico item estão diretamente relacionados às atividades de prestação de serviços de transporte aéreo, devendo seu direito a crédito ser reconhecido.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

No item "**III.5.7 – DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS**", relata que a fiscalização glosou despesas com o contrato estabelecido com a empresa Multiplus, sob o argumento de que elas são vinculadas exclusivamente à geração de receitas sujeito ao regime cumulativo, pois vinculada ao transporte de passageiros. Informa que outro motivo da glosa foi o fato de que tais despesas "são aquisições de obrigações contra terceira empresa (Multiplus SA) para as entregar a clientes/passageiros (que as exercerão ou não). Tais obrigações adquiridas não se confundem com aquisição de 'bens' (obrigação de dar coisa certa) ou 'serviços' (obrigação de fazer), únicos dispêndios contemplados pelo inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003". Reclama que a fiscalização entende equivocadamente que as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros devem ser submetidas à apuração cumulativa das contribuições.

Discorre sobre as atividades da MULTIPLUS e como se dá o relacionamento entre esta e a TAM. Afirma que os valores devidos pela TAM à Multiplus são relacionados às atividades de venda de pontos e de administração, gestão e operação do Programa de Fidelidade. Esclarece que, embora as atividades de propaganda e comunicação sejam desenvolvidas conjuntamente pela TAM e pela MULTIPLUS, os respectivos gastos são ser imputados a cada uma na proporção do que lhes couber individualmente, de modo que os gastos havidos no contexto deste negócio jurídico celebrado com a MULTIPLUS não podem ser qualificados como derivados da contratação de serviços de propaganda ou promoção. Argumenta que são gastos que dizem respeito ao processo de prestação de serviços da TAM, típica despesa operacional voltada a manter os clientes da TAM, incentivando-os a aderir ao seu Programa de Fidelidade.

Conclui que há uma relação de inerência e relevância entre tais gastos e as suas atividades fins e que estes gastos devem ser realizados como forma de manter a continuidade de suas atividades no mercado de transporte aéreo. Entende que tais despesas se qualificam como insumos utilizados na sua atividade fim.

No item "**III.5.8 – DESPESAS COM IMPORTAÇÃO**", diz que a fiscalização glosou créditos apurados sobre os valores pagos com despesas aduaneiras e fretes internos de insumos importados, sob o argumento de que não existe base legal para o desconto desses créditos, conforme entendimento firmado pela Solução de Consulta COSIT nº 121/2017.

Em relação ao frete sobre o transporte de insumos importados do porto até o seu estabelecimento, ressalta que se trata do frete realizado em território nacional, contratado de pessoa jurídica brasileira, razão pela qual a disciplina legal aplicável é a prescrita o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e não a prevista pelo art. 15 da Lei nº 10.865/04, pois este dispositivo legal se restringe aos créditos apurados sobre bens e serviços importados, ou seja, provenientes do exterior e contratados perante não residentes. Entende que o citado inc. II permite a apuração de créditos de PIS/Cofins, abrangendo o frete dos insumos adquiridos.

Relativamente às despesas aduaneiras, salienta que não se tratam de serviços aduaneiros tomados quando da importação de partes e peças, mas de atividades essenciais à prestação de serviço de transporte de cargas. Cita, como exemplo, dentre as glosas que devem ser revertidas, os gastos com tratamento fitossanitário e a fumigação. Explica que as cargas transportadas são acondicionados em embalagens de madeira que resguardam sua integridade durante o transporte, de modo que deve realizar o tratamento fitossanitário dessas embalagens em atendimento às exigências internacionais. Aduz que geram direito ao crédito os dispêndios incorridos no cumprimento de adequações exigidas pelo Poder Público, tendo em vista o seu caráter obrigatório e essencial à continuidade da atividade produtiva.

Esclarece que foram glosados também gastos incorridos com a aquisição de gelo seco, desconsolidação de cargas na importação, serviços de triagem de madeira, armazenagem da importação e frete aéreo na importação, entre outros que, são serviços inseridos na prestação de serviço de transporte de cargas.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Explica que o gelo seco é utilizado no transporte de materiais biológicos que exigem resfriamento, caso de órgãos humanos vivos para transplante ou o plasma sanguíneo fresco.

Informa que a desconsolidação na importação é processo que consiste na divisão das cargas relacionada a um documento principal (MAWB), uma vez que as empresas de transporte unem cargas de diversos clientes direcionadas a um mesmo destino num único documento e, quando da chegada ao destino, as cargas devem ser separadas para entrega aos seus destinatários.

Narra que o serviço de triagem de madeira serve para aumentar a área de contato das cargas com os elementos de ULD's, conforme figura abaixo:

4.2.2.2 Uso de Pranchas para a Distribuição de Peso

4.2.2.2.1 Quando se estabelece a largura e o comprimento da área de contato, devem-se considerar as dimensões das pranchas disponíveis. A largura deve ser tal que, todas as pranchas que devem ser utilizadas fiquem dentro da área de contato dada, tal como apresentado na figura a seguir:



Informa que tais serviços são utilizados para organização das cargas durante o transporte, otimizando o espaço e evitando avarias, não podendo se falar que o mesmo não é aplicado diretamente da prestação de serviço de transporte de cargas.

Explica que o frete aéreo de importação diz respeito aos valores pagos ao agente de cargas quando da emissão do conhecimento de transporte e que a prestação do serviço de transporte de cargas depende desses agentes e do pagamento de sua remuneração.

Conclui que todos os dispêndios acima relacionados estão intimamente relacionados à prestação de serviço de cargas e que as glosas decorreram da adoção de conceito restritivo de insumos, razão pela qual devem ser canceladas.

No tópico "**III.5.9 – DESPESAS COM VEÍCULOS E COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS**", explica que, relativamente aos dispêndios com Veículos, há glosas efetuadas no Auto de Infração a título (i) de "Combustíveis", no segmento de "Bens", (ii) e a título de "Despesas", no segmento de "Serviços". Relativamente aos "Combustíveis", aduz que a fiscalização, a princípio, não glosa esses dispêndios, pois entende que são compatíveis com a apuração de créditos. Diz que a insurgência da fiscalização é tão somente contra o chamado Ticket Combustível/Ticket Car, uma vez que, no seu entender, "o documento comprobatório da aquisição do produto é o Documento Fiscal de venda emitido pelo estabelecimento comercializador de combustíveis". Alega que os Tickets custeiam unicamente o abastecimento dos veículos utilizados, conforme "Doc. 05". Faz uma análise minuciosa do contrato anexado aos autos, para afirmar que não há possibilidade de uso do Ticket para custeio de dispêndios diversos, tais como os de alimentação do condutor, assim como não há possibilidade de desvirtuamento do uso do Ticket.

Afirma que se não há discordância por parte da fiscalização com relação à possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre combustíveis, não deve subsistir a insurgência contra o "pré-pagamento" desses combustíveis.

Informa que o empenho de saldo nos cartões representa o próprio dispêndio que ele visa custear, o que demonstra que os créditos que a fiscalização glosou foram legitimamente apropriados sobre dispêndios com combustíveis.

No que tange às "Despesas com veículos - serviços", afirma que a insurgência fiscal nesse segmento está, propriamente, no trecho do Auto em que é asseverado: "Encontram-se lançamentos relativos a esta conta (...) relativos a, p. exemp., dispêndios

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

com locação de Veículos (carros, tratores, caminhões), os quais não ensejam créditos (SC Cosit 1/2014)".

Explica que as despesas não relacionadas a "locação de veículos" são muitas e de origens diversas e que a título de exemplo, tem as seguintes descrições:

- Fiat Ducato Cargo L 9m³ Multijet Economy - Diesel (Buzina de Ré)
- Fiat Furgão Fiorino 1.3 Flex (Kit Infraero - Revestimento)
- Manutenção Corretiva New Look Lava Rapido LTDA-ME MR Torres e Garfos-Serviços Mecânicos Mão de obra referente a manut e cons da emp Hyster H70FT e H55XM - conf os 719/720/728 - 1ª parcela.
- Pneu Pirelli Tras.

Entende que as partes e peças adquiridas (Buzina de Ré, Revestimento, Pneu Pirelli) e os serviços de manutenção prestados aos veículos (Manutenção Corretiva, New Look Lava Rápido Ltda.-Me) são passíveis de apropriação de créditos, na condição de bens e serviços utilizados como insumos.

Aduz que os veículos são essenciais à atividade, assim como os bens e serviços vertidos para manutenção desses veículos.

Alega que os dispêndios com a locação de veículos também devem gerar os créditos pretendidos, nos termos do inc. IV do art. 3º da Lei 10.833/2003. Discorre sobre o conceito de "Veículos" para afirmar que a locação destes equipamentos estão diretamente relacionado a bens utilizados na prestação dos seus serviços (coleta dos itens despachados pelos contratantes de serviço de transporte de cargas).

Destaca que não desconhece o teor da Solução de Consulta Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, invocada pela fiscalização, mas que esta não é aplicável ao caso.

Anexa aos autos um dos contratos de locação firmados (Contrato de Locação de Veículos de Carga nº 014/2012 – Doc. 06) para demonstrar a compatibilidade da destinação que lhes é dada com o tipo de veículo que nele é locado.

No tópico "**III.5.10 – ESTADIA DE TRIPULANTES**", afirma que insumos, para fins de creditamento de PIS/Pasep e Cofins, consiste na indispensabilidade daquele gasto à atividade-fim da empresa. Diz que se os gastos com estadia dos funcionários não são indispensáveis à sua atividade, nos termos da Solução de Consulta utilizada pela fiscalização, o mesmo não acontece com a estadia de tripulantes de empresas de transporte aéreo, pois é da natureza da atividade que o tripulante se desloque de sua base até o destino do voo em que foi alocado. Diz que, por força legal, os tripulantes têm um período de descanso, no qual o aeronauta está à disposição da companhia aérea para retornar à base na qual é fixado. Conclui que razão não há para desconsiderar a indispensabilidade do gasto com estadia dos tripulantes para que a empresa aérea possa desenvolver suas atividades.

No tópico "**III.5.11 – GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS**", alega que as receitas vinculadas ao transporte internacional de passageiros se inserem no âmbito da não cumulatividade do PIS/Cofins, de modo que os créditos apropriados devem ser reconhecidos. Argumenta que a ANAC determina que é responsabilidade da companhia aérea dar a assistência devida aos passageiros quando os voos forem interrompidos, cancelados ou estiverem atrasados. Aduz que não há fundamento a sustentar que os gastos com a assistência material concedida aos passageiros em voos cancelados, atrasados ou interrompidos não sejam essenciais à prestação dos serviços de transporte aéreo, especialmente por serem imposição regulamentar da ANAC.

No item "**III.5.12 – SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO**", explica que as "Tarifas de Navegação Aérea" pagas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo-Ministro da Defesa (DECEA) são devidas pela utilização de serviços, instalações, auxílios e facilidades destinadas a apoiar e tornar segura a navegação aérea no país.

Aduz que, segundo a fiscalização, os serviços dessa natureza não seriam incompatíveis com a apuração de créditos de PIS/Cofins, mas que foram glosados sob o argumento de

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16692.721933/2017-80

que este órgão faria parte da administração pública direta, que não é sujeito à incidência das contribuições, a ensejar, em consequência, a vedação ao direito a crédito, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entende, todavia, que as despesas incorridas com o pagamento da Tarifa de Navegação Aérea não se inserem na aludida vedação, na medida em que as mesmas sofrem a incidência das contribuições sociais na etapas anteriores.

Esclarece que, para a prestação de serviços destinados a tornar mais segura a navegação aérea, a Lei nº 6.009/73 autoriza a exigência de três tarifas distintas: Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota (TAN), Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação (TAT APP) e Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo (TAT ADR).

Explica que a referida lei permite que os serviços sejam prestados por outras entidades públicas ou privadas, ou seja, não precisam ser desempenhadas necessariamente pelo DECEA.

Relata que, com base em informações disponibilizadas no site do DECEA, que este órgão é responsável pela obtenção dos dados do vôos realizados, individualização dos serviços prestados, emissão de guias para pagamento (GRU), cobrança e repasse dos valores arrecadados aos provedores de serviço autorizados pelo DECEA, de modo que, no que se refere às Tarifas de Navegação Aérea, o DECEA constituiria mero centralizador de informações e órgão arrecadador, sendo que os valores recebidos são repassados aos efetivos prestadores de serviço de ajuda à navegação.

Conclui que, ainda que o DECEA seja responsável pela arrecadação dessas tarifas, fato é que estes valores não são destinados a este órgão, já que são repassadas a entidades públicas e/ou privadas autorizadas pelo Comando da Aeronáutica a prestar o serviço de auxílio à navegação, razão pela qual tais tarifas são tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins.

Alega, outrossim, que mesmo que se entende que o DECEA é o prestador do serviço de auxílio à navegação aérea, ele é, todavia, um órgão da administração pública direta subordinado ao Ministério da Defesa, que integra o Poder Executivo da União.

Aduz que, ainda que o DECEA seja responsável pela apuração e cobrança das Tarifas de Navegação, os valores recolhidos são recepcionados nos cofres do Tesouro Nacional. Argumenta que o II do art. 3º da Lei nº 9.715/98 impõe às pessoas jurídicas de direito público interno, tal qual a União Federal, a apuração de PIS/Pasep com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, de modo que as receitas das Tarifas de Navegação Aérea se inserem no conceito de receitas correntes e devem ser incluídas na base no valor mensal de PIS/Pasep devido pela União.

Conclui que não há que falar em aplicação da vedação prevista no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo imperiosa a reversão da glosa tratada no presente tópico.

No item "**III.5.13 – SERVIÇO DE AUXÍLIO DE TERMINAL**". aduz que além dos créditos apurados sobre os dispêndios com serviço de auxílio de terminal, a fiscalização glosou também aqueles relativos à tomada de serviços de auxílio de terminal pagos ao DECEA e à Infraero, por entender que:

(i) o DECEA seria órgão da administração direta, não sujeitos ao PIS e à Cofins, sendo vedado o direito a crédito nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (ii) quanto aos pagamentos à Infraero, por serem “relativos à utilização das instalações e serviços existentes no Terminal da Passageiros (definição da Lei nº 6.009/73 – tarifa de conexão devida pelo transportador)” e, pois, seriam “dispêndios vinculados EXCLUSIVAMENTE à geração de receitas sujeitas ao Regime Cumulativo de Apuração (TRANSPORTE DE PASSAGEIROS), logo também não ensejam apuração de créditos”. Aduz que em nenhum momento se questionou compatibilidade desses custos com o conceito de insumos, mas que a glosa dos créditos decorreu tão

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

somente da natureza jurídica do DECEA e a suposta vinculação dos mesmos à geração de receita cumulativa.

Alega, no que se refere à aplicação da vedação do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 aos pagamentos realizados ao DECEA, que pelas razões já expostas, que o mesmo não procede.

Relativamente aos pagamentos realizados à Infraero, reforça que o inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 determina que o transporte internacional de passageiro foi incluído no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, de modo que as despesas incorridas com a tomada de serviços de auxílio de terminal geram direito a crédito.

No item **"III.5.14 – TAXA SUFRAMA - INFRAERO"**, explica que no período transcorrido entre 28/01/2000 a 16/07/2017, vigorou a Taxa de Serviços Administrativo (TSA), realizado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), na hipótese de prestação de serviços de vistoria e internamento de mercadoria nacional nas zonas incentivadas.

Explica 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 recolheu a TSA, na qualidade de substituta, nos diversos transportes de cargas realizados à Zona Franca de Manaus no ano de 2012.

Entende que se tratando 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, todavia, 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.

Aduz que, nos termos do art. 10 do Decreto-Lei nº 288/67, a SUFRAMA não é órgão da administração direta, mas entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira.

Esclarece que a Lei nº 9.960/2000, que instituiu a TSA, estabelecia em seu art. 6º (vigente à época do fato gerador) que os recursos provenientes do pagamento da referida taxa eram exclusivamente destinados ao custeio e às 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, assim, os valores provenientes do recolhimento da TSA, seja por terem natureza tributária, seja 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.

Conclui que a SUFRAMA é contribuinte de contribuição social, não sendo possível justificar a glosa de créditos no fato dela ser entidade pública.

Alega, ademais, que o fato de recolher a TSA na qualidade de substituta também não é suficiente para impedir o aproveitamento de crédito sobre esses valores, pois o pagamento ou não da TSA pela TAM depende das condições comerciais acertadas com o destinatário das mercadorias na Zona Franca de Manaus e, uma vez estipulado que ela efetuará o recolhimento da taxa, ela tem tal obrigação.

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

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

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.

No tópico "**III.5.15 – TREINAMENTO E ENSINO**", alega que as despesas com estes itens decorrem de expressa exigência legal, como também são imprescindíveis para a prestação do serviço de transporte aéreo, já que sem os mesmos os tripulantes ficariam incapacitados de executar as tarefas e comandos que uma aeronave requer, inviabilizando, assim, a execução do serviço. Diz que tais despesas são indispensáveis para execução do serviço de transporte aéreo e estão diretamente relacionadas ao seu objeto social. Sustenta que as glosas foram realizadas porque a fiscalização parte da equivocada premissa de que estes serviços se restringiriam à execução do transporte de carga e os gastos qualificados como insumos seriam apenas aqueles estritamente vinculados à aeronave decolando, voando ou aterrissando, premissa manifestamente errônea.

No item "**III.6 – ALUGUEIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, PAGOS À PESSOA JURÍDICA, UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA**", argumenta que, ao analisar a planilha denominada "Alugueis 2011", em que consta a discriminação dos itens confirmados e glosados, verificou que a fiscalização desconsiderou apenas os créditos apurados sobre alugueis de veículos. Diz que o direito ao creditamento sobre esse tipo de despesa já foi objeto de defesa em tópico anterior, razão pela qual reitera os fundamentos já expostos e requer o reconhecimento do crédito apropriado.

No item "**III.7 – CONTRAPRESTAÇÕES DE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE PESSOA JURÍDICA**", alega que, na planilha denominada "Arrendamentos", constatou que foram glosados os créditos sobre dispêndios:

- (i) aluguel prédio, máquina, equipamento, por supostamente não haver informação sobre a data ou sobre a descrição do lançamento;
- (ii) hospedagem de passageiro, por supostamente estar vinculado às receitas do regime cumulativo;
- (iii) aquisição de software, serviço de assistência técnica de informática, envelopes plásticos e mobilização/desmobilização de containeres, por não se enquadrarem no conceito de insumos.

Aduz, no que se refere à glosa dos valores de aluguel de máquina e equipamento, por supostamente não haver informação sobre a data ou sobre a descrição do lançamento, que a mesma não merece prosperar, na medida em que a data de pagamento não é relevante para a apropriação de despesas para as pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de competência.

Alega, ainda, que não procede a afirmação de que alguns desses lançamentos não teriam descrição, na medida em que existem outras informações permitem identificar a natureza do serviço prestado, como o nome e o CNPJ do fornecedor.

No que tange aos dispêndios com hospedagem de passageiro, argumenta que o serviço de transporte internacional de passageiros está sujeito ao regime não cumulativo do PIS/Cofins, de modo que os respectivos gastos devem gerar créditos dessas contribuições.

Quanto aos dispêndios glosados por não se enquadrarem no conceito de insumo, afirma que, pela leitura da descrição desses lançamentos é possível concluir que tais glosas decorrem da análise precária da fiscalização da pertinência desses dispêndios aos serviços que presta, mesmo se adotando o conceito restritivo de insumos. Explica que os bilhetes e a contratação de transporte de cargas ou documentos dependem de um ambiente sistêmico que emita a passagem e transmita informações relativas ao status do voo, bem como que permita a contratação e o acompanhamento do transporte de cargas até sua entrega no destinatário indicado. Informa que tal ambiente sistêmico foi criado por meio da aquisição de softwares de computador específicos, sendo que sua manutenção é realizada pela contratação de serviços técnicos de informática. Conclui

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

que são dispêndios diretamente relacionados à qualidade do serviço oferecido, não havendo como dissociá-los do conceito de insumos.

Aduz, ainda, que no âmbito do transporte de cargas, é contratada para transportar desde documentos pequenos, os quais são acondicionados em envelopes, para garantir que os mesmos cheguem intactos ao destinatário, bem como para transportar cargas maiores ou em grandes quantidades e, portanto, acondicionados em containeres. Diz não haver dúvida de que se tratam de bens utilizados diretamente da prestação de serviço de transporte, sendo essenciais ao acondicionamento e organização dos bens transportados.

No tópico "**III.8 – ENERGIA ELÉTRICA**", explica que a glosa em questão levada a efeito pela fiscalização decorre de notas fiscais emitidas durante ano de 2012, que no entender do AFRFB, não correspondem ao referido tipo de despesa, como, por exemplo, notas fiscais de locação de guinchos e aquisição de gás natural. Diz que outro ponto levantado pela fiscalização é a existência de notas fiscais com erros formais de preenchimento.

Aduz que o gás natural é utilizado para produção de energia térmica em equipamentos, de tal forma que é abarcado pela autorização do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Diz que, em relação à locação de guinchos, ainda que tenha sido imputado equivocadamente em conta específica de energia elétrica, a possibilidade de apropriação de créditos desse tipo de despesas também encontra amparo na legislação de regência, uma vez que esta autoriza o desconto de créditos relativos à locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, que é o caso dos guinchos, diretamente utilizados na prestação de serviço de locomoção de cargas, estocadas em containeres.

Assevera que, em relação às notas apontadas pela fiscalização como insuficientemente preenchidas, entende que mero erro formal na imputação das informações em seu sistema interno não descaracteriza seu direito líquido e certo ao desconto de créditos.

Requer a extinção integral do crédito tributário.

Sobreveio então o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/CTA, dando parcial provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

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.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

ALUGUÉIS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

Não existe previsão legal de créditos com gastos de locação de veículos, pois não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais autorizam apenas o crédito sobre despesas de alugueis de “prédios, máquinas e equipamentos”, que não podem ser interpretados extensivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

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.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

ALUGUÉIS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Não existe previsão legal de créditos com gastos de locação de veículos, pois não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais autorizam apenas o crédito sobre despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, que não podem ser interpretados extensivamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado nos casos em que inexistir o pagamento antecipado.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 1954 a 2077) a este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua impugnação, bem como trazendo nova documentação para ratificar suas razões, em função do quanto decidido pela decisão *a quo*

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

A Contribuinte teve ciência da decisão da DRJ em 18/09/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem no DTE de fls 1949, tendo apresentado suas razões recursais em 17/10/2018. Os documentos de representação por seus patronos também estão completos. Assim, o recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72.

Primeiramente, saliento que os valores exonerados pela DRJ estão abaixo do limite de alçada estabelecido pela Portaria n. 63 do Ministério da Fazenda, de 09 de fevereiro de 2017, não havendo, portanto, recurso de ofício a ser julgado.

Cumpra destacar que o pedido de conexão de processos requerido resta prejudicado, uma vez que os processos conexos já foram julgados pelo CARF. Ademais, os processos mencionados pela Recorrente (tabela de fls 2078 a 2079) dizem respeito a outros períodos de apuração, divergente do que ora se analisa. Com relação a outros eventuais pedidos de ressarcimento que digam respeito ao ano de 2012, nada pude averiguar nesses autos.

Alcançando então a controvérsia remetida a este Tribunal pelo recurso voluntário, como se depreende do relato acima, no presente processo está sob discussão tanto matéria atinentes aos *débitos* da Contribuição ao PIS e da COFINS apurados pela Fiscalização, quanto questões sobre os *créditos* das mesmas Contribuições, tomados pela Recorrente e glosados pela autoridade fiscal, tudo referente ao ano calendário de 2013.

Entretanto, compulsando as alegações e provas constantes dos autos, entendo que a parte relativa aos créditos não está pronta para julgamento, por três razões.

A primeira delas diz respeito à discussão sobre o direito ao crédito relativo ao *serviço de auxílio de navegação e serviço de auxílio de terminal*.

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

Conforme relatório fiscal, o entendimento da fiscalização é o de que tal serviço, pela sua natureza, não é incompatível com a apuração de créditos do PIS/COFINS, mas que como o DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo do Ministério da Defesa) não paga PIS/COFINS pelas receitas que auferir, aplica-se a vedação do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.¹

A interessada aduz, a seu turno, que houve o pagamento da contribuição, seja porque a DECEA é mera intermediária do recebimento das tarifas, que são, na verdade, repassadas às empresas privadas que prestam o serviço de auxílio à navegação, seja porque os órgãos públicos são contribuintes do PIS/Pasep.

Portanto, como bem salientou a DRJ, não se discute aqui a vinculação direta das despesas com esta tarifa à prestação de serviço de transporte aéreo, de modo que, regra geral, entende-se que pode haver o creditamento destes dispêndios na condição de insumos. Todavia, para tanto, deve haver o pagamento das contribuições relativamente aos valores recebidos a título dessa tarifa.

Embora a Recorrente tenha apresentado em seu recurso informações e dados relevantes a respeito do funcionamento do DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo do Ministério da Defesa), entendo que não foram suficientes para firmar a conclusão sobre os fatos a serem julgados.

O segundo ponto que motiva o entendimento da falta de maturidade do processo para julgamento diz respeito ao crédito sobre compra de combustíveis que, de acordo com as razões da defesa, não seriam exclusivamente utilizados em voos internacionais (sabidamente isentos e não compatíveis com a geração de crédito), mas sim em voos nacionais, de modo a permitir o direito ao crédito. Alega que as notas fiscais que continham o CST 08 foram preenchidas incorretamente pelo fornecedor. Entretanto, a prova nesse sentido foi feita por amostragem, necessitando ainda de aprofundamento.

Como terceiro ponto a ensejar a diligência, aparece o assunto global do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

As glosas expressamente contestadas pela Recorrente foram as seguintes:

NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA
EMPRESA;
ITENS CONSTANTES NAS PLANILHAS DE BENS E SERVIÇOS;
COMBUSTÍVEL DE AERONAVES (DOMÉSTICO)
DESPESAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL
VESTUÁRIOS E ACESSÓRIOS PROFISSIONAIS
MATERIAIS DE INFRA-ESTRUTURA DE REDE DE DADOS E VOZ E
COMUNICAÇÃO VIA RÁDIO - SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE DADOS -
COMUNICAÇÕES
DESPESAS COM COMPRAS DE PONTOS MULTIPLUS
DESPESAS COM IMPORTAÇÃO

¹ “§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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.”

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

DESPESAS COM VEÍCULOS E COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS
ESTADIA DE TRIPULANTES
GASTOS COM VOOS INTERROMPIDOS
SERVIÇO DE AUXÍLIO DE NAVEGAÇÃO
SERVIÇO DE AUXÍLIO DE TERMINAL
TAXA SUFRAMA (TSA)- INFRAERO
TREINAMENTO E ENSINO
ALUGUEIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, PAGOS À PESSOA JURÍDICA, UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA
CONTRAPRESTAÇÕES DE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL DE PESSOA JURÍDICA
ENERGIA ELÉTRICA

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida (fls 1908) aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16692.721933/2017-80

imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja

Fl. 23 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80

finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

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

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, bem como que o caso possui diferenças substanciais em relação àquele já conhecido por esse Colegiado mediante o voto da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula (Acórdão n. 3402-005.333), entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade da autuação fiscal e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS no seguinte sentido:

1. Verifique a autoridade fiscal, a procedência das alegações da Recorrente no que tange às tarifas relativas ao *serviço de auxílio de navegação* e *serviço de auxílio de terminal*, sobre o DECEA constituir mero centralizador de informações e órgão arrecadador, sendo que os valores recebidos são repassados aos efetivos prestadores de serviço (entidades públicas e/ou privadas autorizadas pelo Comando da Aeronáutica a prestar o serviço de auxílio à navegação e auxílio terminal). Para tanto, oficie o DECEA para esclarecimento do ponto.
2. Verifique a autoridade fiscal a pertinência das alegações da Recorrente acerca das compras de combustíveis (querosene) que não seriam exclusivamente utilizados em vôos internacionais, mas sim em voos nacionais (conforme item III.5.3 do recurso voluntário), de modo a permitir o direito ao crédito, de acordo com os DOCs. 3 a 7 do recurso voluntário (fls. 2.124 a 2.263).
3. Seja intimada a Recorrente para detalhar suas atividades e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;
4. A Fiscalização, com base nas informações prestadas nos termos do item 3., elabore um novo parecer e um novo demonstrativo a respeito do direito creditório de cada um dos itens glosados, com as considerações efetuadas a partir da interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ (REsp 1.221.170), segundo os critérios de relevância e essencialidade;

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados. E ato contínuo, seja intimada a PFN para que, sendo do seu interesse, apresente suas razões.

É a resolução.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Fl. 24 da Resolução n.º 3402-002.217 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16692.721933/2017-80