



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.720223/2020-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.003 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GOL LINHAS AÉREAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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.

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

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 ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo ou Comando da Aeronáutica.

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.

**CRÉDITO. SALDO INICIAL. REPERCUSSÃO DE PROCESSO ANTERIOR.**

O saldo de créditos inicial deve ser recomposto, se alterado em função de decisão decorrente da apreciação de processo administrativo de período anterior que reformou o apurado em auditoria fiscal.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

**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 ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo ou Comando da Aeronáutica.

**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.

**CRÉDITO. SALDO INICIAL. REPERCUSSÃO DE PROCESSO ANTERIOR.**

O saldo de créditos inicial deve ser recomposto, se alterado em função de decisão decorrente da apreciação de processo administrativo de período anterior que reformou o apurado em auditoria fiscal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) recalcular o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte

internacional de passageiros no regime não cumulativo e (ii) recalcular o saldo inicial de crédito de 2016 em função do provimento parcial do recurso voluntário no processo 12448.731843/2019-08. Durante os debates, a conselheira Flávia Sales Campos Vale propôs a realização de diligência, sendo acompanhada pela conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), proposta essa rejeitada por voto de qualidade.

*Assinado Digitalmente*

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

*Assinado Digitalmente*

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores 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 aos **autos de infração de PIS e Cofins** correspondentes aos períodos de apuração de 2016.

Relativamente à Cofins, o lançamento alcançou o valor total de R\$ 31.715.888,01 (principal). Quanto à contribuição para o PIS/Pasep, o valor da contribuição somou R\$ 14.272.673,04. Valores estes acompanhados de multa de 75% (passível de redução à época) e juros moratórios calculados naquela data. Segue o relatório da referida decisão:

Nos referidos autos de infração foram discriminadas duas espécies de infração, a saber:

- a) glosa de créditos sem débito das contribuições, em virtude da constituição indevida de créditos sobre aquisições no mercado interno, referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2016 (fls. 32 e 33); e,
- b) glosa de créditos considerados indevidos na apuração das contribuições, em relação aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2016 (fls. 31).

No **Relatório Fiscal**, parte integrante dos Autos de Infração, constam os seguintes esclarecimentos e informações (fls. 21 a 33):

- a) foram identificadas a utilização indevida de créditos das contribuições e a constituição indevida de créditos;
- b) a empresa tem como objeto social o transporte aéreo de passageiros, de cargas e de malas postais, nacional e internacional;
- c) as receitas oriundas do transporte de passageiros sujeitam-se à incidência cumulativa das contribuições e aquelas decorrentes do transporte de cargas ao regime não cumulativo;
- d) os créditos apurados sobre os dispêndios comuns às duas atividades são objeto de rateio;
- e) foi constatada a existência de equívoco na determinação do percentual de rateio para apropriação proporcional dos créditos apurados, pois a empresa incluiu as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros e as receitas financeiras com e sem incidência das contribuições dentre aquelas receitas sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das contribuições;
- f) desconsiderou-se o saldo inicial de créditos das contribuições considerado pela empresa no início do período fiscalizado, visto que em procedimento fiscal anterior se constatou a não existência deste na data de 31 de dezembro de 2015;
- g) foi verificada a apropriação de créditos sobre gastos relacionados a serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições;
- h) foi glosada a apuração de créditos das contribuições sobre os gastos referentes ao pagamento da Taxa de Auxílio à Navegação Aérea, em favor do Departamento de Controle do Espaço Aéreo, pois referidos serviços não estão sujeitos ao pagamento das contribuições;
- i) por falta de documentação comprobatória, foram glosados os créditos apurados sobre os pagamentos efetuados à empresa International Air Transport no mês de dezembro;
- j) foi constatado que a empresa, a fim de determinar o percentual de rateio para apropriação proporcional dos créditos apurados entre as receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo de apuração das contribuições, incluiu indevidamente como receitas suspensas das contribuições apuradas no regime não cumulativo receitas submetidas ao regime cumulativo, bem como receitas decorrentes de variações monetárias ativas, ganhos em operações de hedge, variações cambiais ativas e outras receitas;
- k) as receitas classificadas indevidamente como suspensas das contribuições apuradas no regime não cumulativo referem-se ao transporte aéreo internacional de passageiros, as quais, de fato, são isentas (art. 14, inciso V, da Medida Provisória – MP – nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001);

- I) essas receitas foram consideradas pela fiscalização como submetidas ao regime cumulativo de apuração das contribuições, para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos;
- m) as receitas contabilizadas nas contas contábeis “Juros Ativos”, “Variações Monetárias Ativas”, “Ganhos em Operações de Hedge”, “Descontos Obtidos”, “Variação Cambial Ativa”, “Ganhos em Aplicações Financeiras”, “Ganhos em Fundos de Investimento” e “Variação Cambial – Decreto nº 8.426/2016” não guardam qualquer relação com os dispêndios que deram origem aos créditos das contribuições, não podendo, dessa maneira, compor a soma das receitas auferidas para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos;
- n) na determinação do percentual de rateio dos créditos das contribuições somente dever ser consideradas as receitas que estejam associadas aos valores de custos, despesas e encargos comuns, o que não se verifica nas receitas listadas imediatamente acima;
- o) foram consideradas, para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos apurados das contribuições, apenas as receitas de transporte de passageiros e de transporte de cargas;
- p) considerou-se como zerados o saldo inicial de créditos das contribuições (item “f” acima); e,
- q) foi lavrado, ainda, lançamento fiscal (nos mesmos Autos de Infração) referente às glosas de créditos da Cofins, no montante de R\$ 25.868.212,21, e de créditos da contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 5.511.386,43, a fim de não haver utilização em exercícios posteriores de créditos apropriados indevidamente pela empresa.

Na **impugnação** apresentada a empresa alega que (fls. 111 a 147):

- a) tem como principal atividade o transporte aéreo de cargas e passageiros, atuando em trechos domésticos e internacionais, sendo, portanto, submetida à apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep nos regimes cumulativo e não cumulativo;
- b) padecem de nulidade os autos de infração, visto que foram considerados como pagamentos efetuados ao Comando da Aeronáutica valores destinados a outros fornecedores a título de taxa de auxílio à navegação aérea;
- c) no que se refere à apuração de créditos das contribuições:
- c.i)* os pagamentos efetuados ao Comando da Aeronáutica permitem a apuração de créditos das contribuições;
- c.ii)* o Departamento de Controle do Espaço Aéreo – DECEA - é órgão integrante do Comando da Aeronáutica, o qual integra a estrutura regimental do Ministério da Defesa, e, portanto, não possui personalidade jurídica e age em nome da União em sua área de competência e atuação;

- c.iii) a União é contribuinte do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP;
- c.iv) as contribuições ao PIS e ao PASEP possuem idêntica natureza jurídica e são, de fato, uma única contribuição;
- c.v) a norma legal pertinente à restrição de apuração de créditos das contribuições trata as contribuições ao PIS e ao PASEP como uma única contribuição;
- c.vi) não existe impedimento a apuração de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços sujeitos unicamente ao pagamento da contribuição para o PASEP;
- c.vii) a União é contribuinte da Cofins, o que permite a apuração dos respectivos créditos relativamente aos pagamentos efetuados ao DECEA;
- c.viii) a legislação que regula a apuração da Cofins no regime não cumulativo não faz distinção de sua incidência entre pessoas jurídicas de direito privado e de direito público; e,
- c.ix) sendo a União pessoa jurídica de direito público interno, está sujeita ao pagamento da Cofins;
- d) quanto ao cálculo do percentual de rateio dos créditos apurados:
- d.i) as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros compõem aquelas submetidas ao regime não cumulativo, para efeito de determinação do percentual de rateio dos créditos comuns;
- d.ii) segundo definições normativas constantes do Anexo à Resolução nº 377, de 15 de março de 2006, da Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC, “*Transporte aéreo público significa o serviço aéreo público de transporte de passageiro, carga ou mala postal, regular ou não regular, doméstico ou internacional*” e “*Transporte aéreo público regular significa o serviço de transporte aéreo público, outorgado por meio de concessão, aberto ao uso pelo público em geral e operado de acordo com uma programação previamente publicada ou numa regularidade tal que constitua uma série sistemática de voos facilmente identificável*”;
- d.iii) transporte internacional é todo aquele com ponto de origem em território brasileiro e ponto de destino em território estrangeiro;
- d.iv) o regime cumulativo de apuração das contribuições, previsto no art. 10, inciso XVI, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, alcança exclusivamente as receitas decorrentes dos serviços de transporte aéreo de passageiros regulares domésticos;
- d.v) as receitas do transporte internacional e as decorrentes estão submetidas ao regime não cumulativo de apuração das contribuições;
- d.vi) está correto o seu entendimento de considerar como submetidas ao regime não cumulativo as receitas oriundas do transporte aéreo internacional para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos referentes aos dispêndios comuns às diversas espécies de receitas por ela auferidas;

*d.vii)* as receitas financeiras e as variações monetárias devem ser incluídas dentre aquelas utilizadas para a determinação do percentual de rateio dos créditos referentes aos dispêndios comuns;

*d.viii)* no cálculo do percentual de rateio, a receita bruta total deve ser entendida como abrangendo toda e qualquer receita auferida pela empresa, inclusive as de cunho financeiro;

*d. ix)* para fins de cálculo do percentual de rateio, apenas as receitas sujeitas à incidência cumulativa devem ser excluídas da receita bruta total; e,

*d. x)* as receitas financeiras por ela auferidas submetem-se ao mesmo regime de apuração das contribuições a que se encontra submetida, qual seja, em regra geral o não cumulativo, conforme entendimento constante da Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit - da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB - nº 387, de 31 de agosto de 2017;

e) acerca de não se ter considerado o saldo inicial de créditos existentes em janeiro de 2016:

*e.i)* o entendimento da fiscalização está incorreto, pois a discussão da glosa efetuada permanece na esfera administrativa, por meio de recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo fiscal – PAF – nº 12448.731843/2019-08; e,

*e. ii)* a análise deste PAF depende do resultado do julgamento do PAF nº 12448.731843/2019-08 relativamente à glosa de créditos, de forma que deve ser sobrestado o seu julgamento ou julgados em conjunto;

f) devem ser revertidas as glosas efetuadas relativamente aos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas Inframérica Concessionária de Aeroportos de São Gonçalo do Amarante S.A., Concessionária Aeroporto Rio de Janeiro S.A., Aeroportos Brasil – Viracopos S.A. e IATA International Air Transport Association, pois sujeitas ao pagamento das contribuições.

A impugnação foi decidida pela DRJ. Segue a ementa:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

**Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016**

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Indefere-se o pedido de diligência cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS. LINHAS AÉREAS REGULARES. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. APURAÇÃO CUMULATIVA.

As receitas auferidas pelas empresas que operam linhas aéreas domésticas regulares decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros estão submetidas ao regime cumulativo de apuração das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS TOMADOS DE ÓRGÃO PÚBLICO. VEDAÇÃO.

Sobre o valor dos pagamentos efetuados pelas companhias aéreas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo a título de Tarifa de Auxílio à Navegação Aérea não permite a legislação apuração de créditos das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS COMUNS. PERCENTUAL DE RATEIO. CÁLCULO.

O percentual de rateio dos créditos das contribuições apurados sobre os custos, despesas e encargos comuns é calculado considerando-se apenas as receitas que compartilham referidos dispêndios.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS. LINHAS AÉREAS REGULARES. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. APURAÇÃO CUMULATIVA.

As receitas auferidas pelas empresas que operam linhas aéreas domésticas regulares decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de passageiros estão submetidas ao regime cumulativo de apuração das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS TOMADOS DE ÓRGÃO PÚBLICO. VEDAÇÃO.

Sobre o valor dos pagamentos efetuados pelas companhias aéreas ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo a título de Tarifa de Auxílio à Navegação Aérea não permite a legislação apuração de créditos das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS COMUNS. PERCENTUAL DE RATEIO. CÁLCULO.

O percentual de rateio dos créditos das contribuições apurados sobre os custos, despesas e encargos comuns é calculado considerando-se apenas as receitas que compartilham referidos dispêndios.

Impugnação Improcedente

**Crédito Tributário Mantido**

A interessada foi cientificada da decisão em 18/11/2021 e, em 17/12/2021, apresentou recurso voluntário. De início, postula pelo reconhecimento da tempestividade da peça e apresenta seu relato dos fatos, reafirmando o alegado na impugnação e sustentando a necessidade de reforma do decidido pela DRJ.

Em preliminar, mantém a alegação de nulidade do auto de infração e sustenta a nulidade do acórdão recorrido, em particular pela ausência de fundamentação e análise. Veja-se:

Ocorre que os montantes apontados pela fiscalização abarcam também pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores (que não o Comando da Aeronáutica).

Melhor explicando. Do montante de R\$ 2.223.754,77 (correspondente a todo o PIS devido sobre as taxas de auxílio a navegação (após aplicado o critério de rateio entre as despesas submetidas ao regime cumulativo e não cumulativo), o valor de R\$ 7.527,01 refere-se aos créditos de PIS apurado em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores. Enquanto que o montante de R\$ 10.242.749,23, o valor de R\$ 34.669,88 refere-se aos créditos de COFINS apurado em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores.

(...)

Desta forma, sendo certo que em se tratando de auto de infração caberá a autoridade administrativa comprovar as razões pelas quais incluiu tais montantes na base de cálculo dos autos, bem como a Recorrente já demonstrou a impossibilidade de glosa no tocante a tais pagamentos (cuja efetivação foi comprovada mediante toda a documentação contábil), é necessário destacar que a jurisprudência administrativa é uníssona no sentido de que o erro no valor do crédito tributário e da própria base de cálculo, macula a autuação.

(...)

Deste modo, demonstrou que a partir da classificação dada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica, não remanesceria dúvida de que o alcance do regime cumulativo previsto no artigo 10, inciso XVI, da Lei nº 10.833/03, atinge exclusivamente as receitas decorrentes dos serviços de transporte aéreo de passageiros regulares domésticos, cuja definição pode ser assim sintetizada:

(...)

No entanto, mesmo diante de extensos e concatenados argumentos suscitados pela Recorrente em sede de Impugnação, o acórdão da DRJ não abordou sequer um deles, restringindo-se a apresentar no item 3.1 do acórdão recorrido o teor da Solução de Consulta COSIT nº 12 de 11.06.2014. Ou seja, simplesmente citou a aludida Solução de Consulta, sem sequer informar a razão pela qual os argumentos da Recorrente não devem prosperar e, nem ao menos se preocupou em demonstrar se a Solução abrange o caso específico da Recorrente.

Quanto ao mérito, reforça o já alegado na impugnação. Em adendo, destaca-se do recurso voluntário:

- O DECEA é apenas um órgão dentro o Ministério de Estado da Defesa, razão pela qual não tem personalidade jurídica, age em nome da União. Tal ponto é incontrovertido, conforme destaca o próprio acórdão recorrido. A União é contribuinte do Pasep, sendo que o fundo foi unificado com o PIS e as contribuições possuem mesma finalidade e natureza. A alegação de natureza jurídica diversa não se sustenta (cita Solução de Consulta – SC- Disit 293/2007 e SC SRRF10/Disit 34/2013).
- A Cofins também é devida pelas pessoas jurídicas de direito público (Lei 10.833/2003). A recorrente tem direito de descontar créditos de PIS e de Cofins em relação à taxa de auxílio navegação.
- É possível concluir, a partir dos conceitos jurídicos aplicáveis, em especial do Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), que o regime cumulativo atinge exclusivamente as receitas dos serviços de transporte aéreo de passageiros regulares domésticos. Portanto, não fazem parte da exceção e compõem o regime não cumulativo (cita decisão do Carf). O legislador faz referência expressa as receitas decorrentes da "linhas aéreas domésticas". A DRJ não enfrentou ou justificou, limitando-se a citar uma SC.
- Reintera o pedido de julgamento conjunto com o processo 12448.731843/2019-08, que está aguardando distribuição no Carf desde 25/09/2020, uma vez que a glosa dos créditos iniciais advindos do ano-calendário 2015 ainda está em litígio.
- Há erro na autuação, decorrente de créditos calculados sobre valores pagos a favor do Comando da Aeronáutica mas a outras pessoas jurídicas que não o DECEA (eg Inframerica Concessionária de aeroportos de São Gonçalo do Amarante S/A e Concessionária Aeroporto Rio de Janeiro S/A). Apesar do acórdão da DRJ asseverar que tais montantes não foram glosados, não é o que se depreende da autuação. O acórdão da DRJ apresenta números destoantes e não há nenhuma comprovação que tais valores foram desconsiderados na glosa efetuada.

A reclamante solicita realização de diligência para a comprovação, caso o apresentado ainda não seja considerado suficiente comprovação. Indica os quesitos e o assistente técnico.

Requer, ao final da peça de contestação:

- 1) o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade que macula os autos cancelando-o, ou, subsidiariamente, determinando a remessa do processo para proferir novo julgamento por parte da DRJ;
- 2) Caso ultrapassada a preliminar, requer desde já que o presente processo seja julgado conjuntamente com o Processo Administrativo nº 12448.731843/2019-08, tendo em vista a evidente relação de prejudicialidade, uma vez que no aludido processo foram perpetradas glosas do crédito de PIS/COFINS do ano-calendário de 2015, havendo impactado diretamente o

presente processo no tocante a glosa do saldo inicial do crédito de PIS/COFINS do ano-calendário de 2016;

3) Quando do julgamento conjunto, no mérito, requer que sejam revertidas todas as glosas perpetradas, mantendo-se incólume o cálculo do rateio proporcional realizado originariamente pela Recorrente e o saldo inicial de créditos de PIS/COFINS do ano de 2016, cancelando integralmente a autuação, rechaçando inclusive juros e multa de 75%; e

4) Subsidiariamente, na remota hipótese de assim não entenderem os i. Julgadores, requer a Recorrente, por fim, a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos acima

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **MARCELO ENK DE AGUIAR**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

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 PRELIMINAR DE NULIDADE

Nesse aspecto, a despeito da irresignação da empresa, entende-se que a DRJ andou bem na análise realizada.

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 essas alegações com relação aos valores de glosa sejam pertinentes, 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 está 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. As diferentes alegações foram apreciadas. Quanto ao alegado erro, a DRJ demonstrou, inclusive com quadros, seu entendimento de que não era aplicável a alegação. A citação de solução de consulta também é possível, uma vez adotada aquela fundamentação. O fato de a fundamentação não ser suficiente, na visão da recorrente, não é causa de nulidade da decisão, até porque, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão. Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

**AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA.**

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.**

**ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.**

**SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.**

1. Não há nenhuma omissão, **carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos das partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.**

(...)

**(AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021)**

Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida. 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.

## 2 GLOSA DE CRÉDITOS: DO ALEGADO ERRO NA BASE DE CÁLCULO.

Como visto, afora os argumentos contra a glosa (a serem discutidos adiante, nesse voto), o contribuinte alega erro no cálculo do valor glosado decorrente dos pagamentos a favor do Comando da Aeronáutica a título de taxa de auxílio navegação. Explica que, do montante de R\$ 2.223.745,77 (PIS) e R\$ 10.242.749,23 (Cofins) glosados pela fiscalização o valor de R\$ 7.527,01 (PIS) e R\$ 34.669,88 (Cofins) referem-se a créditos apurados em decorrência de pagamentos de taxa de auxílio navegação para outros fornecedores (por exemplo, Inframérica Concessionária de Aeroportos de São Gonçalo do Amarante S/A e Concessionária Aeroporto Rio de Janeiro S/A e IATA International Air Transport Association)

A DRJ considera inexistir tal erro, uma vez que só foi glosado o pagamento para IATA International Air Transport Association. Este com razão, uma vez tratar-se de pessoa jurídica domiciliada no exterior. De fato, nos termos da Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Assim, correto o procedimento sobre esse valor de R\$ 15.750,78.

Sobre o restante, a DRJ produziu uma planilha mostrando a correção dos cálculos, sob a ótica dos créditos resultantes:

Mês	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016	05/2016	06/2016	07/2016	08/2016	09/2016	10/2016	11/2016	12/2016
<b>1 Despesas</b>	43.119.303,63	45.213.326,43	36.710.684,65	34.568.238,30	31.456.998,39	33.628.206,77	32.716.004,74	36.425.800,40	33.264.174,87	31.929.865,50	34.508.164,03	33.088.210,23
<b>2 Glosas</b>												
Pagamento 1	36.600.380,11	37.751.678,93	30.366.263,28	28.609.688,68	26.131.647,92	27.660.439,97	27.506.288,22	30.411.758,98	28.058.893,34	27.049.119,01	29.343.027,02	5.550.881,96
Pagamento 2	6.471.543,68	7.419.353,30	6.321.359,41	5.938.822,00	5.304.325,41	5.945.219,96	5.184.005,39	5.999.152,76	5.143.890,30	4.783.043,10	5.133.364,11	705.566,22
Pagamento 3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22.381.384,87
Pagamento 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.401.697,38
<b>Total</b>	43.071.923,79	45.171.032,23	36.687.622,69	34.548.510,68	31.435.973,33	33.605.659,93	32.690.293,61	36.410.911,74	33.202.783,64	31.832.162,11	34.476.391,13	33.039.530,43
<b>3. Diferença</b>	<b>47.379,84</b>	<b>42.294,20</b>	<b>23.061,96</b>	<b>19.727,62</b>	<b>21.025,06</b>	<b>22.546,84</b>	<b>25.711,13</b>	<b>14.888,66</b>	<b>61.391,23</b>	<b>97.703,39</b>	<b>31.772,90</b>	<b>48.679,80</b>

E esclareceu:

Para dirimir qualquer dúvida, elaborou-se planilha na qual foram relacionados os documentos fiscais emitidos pelas concessionárias Inframérica Concessionária de Aeroportos de São Gonçalo do Amarante S.A., Concessionária Aeroporto Rio de Janeiro S.A. e Aeroportos Brasil – Viracopos S/A referentes aos serviços prestados de auxílio à navegação aérea, chegando-se aos mesmos montantes mensais da linha “Diferença” da planilha acima, ou seja, os créditos apurados pela impugnante sobre tais dispêndios não foram glosados pela fiscalização (arquivo não paginável – aba Pagamentos Concessionárias – fls. 282).

A princípio, não se contata problemas na demonstração da DRJ.

De todo o modo, é possível verificar na planilha de créditos da empresa apresentada que a base de cálculo correspondente às tarifas de auxílio navegação era de R\$ 426.628.977,94 (total do ano de 2016 - também Doc 02). Já olhando a aba Composição do Crédito, na planilha de apuração, que contém os dados do contribuinte, e efetuar o filtro na coluna “S”, apenas para “FAT OPER TAXAS AEROP TR. AUXILIO NAVEGAÇÃO”, obtemos apenas valores pagos

ao comando da aeronáutica (coluna K). O valor total obtido é R\$ 464.535.444,11. Se excluirmos os dois valores com data de documento de 2015 (coluna M), de R\$ 31.870.778,18 e R\$ 6.491.870,62, ficamos com a base de cálculo glosada de R\$ 426.172.795,31. Deve ser somado o valor mais acima indicado do pagamento sem CNPJ de R\$ 15.750,78, resultando em R\$ 426.188.546,09.

Agora, verificando a apuração do PIS e Cofins da planilha fiscal, vemos que foi mantido uma base de cálculo total para crédito de “tarifas de auxílio navegação” de R\$ 440.432,05 (despesa). O valor corresponde ao valor da planilha do contribuinte menos o valor **glosado** conforme parágrafo anterior ( $426.628.977,94 - 426.188.546,09 = 440.431,85$ ), desconsiderando diferença inferior a de R\$ 1,00.

Nada apresentado de concreto em contrário, é de se considerar **correto o cálculo efetuado** no trabalho fiscal.

O mérito da glosa será apreciado a seguir.

### 3 CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO: TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO.

Como já comentado no item anterior, foram objeto de glosa os créditos do regime não cumulativo sobre os valores pagos ao Comando da Aeronáutica (mais precisamente ao Decea). A receita decorrente de tal pagamento não estaria sujeita a incidência do PIS e Cofins. Portanto, tampouco seria base de cálculo de créditos. Cite-se o disposto na Lei 10.833/2003:

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)

A glosa é contestada pelos argumentos já apontados no relatório, Repise-se, os órgãos, autarquias entre outros, se não contribuintes do PIS, o são do Pasep, mesmo fundo há longo tempo, com mesma natureza e finalidade. Para a Cofins, o crédito também seria cabível, uma vez que a União também se encontra sujeita ao pagamento da Cofins e, de toda a forma, a contribuição para a seguridade social como um todo dispensaria a incidência específica da Cofins.

A DRJ traz norma relativa ao fundo criado e para o qual são destinadas as taxas, que são úteis na compreensão do litígio. Veja-se o que dispõe a Lei nº 6.009, de 26/12/1973, nos artigos abaixo transcritos:

Art. 8º A utilização das instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionados pelo Comando da Aeronáutica, está sujeita ao pagamento das seguintes tarifas de navegação aérea:

I - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios à Navegação Aérea em Rota - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle dos voos em rota, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

II - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aproximação - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aproximação, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica;

III - Tarifa de Uso das Comunicações e dos Auxílios-Rádio à Navegação Aérea em Área de Controle de Aeródromo - devida pela utilização do conjunto de instalações e serviços relacionados ao controle de aeródromo ou aos serviços de informações de voo de aeródromo, de acordo com as normas específicas do Comando da Aeronáutica.

§ 1º Os serviços de que trata o caput poderão, a critério do Comando da Aeronáutica, ser prestados por outros órgãos e entidades públicos e privados.

§ 2º As tarifas previstas neste artigo incidirão sobre o proprietário ou o explorador da aeronave.

§ 3º As tarifas previstas neste artigo serão fixadas pelo Comandante da Aeronáutica, após aprovação do Ministro de Estado da Defesa e manifestação da Agência Nacional de Aviação Civil, para aplicação geral em todo o território nacional.

(...)

Art. 11. O produto de arrecadação das tarifas previstas no art. 8º constituirá, em sua totalidade, receita do Fundo Aeronáutico.

Como se constata, as tarifas de serviço de auxílio à navegação compõem o Fundo Aeronáutico, receita sobre a qual não há o pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins que têm como fato gerador a receita ou o faturamento. O pagamento é realizado para o Decea/Comando da Aeronáutica.

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, II, 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 Decea, vinculado ao Comando da Aeronáutica, 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.

#### **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 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. Em primeiro lugar, foram incluídas (indevidamente) as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos

com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) no cálculo do rateio (numerador e denominador). A segunda infração relacionada ao rateio será discutida no título a seguir.

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. Reforça que as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração, porquanto os §§8º dos artigos 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não fazem qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo na receita bruta.

Salienta que esta é a orientação da Cosit exposta na Solução de Consulta nº 387, de 31 de agosto de 2017.

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 entendem devam ser classificadas as receitas financeiras, no caso. Porém, não resolve a questão do rateio.

Pois bem, 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. Veja-se trecho do voto da decisão da DRJ:

Isto posto, pode-se 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 que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

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, resta claro que a autuação está correta, nesse ponto. Primeiro, veja-se que o contribuinte cita, em seu recurso voluntário, o § 1º do art. 1º da Lei 10.833/2003, porém em sua **redação original**, a saber:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Porém, deve ser observada a **redação dada a partir de 2014. A legislação sobre o conceito de receita foi sendo uniformizada e adequada à legislação internacional, até com vista a apurar qualquer dúvida.** Veja-se a redação a partir da Lei 12.973/2014:

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 (empresas não financeiras). 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.

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>1</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

<sup>1</sup> <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1760>

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;
- 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).

Dessa forma, os critérios lógico e legal estão na mesma direção.

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

## 5 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, é isenta das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, o impacto financeiro-tributário 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 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 deve 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.

## 6 SALDO INICIAL DE CRÉDITOS: ANO-CALENDÁRIO 2015, REPERCUSSÃO DE PROCESSO DE PERÍODO ANTERIOR.

O saldo inicial de créditos apurado foi glosado. A empresa indica que, a par das glosas para o ano-calendário em questão, há influência do processo anterior, referente ao ano-calendário 2015, no qual houve glosa do saldo inicial (acumulado em 2014), o que repercutiria no presente. O saldo apurado em períodos anteriores pode ser transferido, desde que registrado em período próprio, veja-se

LEI 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

Como o saldo inicial de crédito registrado do ano em comento depende de decisão do processo 12448.731843/2019-08, que está sendo apreciado nessa mesma sessão de julgamento, e tendo se decidido pela parcial procedência naquele, a repercussão em termos de saldo inicial para o ano-calendário 2016 deve ser reconhecida, o que dependerá da liquidação e cálculos do anterior.

**Assim, deve ser verificada pela unidade de jurisdição a existência de saldo inicial de crédito para o ano-calendário 2016 em decorrência da decisão do Carf nos autos do processo 12448.731843/2019-08, com o reconhecimento de eventual crédito.**

---

**7 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 proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo; e (ii) recalcular o saldo inicial de crédito em função do provimento parcial do recurso voluntário no processo 12448.731843/2019-08.

*Assinado Digitalmente*

**MARCELO ENK DE AGUIAR**