



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720555/2023-14
ACÓRDÃO	3201-012.084 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOL LINHAS AÉREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

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 inexistente 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: 01/01/2018 a 31/12/2018

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: 01/01/2018 a 31/12/2018

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 de votos, 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 em função do provimento parcial do Recurso Voluntário no processo 17227.720223/2020-97.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, 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 2018.

Segue o relatório da referida decisão

Trata o presente processo de impugnação aos Autos de Infração (AI) lavrados em decorrência da glosa de créditos de PIS e COFINS constituídos indevidamente nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2018 (f. 75-81), sem débito dessas contribuições.

1 Relatório Fiscal

O detalhamento da ação fiscal, as irregularidades apuradas e as glosas que resultaram na constituição desses AI encontram-se detalhados no “Relatório Fiscal” de f. 83-105, onde está consignado, em suma, que:

- a) a atuada tem como objeto social o transporte aéreo de passageiros, de cargas e de malas postais, nacional e internacional;
- b) quanto ao regime de apuração do PIS e da COFINS, a atuada está sujeita ao regime cumulativo para a atividade de transporte aéreo de passageiros (inciso XVI do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei 10.833/2003) e ao a regime não cumulativo para a atividade de transporte de cargas;
- c) os créditos apurados sobre os dispêndios comuns às duas atividades são objeto de rateio;
- d) foram ajustados os saldos iniciais de créditos das contribuições considerados pela empresa no início do período fiscalizado, excluindo deles

os valores dos saldos de créditos de períodos anteriores informados em janeiro de 2017, visto que em procedimento fiscal anterior se constatou a não existência de saldos em dezembro de 2016;

e) foram glosados os créditos de PIS/COFINS apurados sobre os valores decorrentes de pagamentos de Taxa de Auxílio à Navegação Aérea ao Comando da Aeronáutica, visto que tal receita não está sujeita ao pagamento dessas contribuições e, portanto, não gera crédito, conforme inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002;

f) a autuada, 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 e cambiais, receitas financeiras e outras receitas;

g) 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;

h) apesar de os créditos apurados pela fiscalização terem sido inferiores aos valores calculados pela autuada (o cálculo detalhado desses créditos está demonstrado no arquivo não paginável “Apuração.xlsb” acostado aos autos conforme termo de f. 108), não houve insuficiência de recolhimento, tendo em vista que os saldos iniciais somados aos créditos apurados e aceitos pela Fiscalização no próprio ano de 2018 foram suficientes para cobrir os descontos dos débitos apurados pela Fiscalizada durante esse período.

2 Impugnação

Ciente dos Als em 06/01/2023, o contribuinte apresentou tempestivamente sua Impugnação (f. 115-156) em 06/02/2023, na qual traz, em síntese, os argumentos a seguir relatados.

No tópico “*DOS FATOS*”, após um breve relato das conclusões da fiscalização, sustenta que os autos de infração devem ser cancelados, não só porque estão maculados de nulidade insanável decorrente de erro na base de cálculo, mas também porque no mérito não se sustentam.

No tópico “*PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE ANTE O ERRO NO CÁLCULO AO EFETUAR A GLOSA DO SALDO INICIAL DE CRÉDITOS DE 2018 SEM QUALQUER VERIFICAÇÃO DA APURAÇÃO DE 2017*”, diz que o lançamento

revela-se nulo por violar os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN). Argumenta que se tratando de atividade plenamente vinculada é ônus inafastável das autoridades administrativas o cálculo correto do tributo devido ou do crédito glosado, de modo a permitir que a contribuinte exerça o seu direito de defesa, o que não ocorreu no caso. Afirma que ao efetuar o lançamento, o Auditor-Fiscal cometeu erro evidente no tocante a parte mais expressiva da glosa objeto do lançamento, qual seja, a glosa do Saldo Inicial de Créditos de PIS/COFINS do ano-calendário 2018, dado que simplesmente não houve qualquer fiscalização no tocante a apuração dos créditos de PIS/COFINS do ano-calendário de 2017, mostrando-se absolutamente ilegal a glosa do saldo inicial de 2018.

Explica que, segundo o Relatório Fiscal às f. 100-101, a impugnante sofreu uma fiscalização controlada no PAF nº 17227.720223/2020-97 que ainda encontra-se aguardando o julgamento do Recurso Voluntário, na qual houve a glosa de parte do saldo de créditos do ano-calendário de 2016. Diz que a glosa do saldo final deste ano certamente teria impacto no creditamento pertinente ao ano-calendário de 2017, sendo imperioso que a autoridade fiscal procedesse a análise do ano-calendário de 2017 para, somente em ato subsequente, proceder qualquer glosa quanto ao saldo inicial de créditos de PIS/COFINS do ano-calendário de 2018. No entanto, a própria fiscalização assume no Relatório Fiscal que suporta os autos de infração ora impugnados que simplesmente deixou de analisar o ano de 2017, “pulando” diretamente para glosar o saldo inicial de créditos de PIS/COFINS de 2018.

Segundo a impugnante, essa afirmação da fiscalização, deixa cristalino que a realização de tal fiscalização era imprescindível. Sua falta, evidentemente, cristaliza uma nulidade no tocante a apuração da glosa perpetrada, culminando na nulidade dos autos de infração ora impugnados. Cita julgados do CARF onde restou entendido pela nulidade do lançamento.

No tópico *“DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DA TOTALIDADE DOS CRÉDITOS DECORRENTES DOS PAGAMENTOS DA TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO”*, argumenta que, caso a nulidade seja superada, é indubitável que a glosa perpetrada, que diz respeito aos créditos de PIS e COFINS apurados sobre os valores pagos ao Comando da Aeronáutica, mais precisamente ao DECEA, a título de taxa de auxílio navegação, não pode subsistir. Diz que o único fundamento a sustentar tal glosa foi no sentido de que a receita auferida pelo Comando da Aeronáutica não é tributada

pelas contribuições, atraindo a vedação contida no § 2º, II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o que não condiz com a realidade dos fatos.

Esclarece que, de acordo com o Decreto nº 6.834/2009, o DECEA é um órgão da estrutura organizacional do Comando da Aeronáutica, que, a seu turno, é órgão integrante do Ministério da Defesa, razão pela qual não tem personalidade jurídica, ou seja, age em nome da União. Aduz que a União é contribuinte do PASEP tal como expresso no art. 2º da Lei Complementar nº 08/70, o que respalda a tomada de crédito.

Discorre sobre a legislação que criou o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) para afirmar que ambos têm os mesmos fins e possuem a mesma destinação, nos termos do art. 239 da Constituição Federal. Diz que a diferença é que o PIS se destina aos trabalhadores das empresas privadas, ao passo que o PASEP aos trabalhadores de empresas públicas, mas que, considerando que ambos programas possuem finalidades idênticas, tais tributos, consoante determinação do art. 1º da Lei Complementar nº 26/75, foram unificados em um só fundo (FUNDO PIS/PASEP). Argumenta que, deste modo, as Contribuições ao PIS e ao PASEP possuem a mesma natureza jurídica. Explica que, por isso, são consideradas como sendo um único tributo. Afirma que a Solução de Consulta DISIT nº 293/2007 preconizou que do Fundo PIS/PASEP surgiu a Contribuição para o PIS/Pasep como única contribuição. Sustenta que, por isso, inexistente óbice à tomada do crédito de PIS sobre serviços sujeitos unicamente ao pagamento de PASEP.

Afirma que em casos análogos ao presente, a RFB exarou Soluções de Consulta reconhecendo que autarquias federais submetem-se ao recolhimento do PIS/Pasep e, por esta razão, os tomadores dos serviços dessas entidades têm direito ao crédito da contribuição, afastando, portanto, a vedação do inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como a Solução de Consulta nº 293 - SRRF/9ª RF/Disit e Solução de Consulta nº 34 - SRRF10/Disit – 2013.

Conclui ser incabível a glosa de créditos de PIS relativos aos valores pagos ao DECEA, pelo que deve ser prontamente revertida pela DRJ.

No tocante às glosas de COFINS, aduz que estas também não se sustentam, tendo em vista que a União é contribuinte dessa contribuição. Sustenta que a COFINS é devida por todas as pessoas jurídicas de direito público e de direito privado, tal como ocorria no âmbito da Lei nº 9.718/1999. Argumenta que o legislador, ao editar a Lei nº 10.833/2003, não deixou de

incluir no texto legal as palavras “direito privado” por engano, de modo que a COFINS é devida, em regra, por todas as pessoas jurídicas. Assevera que a União é legalmente classificada como sendo de direito público interno, nos termos do art. 41 do Código Civil, razão pela encontra-se sujeita ao pagamento da COFINS, não se sustentando a glosa perpetrada pela fiscalização.

Alega, alternativamente, que a Seguridade Social compreende as contribuições sociais destinadas ao seu custeio (artigo 195 da CF/1988), à saúde (artigos 196 a 200), à Previdência Social (artigos 201/202) e à Assistência Social (art. 203). Afirma que a União, ao recolher o PASEP, já contribui para a Seguridade Social como um todo, inclusive estando sujeita à alíquota de 1% (art. 8º da Lei 9.715/98), que é superior à alíquota de 0,65% do PIS. Ainda, que a alíquota é superior porque a contribuição da União já se destina à toda Seguridade Social, dispensando uma incidência específica da COFINS, de modo que faz jus ao crédito apropriado, sendo espúria a glosa perpetrada.

Conclui que tem o direito de descontar créditos de PIS e COFINS, em relação à taxa de auxílio navegação, devendo ser canceladas as autuações neste tocante.

No tópico “*DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DO TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS NO REGIME NÃO CUMULATIVO*”, argumenta que a regra geral da não cumulatividade está nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que o regime cumulativo foi mantido apenas para situações especiais, que estão descritas no art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Explica que no seu caso é necessário estabelecer os conceitos jurídicos de: (i) transporte coletivo de passageiros efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas; e (ii) transporte internacional de passageiros.

Argumenta que o art. 110 do CTN impõe à lei tributária o dever de preservar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, de modo que a legislação especial, no caso o Código Brasileiro de Aeronáutica – CBA (Lei nº 7.565/1986), é a fonte que confere as definições mais importantes sobre o tema.

Esclarece que o CBA prevê, no artigo 175, que o transporte de cargas e passageiros se divide em regular ou não regular, doméstico ou internacional, possuindo cada uma dessas modalidades conceito próprio.

Explica que o transporte aéreo público regular significa o serviço, 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.

Descreve que o transporte regular é classificado pelo CBA nas espécies de transporte internacional e doméstico. Diz que o art. 215 considera doméstico *“todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”* e que o *“transporte não perderá esse caráter se, por motivo de força maior, a aeronave fizer escala em território estrangeiro, estando, porém, em território brasileiro os seus pontos de partida e destino.”* Elucida que se considera internacional todo transporte com ponto de origem em território brasileiro e ponto de destino em território estrangeiro.

Sustenta que a legislação tributária não destoa destes conceitos, tanto que a Medida Provisória de nº 2.158-35/01 prevê isenção de COFINS apenas para as receitas específicas do transporte internacional de passageiros, o que demonstra que *“transporte internacional”* não se confunde com *“transporte doméstico”*.

Diz que a própria Receita Federal do Brasil já se manifestou neste sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta Interna nº 12 – Cosit.

Entende que a partir da classificação dada pelo CBA e conceitos jurídicos acima definidos, 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.

Afirma que, no caso, ao inserir o vocábulo *“doméstico”* no inciso XVI, o legislador o fez com a clara intenção de restringir a cumulatividade a este tipo de receita de transporte de passageiro, pois se quisesse alcançar o transporte internacional bastaria limitar o alcance do dispositivo a *“empresas regulares de linhas aéreas”* sem qualificar o tipo de linha.

Aduz que 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.

Sustenta, ainda, que uma interpretação de forma diferente da acima exposta levaria a uma violação ao CBA, pois seria necessário admitir que uma empresa de transporte regular *“doméstico”* poderia auferir receita de *“transporte internacional”*.

Alega que, conforme previsto no artigo 204 do CBA, para operar transporte internacional e conseqüentemente auferir receita desta natureza é necessário que a empresa obtenha autorização de funcionamento do Governo Brasileiro, de modo que 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”.

Conclui que as receitas do transporte aéreo internacional não se submetem ao regime cumulativo previsto no inciso XVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, interpretação que é corroborada por decisão do CARF, o qual *“proferiu decisões em processos de interesse de outra empresa de transporte aéreo regular, por meio das quais, por maioria de votos, restou reconhecido que as receitas originárias do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo”*.

Por entender que está correto o seu cálculo do rateio, defende que deve ser reformado o auto de infração também neste ponto.

No tópico *“DA EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS”*, afirma que a fiscalização entendeu que para a determinação do percentual dos créditos a ser utilizado, o contribuinte apenas deve considerar as receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo a que esses créditos estão relacionados, quais sejam: as receitas de transporte de carga (regime não cumulativo) e as receitas de transporte de passageiros (regime cumulativo). Assevera que a fiscalização, sem qualquer respaldo legal, excluiu do cálculo do rateio as receitas financeiras e variações monetárias.

Afirma que a fórmula de proporcionalização da “receita bruta total” para efeitos de cálculo do crédito de PIS e COFINS é bem simples, correspondendo à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.

Alega que a “receita bruta total” só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que é ao fim é a própria hipótese de incidência do PIS/COFINS estabelecida no artigo 1º da Lei nº 10.833/03.

Argumenta que a receita bruta total 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.

Diz que outro elemento necessário para o cálculo da relação percentual prevista na legislação em tela é a “*receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa*”, que 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.

Afirma que a norma legal somente autoriza excluir da receita bruta total as receitas sujeitas à incidência cumulativa, que não é o caso das receitas financeiras e variações monetárias (que estão efetivamente sujeitas a não cumulatividade). Assim, inexistindo nas normas de regência do PIS e da COFINS regra que autorize a exclusão das receitas financeiras e variações monetárias do rateio proporcional de que trata o §§ 8º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, essas deverão compor obrigatoriamente o cálculo, sob pena de violação ao disposto nos artigos 1º e 8º dessas leis.

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

Ressalta que, assim, não restam dúvidas de que no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração, porquanto nos §§ 8º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não há 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.

Colaciona aos autos decisões administrativas (DRJ e CARF), as quais corroborariam tal entendimento.

Requer o restabelecimento do cálculo realizado.

No tópico “DO SALDO INICIAL DE CRÉDITOS EXISTENTE EM JANEIRO DO ANO-CALENDÁRIO DE 2018 (PREJUDICIALIDADE E NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO ENQUANTO NÃO JULGADO DEFINITIVAMENTE O PA 17227.720223/2020-97)”, diz que, consoante informado pela fiscalização, a impugnante iniciou o ano de 2018 com créditos de PIS no valor de R\$ 46.562.522,42 e de COFINS no valor de R\$ 216.788.242,80, dos quais foram reduzidos R\$ 18.788.190,85 e 89.686.659,21, respectivamente, referentes aos saldos do final do ano-calendário de 2016 por já terem sido glosados em fiscalização nos termos dos autos do PA nº 17227.720223/2020-97.

Defende que o entendimento da fiscalização está incorreto, pois em sede de impugnação apresentada nesse PA, a ora recorrente defendeu que não há como se admitir a glosa do saldo inicial de créditos no presente processo (ano calendário de 2016) sem que se verifique o efetivo resultado do processo administrativo que controla a glosa do crédito de PIS/COFINS do ano calendário de 2015 (PA nº 12448.731843/2019-08), frisando que referido processo aguarda o julgamento do Recurso Voluntário interposto em 25/09/2020, o qual permanece no CARF aguardando distribuição para julgamento.

Destarte, defende que por haver relação de prejudicialidade entre os presentes autos e o PA nº 17227.720223/2020-97, é imperioso o sobrestamento do presente processo administrativo até que o PA referente à glosa do saldo credor de PIS/COFINS do ano de 2016 seja definitivamente julgado, tendo em vista que a manutenção da glosa ali perpetrada surtirá efeitos diretos no presente processo.

Destaca que a existência de conexão não afasta a nulidade apontada em sede de preliminar desta impugnação, tendo em vista que o procedimento correto para efetuar eventual glosa do saldo inicial é a análise de toda a apuração do ano precedente (2017).

Cita decisões do CARF onde se determinou que o processo principal deverá ser julgado primeiro, aplicando-se o mesmo racional ao processo cuja autuação é reflexa.

No tópico “*DA DILIGÊNCIA*”, aduz que se os documentos acostados não forem suficientes para comprovar o quanto alegado, notadamente no que diz respeito à correção do cálculo do rateio e à contabilização do saldo inicial de créditos de PIS e COFINS, requer a realização de diligência ou perícia, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com vistas a demonstrar a correção do procedimento quanto ao cálculo do rateio, atestando, ainda, o registro contábil do saldo inicial de créditos de 2018. Indica Assistentes Técnicos e formula quesitos.

Ao final requer o provimento da impugnação para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do processo ou, assim não se entendendo, que sejam revertidas as glosas perpetradas, mantendo-se incólume o cálculo do rateio proporcional realizado originariamente e o saldo inicial de créditos de PIS/COFINS do ano de 2018. Acaso não acatados esses pedidos, requer que seja determinado o sobrestamento deste processo até o julgamento definitivo do PA nº 17227.720223/2020-97. Pleiteia, subsidiariamente, a realização de diligência fiscal.

A impugnação foi decidida pela DRJ. Segue a ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

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

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

A legislação das contribuições não permite a apuração de créditos 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 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: 01/01/2018 a 31/12/2018

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

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

A legislação das contribuições não permite a apuração de créditos 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 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: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

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.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

A interessada foi cientificada da decisão em 07/08/2023 e, em 05/09/2023, 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 acrescenta alegação de nulidade do acórdão da DRJ, em particular pela glosa do saldo inicial sem verificação da apuração de 2017 e pela ausência de apreciação dos argumentos sobre o rateio das despesas com transporte internacional. Veja-se:

Nesse ponto, entendeu a DRJ que, dos saldos de períodos anteriores informados na EFD-Contribuições de janeiro/2018, a Fiscalização teria apenas glosou os valores referentes ao acumulado até dezembro/2016 e que foram analisados e glosados no bojo dos autos do processo nº 17227.720223/2020-97, sem emitir qualquer juízo sobre a legitimidade dos saldos de créditos apurados no decorrer de 2017.

Com todo o respeito, tal entendimento não possui amparo na legislação de regência, não podendo a Fiscalização simplesmente transportar a glosa dos saldos de créditos sem que todos os períodos sejam devidamente fiscalizados.

Isso porque, a glosa do saldo inicial de 2018 sem qualquer análise da apuração de 2017 fere a qualquer critério lógico. Como afirmar que o saldo inicial se encontra maculado, se a fiscalização não se debruçou sobre a apuração do ano anterior, ou seja, sequer

analisou o ano onde tal saldo foi formado? A única resposta possível é: Não há como glosar o saldo inicial sem qualquer análise do ano precedente, ainda que

não haja “juízo sobre a legitimidade dos saldos de créditos apurados no decorrer de 2017”, como afirmou o acórdão ora recorrido.

(...)

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 4.1 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 abarca o caso específico da Recorrente.

Deste modo, restou configurado clássico caso de nulidade por ausência de motivação, consubstanciando cerceamento no direito de defesa da Recorrente, tendo em vista que não há sequer uma linha que apresente a motivação da decisão recorrida para afastar os argumentos da Impugnação

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

- É princípio basilar de hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis, não podendo, assim, ser desprezado o fato de que sob a égide da Lei nº 9.718/99 apenas eram contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado, como associações, sociedades, fundações, etc. Já sob a égide da Lei 10.833/03 a contribuição é devida por toda e qualquer pessoa jurídica.
- No entanto, tão somente sob o argumento de que os créditos existentes no ano-calendário de 2016 (isso mesmo, 2016) teriam sido objeto de glosa por meio do auto de infração controlado no processo administrativo nº 17227.720223/2020-97, a Fiscalização pugnou por reduzir do saldo inicial de 2018 o valor referente a glosa de 2016, conforme destacou à fl. 101 dos autos:
- Se a glosa for lá revertida, é corolário lógico que também será revertida nestes autos, justamente porque se trata exatamente da mesma matéria. E é esse o ponto fulcral: a matéria em discussão é idêntica, porquanto o saldo final de créditos de 2016 é equivalente ao saldo inicial de 2018, conforme constou do Relatório de Fiscalização

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:

Diante de todo o exposto, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade que macula os autos cancelando-o, ou, subsidiariamente, que seja determinada a remessa do processo para proferir novo julgamento por parte da DRJ.

Caso ultrapassadas as nulidades acima ou caso estas sejam superadas em favor da Recorrente, no mérito, requer o conhecimento e provimento do Recurso

Voluntário para 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 2018, cancelando integralmente a autuação, rechaçando inclusive juros e multa.

Na remota hipótese de os pedidos acima restarem ultrapassados, requer que seja determinado o sobrestamento deste processo até o julgamento definitivo do PA 17227.720223/2020-97, tendo em vista a reconhecida relação de prejudicialidade entre ambos, dado que a glosa do Saldo Inicial de 2018 somente poderá ser considerada, em tese, após o julgamento definitivo da glosa perpetrada para o ano de 2016.

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 ou, ainda, reduz saldos de créditos das contribuições passíveis de dedução. 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.

Porém, não é obrigatória a verificação extensiva de toda a contabilidade e todos os itens da apuração do contribuinte. Assim, também, a validação dos valores do ano-calendário 2017 não é motivo de nulidade, tampouco traz prejuízo ao recorrente.

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. 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; 1ª 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; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª 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; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

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

2 CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO: TAXA DE AUXÍLIO À NAVEGAÇÃO PAGA AO DECEA.

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, compreende-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 nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

3 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, conseqüentemente, 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 entende 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 apagar 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; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª 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 10.8333/2003.

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; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª 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-Contribuições¹:

47) O que é a Receita Bruta para fins de rateio?

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

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

No tocante às receitas de natureza cumulativa, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação das Contribuições Sociais, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma serem consideradas para fins de rateio no registro “0111”, entre outras:

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- 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, o critério 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.**

4 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 tratam 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 conseqüentemente 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, conseqüentemente, 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** [negritei]. 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**” [negritei] 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; 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do Carf).

(sublinhou-se)

A decisão acima acrescenta uma decisão do STJ e doutrina sobre a interpretação restritiva em regra de exceção. O acórdão do Carf nº 3201-005.397 adotou o mesmo entendimento, com igual ementa, em sessão de 02/2019. Considera-se que tal abordagem é a mais coerente na interpretação da redação do texto legal.

Importante repisar que o texto legal trata de exceções, mantidas no regime cumulativo, não sendo este mais a regra geral. Também de se destacar que a interpretação contrária implica todo um rol de conhecimentos, inclusive do Código Brasileiro de Aeronáutica, para conhecimento da reserva dos serviços aéreos de transporte público doméstico às pessoas jurídicas brasileiras. Inclusive, conforme a própria SC Cosit, mais acima citada, o CBA indica que os "serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras", não há inclusão do termo "linhas". O inciso da Lei inclui "linhas aéreas domésticas", reforçando o caráter restritivo, o que não seria necessário em caso diverso.

Desse modo, a mesma linha da decisão do Carf, cujo trecho respectivo foi reproduzido logo antes, é adotada aqui. Assim, **as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo**, sendo cabível a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins que porventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, ou seja, na questão aqui posta, para o rateio, devem ser consideradas as receitas respectivas no regime não cumulativo.

5 SALDO INICIAL DE CRÉDITOS: ANO-CALENDÁRIO 2016, REPERCUSSÃO DE PROCESSO DE PERÍODO ANTERIOR.

O saldo inicial de créditos em apurado para o ano de 2018 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 2016, no qual houve glosa do saldo inicial (e também do processo anterior a este, que glosou saldo inicial de 2015, 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 sê-lo nos meses subseqüentes.

Durante o ano de 2017, a empresa acumulou créditos, que se somaram aos registrados por ela para o ano anterior. O fato de não ter havido fiscalização no ano de 2017, não traz prejuízo aos ajustes decorrentes do crédito inicial neste ano, em função da glosa de créditos de 2016.

Porém, como o saldo inicial de crédito registrado do ano em comento depende de decisão do processo 17227.720223/2020-97, que também foi apreciado por essa mesma turma, na sessão de julgamento em que se iniciou a apreciação deste, e tendo se decidido pela parcial procedência naquele, a repercussão em termos de saldo inicial para o ano-calendário 2018 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 2018 em decorrência da decisão do Carf nos autos do processo 17227.720223/2020-97, com o reconhecimento de eventual crédito.**

6 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para: **(i) recalculer o percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo e (ii) recalculer o saldo inicial de crédito em função do provimento parcial do Recurso Voluntário no processo 17227.720223/2020-97.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

ACÓRDÃO 3201-012.084 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17227.720555/2023-14

DOCUMENTO VALIDADO