



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19613.720519/2024-11
ACÓRDÃO	3201-012.642 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TAM LINHAS AEREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2019 a 31/12/2020

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.

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

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. PERCENTUAL.

As receitas financeiras de empresas comerciais ou de prestação de serviços não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional no âmbito do regime não cumulativo.

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

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

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. EFD-CONTRIBUIÇÕES. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a retificação das obrigações acessórias correspondentes, de forma a demonstrar a constituição e a correta utilização dos créditos. A ausência de retificação inviabiliza o controle fiscal e obsta o reconhecimento do direito creditório.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2019 a 31/12/2020

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.

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

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

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

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. PERCENTUAL.

As receitas financeiras de empresas comerciais ou de prestação de serviços não devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional no âmbito do regime não cumulativo.

RECEITAS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As receitas originadas do transporte aéreo internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS e Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

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

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. EFD-CONTRIBUIÇÕES. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a retificação das obrigações acessórias correspondentes, de forma a demonstrar a constituição e a correta utilização dos créditos. A ausência de retificação inviabiliza o controle fiscal e obsta o reconhecimento do direito creditório.

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 nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, (i.1) para considerar, no cálculo do rateio proporcional, as receitas do transporte internacional de passageiros e (i.2) para reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo; (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos

apropriados sobre gastos com voucher atinentes a transporte aéreo internacional, vencido o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, que negava provimento nesse item; (iii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tal glosa, sendo designada para redigir o voto vencedor a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi; e, (iv) por maioria de votos, para manter a exclusão das receitas financeiras do rateio proporcional e para manter a glosa de créditos decorrentes de treinamentos específicos para prestadores de serviços, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento nesses itens.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira(substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Participou de forma remota no dia 14/10/2025 nos períodos da manhã/tarde, o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), que substituiu o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve em parte o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 253.564.994,72, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 5477 – COFINS não cumulativa e 6656 - PIS/PASEP não cumulativo):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 101.078.555,77
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2024)		Valor 31.894.969,70
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 75.808.916,79
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 208.782.442,26

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 21.681.359,37
JUROS DE MORA (Calculados até 01/2024)		Valor 6.840.173,63
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 16.261.019,46
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 44.782.552,46

Segundo o Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termo de Verificação Fiscal(folhas 102 a 169), o procedimento de fiscalização teve início com a análise de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER/DCOMPs) de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, referentes ao período do 2º trimestre de 2019 ao 4º trimestre de 2020, apresentados pela TAM LINHAS AÉREAS S/A.

Durante a análise, verificou-se que parte dos créditos alegados era indevida, resultando na necessidade de constituição de ofício, por meio de Auto de Infração, para os débitos não suficientemente cobertos pelos créditos.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) das folhas 43 a 101, referente à análise do direito creditório, cujo conteúdo foi reproduzido no termo que acompanha os AI recorridos, descreve detalhadamente o processo de fiscalização. Isso inclui as intimações fiscais enviadas, as respostas fornecidas pela empresa e as irregularidades encontradas na análise da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração dos anos de 2019 e 2020. Os documentos analisados são os seguintes:

PA	PER	CRÉDITO PLEITEADO	Nº PROCESSO ATRIBUÍDO	DT. TRANSMISSÃO	TIPO CRÉDITO
1º TRIM/2019	05472.39378.200519.1.1.18-1644	7.896.727,11	10880.967611/2022-49	20/05/2019	PIS
1º TRIM/2019	01739.61406.200519.1.1.19-8125	36.367.332,50	10880.967612/2022-93	20/05/2019	COFINS
2º TRIM/2019	29365.73498.150819.1.1.18-1114	6.827.811,54	10880.967614/2022-82	15/08/2019	PIS
2º TRIM/2019	17305.44690.150819.1.1.19-0839	31.297.021,51	10880.967613/2022-38	15/08/2019	COFINS
3º TRIM/2019	04531.39524.161219.1.5.18-4169	4.546.815,96	10880.967615/2022-27	16/12/2019	PIS
3º TRIM/2019	20726.75990.161219.1.5.19-5564	20.669.606,09	10880.967616/2022-71	16/12/2019	COFINS
4º TRIM/2019	33758.30884.120520.1.5.18-6229	6.023.973,17	10880.967618/2022-61	12/05/2020	PIS
4º TRIM/2019	06702.71073.120520.1.5.19-0270	27.376.227,53	10880.967617/2022-16	12/05/2020	COFINS
1º TRIM/2020	03220.44661.181121.1.5.18-2901	9.302.670,22	10880.927870/2023-18	18/11/2021	PIS
1º TRIM/2020	39101.99065.181121.1.5.19-4650	42.848.662,79	10880.927871/2023-62	18/11/2021	COFINS
2º TRIM/2020	01022.26536.181121.1.5.18-4366	5.388.659,59	10880.927872/2023-15	18/11/2021	PIS

2º TRIM/2020	36065.76542.181121.1.5.19-6692	13.104.740,07	10880.927873/2023-51	18/11/2021	COFINS
3º TRIM/2020	35984.71237.131120.1.1.18-3008	2.874.163,23	10880.927874/2023-04	13/11/2020	PIS
3º TRIM/2020	16016.81233.181121.1.1.19-0326	11.754.746,52	10880.927875/2023-41	18/11/2021	COFINS
4º TRIM/2020	31820.11896.181121.1.1.18-4065	1.696.485,83	10880.927876/2023-95	18/11/2021	PIS
4º TRIM/2020	40932.61147.181121.1.1.19-5976	7.097.518,53	10880.927877/2023-30	18/11/2021	COFINS

A análise creditória da TAM Linhas Aéreas S/A foi baseada nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que regulam a não cumulatividade das contribuições do PIS/Pasep e COFINS. O Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 foi fundamental para definir os critérios de essencialidade e relevância na determinação de créditos para insumos, e foram consideradas também as interpretações da Receita Federal (RFB) por meio de suas soluções de consulta.

Na análise das receitas financeiras da empresa, como rendimentos de aplicações, a fiscalização concluiu que essas receitas não estão diretamente vinculadas às atividades principais de transporte aéreo de cargas e passageiros. Com base na legislação vigente, essas receitas e as demais que não são decorrentes de atividades constantes de seu objeto social não integram a base de cálculo para o rateio dos créditos do PIS/Pasep e COFINS, que considera apenas a receita bruta proveniente das atividades principais.

Além disso, conforme a Solução de Consulta COSIT nº 387/2017, as receitas financeiras, embora não excluídas do regime não cumulativo, não podem ser utilizadas para apuração de créditos. O rateio de créditos previsto no art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.833/2003, é aplicável apenas a custos, despesas e encargos diretamente vinculados a receitas específicas, não abrangendo as receitas não próprias da atividade, tais como as decorrentes da venda de ativo imobilizado, receitas financeiras, receitas de variação cambial e hedge, receitas de aluguéis de bens móveis e imóveis, entre outras, conforme Solução de Consulta COSIT nº 84/2016.

No que se refere ao regime de apuração, a fiscalização destacou que as receitas provenientes do transporte de passageiros estão sujeitas exclusivamente ao regime cumulativo, conforme os artigos 10, XVI, e 15, V, da Lei nº 10.833/2003.

Nesse regime, não há direito ao crédito sobre despesas, ou seja, os insumos e gastos vinculados ao transporte de passageiros não geram créditos de PIS/COFINS. Por outro lado, as receitas de outras atividades, como o transporte de cargas e a manutenção de aeronaves, seguem o regime não cumulativo, onde a empresa pode apurar créditos sobre insumos e despesas relacionados a essas atividades. Diante dessa realidade, a TAM optou pelo método de rateio proporcional com base na receita bruta para calcular os créditos de PIS/Pasep e COFINS, conforme registrado na EFD-Contribuições. Esse método permite distribuir proporcionalmente os créditos entre as atividades sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo.

A fiscalização também examinou os itens incluídos pela TAM na apuração dos créditos de PIS e COFINS, avaliando sua conformidade com a legislação vigente, especialmente quanto à relevância, essencialidade e conformidade documental.

O querosene de aviação utilizado em voos internacionais, tanto de passageiros quanto de carga, foi excluído da apuração de créditos, conforme o art. 3º da Lei nº 10.560/2002 e o §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. Esse insumo não está sujeito ao pagamento de PIS/COFINS e, portanto, não gera créditos de não cumulatividade.

Além disso, as receitas provenientes do transporte internacional de passageiros estão sujeitas ao regime cumulativo, o que impede a apuração de créditos sobre o querosene utilizado nessa atividade. Os demais valores de combustíveis devem ser rateados proporcionalmente entre receitas cumulativas e não cumulativas, sendo que apenas a parte não cumulativa será considerada para créditos de ressarcimento.

Itens relacionados à atividade sujeita à tributação cumulativa, como alimentação a bordo, transporte de passageiros, catering, salas VIP e outros serviços relacionados, foram excluídos da apuração de créditos não cumulativos, por estarem vinculados exclusivamente ao regime cumulativo. Créditos apurados fora do período de apuração, conforme estabelece o § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, também foram glosados.

Também foram glosados os créditos referentes às despesas apresentadas pelo contribuinte sob os critérios de essencialidade e relevância, conforme definido no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018. Alguns dos itens informados não fazem parte intrinsecamente dos conceitos de insumo, ou não há critérios de essencialidade/relevância para a atividade que diretamente seja atribuída a eles e que cuja falta descaracterizaria o serviço, ou simplesmente não há previsão legal para seu creditamento.

De acordo com esse parecer, as despesas com serviços de propaganda e marketing não geram créditos de PIS/COFINS, pois não são essenciais ou relevantes para a prestação do serviço de transporte aéreo, que se conclui com a entrega do serviço ao cliente. Esses serviços são considerados atividades posteriores e não integram de forma estrutural a execução do transporte.

Foram analisadas as descrições fornecidas pelo contribuinte, “e as descrições relacionadas a comissões, pagamento de acordos, pagamentos de assessoria, comissões, pensões, taxas e itens que não se encaixam no conceito de insumos para a atividade principal do contribuinte, e que não possuem previsão legal para creditamento. Os itens apresentados (listados nas planilhas do arquivo não paginável ARQUIVOS DE ANÁLISE, pasta GLOSAS, arquivos com sufixo “SEM PREVISAO LEGAL”) serão desconsiderados do cálculo dos créditos.”.

Quanto às taxas aeroportuárias, a Taxa Nacional, instituída pela Lei 9.960/2000, é destinada à Suframa e não gera crédito para PIS/COFINS, pois a transportadora

atua apenas como substituta tributária, sem suportar o ônus do tributo. No caso da Taxa Internacional, também não há direito a crédito, pois não há sujeição ao pagamento das contribuições. Conforme a Lei nº 10.833/2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de contribuição não gera créditos.

Por fim, a fiscalização identificou um erro na classificação das receitas, especificamente entre "RECEITAS BILHETE (PAX) EXPORTAÇÃO - NÃO-CUMULATIVO (ISENTA)" e "RECEITAS NACIONAIS - CUMULATIVO (0,65% e 3%)". Ambas se referem à mesma atividade de transporte de passageiros, mas estavam classificadas de forma incorreta. A atividade de transporte de passageiros deve ser tratada exclusivamente no regime cumulativo, independentemente de ser nacional ou internacional. Esse erro de classificação levou à necessidade de reclassificação das receitas e à exclusão das receitas financeiras e outras não relacionadas à atividade-fim da empresa, resultando na apuração de novos percentuais cumulativo e não cumulativo.

Com base nessa análise, a fiscalização refez a apuração do PIS/COFINS do período, resultando nos seguintes valores descobertos:

Quando os créditos reconhecidos são insuficientes para as deduções desejadas, é necessário constituir os valores não declarados em DCTF por meio de Auto de Infração, aplicandose a multa de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Da Impugnação

O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 17/01/2024 e apresentou impugnação tempestiva em 10/02/2024, alegando, em suma, o que se relata a seguir.

A impugnante, uma empresa de transporte aéreo de passageiros e cargas, tanto nacional quanto internacional, além de serviços de manutenção de aeronaves e treinamento de aeronautas, solicita a vinculação do presente processo àqueles de análise do direito creditório de PIS e COFINS do 1º trimestre de 2019 ao 4º trimestre de 2020, fundamentando-se no Regimento Interno do CARF. Essa vinculação é requerida por conexão, uma vez que todas as análises, inclusive os presentes Autos de Infração, derivam de um mesmo Termo de Verificação Fiscal.

No mérito, a impugnante contesta os ajustes realizados pela fiscalização no cálculo do fator de rateio de créditos de PIS/COFINS, especificamente a reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime cumulativo e a exclusão das receitas financeiras do cálculo. Alega que essas receitas devem ser tratadas como não cumulativas, conforme decisões anteriores do CARF, e defende que a exclusão das receitas financeiras e outras receitas do cálculo de rateio prejudica a correta apuração dos créditos, uma vez que tais receitas são parte integrante das receitas da empresa.

A impugnante argumenta que as receitas de transporte internacional de passageiros devem ser classificadas como não cumulativas, em contraponto à

interpretação da fiscalização, que as incluiu no regime cumulativo. Fundamenta sua posição na Lei nº 10.833/2003, que, segundo ela, se aplica apenas ao transporte aéreo doméstico, além de destacar que o Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA) e outras legislações pertinentes distinguem claramente entre transporte aéreo doméstico e internacional, com regras específicas para cada um. Cita ainda que o CARF já reconheceu em decisões anteriores que as receitas de transporte internacional de passageiros estão sujeitas ao regime não cumulativo, o que reforça a ilegalidade e o equívoco nos ajustes feitos pela fiscalização.

A impugnante defende também a inclusão das receitas financeiras, receitas de variação cambial hedge e outras receitas no cálculo do rateio de créditos, argumentando que a legislação do PIS e da COFINS, especialmente as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, permite o abatimento de créditos sobre a totalidade das receitas, operacionais ou não. A exclusão dessas receitas do cálculo de rateio, segundo a empresa, contradiz o objetivo do regime não cumulativo, que é permitir a dedução de créditos sobre todas as receitas que estejam sujeitas a esse regime. Diz que a interpretação da fiscalização para restringir a abrangência do termo “receita bruta” para apenas as receitas da atividade, segundo a impugnante, não apenas contraria o texto legal, mas também compromete o equilíbrio do método de rateio, resultando em uma apuração distorcida dos créditos de PIS/COFINS.

Em relação a outros itens, a impugnante destaca que determinadas receitas, mesmo “não oriundas da prestação de serviços de transporte propriamente dito, há valores que estão intrinsecamente ligadas a essa atividade principal, tais como: Locação de espaço físico em aeroportos, receita de comissão, Receitas com produtos auxiliares aos bilhetes nacionais (ex.: upgrades, assentos preferencias, pet na cabine), Receita com aluguel de aeronaves entre empresas do grupo, Receitas com produtos auxiliares aos bilhetes internacionais (ex.: upgrades, assentos preferencias, pet na cabine), entre outros. (...) ainda assim, o critério utilizado pela fiscalização de considerar apenas as receitas oriundas da prestação de serviço é eminentemente ilegal, por contrariar o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 ao excluir receitas inerentes à atividade principal da Peticionária”. Assim, pede que o cálculo do rateio proporcional de crédito seja refeito, com a reinclusão dos referidos valores lançados tanto na receita bruta não cumulativa, quanto na receita bruta total.

A empresa também contesta a glosa de créditos relacionados a insumos utilizados no transporte de passageiros, considerando equivocada a premissa da fiscalização de que toda receita proveniente do transporte aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, deve ser submetida ao regime cumulativo. Defende que as receitas de transporte internacional estão sujeitas ao regime não cumulativo e que os créditos decorrentes desses serviços devem ser aproveitados conforme previsto na legislação.

A manifestação também aborda a ilegalidade da glosa de créditos extemporâneos, argumentando que a fiscalização ignorou o disposto no §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que permite a apropriação de créditos em períodos posteriores ao da despesa, sem necessidade de retificação das declarações anteriores. Além disso, aponta que a jurisprudência do CARF e a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 permitem a utilização de créditos em até cinco anos após o mês subsequente ao da aquisição.

Por fim, defende a ilegalidade da glosa dos créditos relativos aos itens que a fiscalização diz não atender aos critérios de essencialidade e relevância para serem considerados insumos no contexto do PIS e da COFINS. Relata que entre os itens inicialmente apontados pela fiscalização estão serviços de propaganda e marketing, taxas aeroportuárias, e outros pagamentos como comissões e pagamento de acordos, pagamentos de assessoria, pensões, taxas e outros itens que não se encaixam no conceito de insumos. No entanto, ao revisar as planilhas fornecidas pela fiscalização, a empresa alega ter constatado que não houve glosa de tarifas aeroportuárias. A empresa argumenta que a glosa é ilegal, pois os itens são essenciais e relevantes para sua atividade de transporte aéreo e, portanto, devem ser considerados insumos. Ainda, que a interpretação da fiscalização, que considera insumos apenas itens indispensáveis para a produção ou prestação de serviços, é restritiva. Defende que o conceito de insumo deve ser amplo, incluindo todos os bens e serviços essenciais para a atividade empresarial, conforme decisões do STJ.

Em relação a cada um desses itens cujo crédito foi glosado, alega:

Propaganda e marketing - que, ao contrário do que alega a fiscalização, os gastos com marketing e propaganda são anteriores à prestação dos serviços de transporte aéreo e são essenciais para atrair mais clientes e, portanto, aumentam a receita da atividade da empresa.

Comissões - que as comissões pagas a agências de viagens e operadoras de cartão de crédito são essenciais para a venda de passagens aéreas, atividade central para a empresa. Cita decisões do CARF que reconhecem a possibilidade de apropriação de créditos sobre essas despesas, solicitando a reversão da glosa.

Serviços de Capacitação – Treinamento - que as despesas com treinamento de pilotos são essenciais e exigidas legalmente para a prestação dos serviços de transporte aéreo, devendo ser reconhecidas como insumos.

Benefícios - que as despesas com assistência médica, pensões, transporte de pessoal e alimentação são essenciais para a operação e, portanto, devem ser considerados insumos. Junta parecer jurídico (Doc. 04) visando a análise da relevância desses dispêndios e a existência do direito a créditos de PIS e COFINS. Diz que a Instrução Normativa nº 2121/2022, art. 176, XX, reconhece que despesas como vale-transporte são considerados insumos para PIS e COFINS, ao mencionar que bens ou serviços essenciais ou relevantes para a produção ou

prestação de serviços, incluindo a parcela custeada pelo empregador para o vale-transporte da mão de obra, se enquadram como insumos.

Voucher – que a fiscalização não apresentou qualquer argumentação para explicitar as razões pelas quais não se enquadrariam como crédito da Impugnante. Ainda, que os vouchers são compensações financeiras obrigatórias oferecidas aos passageiros em situações de cancelamento ou alteração de reservas, conforme a Resolução nº 400/2016 da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac). A emissão de vouchers é considerada uma prática necessária e regulamentada, sendo essencial para a atividade de transporte aéreo. Portanto, a impugnante defende que esses gastos devem ser reconhecidos como insumos geradores de crédito para fins de PIS e COFINS.

Call Center - que tais serviços são fundamentais para a comunicação com clientes e a venda de passagens, portanto, são insumos essenciais. Solicita a reversão da glosa, argumentando que a Receita Federal já reconheceu a legitimidade de créditos sobre esses serviços. Além disso, diz que a Resolução nº 400/2016 da Anac exige que as empresas aéreas informem imediatamente os passageiros sobre atrasos, cancelamentos e interrupções, além de manter um SAC ativo para atendimento. Essas obrigações são essenciais e regulamentadas pela Anac.

Custos de Transferência de Carga Nacional – que é ilegal a glosa sobre despesas com transporte terceirizado, argumentando que esses custos são essenciais para ampliar a rede de distribuição e atender demandas logísticas fora das rotas cobertas pela empresa, devendo ser considerados insumos e passíveis de creditamento.

Requer a procedência da impugnação.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário em parte e conforme ementa do Acórdão nº 109-022.344 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO 109-022.344 – 5ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 29 de agosto de 2024

INTERESSADO TAM LINHAS AEREAS S/A.

CNPJ/CPF 02.012.862/0001-60

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2019 a 31/12/2020

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional prevê a utilização de uma relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. A receita bruta decorre da venda de bens nas operações de conta

própria, da prestação de serviços, do resultado auferido nas operações de conta alheia e das demais receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil -RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção ou prestação, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, continuam sujeitas ao regime de apuração cumulativa da COFINS as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

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

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apropriação do crédito de COFINS deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador de acordo com as situações dispostas nos incisos do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo ser apropriado na EFDC contribuições do mês em que o bem ou o serviço foi adquirido ou em que o custo e despesas foram incorridos.

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

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO.

No regime de apuração não cumulativa da COFINS, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2019 a 31/12/2020

MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplicase o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça nº julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção ou prestação, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, continuam 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.

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

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROPRIAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apropriação do crédito de PIS/Pasep deverá ser feita no mês da ocorrência do seu fato gerador de acordo com as situações dispostas nos incisos do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo ser apropriado na EFDC contribuições do mês em que o bem ou o serviço foi adquirido ou em que o custo e despesas foram incorridos.

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

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2019 a 31/12/2020

ACÓRDÃOS PROFERIDOS PELO CARF. EFEITOS E ABRANGÊNCIA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente a reforma da decisão recorrida, de forma que seja:

- reconhecida a natureza não cumulativa das receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros, com a sua consequente inclusão na receita bruta não cumulativa no cálculo do rateio de créditos;
- determinada a inclusão das receitas financeiras e outras receitas tanto na receita bruta não cumulativa, quanto na receita bruta total do cálculo do rateio de créditos; e
- reconhecida a possibilidade de apropriação dos créditos em discussão;
- consequentemente, requer, com base nos argumentos de mérito acima expostos e nos termos do inciso IX do art. 156 do CTN, a extinção integral do crédito tributário nele exigido, assim como o arquivamento do presente processo administrativo;
- por fim, a possibilidade de comprovação dos fatos por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a realização de diligências.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve em parte crédito tributário.

PEDIDO DE VINCULAÇÃO DE PROCESSOS

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

Destaque-se que os processos de ressarcimento referente aos mesmos períodos de apuração ainda aguardam sorteio.

PRELIMINAR NULIDADE - OMISSÃO SOBRE A EXCLUSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS NO CÁLCULO DO FATO DE RATEIO.

Alega a Recorrente a nulidade da decisão recorrida por omissão sobre a exclusão de receitas operacionais no cálculo do fato de rateio:

29. Como visto dos fatos acima, dentre os pontos questionado pela fiscalização no cálculo do fator de rateio de dispêndios vinculados ao regime cumulativo e não cumulativo foi o fato de a Recorrente ter incluído na divisão as receitas financeiras, de hedge e outras receitas, porque não fariam parte da receita bruta da atividade do contribuinte.

30. Em sua Impugnação, a Recorrente defendeu (i) a legalidade da inclusão dessas receitas no cálculo do fato de rateio previsto no inciso II do § 8º art. 3º da Lei nº 10.833/2003; e, subsidiariamente, (ii) que teriam sido excluídas do cálculo receitas operacionais, em desconformidade com o conceito de receita bruta previsto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

(...)

No entanto, a r. decisão recorrida apenas analisou o fundamento da Recorrente relativo à legalidade da inclusão das receitas financeiras e outras receitas no cálculo do fato de rateio, ignorando o ponto sobre a existência de receitas operacionais que foram indevidamente excluídas.

(...)

Portanto, a r. decisão recorrida não analisou todos os fundamentos apresentados na Impugnação, incorrendo em supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

35. Assim, a Recorrente pede seja declarada a nulidade da r. decisão recorrida, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, determinando-se o retorno dos autos à 5ª Turma de DRJ/09, para que outra decisão seja proferida, com a análise de todos os fundamentos de defesa da Recorrente.

Acerca da alegação de nulidade, inicialmente, importa destacar não se vislumbrar 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.

Ademais, da leitura detida do Acórdão recorrido, contata-se que a matéria foi devidamente enfrentada pelo julgador *a quo*, a saber:

Alega também a impugnante que a fiscalização excluiu indevidamente receitas que, embora não sejam provenientes diretamente da prestação de serviços de transporte, estão intrinsecamente ligadas à atividade principal da empresa, como locação de espaço em aeroportos, comissões e receitas auxiliares aos bilhetes de passagens, o que contraria o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Por isso, solicita que o cálculo do rateio proporcional de crédito seja feito, incluindo essas receitas tanto na receita bruta não cumulativa quanto na receita bruta total. Essas receitas fazem parte dos grupos demais receitas, nacionais e exportação/internacionais, que não entraram no cálculo do rateio. Conforme descrição apresentada à fiscalização e reproduzida tanto no TVF como da manifestação de inconformidade, esses grupos compõem-se:

DEMAIS RECEITAS NACIONAIS - NÃO CUMULATIVO (1,65% e 7,6%)

Nesse grupo são registradas as demais receitas nacionais, ou seja, que não estão diretamente ligadas com a operação da empresa.

Como:

- Locação de espaço físico em aeroportos;
- Receita mensal de royalties;
- Receita com locação de ativos;
- Receita folha de pagamento Santander;
- Receita de comissão;
- Receitas com produtos auxiliares aos bilhetes nacionais (ex.: upgrades, assentos preferencias, pet na cabine).

(...)

DEMAIS RECEITAS EXPORTAÇÃO - NÃO CUMULATIVA (EXPORTAÇÃO) Nesse grupo são registradas as demais receitas internacionais, ou seja, que não estão diretamente ligadas com a operação da empresa.

Como:

- Receita com aluguel de aeronaves entre empresas do grupo;
- Receitas com produtos auxiliares aos bilhetes internacionais (ex.: upgrades, assentos preferencias, pet na cabine).

DJ DRJ09 PR Fl. 427 Original DOCUMENTO VAL IDADO ACÓRDÃO 109-022.344 – 5ª TURMA/DRJ09 PROCESSO 19613.720519/2024-11 22 Entendo que, em parte, assiste razão à impugnante, pois, como as receitas de passagens foram consideradas no cálculo do rateio sob o regime cumulativo, os acessórios representados pelas receitas de produtos auxiliares aos bilhetes (como upgrades, assentos preferenciais, transporte de animais na cabine, entre outros) também deveriam ter sido incluídos no valor da receita bruta sujeita a esse regime para o cálculo do rateio. Consequentemente, o percentual do regime não cumulativo e os créditos de PIS/COFINS também seriam reduzidos, piorando a situação da impugnante.

Porém, no âmbito do processo administrativo fiscal, a reforma para pior é vedada.

Isso significa que a decisão em um recurso administrativo não pode piorar a situação do contribuinte que recorre. O fundamento que impede a reforma para pior no âmbito do processo administrativo fiscal está previsto no artigo 60, do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal:

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.

O órgão julgador não pode agravar a situação do contribuinte que interpõe recurso, a menos que se comprove que o agravamento decorre de sua própria conduta. Essa proteção garante ao contribuinte a liberdade de exercer seu direito de defesa sem o temor de que sua situação seja piorada em razão do recurso interposto.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Inicialmente, cumpre destacar que parte da matéria controvertida já foi enfrentada por esta Turma quando da análise do Proc. 13074.726428/2021-05 também envolvendo a Recorrente, de forma que, no que couber, a fim de garantir a segurança jurídica e uniformidade da jurisprudência, adotarei os fundamentos apresentados pelo Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

1. DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: O REGIME PARA AS RECEITAS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

A controvérsia é bem específica, embora não trivial. A questão é se a “Receita de Transporte Aéreo Internacional de Passageiros” compõe a “Receita Bruta Não Cumulativa” ou a “Receita Bruta do Regime Cumulativo”. O objetivo é verificar se há ou não direito ao desconto de crédito das citadas contribuições pelas pessoas jurídicas intervenientes. Como se trata basicamente de créditos comuns, o que restar decidido terá implicações no percentual de rateio, sendo possível descontar mais crédito se a receita corresponder ao regime não cumulativo.

As receitas do transporte internacional de passageiros, assim como o de cargas, são isentas das contribuições conforme previsto no art. 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Assim, o impacto fica adstrito ao crédito, obtido de acordo com o percentual de rateio. O inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o inciso V do art. 15 da mesma Lei estabelecem que:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(gn).

O fundamento da RFB em favor da apuração pelo regime cumulativo e adotado no relatório fiscal e acórdão da DRJ vem, em geral, através da fundamentação da Solução de Consulta Interna Cosit/RFB nº 12/2014. Cita-se a ementa e trecho da fundamentação:

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep PESSOA JURÍDICA QUE OPERA LINHAS AÉREAS DOMÉSTICAS REGULARES. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL COLETIVO DE PASSAGEIROS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

Consequentemente, a pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo não pode apurar créditos previstos na legislação do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a custos, despesas e encargos vinculados à prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros, pois deve submeter as receitas decorrentes da prestação de tais serviços ao regime de apuração cumulativa da mencionada contribuição.

Dada a mencionada impossibilidade de apuração de créditos, inaplicáveis à espécie as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, apesar da isenção prevista no inciso V do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

[igual é o dispositivo para a Cofins]

Fundamentos:

(...)

9. Portanto, nos termos da legislação específica, os serviços aéreos brasileiros são agrupados consoante duas classificações distintas: a uma, regular ou não regular; a outra, doméstico ou internacional.

10. Sobre a classificação dos serviços aéreos em regular e não regular, as Notas Explicativas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) – Versão 2.0 na seção “H”, esclarecem que é utilizado “o conceito de transporte regular versus não regular para diferenciar os serviços de transporte de passageiros abertos ao público em geral e com itinerário e horários fixos dos serviços de transporte de uso privativo de um grupo de clientes (uma ou mais pessoas), em que o itinerário e horário são fixados pelo cliente”.

11. De outra banda, perquirindo a classificação dos serviços aéreos em doméstico e internacional, o art. 215 do CBAer define que se considera doméstico “todo transporte em que os pontos de partida, intermediários e de destino estejam situados em Território Nacional”, sendo a definição de transporte internacional obtida a contrario sensu.

12. Nos termos do art. 216 do CBAer “os serviços aéreos de transporte público doméstico são reservados às pessoas jurídicas brasileiras”. Diferentemente, conforme art. 203 do mesmo diploma legal “os serviços de transporte aéreo público internacional podem ser realizados por empresas nacionais ou estrangeiras”. (...)14. Conforme se observa, os dispositivos transcritos determinam que permanecem no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins duas espécies de receitas distintas: a) as “receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003); b) as receitas “decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo” (segunda parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003).

15. Para a solução desta consulta, interessa a análise da espécie de receita citada no item “a” (primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003). Da literalidade do texto, constata-se que se trata de norma que alberga dois requisitos: permanecem na cumulatividade das contribuições em testilha determinadas receitas (“receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”) se auferidas por determinadas pessoas

jurídicas (“empresas regulares de linhas aéreas domésticas”). Assim, cumpre perquirir os mencionados requisitos para identificação precisa da norma legal.

16. O primeiro requisito versa sobre as receitas que estão submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nos termos da primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, exige-se apenas que tais receitas sejam decorrentes da “prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros”, sem qualquer condicionamento adicional.

17. Nesse ponto, dada a ausência de restrições no texto legal, impende concluir que tais receitas alcançam tanto as decorrentes de transporte doméstico quanto de transporte internacional de passageiros. Deveras, se o legislador não estabeleceu expressamente, nem implicitamente, diferenciação de tratamento entre as duas modalidades de transporte aéreo citadas, não cabe ao intérprete fazê-lo. Se o legislador almejasse estabelecer essa distinção, teria feito de forma clara, como fez no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ao isentar das contribuições em tela apenas as receitas decorrentes do “transporte internacional de cargas ou passageiros”.

18. De outra banda, o segundo requisito estabelecido na primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para aplicação da cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins versa sobre as pessoas jurídicas (empresas) que devem auferir as receitas contempladas pela norma: segundo o texto legal, tais receitas devem ser auferidas por “empresas regulares de linhas aéreas domésticas”.

19. De plano, fica evidente que, para serem contempladas pela norma em estudo, as empresas devem operar linhas aéreas domésticas, cuja caracterização já foi apresentadas nas preliminares. Em outras palavras, isso equivale a exigir que tais empresas sejam brasileiras, vez que, como adrede explanado, pela legislação atual, somente essas empresas podem prestar serviços de transporte aéreo público doméstico.

20. Não tão evidente assim é a menção legal a “empresas regulares” como condição a ser cumprida pela pessoa jurídica.

21. Como explicado em preliminares, a legislação específica é muito clara em estabelecer que a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada e não à pessoa jurídica prestadora. Daí porque imperioso concluir que, conquanto se refira a “empresas regulares”, o dispositivo legal em comento quis alcançar as empresas que operam linhas aéreas regulares.

22. Decerto, posto o legislador tenha usado a expressão “empresas regulares de linhas aéreas”, parece ilógica a interpretação de que a qualidade “regular” atribuída ao vocábulo “empresa” tenha objetivado restringir a permanência na cumulatividade das contribuições em estudo às receitas auferidas pela empresa que esteja em situação regular porque esta exigência estaria absolutamente

incompleta, vez que o dispositivo legal não define se se trataria de regularidade perante a legislação fiscal, societária, aeronáutica, ou qualquer outra.

23. Aparentemente, apesar da atecnia, o legislador pretendeu apenas estabelecer paralelismo redacional no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, referindo-se em sua primeira parte às “empresas regulares de linhas aéreas”, para versar sobre o transporte aéreo regular, e às “empresas de táxi aéreo”, para versar sobre o transporte aéreo não regular (conforme art. 220 do CBAer, “os serviços de táxi-aéreo constituem modalidade de transporte público aéreo não regular”).

24. Diante do exposto, pode-se concluir primariamente que a primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, determina que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo aéreo de passageiros, doméstico ou internacional, efetuado por empresa que opera linhas aéreas domésticas e regulares.

(gn).

A interpretação é criticada pela empresa no recurso voluntário, entre outros pois:

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

Como assim não o fez, a conclusão lógica é a de que a receita do transporte internacional e as decorrentes deste serviço não se encontram na regra de exceção e, portanto, estão submetidas à regra geral, que como já explicitado é a não cumulatividade. Assim, não cabe ao intérprete deturpar a vontade do legislador, o qual foi cirúrgico ao manter no regime cumulativo apenas uma espécie de transporte (no caso, o doméstico).

Ademais, interpretação de forma diferente da acima exposta levaria à uma clara violação ao Código Brasileiro de Aeronáutica, pois seria necessário admitir que uma empresa de transporte regular “doméstico” poderia auferir receita de “transporte internacional”.

Conforme previsto no artigo 204 do CBA supratranscrito, para operar transporte internacional e consequentemente auferir receita desta natureza é necessário que a empresa obtenha autorização de funcionamento do Governo Brasileiro. Se a empresa brasileira possui essa autorização, ela deixa de ser uma empresa regular de transporte doméstico e passa a ser uma empresa de transporte “doméstico e internacional”. Ou seja, quem 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. [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.

2. DO CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO: RECEITAS FINANCEIRAS

Considerou a fiscalização, para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos apurados das contribuições, que existiam duas irregularidade que fizeram com que a proporção “receita sob o regime não cumulativo/ receita total” ficasse maior e, consequentemente, maior o crédito de PIS e de Cofins apurado pelo contribuinte. A primeira, já foi analisada no título anterior. A segunda é que, de acordo com a fiscalização, as receitas financeiras (variações monetárias ativas, ganhos com operações de hedge, variações cambiais, entre outras) não devem ser incluídas no cálculo do rateio (numerador e denominador). A empresa, entretanto, incluiu tais receitas para o rateio, no cálculo do regime não cumulativo.

A empresa, diversamente, pleiteia a inclusão dos valores relativos a receitas financeiras para cálculo desse percentual de rateio. Como visto, aduz que a “receita bruta total” só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que alcança todas as receitas auferidas, inclusive as receitas financeiras e variações monetárias, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização.

Já a “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa”, só pode ser compreendida como sendo a “receita bruta total” excluídas as receitas expressamente previstas no artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade. A restrição da abrangência do termo “receita bruta” para apenas as receitas da atividade, especificamente em relação ao cálculo do fator de rateio de que trata o inciso II do § 8º do art. 3º, acabaria ocasionando o desequilíbrio do próprio método. Acrescenta decisões do Carf para sustentar sua posição.

A fórmula de cálculo do percentual de rateio está determinada nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcritos (redação similar consta na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins):

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

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(gn).

A empresa cita decisões do Carf e a Solução de Consulta, cuja ementa, que é pública, transcreve-se abaixo:

Solução de Consulta Cosit/RFB 387/2017 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

(obs: igual texto com relação ao PIS).

A solução de consulta indica em qual regime entende devam ser classificadas as receitas financeiras, no caso. Porém, não resolve a questão do rateio, propriamente, como se verá.

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

Entende-se que há dois argumentos relacionados a sustentar a não inclusão das receitas financeiras na equação do rateio. Um relacionado aos custos comuns. Dois a partir do conceito de receita bruta.

Primeiro, seria possível concluir que o legislador ao estabelecer o método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, estabeleceu que somente o montante da receita auferida relacionada a esses custos comuns faria parte da equação.

É critério lógico. Se há que se ratear os custos comuns, devem ser consideradas as receitas que se referem a estes custos. Porém, efetivamente, a lógica não bastaria, uma vez que se argumenta a partir do conceito legal e da submissão das receitas financeiras ao regime não cumulativo.

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

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência). (gn).

O Decreto citado, a partir do qual o conceito foi uniformizado, tem a redação:

Decreto-Lei nº 1.598/1977 Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Parece inexistir dúvidas de que as receitas financeiras estão fora do conceito de receita bruta. Assim, também, já era claro que estavam fora do conceito de faturamento, não fazendo parte do regime cumulativo. De modo que não impactariam ambos os lados.

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

Não se ignora que o Carf possui decisões em ambas as direções. Como apontou a empresa, há decisões na direção do argumentado, a saber:

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

(Acórdão: 3201-005.397; processo 16692.720720/2014-98; sessão: 27/02/2019; 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 10.833/2003.

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; 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-Contribuições :

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

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

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

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

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado; - as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira, de aluguéis de bens móveis e imóveis; - de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; - do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

(sublinhou-se).

Tal é o conceito adotado também no imposto de renda (RIR – Decreto 9.580/2018).

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

3. DA GLOSA DE CRÉDITOS

3.1 GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

Como visto no título 1 deste voto, o entendimento aqui adotado é o de que as receitas do transporte internacional de passageiros se submetem ao regime de apuração não cumulativo. Assim, o percentual de rateio deve ser alterado.

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

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

3.2 GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A DRJ fundamenta a impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos (sem retificadora):

Portanto, a glosa dos créditos extemporâneos pela fiscalização é justificável, pois a legislação exige que a apuração dos créditos ocorra no período correspondente, e qualquer aproveitamento em períodos subsequentes deve seguir a apuração adequada e respeitar as obrigações acessórias. Dessa forma, a argumentação da empresa deve ser rejeitada com base na correta interpretação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A Recorrente contestou nos seguintes termos:

123. Contudo, a orientação do CARF já pacificada é a de que este §4º pode ser adotado pelo contribuinte sob duas perspectivas:

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: - a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; - a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003). Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima. (...)” (Processo nº 16682.720330/2012-75, Acórdão nº 3403-002.420, de 21/08/2013 – g.n.)

124. Ou seja, o entendimento da jurisprudência administrativa é o de que é possível a apropriação de créditos de forma extemporânea, sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias do período de sua emissão.

125. O CARF, no máximo, tem exigido a comprovação de que os créditos não foram apropriados em períodos anteriores, conforme se verifica dos precedentes “in verbis”:

Acórdão nº 3402-005.312:

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização de tais créditos em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou a apresentação de outra prova inequívoca nesse sentido.” Acórdão nº 3402.005.314:

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização de tais créditos em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou a apresentação de outra prova inequívoca nesse sentido.” 126. Inclusive, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, que consolidou as normas sobre as Contribuições para o PIS e COFINS, seguindo o entendimento já consolidado no CARF, dispõe em seus art. 161 e 163 sobre a possibilidade de apropriação do crédito em até 05 anos contados do mês subsequente àquele que gerou o direito, vejamos:

Art. 161. O crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

Art. 163. O direito de utilizar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título prescreve em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do mês subsequente àquele em que ocorrida a aquisição, a devolução ou o dispêndio que permite a apuração de crédito.

127. Portanto, tratando-se o presente caso de crédito extemporâneo apropriado nos termos do que determina o § 4º do art. 3º das citadas leis, o qual, frise-se, não foi apropriado em qualquer período anterior ao presente, deve-se ser reconhecida a sua regularidade e a ilegalidade da glosa realizada.

Ocorre que razão assiste a Recorrente, pois, observados os requisitos legais desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo

decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, inclusive sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias.

Nesse sentido cite-se mais uma decisão deste Conselho:

Número do processo: 13971.721652/2016-11 Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção Câmara: Terceira Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023 Data da publicação: Tue Oct 31 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Número da decisão: 3302-013.823 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”,

quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos. (documento assinado digitalmente) Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO

Portanto, reconheço o direito ao desconto de créditos extemporâneos, observados os requisitos legais, desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrado, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração.

3.3 GLOSA DE ITENS NÃO GERADORES DE CRÉDITOS POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL

3.3.1 Serviços de Publicidade - Propaganda e Marketing;

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

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

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

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo

isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

3. o Superior Tribunal de Justiça, em 22/02/2018, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Temas779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarou, por maioria de votos, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita e concluiu que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

4. Hipótese em que a parte impetrante pretendia o creditamento de despesas, de valores por ela gastos com publicidade, marketing e propaganda, o que não se admite, uma vez que tais custos não se enquadram na compreensão de insumo

por não estarem diretamente relacionados com a atividade-fim da empresa, caracterizando-se como custos operacionais apenas. (gn).

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

3.3.2 Comissões, Benefício (assistência médica, serviços de alimentação e pensões), Serviço de capacitação – Treinamento e Call Center

Quanto as comissões, benefício (assistência médica, serviços de alimentação e pensões), serviço de capacitação – treinamento e Call Center, defende a Recorrente serem itens essenciais/relevantes à atividade de transporte aéreo, sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS quando da sua aquisição, e devem ser considerados insumos.

Entretanto, razão não lhe assiste e por entender que a decisão proferida pela DRJ seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minhas fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF.

Portanto, mesmo que os gastos gerais, como despesas com serviços administrativos ou de suporte, sejam relevantes para a operação empresarial e geração de receita, eles não cumprem os requisitos de essencialidade ou relevância para serem considerados insumos conforme o entendimento consolidado pelo Parecer. Assim, tais despesas não geram direito a créditos de PIS/Pasep e COFINS, afastando a alegação de que esses custos gerais poderiam ser classificados como insumos para fins de não cumulatividade.

O entendimento trazido pela mencionada Solução de Consulta nº 38/2010 não se aplica ao caso em análise, pois foi emitido especificamente para uma empresa cujo objeto social é a prestação de serviços de call center, onde os serviços de atendimento a clientes, subcontratados de outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, foram considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS no regime de não cumulatividade.

Nesse contexto, os serviços de call center são parte integrante e essencial da atividade principal da empresa consultante, justificando o enquadramento como insumos. No entanto, no caso da TAM Linhas Aéreas, o objeto social da empresa é a prestação de serviços de transporte aéreo, e não de call center. Assim, os serviços de atendimento ao cliente por meio de call center, embora possam ser relevantes para o negócio, não constituem insumos essenciais à atividade principal da empresa, que é o transporte aéreo. Portanto, a Solução de Consulta citada não pode ser utilizada como fundamento para considerar como insumos os gastos gerais de uma empresa cujo objeto social não é a prestação de serviços de call center, mas sim o transporte aéreo.

Destarte, voto por manter a glosa referente aos itens: comissões, benefícios, serviço de capacitação e Call Center.

3.3.3 Voucher

Sustenta a Recorrente:

O voucher é um documento emitido pela companhia aérea que corresponde a uma compensação financeira oferecida ao passageiro em razão de cancelamento ou alteração de uma reserva.

193. Tal procedimento é obrigatório, sendo previsto na Resolução nº 400/2016 da Agência de Aviação Nacional Civil (Anac) através dos artigos abaixo colacionados:

Art. 24. No caso de preterição, o transportador deverá, sem prejuízo do previsto no art. 21 desta Resolução, efetuar, imediatamente, o pagamento de compensação financeira ao passageiro, podendo ser por transferência bancária, voucher ou em espécie, no valor de:

I - 250 (duzentos e cinquenta) DES, no caso de voo doméstico;

II - 500 (quinhentos) DES, no caso de voo internacional.

Art. 26. A assistência material ao passageiro deve ser oferecida nos seguintes casos:

I - atraso do voo;

II - cancelamento do voo;

III - interrupção de serviço; ou IV - preterição de passageiro.

Art. 27. A assistência material consiste em satisfazer as necessidades do passageiro e deverá ser oferecida gratuitamente pelo transportador, conforme o tempo de espera, ainda que os passageiros estejam a bordo da aeronave com portas abertas, nos seguintes termos:

I - superior a 1 (uma) hora: facilidades de comunicação;

II - superior a 2 (duas) horas: alimentação, de acordo com o horário, por meio do fornecimento de refeição ou de voucher individual; e

III - superior a 4 (quatro) horas: serviço de hospedagem, em caso de pernoite, e traslado de ida e volta.

194. Nesse contexto e ciente de que as despesas com voucher devem obrigatoriamente ser adotado pelas empresas que realizam atividade de transporte aéreo por imposição regulamentar, é de suma importância que sejam reconhecidos os créditos.

Acerca da possibilidade de desconto de créditos em relação as despesas com emissão de voucher a DRJ manteve a glosa nos seguintes termos:

Quanto à glosa das despesas com vouchers, o fundamento utilizado pela fiscalização, embora não tenha mencionado explicitamente essa palavra, foi a inexistência de crédito a ser apurado no regime de apuração cumulativa do PIS e da COFINS, ao qual o transporte de passageiros está submetido.

Considerando a definição apresentada pelo próprio contribuinte na impugnação, segundo a qual "o voucher é um documento emitido pela companhia aérea que corresponde a uma compensação financeira oferecida ao passageiro em razão de cancelamento ou alteração de uma reserva", o procedimento adotado pela fiscalização mostra-se correto.

No entanto, como visto no título 1 deste voto, o entendimento aqui adotado é o de que as receitas do transporte internacional de passageiros se submetem ao regime de apuração não cumulativo. Assim, o percentual de rateio deve ser alterado. Quanto aos insumos, a mesma lógica deve ser seguida.

Dessa maneira, considerando que as despesas com voucher devem obrigatoriamente ser adotadas pelas empresas que realizam atividade de transporte aéreo por imposição regulamentar, sendo assim, relevantes à atividade de transporte aéreo, revento as glosas relativas aos créditos apropriados sobre gastos com voucher atinentes a transporte aéreo internacional.

Conclusão

Diante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- (i) efetuar novo cálculo do percentual de rateio levando em consideração as receitas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo;
- (ii) reconhecer os créditos decorrentes da reclassificação das receitas de transporte internacional de passageiros para o regime não cumulativo;
- (iii) reconhecer o direito ao desconto de créditos extemporâneos, observados os requisitos legais, desde que devidamente comprovados os valores respectivos e demonstrado, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração;
- (iv) reverter as glosas relativas aos créditos apropriados sobre gastos com voucher atinentes a transporte aéreo internacional.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Babara Cristina de Oliveira Pialarissi**, redatora designada.

Divergindo respeitosamente do voto vencido, entendo que a decisão de primeira instância deve ser mantida.

Inicialmente, cumpre destacar que o ordenamento jurídico tributário atribui aos contribuintes o dever de prestar as obrigações acessórias definidas pela legislação, nos termos dos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional. Essas obrigações têm por objeto a prática de atos necessários à verificação, fiscalização e controle da arrecadação tributária, e sua inobservância implica descumprimento autônomo, suscetível de gerar penalidade pecuniária.

No regime das contribuições ao PIS e à COFINS, a correta apuração e o aproveitamento dos créditos dependem do adequado cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. Historicamente, esse controle foi implementado por meio do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), previsto no art. 11 da IN SRF nº 590/2005, posteriormente substituído pela EFD-Contribuições, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012.

Ambas as normas condicionam expressamente a retificação das informações fiscais quando houver inclusão, alteração ou exclusão de créditos. Essa exigência garante a rastreabilidade dos valores informados e a consistência entre as obrigações principais e acessórias, fundamentos essenciais à confiabilidade das apurações tributárias.

Ademais, a própria Receita Federal, por meio dos esclarecimentos oficiais da EFD-Contribuições (Perguntas e Respostas nº 90, consulta de 20/05/2024), orienta que o crédito extemporâneo deve ser informado mediante retificação da escrituração referente ao período em que se originou o direito creditório, com os devidos ajustes nas declarações subsequentes.

Todas estas orientações convergem no sentido de que a apropriação de créditos extemporâneos sem retificação de DACON/DCTF/EFD-Contribuições é incompatível com a legislação tributária vigente, pois inviabiliza o controle fiscal e compromete a segurança jurídica da escrituração.

A questão foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 231, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 05/09/2025, com vigência a partir de 16/09/2025, e de observância obrigatória por este Colegiado, cujo enunciado dispõe:

“O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”

Em que pese a Súmula CARF nº 231 referir-se expressamente à DCTF e ao DACON, cumpre destacar que esta última obrigação acessória foi substituída pela EFD-Contribuições, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012. Assim, o entendimento sumulado estende-se igualmente à EFD-Contribuições, por se tratar do instrumento atualmente vigente para a escrituração e controle das contribuições sociais não cumulativas.

Dessa forma, a interpretação sistemática da Súmula conduz à conclusão de que a retificação da escrituração digital permanece requisito indispensável para o aproveitamento de

créditos extemporâneos, devendo o contribuinte corrigir os períodos de origem e, quando necessário, as declarações subsequentes (inclusive a DCTF), de modo a refletir com fidelidade os valores creditados.

Consequentemente, a alegação de que seria facultado ao contribuinte o aproveitamento direto dos créditos, sem a correspondente retificação, não encontra respaldo legal nem jurisprudencial, uma vez que tal procedimento inviabiliza o controle fiscal e contraria o dever de observância das obrigações acessórias previsto nos arts. 113 e 115 do CTN.

Por conseguinte, é legítima a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que a Recorrente não comprovou a retificação das obrigações acessórias referentes ao período de origem, condição indispensável ao reconhecimento de créditos extemporâneos.

Assinado Digitalmente

Babara Cristina de Oliveira Pialarissi