ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12585.720032/2012-22

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	12585.720032/2012-22
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-005.330 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de junho de 2018
Matéria	PIS/PASEP
Recorrente	TAM LINHAS AÉREAS S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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).

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.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

INSUMOS IMPORTADOS. FRETE NACIONAL. DESPESAS COM DESPACHANTES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas ao frete nacional e despesas com despachantes aduaneiros, eis que essas rubricas não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições relativo às importações.

No caso de bem importado utilizado como insumo, o creditamento relativamente ao bem é feito com base no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que é a norma especial, que não prevê a inclusão dos gastos com frete nacional ou com despachantes aduaneiros, mas é a que prevalece em relação a outras normas gerais. Ainda que assim não fosse, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento das contribuições de PIS/Cofins como "serviços utilizados como insumo", pois esses não são aplicados na prestação de serviços de transporte de passageiros e carga pela recorrente, nem tampouco juntamente com os "bens utilizados como insumo" em face de os bens importados não terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal nº 7.183, de 5 de abril de 1984. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito *sine qua non* para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos para (a.1) seja efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total; (a.2) manter as glosas de créditos de insumos correspondente aos gastos com equipamentos terrestres, ponto no qual os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam a relatora pelas conclusões; (a.3) reverter as glosas de créditos de

insumos no montante relativo ao transporte internacional de cargas, correspondentes às despesas relacionadas às aquisições de bens patrimoniais relativamente à conta "Gastos com combustíveis para equipamentos de rampa" e às parcelas relativas aos "serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial" ; (b) por maioria de votos para (b.1) reconhecer que as receitas originadas do transporte internacional de passageiros estão abrangidas pelo regime não cumulativo. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra; (b.2) reverter as glosas de créditos de insumos no montante relativo ao transporte aéreo internacional de passageiros correspondentes: (b.2.1) às tarifas aeroportuárias, (b.2.2) aos seguintes gastos com atendimento ao passageiro: serviços de atendimento de pessoas nos aeroportos, serviços auxiliares aeroportuários, serviços de handling, serviços de comissaria, rubrica "serviços de transportes de pessoas e cargas" e gastos com voos interrompidos; (b.2.3) rubrica "gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo" ("serviços de comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas", ¿serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial"). Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra. (b.3) manter a glosa de créditos de gastos com treinamentos relativo a rubrica "gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo". Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento ao Recurso neste ponto; (b.4) reverter a glosa para as despesas com os uniformes dos aeronautas na forma da Lei n.º 7.183/1994 relativo ao transporte aéreo de cargas e internacional de passageiros. Em primeira votação, reconhecido que os uniformes dos aeronautas se enquadram no conceito de insumo. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula (relatora), Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra. Em segunda votação, por entender que abrange tanto o transporte aéreo de cargas como o transporte aéreo internacional de passageiros. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Waldir Navarro Bezerra que restringiam somente ao transporte aéreo de cargas. Designada a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz; (c) pelo voto de qualidade, para (c.1) manter as glosas das despesas de frete pagos após o desembaraço aduaneiro e os gastos com despachantes aduaneiros. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento ao Recurso neste ponto. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz irá apresentar declaração de voto neste ponto; (c.2) manter as glosas relacionadas aos produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que afastavam o fundamento do despacho decisório para confirmação da validade do crédito.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis

Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Curitiba que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte, mas manteve o indeferimento do PER e a não homologação das compensações vinculadas.

Versa o processo sobre Pedido de Ressarcimento (PER) de nº **30301.66518.070312.1.5.08-4012** ao qual foi vinculada a Declaração de Compensação n° **40340.06159.280212.1.3.08-3131**. O ressarcimento solicitado é de créditos de **PIS/Pasep não cumulativo**, apurados do **1º trimestre de 2011** em relação a suas operações de transporte aéreo internacional, no montante de **R$5.969.642,37.**

No procedimento fiscal, em relação ao mesmo período de apuração, foram examinados os Pedidos de Restituição de pagamentos indevidos ou a maior nos processos de n°s 12585.720256/2012-34, 12585.720257/2012-89 e 12585.720258/2012-23, relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011, respectivamente.

O pedido de ressarcimento foi indeferido e a compensação não foi homologada pela autoridade administrativa sob os seguintes fundamentos:

- A empresa possui receitas sujeitas ao regime cumulativo, obtidas com o transporte aéreo de passageiros, e receitas sujeitas ao regime não cumulativo, obtidas com as demais atividades, entre elas o transporte aéreo nacional e internacional de cargas, sujeitas, portanto, ao rateio previsto nos §§ 7°, 8° e 9° do artigo 3° das Leis n° 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins).

- O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total para aplicação do rateio proporcional a ser utilizado na apuração de créditos do PIS/Cofins, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas cuja obtenção teve o envolvimento do consumo dos insumos sobre os quais são apurados os créditos, razão pela qual as receitas financeiras e as receitas provenientes da venda de bens do ativo permanente não devem ser consideradas no estabelecimento da relação percentual destinada a apropriação dos créditos. A receita à qual se encontram vinculados os créditos tratados no pedido é a receita do transporte aéreo internacional de cargas, incluída no inciso V do artigo 46 da IN nº 247/2002.

- As glosas foram as seguintes: • 9.1 - Tarifas Aeroportuárias • 9.2 - Combustível Aéreo Utilizado no Transporte Internacional • 9.3 - Gastos com o Atendimento ao Passageiro • 9.4 - Aquisição de Bens Patrimoniais • 9.5 - Gastos com Importação • 9.6 - Gastos com a Estadia de Tripulantes • 9.7 - Gastos com o Reparo de Equipamentos Utilizados na Manutenção • 9.8 - Gastos não Diretamente Aplicados na Atividade de Transporte Aéreo • 9.9 - Outros Gastos não Classificáveis como Insumo • 9.10 - Importação de Bens com Alíquota Zero • 9.11 - Créditos Apurados sobre Transferências de Materiais.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade aduzindo, em síntese:

1. A divergência no cálculo dos valores relativos à "Receita Bruta Total" apurada pela fiscalização e calculada pela contribuinte são as seguintes: possibilidade ou não de a "Receita Financeira" compor a "Receita Bruta Não Cumulativa" e a "Receita Bruta Total"; e a possibilidade ou

não de a "Receita de Transporte Internacional de Passageiros" compor a "Receita Bruta Não Cumulativa" e a "Receita Bruta Total".

2. A fiscalização desgarrou-se dos ditames legais ao fixar critérios próprios para a identificação das receitas que devem compor a referida fórmula para cálculo do percentual aplicável aos custos, despesas e demais gastos comuns, base para a apropriação de créditos do PIS/Cofins. As receitas financeiras são inquestionavelmente pertencentes ao rol de receitas não cumulativas auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes do PIS/Cofins, de forma que foi correto o procedimento da recorrente de incluí-las no cálculo das receitas brutas não cumulativas a que se refere o mencionado inciso II do §8° do art. 3° das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, do mesmo modo que foi correta a sua inclusão no cálculo das receitas brutas totais a que também se refere o aludido dispositivo.

4. As receitas originárias do transporte nacional de passageiros estão incluídas no regime cumulativo do PIS/Cofins, mas, jamais, o internacional.

5. Os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins não devem alinhar-se às definições de custo e despesas de que trata o RIR/99, mas devem atender aos requisitos de imprescindibilidade à própria obtenção do produto ou serviço prestado e, ainda, devem possuir um estrito relacionamento com os processos de fabricação, produção ou prestação de serviços do contribuinte. Contesta a recorrente em caráter específico todas as glosas.

A **Delegacia de Julgamento** acatou parcialmente as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- Somente podem ser considerados insumos os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente na etapa produtiva da empresa requerente do crédito.

- O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional a ser utilizado na apuração de créditos das contribuições, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade. Assim, as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento das contribuições, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total.

- Interessa a análise da espécie de receita citada na 1ª 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 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"). É de se concluir, portanto, que as empresas devem operar linhas aéreas domésticas, o que equivale a exigir que tais empresas sejam brasileiras.

- O valor adicional de crédito deferido pela DRJ em face da reversão de algumas glosas não foi suficiente para deduzir toda a contribuição devida do período de apuração. A consequência do deferimento desse crédito adicional ocorrerá no respectivo processo de restituição de pagamento indevido, que terá o crédito deferido pela fiscalização aumentado exatamente no valor ora reconhecido.

A contribuinte foi formalmente cientificada em **23/09/2016**, mas já havia apresentado recurso voluntário em **30/06/2016,** mediante o qual repisou os argumentos da manifestação de inconformidade e acrescentou outros, sob os seguintes tópicos:

I - Dos Fundamentos que Confirmam que as Receitas Financeiras pertencem às receitas brutas não cumulativas

II - Dos Fundamentos que Confirmam que as Receitas de Transporte Internacional de Passageiros Pertencem às Receitas Brutas Não Cumulativas

III - Do Regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins

1. Da glosa relacionada às tarifas aeroportuárias

2. Da glosa relacionada aos combustíveis utilizados no transporte

3. Da glosa relacionada aos gastos ao atendimento ao passageiro

4. Da glosa relacionada às aquisições de bens patrimoniais

5. Da glosa relacionada aos gastos com importação

6. Da glosa relacionada aos gastos com estadia de tripulantes

7. Da glosa relacionada aos gastos com o reparo de equipamentos utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos

8. Da glosa relacionada aos gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo

9. Da glosa relacionada aos gastos não considerados insumos - Bens de uso e consumo

10. Da glosa relacionada aos gastos com importação de bens com alíquota zero

11. Da glosa relacionada aos produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

I - Rateio Proporcional - Receitas Financeiras

Como se sabe, os créditos das contribuições do PIS e da Cofins podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes (cumulativo e não cumulativo), o crédito da contribuição deverá ser apurado em conformidade com o disposto nos arts. 3º, §§7º a 9º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep):

Lei nº 10.833/2003:

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 COFINS, em relação apenas à 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. [negritei]
>
> § 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.
>
> (...)

No caso, a recorrente adota o método do rateio proporcional, sendo o crédito da contribuição determinado pela multiplicação do valor integral do crédito por um percentual obtido pela razão entre a receita bruta não cumulativa e a receita bruta total auferida pela empresa no mês.

Sustenta a fiscalização que as receitas financeiras, por não serem relacionadas aos insumos sobre os quais são apurados os créditos, não deveriam ser consideradas no estabelecimento da relação percentual destinada à apropriação dos créditos.

No entanto, as receitas financeiras integram, sim, a receita bruta não cumulativa, inclusive, posteriormente aos períodos de apuração sob análise, mediante o Decreto nº 8.426/2015, foram restabelecidas as alíquotas das contribuições de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

Nessa linha também é a orientação da própria Cosit - órgão central da Receita Federal na Solução de Consulta nº 387 - Cosit, de 31 de agosto de 2017, assim ementada:

> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.
>
> As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep 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 da Contribuição para o PIS/Pasep 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.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> (...)

Ademais, como se vê nos §§8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep) não há qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo nas receitas brutas.

Tem-se como princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. A respeito do tema, Carlos Maximiliano afirmou que,"quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas" (in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247). [1]

Dessa forma, no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração.

Nesse mesmo sentido já decidiu este Colegiado, por unanimidade de votos, no Acórdão cuja ementa se transcreve abaixo, relativamente a consideração das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional das receitas de exportação não cumulativas:

> Processo nº 16366.000413/200689
>
> Recurso nº Embargos
>
> Acórdão nº 3402-004.312– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
>
> Sessão de 25 de julho de 2017
>
> Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.
>
> Caracterizada a omissão sobre ponto que deveria o Colegiado se pronunciar, ela deve ser suprida pelos embargos de declaração com a apreciação da correspondente alegação.
>
> RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.
>
> O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação consiste na aplicação, sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação não cumulativa e a Receita Bruta Total no regime não Cumulativo. Não há permissivo legal para a exclusão de qualquer valor, inclusive receitas financeiras, da Receita Bruta da Exportação não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime não cumulativo.
>
> Embargos acolhidos

Também no Acórdão nº 3201-002.235– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 22 de junho de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, foi assim decidido:

> (...)
>
> **Exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional**

[1] STJ - REsp: 853086 RS 2006/0138015-7, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 25/11/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20090212
 --> DJe 12/02/2009.

> O terceiro tema é matéria recorrente neste Colegiado Administrativo. Diz com a exclusão, pela fiscalização, das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.
>
> Essa mesma Turma de Julgamento já se posicionou a respeito, entendendo ilegal a exclusão, uma vez que, não falando a lei em receita bruta sujeita ao pagamento da Cofins, mas apenas em receita bruta sujeita à incidência não cumulativa, não caberia ao intérprete restringir o que a lei não restringiu. Eis a ementa da decisão:
>
> CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.
>
> O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita brutal total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não cumulativo. (CARF/3ª Seção/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, rel. Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Acórdão n.º 3202-000.597, de 28/11/2012).
>
> De conseguinte, as receitas financeiras devem, sim, ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.
>
> (...)

Assim, cabe reforma na decisão recorrida para que seja efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total e efetuado o correspondente ressarcimento/compensação no montante adicional.

II - Receitas de Transporte Internacional de Passageiros

A matéria controvertida neste tópico envolve a interpretação do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins e também ao PIS/Pasep[2], que assim dispõe:

> 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:
>
> I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;
>
> II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
>
> III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
>
> IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

[2] [Lei nº 10.833/2003]
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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
(...)
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)
(...)

> V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
>
> VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária (...)
>
> VII - as receitas decorrentes das operações:
>
> (...)
>
> XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
>
> (...)
>
> 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) [negritei]
>
> (...)

Sustenta a autoridade administrativa no item 5.2 do Despacho Decisório que: "O contribuinte, na qualidade de "empresa aérea regular de passageiros", deve, no entanto, observar o disposto nos incisos XVI do art. 10° e V do art. 15º da Lei N° 10.833/2003, que manteve regime cumulativo as receitas do transporte aéreo de passageiros, tenham elas sido obtidas no mercado doméstico ou no mercado internacional".

O julgador *a quo*, com esteio na Solução de Consulta Interna nº 12 - Cosit, de 11 de junho de 2014, interpreta a questão da seguinte forma:

> No caso ora debatido, interessa a análise da espécie de receita citada na 1ª 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 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").
>
> **O primeiro requisito exige apenas que tais receitas sejam decorrentes da "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", sem qualquer condição adicional. Em consequência, 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".
>
> Por outro lado, o segundo requisito estabelecido na primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para aplicação da cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, versa sobre as pessoas jurídicas que devem auferir as receitas contempladas pela norma: segundo o texto legal, tais receitas devem ser auferidas por "empresas regulares de linhas aéreas domésticas". É de se concluir, portanto, que as empresas devem operar linhas aéreas domésticas, o que equivale a exigir que tais empresas sejam brasileiras, uma vez que, pela legislação atual, apenas essas podem prestar serviços de transporte aéreo público doméstico.
>
> Quanto à menção legal a "empresas regulares", como condição a ser cumprida pela pessoa jurídica, é de se ressaltar que a legislação estabelece que **a qualidade de regular ou não regular é vinculada à modalidade do transporte aéreo praticada 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.

> Afinal, é 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. Apesar da atecnia, o legislador pretendeu apenas estabelecer paralelismo redacional no inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, 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 CBA, "os serviços de táxi-aéreo constituem modalidade de transporte público aéreo não regular").
>
> Diante do exposto, conclui-se 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, nacional (doméstico) ou internacional, efetuado por empresa que opera linhas aéreas domésticas e regulares. Por tal razão, a pessoa jurídica que opera linhas aéreas domésticas regulares de transporte coletivo não pode apurar créditos previstos na legislação da apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins em relação a custos, despesas e encargos vinculados à prestação de serviços de transporte aéreo internacional de passageiros. [negritei]

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:

> Art. 10 (...) [Lei nº 10.833/2003]
>
> (...)
>
> XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, [quando o serviço for] efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, (...);

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.

Oportuno, neste ponto, transcrever algumas lições de Carlos Maximiliano[3]:

> 114 - O processo gramatical exige a posse dos seguintes requisitos:
> (...)
> 4) certeza da autenticidade do texto, tanto em conjunto como em cada uma das partes (1).
> (...)
> 116 - Merecem especial menção alguns preceitos, orientadores da exegese literal:
> a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso - vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se, em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo *em si*, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem com idéia inserta no dispositivo" (1).
> (...)
> f) Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva (6).
> (...)
> i) Pode haver, não simples impropriedade de termos, ou obscuridade de linguagem, mas também engando, lapso, na redação. Este não se presume: Precisa ser demonstrado claramente. Cumpre patentear, não só a exatidão, mas também a causa da mesma, a fim de ficar plenamente provado o erro, ou o simples descuido (9).
> (...)
> *Commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat:* "Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade" (3).
> 304- (...)
> (...)
> 343. Não pode o intérprete alimentar a pretensão de melhorar a lei com desobedecer às suas prescrições explícitas. (...)

[3] MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 88/227.

Pelo que se depreende da leitura da Lei nº 10.833/2003, como regra geral, todas as pessoas jurídicas estão sujeitas a não cumulatividade da Cofins e do PIS/Pasep, excepcionando-se dessa regra aquelas pessoas expressamente referidas nos incisos I a VI do seu art. 10, as quais permanecem sob o anterior regime cumulativo. De outra parte, cuida também o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 de excepcionar algumas receitas da incidência não cumulativa, mesmo que a pessoa jurídica esteja sujeita ao regime não cumulativo.

Esse entendimento veio depois ser confirmado na referida Solução de Consulta nº 387 - Cosit, de 31 de agosto de 2017, nestes termos:

> (...)
>
> 12. A primeira forma de exceção à apuração não cumulativa exclui desse regime determinadas pessoas jurídicas. Assim, em função do objeto social ou de aspectos específicos (por exemplo, imunidade a impostos ou tributação pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido), certas pessoas jurídicas permanecem sujeitas às normas da legislação anterior à instituição da não cumulatividade.
>
> 13. A segunda forma de exceção à apuração não cumulativa não se relaciona com nenhuma propriedade das pessoas jurídicas, mas decorre de uma característica do fato gerador das contribuições em questão. Assim, receitas específicas foram excluídas do regime de apuração não cumulativa, devendo, portanto, submeter-se ao regime de apuração pré-existente à instituição da não cumulatividade.
>
> 14. Dessa forma, o sujeito passivo que não se enquadra na primeira exceção, está sujeito ao regime de apuração não cumulativa. A pessoa jurídica não se submete ao regime de apuração cumulativa por auferir alguma das denominadas receitas cumulativas (excluídas do regime de apuração não cumulativa), ainda que essa seja a única receita por ela percebida.
>
> (...)

Dessa forma, tendo em vista que a recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses gerais de exclusão do regime, tem-se, inicialmente, que ela, como pessoa jurídica, está sujeita ao regime não cumulativo das contribuições de PIS/Cofins, sem prejuízo, como dito, de algumas de suas receitas, por disposição legal expressa, serem eventualmente excluídas da incidência não cumulativa.

No caso, as receitas excluídas pela primeira parte do inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 dizem respeito às "receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", mas somente quando esse serviço seja "efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas". Como já delineado acima, esta última expressão tem o claro objetivo de restringir o termo inicial "prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", de forma que somente estariam excluídos do regime não cumulativo "as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros", assim considerado aquele operado em "linhas aéreas regulares domésticas".

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.

A interpretação restritiva das regras de exceção foi bem explicada no Recurso Especial do STJ, com apoio também nos ensinamentos de Carlos Maximiliano:

> RECURSO ESPECIAL Nº 853.086 - RS (2006/0138015-7)
> RELATORA : MINISTRA DENISE ARRUDA
> EMENTA
> RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO. CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM. COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO. ENFERMEIROS MILITARES. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DAS REGRAS DE EXCEÇÃO**.** RECURSO DESPROVIDO.
> (...)
> 9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliativa ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.
> 10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente " (MAXIMILIANO, Carlos. ob. cit., pp. 225/227).
> (...)
> A EXMA. SRA. MINISTRA DENISE ARRUDA (Relatora):
> (...)
> Nesse contexto, cabe mencionar a lição de Carlos Maximiliano acerca do "Direito Excepcional " (ob. cit., pp. 225/227), in verbis:
> "Em regra, as normas jurídicas aplicam-se aos casos que, embora não designados pela expressão literal do texto, se acham no mesmo virtualmente compreendidos, por se enquadrarem no espírito das disposições: baseia-se neste postulado a exegese extensiva. Quando se dá o contrário, isto é, quando a letra de um artigo de repositório parece adaptar-se a uma hipótese determinada, porém se verifica estar esta em desacordo com o espírito do referido preceito legal, não se coadunar com o fim, nem com os motivos do mesmo, presume se tratar-se de um fato da esfera do **Direito Excepcional, interpretável de modo estrito.**
> Estriba-se a regra numa razão geral, a exceção, numa particular; aquela baseia-se mais na justiça, esta, na utilidade social, local, ou particular. As duas proposições devem abranger coisas da mesma natureza; a que mais abarca, há de constituir a regra; a outra, a exceção.
> (...)
> O Código Civil explicitamente consolidou o preceito clássico - Exceptiones sunt strictissimoe interpretationis ('interpretam-se as exceções estritissimamente') no art. 6.º da antiga Introdução, assim concebido: 'A lei que abre exceção a regras gerais, ·ou restringe direitos, só abrange os casos que especifica'.
> O princípio entronca nos institutos jurídicos de Roma, que proibiam estender disposições excepcionais, e assim denominavam as do Direito exorbitante, anormal ou anômalo, isto é, os preceitos estabelecidos contra a razão de Direito; limitava-lhes o alcance, por serem um mal, embora mal necessário.
> (...)
> Os sábios elaboradores do Codex Juris Canonci (Código de Direito Canônico) prestigiaram a doutrina do brocardo com inserir no Livro I, título I, cânon 19, este preceito translúcido: 'Leges quoe poenam statuunt, aut liberum jurium exercitium coarctant, aut exceptionem a lege continent, strictae subsunt interpretationi' ('As normas positivas que estabelecem pena restringem o livre exercício dos direitos, ou contêm exceção a lei, submetem-se a interpretação estrita'). - (...)

> A fonte mediata do art. 6.° da antiga Lei de Introdução, do repositório brasileiro, deve ser o art. 4.º do Título Preliminar do Código italiano de 1865, cujo preceito decorria das leis civis de Nápoles e era assim formulado: 'As leis penais e as que restringem o livre exercício dos direitos, ou formam exceções a regras gerais ou a outras leis, não se estendem além dos casos e tempos que especificam'.
>
> **As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente.** Os contemporâneos preferem encontrar o fundamento desse preceito no fato de se acharem preponderantemente do lado do princípio geral as forças sociais que influem na aplicação de toda regra positiva, como sejam os fatores sociológicos, a Werturteil dos tudescos, e outras.
>
> O art. 6º da antiga Lei de Introdução abrange, em seu conjunto, as disposições derrogatórias do Direito comum; as que confinam a sua operação a determinada pessoa, ou a um grupo de homens à parte; atuam excepcionalmente, em proveito, ou prejuízo, do menor número. Não se confunda com as de alcance geral, aplicáveis a todos, porém suscetíveis de afetar duramente alguns indivíduos por causa da sua condição particular. Refere-se o preceito àquelas que, executadas na íntegra, só atingem a poucos, ao passo que o resto da comunidade fica isenta." (grifou-se)

Dessa forma, neste tópico, está com razão a recorrente, no sentido de que 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 por ventura enquadrem-se no conceito de insumo, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004[4].

III - Do Regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a Cofins

Filio-me ao entendimento deste CARF quanto ao cabimento de creditamento de PIS/Cofins relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, conforme conceito de insumo delineado no Voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403-002.816– 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, de 27 de fevereiro de 2014, abaixo transcrito:

> Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.
>
> Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.
>
> Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de

[4] Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

adotar para o vocábulo "insumo" o mesmo conceito de "produto intermediário" vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de "insumo", implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99[5].

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

No caso, entendeu a fiscalização e não discordou a DRJ, que a empresa possuiria receitas sujeitas ao **regime cumulativo**, obtidas com o transporte aéreo de **passageiros** (doméstico e **internacional**), e receitas sujeitas ao **regime não cumulativo**, obtidas com as demais atividades, entre elas o transporte aéreo nacional e internacional de cargas, sujeitas, portanto, ao rateio previsto nos §§ 7°, 8° e 9° do artigo 3° das Leis n° 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins).

Como visto acima neste Voto, no caso do transporte coletivo de passageiros em linhas aéreas regulares internacionais, a incidência das contribuições deve se dar de forma não cumulativa, como pretendido pela recorrente, não sendo cabível a exclusão desse regime veiculada pelo inciso XVI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Assim, para fins deste Voto, sobre as receitas da recorrente a incidência das contribuições de PIS/Cofins dá-se na seguinte forma:

regime cumulativo	transporte aéreo doméstico de passageiros
regime não cumulativo	transporte aéreo internacional de passageiros; transporte aéreo de cargas nacional e internacional e

[5] Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

	demais atividades.

Dentro desses parâmetros, passa-se a analisar a glosas especificamente contestadas no recurso voluntário.

1. Da glosa relacionada às tarifas aeroportuárias

Quanto à glosa sobre as tarifas aeroportuárias, decidiu a DRJ que se enquadrariam no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os serviços prestados pela Infraero e cobrados por tarifas que são devidas pelas companhias aéreas, eis que fazem parte do processo produtivo da TAM Linhas Aéreas, afinal, sem a realização de tais serviços não seria possível fazer o **transporte aéreo de cargas e passageiros**, contudo determinou a aplicação do percentual de rateio para a reversão da glosa somente em relação ao transporte internacional de cargas.

Considerando o conceito de insumo adotado neste Voto, a essencialidade/imprescindibilidade dos referidos serviços na prestação de serviços de transporte aéreo de cargas e passageiros pela recorrente, é cabível o creditamento correspondente.

Assim, além da reversão da glosa das tarifas aeroportuárias proporcionalmente ao transporte internacional de cargas efetuada pela DRJ, cabe reverter neste Voto a parcela da **glosa relacionada às tarifas aeroportuárias** no montante relativo ao transporte aéreo internacional de passageiros.

2. Da glosa relacionada aos combustíveis utilizados no transporte

A autoridade administrativa glosou o crédito de combustível consumido no transporte aéreo internacional sob os fundamentos abaixo, o que foi mantido pela DRJ:

> 9.2.1. A impossibilidade de apuração de créditos do COFINS sobre o valor do combustível consumido no transporte aéreo internacional deu-se a partir de 26/09/2008, com a edição, da Lei N° 11.787, de 25/09/2008 – DOU 26.09.2008 – que deu nova redação ao artigo 3° da Lei N° 10.560, de 13/11/2002 – DOU 14.11.2002:
>
> Dispõem os artigos 2° e 3° da Lei 10.560, de 13/11/2002 (DOU 14.11.2002):
>
> Art. 2° - A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, relativamente à receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação, incidirá uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador, às alíquotas de 5% (cinco por cento) e 23,2% (vinte e três inteiros e dois décimos por cento), respectivamente.(redação dada pela lei 10.865/2004)
>
> Art. 3° - A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional. (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)
>
> Dispõe o parágrafo 2° do artigo 3° da Lei 10833/2003
>
> § 2o Não dará direito a crédito o valor:
>
> II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

De outra parte alega a recorrente que não há na Constituição Federal qualquer proibição que diga respeito à vedação da apropriação de créditos relacionados a operações sujeitas à isenção ou qualquer outra hipótese desonerativa.

Ocorre que a não cumulatividade das contribuições de PIS/Cofins é instituída por lei ordinária, diferentemente do que ocorre com o IPI e ICMS, cuja não cumulatividade tem previsão constitucional, conforme esclarece Nasrallah[6]:

> Muito embora o ICMS e o IPI e o PIS e a Cofins sejam tributos sujeitos à sistemática não cumulativa, existem diferenças muito relevantes entre as duas espécies de não cumulatividade.
>
> A não cumulatividade do ICMS e IPI é obrigatória e tem suas principais diretrizes oriundas da Constituição Federal, que enuncia que estes impostos são não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Vale dizer, a não cumulatividade destes impostos ocorre com o creditamento na escrita fiscal do montante do imposto pago e destacado nas notas fiscais de entrada e que sofre nova incidência em etapa posterior da cadeia.
>
> Por outro lado, a não cumulatividade da COFINS e do PIS não é obrigatória, pois somente existirá ser for instituída por lei ordinária e pode coexistir com o sistema cumulativo. É tratada pela legislação ordinária, com regras de deduções e estornos próprios, que podem ser alteradas livremente pela lei comum.

No caso da recorrente, não há a incidência das contribuições na "venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional", nos termos 3° da Lei 10.560/2002, razão pela qual incabível o correspondente creditamento, conforme determinação expressa do §§2°s, incisos II dos artigos 3°s das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

3. Da glosa relacionada aos gastos com atendimento ao passageiro

Os créditos pleiteados sob a rubrica *gastos com atendimento ao passageiro* foram glosados pela fiscalização sob o seguinte fundamento: "**9.3.1.** Não dão direito ao crédito, por estarem vinculadas ao regime cumulativo, nos termos do disposto no inciso XVI do artigo 10° da Lei N° 10.833/2003, as despesas ligadas exclusivamente à receita do transporte aéreo de passageiros, tais como gastos com o serviço de bordo, atendimento em área de embarque (VIP), hospedagem e alimentação de passageiros". Tal entendimento foi mantido parcialmente pela DRJ, que rebateu os argumentos da manifestante item a item dessa rubrica, abaixo discutidos.

a) Serviços de atendimento de pessoas nos aeroportos

Segundo a recorrente tratam-se de gastos incorridos para disponibilizar uma estrutura física e de pessoal para atender os seus passageiros antes de embarcarem no voo a que se destinam, razão pela qual não há dúvida acerca que são pertinentes e essenciais para o serviço prestado pela recorrente de transporte aéreo de passageiros, e, portanto, geram direito a crédito das contribuições de PIS/Cofins no que concerne ao montante relativo ao transporte internacional de pessoas, sujeito ao regime não cumulativo, como decidido neste Voto.

b) Serviços auxiliares aeroportuários

[6] NASRALLAH, Amal. Diferenças entre a não-cumulatividade do ICMS e IPI e a do PIS e da Cofins. <http://www.migalhas.com.br> Acesso em 03/06/2018.

Alegou a então manifestante que os "serviços auxiliares aeroportuários" seriam aqueles regulamentados pelo art. 1° da Resolução n° 116, de 20009, da ANAC, constantes no Anexo da aludida Resolução, o que foi rechaçado pela DRJ nestes termos:

> A contribuinte, porém, não tem razão. Isso porque, analisando-se os itens das notas fiscais glosados pela fiscalização ("Anexo 9.3 – Gastos com atendimento ao passageiro") constata-se que os valores desconsiderados na conta "Serviços Auxiliares Aeroportuários" dizem respeito unicamente à "movimentação de passageiros", os quais, como já se viu, não geram direito a crédito.

A recorrente não apresentou a comprovação em sentido contrário à constatação da DRJ de que tais serviços estão efetivamente vinculados apenas ao transporte de passageiros, apenas repisando que tais serviços seriam aqueles referidos na Resolução nº 116/2009 da Anac, também relacionados ao transporte de cargas.

Diante da ausência de demonstração de vinculação das despesas glosadas ao transporte de cargas é de ser mantido o entendimento de que elas estão associadas efetivamente ao transporte de passageiros. Dessa forma, entendo que deve ser revertida a glosa de serviços auxiliares aeroportuários no montante relativo ao transporte internacional de passageiros.

c) Serviços de *handling*

Os serviços de *handling* são procedimentos em terra para apoio às aeronaves, passageiros, bagagem, carga e correio, os quais podem ser prestados pelos próprios aeroportos ou por empresas externas, sendo que, quando tal atividade é realizada pelas próprias companhias aéreas, denomina-se "auto-handling".

Entendeu a DRJ que é uma despesa que pode estar vinculada tanto à movimentação de passageiros quanto de cargas, de forma que tais gastos gerariam direito ao crédito da não cumulatividade apenas em relação à parte relacionada ao transporte de cargas.

Assim, como nos casos precedentes, deve ser revertida também a parcela da glosa de serviços de *handling* relativa ao transporte internacional de passageiros.

d) Serviços de Comissaria

Conforme informado pela recorrente, trata-se de serviço de preparo e ou aquisição, transporte por veículo apropriado e colocação no espaço designado na cabine da aeronave de alimentos e bebidas para consumo dos aeronautas, mecânicos e passageiros embarcados.

A DRJ manteve tais glosas sob o fundamento de que tais despesas são vinculadas ao sistema cumulativo, ou seja, ao transporte de passageiros. De outra parte, alega a recorrente que tais serviços, além de atenderem os critérios de custo referido no art. 290 do RIR/99, também são pertinentes e essenciais para a prestação do serviço da Recorrente, e, sendo reconhecido o direito da recorrente de incluir as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros no sistema não cumulativo, haverá de se reconhecer também que os serviços de comissaria enquadram-se no conceito de insumo para a legislação do PIS e da Cofins.

Assim, deve ser revertida a parcela da glosa de serviços de comissaria no montante relativo ao transporte internacional de passageiros.

e) Gastos com equipamentos terrestres

Sobre tais gastos assim decidiu a DRJ:

> Em relação aos **"gastos com equipamentos terrestres",** diz que são gastos com equipamentos terrestres de apoio ao embarque e desembarque de pessoas e cargas consistem na concretização do serviço de transporte aéreo, através da utilização da rampa de apoio, equipamento indispensável para que se tenha acesso e saída da aeronave. Explica que dispõe de rampas de apoio em solo, mas que, em situações de necessidade, pode também solicitá-las de empresas especializadas para complementar sua capacidade operacional (doc. 03) e, neste caso, enquadram-se como insumo ou geram direito a crédito com base nos incisos IV dos arts. 3° das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003 (aluguel).
>
> A primeira dificuldade, neste ponto, é identificar o denominado "doc. 03", pois embora a interessada tenha anexado alguns contratos ao recurso, não os relacionou ao nome pelo qual se refere na manifestação de inconformidade.
>
> Há, entretanto, às fls. 1.394/1.423, contrato firmado entre a TAM e a Servcarter Internacional Ltda. Tal contrato diz respeito ao fornecimento de refeições para serviços de bordo e são empregados exclusivamente no transporte de passageiros, como se depreende da leitura do Anexo I, nas cláusulas relativas aos procedimentos de overcatering. Por tal razão, entende-se que estes serviços não geram direito aos créditos da não cumulatividade.
>
> Entretanto, na conta "gastos com equipamentos terrestres" no trimestre em análise, conforme informações disponíveis no "Anexo 9.3", somente foram glosadas despesas com a seguinte fornecedora: GTA TRANSPORTES LTDA. Não há nos autos, porém, nenhum contrato com esta empresa, razão pela qual tais dispêndios não podem gerar créditos da não cumulatividade.

Alega a recorrente que os gastos com equipamentos terrestres de apoio ao embarque e desembarque de pessoas e cargas consistem na efetivação da concretização do serviço de transporte aéreo, através da utilização da rampa de apoio, equipamento indispensável para que se tenha acesso e saída da aeronave. No entanto, a recorrente nada mencionou acerca da ausência de contrato para comprovar o alegado direito creditório quanto ao aluguel de equipamentos terrestres, razão pela qual a decisão recorrida deve ser mantida nesta parte.

f) Serviços de transportes de pessoas e cargas

Alegou a então manifestante que se trataria de despesas relativas à movimentação de pessoas e cargas para embarque e desembarque; no entanto, apurou a DRJ que as despesas glosadas seriam relativas à contratação de serviços de vans de passageiros, razão pela qual entendeu que não haveria direito ao crédito.

No que concerne à ausência de comprovação de vinculação dos gastos ao transporte de cargas, a recorrente nada contrapôs à decisão recorrida, apenas reafirmando seu direito ao crédito com relação ao transporte internacional de passageiros. Assim, reverte-se a glosa de "serviços de transporte de pessoas e cargas" no montante desses gastos relativo ao transporte internacional de passageiros.

g) Gastos com voos interrompidos

Em relação a "gastos com voos cancelados, atrasados ou interrompidos", esclareceu a então manifestante que a ANAC impõe, por meio da Resolução de n° 141/2010, a responsabilidade da companhia aérea em relação à assistência devida aos seus passageiros quando os voos forem interrompidos, cancelados ou estiverem atrasados, de forma que tais gastos seriam essenciais à prestação dos serviços de transporte aéreo, especialmente por serem

imposição da ANAC, anexando contrato (doc. 02) que comprovaria a contratação de serviços a fim de cumprir suas obrigações regulamentadas pela ANAC.

Tendo a DRJ apurado que se tratam de despesas vinculadas exclusivamente ao transporte aéreo de passageiros, manteve tais glosas. Assim, da mesma forma que nos itens anteriores, reverte-se a glosa de gastos com voos interrompidos no montante relativo ao transporte internacional de passageiros.

h) Demais glosas

Alega a recorrente que o "acórdão recorrido traz ainda um item específico no qual analisa os serviços de aeroporto, despesas com veículos, aluguel e condomínios e luz e força, entendendo não gerarem direito ao crédito por serem despesas vinculadas exclusivamente a gastos com passageiros". Entende que pela "simples análise das glosas é possível verificar que se relacionam com ambos os tipos de transporte, seja de cargas ou de passageiros, motivo pelo qual, ainda que parcialmente, seguindo o raciocínio desenvolvido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, deveria ter sido reconhecido o direito creditório da Recorrente".

No entanto, à mingua de um esclarecimento maior da recorrente acerca de tais itens não se pode verificar o seu enquadramento no conceito de insumo adotado neste Voto, devendo a decisão recorrida ser mantida.

Dessa forma, em resumo deste tópico, da glosa relacionada aos **gastos com atendimento ao passageiro** devem ser revertidas, no montante relativo ao transporte internacional de passageiros, sujeito ao regime não cumulativo, como decidido mais acima neste Voto, as seguintes parcelas: "Serviços de atendimento de pessoas nos aeroportos", "Serviços auxiliares aeroportuários", "Serviços de *handling", "*Serviços de comissaria", "Serviços de transportes de pessoas e cargas" e "Gastos com voos interrompidos".

4. Da glosa relacionada às aquisições de bens patrimoniais

Sobre a matéria pronunciou a DRJ nos seguintes termos:

> No caso do 1º trimestre de 2011, os bens glosados dizem respeito às seguintes contas: "Despesas com manutenção predial", "Serviços com manutenção predial", "Gastos com Equipamentos Terrestres", "Despesas com manutenção predial", "Materiais de Manutenção em Equipamentos" e "Serviços de Manutenção em Equipamentos".
>
> Relativamente às despesas e serviços com "manutenção predial", tem-se que não são passíveis de crédito na sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins, porque não são despesas vinculadas ao transporte internacional de cargas. São apenas despesas operacionais da interessada que não podem ser considerados insumos na sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins.
>
> Relativamente às demais glosas, analisando-se, especificamente, os itens das notas fiscais glosados na planilha "9.3 – Aquisição de bens patrimoniais", percebe-se que se tratam, em verdade, de peças e partes e serviços de manutenção de equipamentos.
>
> A contribuinte, por sua vez, possui como atividade a prestação de serviços de manutenção de aeronaves, o que impõe considerar que os bens relacionados nas contas acima descritas são insumos.

> Ocorre, todavia, que em 23 de junho de 2008, foi publicada a Lei n° 11.727 que alterou a redação do inciso IV do art. 28 da Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004, determinando o seguinte:
>
> Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:
>
> ...
>
> IV – aeronaves classificadas na posição 88.02 da Tipi, suas partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, tintas, anticorrosivos, lubrificantes, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, conservação, modernização, reparo, revisão, conversão e industrialização das aeronaves, seus motores, partes, componentes, ferramentais e equipamentos;
>
> Por isso, os bens e serviços de manutenção relacionados nas contas supracitadas não geram o direito ao crédito da não cumulatividade, já que o inc. II do §2º do art. 3º das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 impede o creditamento do valor "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição".
>
> Ressalte-se que tal disposição entrou em vigor em 23/06/2008, conforme dispõe o caput do art. 41 da Lei n° 11.727/2008. Por tal razão, as glosas realizadas estão corretas.
>
> Por isso, os bens e serviços discriminados nas contas supracitadas não geram o direito ao crédito da não cumulatividade, já que o inc. II do §2o do art. 3o das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 impede o creditamento do valor "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição".
>
> Ressalte-se que tal disposição entrou em vigor em 23/06/2008, conforme dispõe o caput do art. 41 da Lei n° 11.727/2008. Por tal razão, as glosas realizadas estão corretas.

A recorrente manifesta concordância quanto à glosa relativa a seguintes contas: "gastos com equipamentos terrestres", "materiais de manutenção em equipamentos" e "serviços de manutenção em equipamentos". Quanto às demais contas - "Despesas com manutenção predial" e "Serviços com manutenção predial", a recorrente não demonstrou que fossem aplicadas nos serviços por ela prestados ou que se tratassem de "edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa". De forma que não cabe reforma na decisão recorrida neste tópico.

5. Da glosa relacionada aos gastos com importação

Trata este tópico das glosas relativas aos gastos com despachantes aduaneiros na importação de bens e o correspondente transporte até o estabelecimento da recorrente. Segundo a recorrente seriam os bens importados máquinas, equipamentos, aparelhos e ferramentas específicas para o uso em aeronaves, os quais não estariam disponíveis no mercado nacional.

A DRJ manteve a glosa dos gastos com despachante aduaneiro, com esteio no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2012 e na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012, abaixo transcritos, tendo em vista que não é permitido o desconto de créditos sobre tais dispêndios, os quais não compõem a base de cálculo das referidas contribuições incidentes na importação de mercadorias:

> **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 26 de junho de 2012 DOU de 27.6.2012**
>
> "Dispõe sobre a impossibilidade do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista o disposto nos arts. 15 a 18 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 24 de maio de 2012, declara:

Artigo único. Os gastos com desembaraço aduaneiro na importação de mercadorias não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por falta de amparo legal.

Solução de Divergência nº 7, Cosit, de 24/05/2012

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, I e art. 15

(...)

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratados como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa "operação de importação" ou numa "operação doméstica".

22. Exatamente por isso, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, limitam o direito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita exclusivamente "aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País", e "aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País".

23. Verifica-se, portanto, que a análise da possibilidade de se apurar créditos com relação aos gastos com desembaraço aduaneiro deve se basear exclusivamente na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços.

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado

interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do § 1º e do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

25. De fato, há que se verificar se os gastos com desembaraço aduaneiro de mercadoria importada estão incluídos na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação, pois, caso não estejam, não há que se falar em apuração de crédito para ulterior abatimento do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar incidentes sobre a receita bruta, visto que o crédito só existe em relação às contribuições efetivamente pagas. Em outras palavras, o crédito na importação não pode ser maior do que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação pagas pelo contribuinte.

.....

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep–Importação e da Cofins–Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, possível a apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.

33. Assim, considerando-se as hipóteses de creditamento previstas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, combinado com o inciso I do art. 7º do referido diploma legal, não há autorização para apuração de crédito em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. Isto porque, conforme o § 1º do art. 15, o direito ao crédito aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação, pagamento que não ocorre em relação a tais gastos, visto que eles não compõem a base de cálculo das aludidas contribuições.

Conclusão

34. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência afirmando-se que:

a) os gastos com desembaraço aduaneiro devem ser considerados como integrantes do custo de aquisição de mercadoria importada;

b) em se tratando de operação de importação de mercadoria, utilizada como insumo ou destinada à revenda, deve-se analisar a Lei nº 10.865, de 2004, para fins de verificação do direito ao desconto de crédito para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

c) os gastos com desembaraço aduaneiro decorrentes de importação de mercadoria não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, por força do disposto no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

d) não é permitido às pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins descontar créditos em relação a gastos com desembaraço aduaneiro de mercadoria importada, utilizada como insumo ou destinada à revenda, por falta de amparo legal, consoante disposto no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

De outra parte, os argumentos apresentados no recurso voluntário não convencem. Alega a recorrente que os gastos com despachantes aduaneiros seriam qualificados como custos dos produtos importados, o que, a seu ver, já justificaria a permissão para apropriar os respectivos créditos. Ora, o que poderia justificar o reconhecimento de um direito creditório é a sua previsão legal, o que inexiste para tais gastos, mormente quando esses valores sequer integram a base de cálculo das contribuições de PIS/Cofins na importação. Também não se poderia dizer que os gastos com despachantes aduaneiros seriam "**imprescindíveis** para a importação dos mencionados bens pela ora Recorrente", vez que as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias também podem ser efetuadas por outras pessoas, inclusive empregado com vínculo empregatício exclusivo, nos termos do

art. 5º, §1º do Decreto-lei nº 2.472/88[7], atualmente consolidado no art. 809 do Regulamento Aduaneiro/2009.

A decisão recorrida deve ser mantida em relação aos gastos com despachantes aduaneiros pelos seus próprios fundamentos.

Quanto ao frete nacional dos bens importados, melhor sorte não assiste à recorrente.

Os créditos relativos às importações sujeitas ao pagamento das contribuições, no que concerne aos bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo da contribuinte, estão previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004[8], sendo que, em seu §3º, está definida a base de cálculo do crédito como "o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição".

Por sua vez, o art. 7º da Lei nº 10.865/2004 estabelece que a base de cálculo das contribuições será o valor aduaneiro. Nos termos do art. 77 do Regulamento Aduaneiro/2002 ou 2009, integram o valor aduaneiro o custo de transporte e os gastos relativos à carga, descarga e manuseio da mercadoria importada até o ponto de desembaraço no território aduaneiro, bem como o custo do seguro da mercadoria nessas operações. Dessa forma, não há possibilidade de, com fundamento no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, se autorizar o creditamento das despesas com frete e armazenagem incorridas após o desembaraço aduaneiro, que não integram a base de cálculo definida na Lei para o desconto dos créditos.

---

[7] Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada apor qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.

1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;

b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;

c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.

(...)

[8] Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

De outra parte, também o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, obviamente, não poderia socorrer a recorrente relativamente a despesas em operações referentes à entrada do insumo, eis que se refere a despesas de frete e armazenagem relativas à operação de venda com o ônus suportado pelo vendedor.

Analisemos agora a eventual aplicação do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 (ou o correspondente da Lei nº 10.637/2002), o qual dispõe:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II - **bens** e **serviços**, utilizados como insumo **na prestação de serviços** e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> (...)
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:
>
> I - **aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**;
>
> II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.
>
> (...) *[negritei]*

Como se sabe, o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002 trata do creditamento relativo a um **bem** ou a um **serviço** que seja utilizado como insumo na processo produtivo, no caso, na prestação de serviços de transporte de passageiros ou cargas.

Vejamos primeiro a hipótese de **"serviço utilizado como insumo"**. Poderia o **frete dos bens importados** (máquinas, equipamentos, aparelhos e ferramentas específicas para o uso em aeronaves) ser considerado como "serviço utilizado como insumo" na prestação dos serviços de transporte pela ora recorrente? Entendo que não.

Em que pese o CARF não adotar a interpretação restritiva das Instruções Normativas no conceito de insumo, é certo que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não abriga o creditamento de serviços utilizados em etapas anteriores, que não possam ser consideradas como a prestação do serviço em si (resultado do processo produtivo), no caso, o transporte de pessoas e cargas. Os referidos serviços (frete) são aplicados somente nos próprios insumos, que já foram importados na condição de insumos, de forma que também não se poderia considerar como algo relacionado à produção ou à fabricação anterior desses insumos. O dispositivo legal exige que o serviço (no caso, o frete) seja utilizado como insumo na própria prestação do serviço (transporte de pessoas e cargas), o que não é o caso.

Tampouco haveria possibilidade de creditamento dessas despesas com frete em relação ao **"bem utilizado como insumo"**, embora haja construção jurisprudencial no CARF[9] no sentido de admitir o desconto de créditos, no que concerne ao frete relativos aos insumos, em relação aos **bens utilizados como insumo** e aos bens para revenda, relativamente às despesas de fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 ou 10.637/2002) ou de um bem para revenda (inciso I).

Em relação ao bem adquirido de pessoa jurídica no exterior não se vislumbra hipótese de creditamento com base nos arts. 3ºs das Leis nºs 10.833/2003 ou 10.637/2002, em face da restrição contida no §3º, I desse dispositivo ("§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;") e, em consequência, também não seria possível o creditamento de gastos com o frete nacional vinculados ao creditamento desses bens (apropriado ao custo de aquisição do bem utilizado como insumo).

Mais importante é que, como visto, no caso de bem importado utilizado como insumo, o creditamento relativamente ao bem é feito com base no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que é a norma especial aplicável ao caso, a qual não prevê a inclusão dos gastos com frete.

[9] Acórdão nº 3402-002.662– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Relator: Alexandre Kern
(...)
Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3°, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.
O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.
Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:
"Porque na sistemática da nãocumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3°, inciso IX; (b) se associado à compra de matériasprimas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3°, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3°.
De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido."

Assim, sob qualquer ponto de vista, não há que se falar em creditamento das despesas relativas a frete realizadas após o desembaraço aduaneiro, sendo o mesmo raciocínio aplicável aos gastos com despachantes aduaneiros.

Em situação semelhante ao presente caso, foi decidido no mesmo sentido do proposto acima por unanimidade de votos daquele Colegiado, sob a relatoria do Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento, conforme ementa abaixo:

> Acórdão nº 3302-003.212– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
> Sessão de 16 de maio de 2016
> Matéria PIS - RESTITUIÇÃO
> Relator: José Fernandes do Nascimento
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2007
> (...)
> REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
> Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.
> (...)

6. Da glosa relacionada aos gastos com estadia de tripulantes

Com relação aos gastos com estadia de tripulantes alega a recorrente que: "Não há como desconsiderar a indispensabilidade do gasto com estadia dos tripulantes para que a empresa aérea possa desenvolver suas atividades. Afinal, na atividade de transporte aéreo se pressupõe que os tripulantes percorram longas distâncias para efetivarem a prestação do serviço a que se propõem. E, não raro, por conta da imperiosa necessidade de respeitar a duração da jornada de trabalho do aeronauta, para que este tenha condições de desempenhar seu trabalho, a estadia do tripulante é indispensável à continuidade da prestação do serviço pela companhia".

No entanto, os serviços relativos à hospedagem de tripulantes não são utilizados como insumo na prestação de serviços de transporte pela recorrente em si, sendo usufruídos pelos tripulantes em face dos deslocamentos decorrentes da modalidade de trabalho que exercem. Tratam-se de despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins. Nesse sentido está a Solução de Divergência nº 15, de 30 de Maio de 2008: "Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários, não são considerados "insumos" na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para a Cofins e o PIS não-cumulativo".

7. Da glosa relacionada aos gastos com o reparo de equipamentos utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos

Neste tópico assim decidiu a DRJ:

> No caso do 1º trimestre de 2011, os bens glosados ("Planilha 9.7 – Gastos com o Reparo de Equipamentos Utilizados na Manutenção") dizem respeito às seguintes contas: "Gastos com Equipamentos Terrestres" e "Serviços de Manutenção em Equipamentos".
>
> Tais contas já foram analisadas no item "II.5.4 - DA GLOSA RELACIONADA ÀS AQUISIÇÕES DE BENS PATRIMONIAIS", tendo o crédito glosado sido indeferido à contribuinte. Pelas mesmas razões lá aduzidas, entende-se serem corretas as glosas realizadas.

Como constou no item 4. deste Voto, a recorrente manifestou concordância quanto às contas especificamente glosadas nesta rubrica ("Gastos com Equipamentos Terrestres" e "Serviços de Manutenção em Equipamentos"), razão pela qual a decisão recorrida há de ser mantida também quanto a esta rubrica.

8. Da glosa relacionada aos gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo

Trata-se de glosas relativas aos gastos decorrentes da (i) contratação de serviços de comunicação por rádio, (ii) serviços de despachantes, (iii) serviços de segurança patrimonial, (iv) serviços gráficos, (v) serviços gerais de limpeza, (vi) gastos com treinamentos, (vii) serviços de telefonia e banda larga, (viii) serviços de lavagem, (ix) abastecimento de água (QTA) e energia (GPU - equipamento móvel terrestre utilizado no fornecimento de energia a aeronaves em terra), (x) manutenção de instalações, (xi) aparelhos telefônicos e (xii) de ar condicionado, (xiii) manutenção de extintores e (xiv) de aparelhos de raio X, (xv) cadeiras, mesas, armários, estantes, divisórias e bancadas, (xvi) rede de dados e voz.

Entendeu a autoridade administrativa que: "Tais serviços, por mais necessários às atividades desenvolvidas pela contratante, não estão diretamente ligados à atividade de transporte aéreo de cargas, fato que os afasta da conceituação de insumo".

Os gastos com comunicação de rádio entre a companhia aérea e a torre de comando são remuneradas por tarifa e já estão incluídos no tópico "tarifas aeroportuárias".

Quanto aos serviços de comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas, bem como para contato entre as áreas aeroportuárias, entendeu a DRJ que eles são empregados diretamente na prestação dos serviços de transporte aéreo de cargas e passageiros, concedendo o respectivo crédito no que concerne ao transporte de cargas. Dessa forma, como neste Voto foi considerado que o transporte internacional de passageiros está sujeito ao regime não cumulativo, deve ser aqui revertida a parcela da glosa sobre "serviços de comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas" no que concerne ao transporte internacional de passageiros.

Com relação à aquisição de "aparelhos de raio X", como dito pelo julgador *a quo*, só poderia gerar créditos de depreciação. Como a recorrente não apresentou qualquer argumento que afastasse tal constatação, a glosa deve ser mantida nessa parte. No entanto, quanto "serviços de operação de equipamentos de raio X", eles podem estar vinculados tanto ao transporte de passageiros como de carga, devendo a parcela da glosa de tais serviços aplicada no transporte internacional de cargas ou no transporte internacional de passageiros ser revertida.

No tocante à segurança patrimonial e aos gastos com aquisição de extintores de incêndio, alega a interessada que ambos estão vinculados à segurança dos passageiros e das cargas transportadas. Tendo em vista a não demonstração pela recorrente de que os extintores de incêndio seriam bens não ativáveis, não se pode reverter essa parcela da glosa, entretanto, os serviços relativos à segurança dos passageiros e das cargas enquadram-se no conceito de insumo adotado neste voto, eis que são essenciais e imprescindíveis ao transporte de passageiros e de cargas, devendo a parcela da glosa relativa à "segurança patrimonial" ser revertida relativamente ao transporte internacional de cargas e ao transporte internacional de passageiros.

A glosa dos créditos relacionados ao fornecimento de energia às aeronaves (GPU: equipamento móvel terrestre utilizado no fornecimento de energia a aeronaves em terra), que se refere, na verdade, a gastos com a locação destes equipamentos e não com suas aquisições, foi mantida pela DRJ nos seguintes termos: "Ocorre, todavia, que a empresa não conseguiu demonstrar dois aspectos essenciais para ter direito ao crédito em discussão. Primeiro, provar que também a atividade aérea de transporte de cargas necessita deste tipo de equipamento. Pelo recurso apresentado, parece que tais equipamentos são utilizados apenas no transporte de passageiros que, como já se viu, está sujeito ao regime cumulativo. Além disso, o contrato apresentado pela manifestante (doc. 5), fls. 1.462/1.466, foi assinado em 04/11/2013 e o prazo de vigência, conforme cláusula 2.1 só se iniciou a partir da assinatura do contrato. Portanto, como o crédito é do 1º trimestre de 2011, tal contrato não tem o condão de gerar o crédito pretendido".

Assim, como a recorrente não apresentou qualquer elemento modificativo ou extintivo quanto a não vigência do contrato no período analisado, não restou comprovado o direito creditório relativo à locação do equipamento GPU, não cabendo reforma na decisão recorrida nesta parte.

Quanto aos gastos com treinamento de tripulantes, decidiu a DRJ no sentido de que "não há previsão legal expressa que autorize o creditamento com tal gasto. Por outro lado, tais despesas não se subsumem no conceito de “insumos”, pois não se caracterizam como “*bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços*” ou “*serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço*”.

De outra parte, alega a recorrente que "as despesas com treinamento de tripulantes são indispensáveis para a aludida execução do serviço de transporte aéreo e estão diretamente relacionadas ao objeto social da Recorrente, razão pela qual as glosas devem ser revertidas por este E. CARF".

No entanto, as despesas com treinamento de empregados embora sejam essenciais em qualquer ramo empresarial, não são se tratam de serviços aplicados na prestação de serviços de transporte, objeto social da recorrente, devendo ser mantida a decisão recorrida nesta parte.

Quanto aos demais itens deste tópico, em que pesem os argumentos da recorrente, deve ser mantida a decisão recorrida, nos seguintes termos: "é facilmente observável que diversos bens glosados não dizem respeito diretamente ao serviço prestado pela manifestante, sendo apenas despesas operacionais da empresa. Obviamente, serviços gerais de limpeza, serviços de telefonia e banda larga, serviços de lavagem, gastos com cadeiras, mesas, armários, estantes, divisórias e bancadas entre diversos outros, não têm correspondência direta com os serviços prestados pela empresa, não podendo gerar o direito ao crédito. São bens de uso e consumo da empresa, que não geram o direito ao crédito".

No que diz respeito a "rede de dados e voz", conforme já decidido por este CARF no Acórdão nº 3401-002.857, de 27 de janeiro de 2015, em relação a uma transportadora de cargas, não há o direito ao creditamento, conforme a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Ano calendário:2009, 2010, 2011
>
> (...)
>
> DESPESAS COM TELEFONE-VOZ E TELEFONE-DADOS. VINCULAÇÃO A ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS. NÃO ENQUADRAMENTO COMO INSUMOS. As despesas com telefone-voz e telefone-dados, por sua natureza, não se vinculam à prestação de serviço de transporte de cargas e não são indispensáveis a sua execução. Ademais, sua utilização está principalmente vinculada à realização das atividades administrativas da empresa, o que permitiria enquadrá-las como necessária nos termos da legislação do IRPJ. Considerando a definição de insumos adotada, que não se confunde com o de despesa necessária do art. 299 do Decreto nº 3000/99, tais despesas não preenchem os requisitos para caracterização como insumo. Deve ser mantida a glosa em relação a estas despesas.

Assim, em resumo, devem ser revertidas neste tópico, relativamente à **glosa relacionada aos gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo**, somente as seguintes parcelas:

a) "serviços de comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas" no que concerne ao transporte internacional de passageiros; e

b) "serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial" relativamente ao transporte internacional de cargas e ao transporte internacional de passageiros.

9. Da glosa relacionada aos gastos não considerados insumos - Bens de uso e consumo

No tocante a estas glosas, assim decidiu a DRJ:

> Observa-se com as glosas levadas a cabo pela fiscalização (Anexo 9.11 – Outros gastos não classificáveis como insumos) que a interessada pretendeu se creditar de todos os gastos que possui. No referido anexo, percebe-se a glosa de, entre outros, dispêndios com lixas, thinner, fita crepe, rolo de espuma, aplicador de massa, estopa, bobinas, etc. Todavia, não é todo e qualquer custo que gera o crédito da não cumulatividade do PIS/Cofins. Bens de uso e consumo não podem gerar o crédito da não cumulatividade das referidas contribuições, razão pela qual correta as glosas efetividas pela fiscalização. Tais bens são de uso e consumo, não havendo previsão legal para este tipo de creditamento. Além do mais, como a própria interessada consignou em seu recurso, "os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins não devem alinhar-se às definições de custo e despesas de que trata o RIR/99".
>
> Especificamente, a interessada se insurge contra as glosas de despesas com vestuários e acessórios profissionais, entendidos como os uniformes utilizados pelos funcionários de rampa, aeroporto, os tripulantes, etc.
>
> Quanto a estas despesas em específico, vale observar que a Lei n° 11.898, de 08/01/2009, incluiu nos artigos 3º das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 o inciso X, prevendo tal direito a crédito, in verbis:

> X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
>
> Observa-se, portanto, que as despesas constantes do inciso acima transcrito não proporcionam o crédito indiscriminadamente a qualquer pessoa jurídica. Tais despesas possibilitam o crédito apenas a pessoas jurídicas que explorem a prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Como este não é o caso da manifestante, não há que se falar em direito a crédito em relação a essas despesas.
>
> Por fim, a manifestante reclama especificamente sobre as glosas de gastos com materiais de acondicionamento utilizados no transporte e armazenamento de materiais e ferramentas aeronáuticas, que são utilizados para a conservação e para a segurança das partes e peças que serão destinadas ou à manutenção ou à própria aplicação nas aeronaves.
>
> Tais bens, entretanto, por razões já exaustivamente debatidas neste voto, não se enquadram no conceito de insumo para a empresa em epígrafe, dado o seu objeto social. Afinal, não têm vinculação direta com a prestação de seus serviços.

Alega a recorrente que as "despesas com vestuários e acessórios profissionais" seriam custeadas pelo empregador, conforme determinação legal, não havendo como dissociar esse gasto ao conceito de insumo. Não obstante o conceito mais amplo de insumo no âmbito deste CARF, entendo que tais despesas não se enquadram no conceito de insumo, vez que não são aplicadas no transporte de pessoas e cargas, tratando-se de despesas operacionais da empresa. No caso de fardamento e uniforme, o legislador ordinário optou por conceder o creditamento somente às atividades de "prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção", nos termos do art. 3º, IX das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com relação aos "Materiais de Acondicionamento e Embalagens", embora afirme a recorrente que se tratariam de "materiais de acondicionamento utilizados no transporte e armazenamento de materiais e ferramentas aeronáuticos", não se tem prova nos autos de que natureza seriam tais materiais e embalagens ou se seriam não ativáveis, devendo a decisão recorrida ser mantida também nesta parte.

10. Da glosa relacionada aos gastos com importação de bens com alíquota zero

A recorrente manifestou concordância com tais glosas.

11. Da glosa relacionada aos produtos recebidos em transferência de outro estabelecimento

Sobre esta questão assim decidiu a DRJ: "Indubitavelmente, não gera direito a crédito a simples transferência de materiais entre unidades da contribuinte. Não há previsão legal nenhuma neste sentido. Se possível fosse, bastaria a contribuinte transitar com mercadorias entre seus estabelecimentos e, assim, jamais pagaria PIS/Cofins. Por outro lado, a relação trazida pela manifestante (doc. 06 – fls. 1.467/1.469) não tem o condão de provar que os créditos não foram aproveitados no estabelecimento adquirente, como afirma em seu recurso. Tal documento traz apenas uma relação de documentos fiscais que não tem o condão de provar o que se alega".

De outra parte, alega a recorrente que "as aquisições de produtos devem ser documentadas por nota fiscal remetida ao estabelecimento destinatário, o que não significa, porém, que necessariamente será o usuário deste bem", de forma que "os créditos das contribuições em questão sempre estarão vinculados às notas fiscais de aquisição, e não ao fato

do trânsito de um estabelecimento para o outro, posto que os créditos são apurados em face da pessoa jurídica e não de seus estabelecimentos".

É certo que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o que deve ser comprovado com os documentos fiscais emitidos pelos fornecedores correspondentes às aquisições dos bens ou à prestação dos serviços, independentemente de eventuais transferências posteriores entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

No entanto, como dito pela DRJ, "a relação trazida pela manifestante (doc. 06 – fls. 1.467/1.469) não tem o condão de provar que os créditos não foram aproveitados no estabelecimento adquirente", sendo que a recorrente nada acrescentou no recurso voluntário acerca desse óbice oposto pela DRJ, nem tampouco sobre a natureza de tais bens e serviços para se verificar o eventual enquadramento no conceito de insumo adotado neste Voto, razões pelas quais a decisão recorrida há de ser mantida nesta parte.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário na seguinte forma:

a) Determinar à autoridade administrativa que efetue novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total, bem como a inclusão das receitas originadas do transporte internacional de passageiros no regime não cumulativo; e

b) **Reverter somente as seguintes parcelas das glosas** abaixo:

i) **glosa relacionada às tarifas aeroportuárias** no valor relativo ao transporte aéreo internacional de passageiros;

ii) **glosa relacionada aos gastos com atendimento ao passageiro:** "Serviços de atendimento de pessoas nos aeroportos", "Serviços auxiliares aeroportuários", "Serviços de *handling", "*Serviços de comissaria", "Serviços de transportes de pessoas e cargas" e "Gastos com voos interrompidos", no montante relativo ao transporte aéreo internacional de passageiros;

iii) **gastos não relacionados à atividade de transporte aéreo:** iii.1)"serviços de comunicação de rádio entre os funcionários da empresa para controle do embarque e desembarque de passageiros e cargas" no que concerne ao transporte internacional de passageiros; e iii.2) "serviços de operação de equipamentos de raio X" e "segurança patrimonial" relativamente ao transporte internacional de cargas e ao transporte internacional de passageiros.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Voto Vencedor

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora Designada

Com a devida vênia, ouso divergir da ilustre Relatora no que tange à glosa de despesas com os uniformes dos aeronautas relativo ao transporte aéreo de cargas e internacional de passageiros.

A questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Embora não seja essa premissa o objeto da minha divergência em relação ao voto da Conselheira Relatora - mas sim a sua aplicação sobre uma específica glosa -, vale repisar a evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do pelo imposto sobre a renda ("IR") para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226). Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS "denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ".[10] Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).

[10] AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas , sessão de 23 de janeiro de 2014.

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de "custo de produção", nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (Acórdão 3402-002.881), para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

Ademais, na recente data de 24 de abril de 2018, foi publicado pelo Superior Tribunal de Justiça o Acórdão relativo ao REsp 1.221.170 / PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que pacifica a tese adotada por este Conselho, *in verbis*:

> *4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a)* ***é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;*** *e (b)* ***o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.***

Tal julgamento é de observância obrigatória pelo CARF, em conformidade com o que estabelece o art. 62, §2º do Regimento Interno.

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

A Recorrente é concessionária de serviço público que se dedica à prestação de serviços de transporte aéreo regular de passageiros, de cargas, de malas e objetos postais, assim como à prestação de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, motores, partes e peças de terceiros.

Tendo em vista o citado objeto social, a Recorrente trouxe aos autos prova de seus dispêndios com vestuários e acessórios profissionais de seus funcionários.

O custeio dessas vestimentas para os aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal nº 7.183, de 5 de abril de 1984 (com a redação mantida pela Lei n. 13.475/2017, a qual dispõe sobre o exercício da profissão de tripulante de aeronave, denominado aeronauta; e revoga a Lei no 7.183/1984), *in verbis*:

> *Art. 46 - O aeronauta receberá gratuitamente da empresa, quando não forem de uso comum, as peças de uniforme e os equipamentos exigidos para o exercício de sua atividade profissional, estabelecidos por ato da autoridade competente".*

Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade da Recorrente, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito *sine qua non* para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo

de produção dos serviços prestados pela Recorrente, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais.

Assim tem se manifestado esse Conselho em casos análogos, à medida que o fornecimento de uniformes decorre de imposição de lei específica do setor econômico da empresa. Citamos como exemplo o caso dos uniformes utilizados pelos funcionários em redes de supermercado, conferindo direito ao crédito das Contribuições, haja vista que para cada setor específico das lojas a legislação trabalhista brasileira prevê a obrigatoriedade do fornecimento de equipamentos de proteção individual bem como de uniformes para os seus funcionários (Acórdão n. 3301004.483).

Por tudo quanto exposto, voto pela reversão das glosas de créditos pautados em "despesas com vestuário e acessórios profissionais" dos aeronautas, relativo ao transporte aéreo de cargas e internacional de passageiros.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Igualmente devo expressar minha discordância com a Ilustre Relatora no que tange ao direito creditório referente aos gastos com insumos importados, mais precisamente o frete nacional de insumos importados e os serviços aduaneiros.

Como já noticiado, a Recorrente é concessionária de serviço público que se dedica à prestação de serviços de transporte aéreo regular de passageiros, de cargas, de malas e objetos postais, assim como à prestação de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, motores, partes e peças de terceiros, sendo que, para o desenvolvimento destas atividades, torna-se imprescindível o uso de máquinas, equipamentos, aparelhos e ferramentas específicas para o uso em aeronaves, que não estão disponíveis no mercado nacional. Por essa razão, necessita importá-las do exterior, assim como transportá-las para seus estabelecimentos e armazená-las com terceiros.

Desta forma, os referidos gastos com frete nacional dos produtos e despachantes aduaneiros são imprescindíveis para a consecução do objeto social da Recorrente, o que os qualifica como insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, de acordo com a legislação que rege o tema, como passo a expor.

Tratemos primeiramente do frete nacional de produtos importados.

A garantia do direito dos créditos das Contribuições é imperiosa no presente caso, pois os motivos elencados pela Fiscalização e corroborados pela DRJ não se coadunam com a natureza do frete sob análise e, por conseguinte, com a legislação que garante seu aproveitamento.

Com efeito, o frete em apreço *trata-se de frete nacional*, *e não internacional* (custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, conforme o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

É por esta razão que os argumentos de que "inexiste norma garantidora do direito a tal crédito", e de que "a legislação disciplinadora da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as importações refere-se ao valor aduaneiro, dentro do qual não estaria incluído o frete", não se aplicam ao presente caso. Explico.

Inicialmente, é preciso recordar a diferenciação da *incidência/direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS* ***sobre importações*** ("PIS-importação e COFINS-importação", ou PIS/COFINS-importação), com a *incidência/direito ao crédito das Contribuições ao PIS e da COFINS* ("PIS e COFINS") *incidentes sobre operações no ocorridas* ***no mercado interno***.

O PIS-importação e a COFINS-importação são exações tributárias disciplinadas pela Lei n. 10.685/04, que em seu artigo 1º, traz a materialidade que é atingida pelas Contribuições: *a importação de bens e serviços*. Assim, o PIS/COFINS-importação incide uma única vez, no momento da importação de bens e serviços.

Tratando-se de incidência tributária sobre as importações (paralelamente à desoneração na exportação pelos países estrangeiros), o PIS-importação e a COFINS-importação dão efetividade ao princípio do destino, que rege a tributação do comércio internacional, como decorrência da necessidade de harmonização das legislações entre Estados, como ensina Ricardo Lobo Torres.[11] Desse modo, as mercadorias e serviços trazidos do exterior serão sujeitos à incidência dos tributos nacionais sobre o consumo (como o IPI, o ICMS e o ISS), tendo então o mesmo tratamento tributário das mercadorias e serviços produzidos no mercado nacional, com isso respeitando o princípio da não discriminação.

Dessarte, o PIS–importação e a COFINS–importação incidem tão somente nas operações nas quais os fornecedores estão domiciliados fora do país, e é a essa situação que a Lei n. 10.685/04 abarcou. Consequentemente, a Lei n. 10.865/04 não trata das operações praticadas em território brasileiro, as quais, como é consabido, são regradas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Todavia, para as pessoas jurídicas que apuram as Contribuições pela sistemática da não-cumulatividade, a importação pode ser a primeira das etapas comerciais, industriais ou de prestação de serviços que ocorrerão em território nacional, a qual eventualmente poderá ser juntar a outros bens ou serviços adquiridos no mercado interno para a consecução das atividades empresarias.

Justamente nesse sentido, a Lei n. 10.865/2004, em seu artigo 15, estabeleceu que *um dos créditos* que podem ser apurados na não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS (cf. as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) corresponde aos valores pagos anteriormente a título de PIS/COFINS-importação. Vejamos

> *Art. 15.* ***As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS****, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003****, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei,** *nas seguintes hipóteses:*
>
> *I - bens adquiridos para revenda;*
>
> *II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*
>
> *III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
>
> *IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*
>
> *V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

[11] Assim, a tributação é outorgada para o país onde os bens são consumidos. (O princípio da não cumulatividade e o IVA no direito comparado. In O princípio da não-cumulatividade, coord. Ives Gandra da Silva Martins, p. 161).

> *§ 1º* ***O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei****.*
>
> *§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput.(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)*
>
> *§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*
>
> *§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição*

A dicção do *caput* do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004 é clara: concede-ser-á o direito ao crédito, *relativamente às IMPORTAÇÕES*, sobre as contribuições efetivamente pagas (§1º), apurado de acordo com as demais normas que regem o PIS-importação e a COFINS-importação, dentre elas a utilização do valor aduaneiro sobre da importação de bens (artigo 7º, inciso I). Como é possível perceber desde já, aqui se discute unicamente a incidência e o crédito nas *importações*. Esse é o marco final da disciplina da Lei n. 10.865/2004, que em nada pode ou deve prejudicar a incidência das Contribuições que ocorrem em momento subsequente (mercado nacional) e o respectivo direito ao crédito. Afinal, não há e nem poderia haver na Lei n. 10.865/2004 vedação à tomada de outros créditos decorrentes de dispêndios posteriores à importação, pois tais momentos não são objeto de sua normatização.

Assim é que a discussão sobre o valor aduaneiro e falta de amparo legal, como já adiantado, em nada tangencia o presente caso, no qual o frete é nacional, uma vez que prestado depois do desembaraço aduaneiro. Trata-se de serviço contratado pela Recorrente para que possa efetivar suas atividades empresariais. Com relação a tais fretes, é necessário observar o quanto disposto pelas Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, pois estas sim cuidam da incidência e, por conseguinte, do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS em casos como o presente.

São inúmeras as manifestações da Receita Federal sobre o assunto, sempre tendo como pressuposto justamente a diferenciação acima exposta, como se depreende, a título exemplificativo, dos trechos das seguintes Soluções de Consulta:

> Solução de Consulta nº 113 - SRRF09/Disit, datada de 11 de junho de 2012:
>
> ***É que os créditos a que a Leis nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, aludem são somente os relativos a aquisições no mercado interno, diferentemente dos créditos relativos à importação de bens e de serviços, que estão no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004****.*
>
> Solução de Consulta nº 75 - SRRF08/Disit Data 27 de março de 2013:
>
> *12 Deve-se ressaltar a notável diferença existente entre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as*

> *operações no mercado interno e a Contribuição para o PIS/Pasep–Importação e a Cofins–Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços. Tratam-se de tributos distintos, que possuem hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes.*
>
> *13 De um lado, tem-se a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita (mercado interno), cuja autorização para sua criação funda-se no art. 195, I, "b", da Constituição Federal (CF). O regime de apuração não cumulativa das mencionadas contribuições foi instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, e pela Lei nº 10.833, de 2003, no que se refere à Cofins.*

Com efeito, a Receita Federal parte do mesmo pressuposto do adotado no presente voto: há primeiro uma operação de importação de bens, sujeito à incidência do PIS-importação e da COFINS-importação, dado direito ao crédito nos moldes do artigo 15 da Lei n. 10.865/2004; posteriormente outras operações passam a existir em âmbito nacional, sobre as quais vai incidir a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas, e os créditos estão disciplinados pelos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que, em razão do restrito juízo administrativo sobre o conceito de insumo no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS no sentido daquele adotado na legislação do IPI (somente dariam direito ao crédito MP, PI e ME incorporados ao produto), o entendimento que hoje prevalece nas Soluções de Consulta é pela não autorização do direito ao crédito.

Por todas, destaco a recente Solução de Consulta nº 121 - Cosit, de 8 de fevereiro de 2017, na qual a questão do frete é análoga a que ora se discute:

> *13. **No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica** e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*
>
> ***14. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços**.*
>
> ***15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e,***

> ***caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil*** *(Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete).* ***Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*** *Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.*

A conclusão inarredável é que a Fiscalização somente analisa o direito ao crédito do frete nacional de produto importado à luz do artigo 3º, incisos I e IX das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, e não com relação ao artigo 3º, inciso II das mesmas leis, o qual, como se sabe, traz a possibilidade de tomada de crédito das Contribuições sobre bens ou *serviços* contratados no âmbito de seus processos produtivos.

Porém, o assunto dos gastos com fretes e seu consequente direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se inserido na questão maior do *conceito de insumo* para fins do direito ao crédito dessas Contribuições Sociais, o qual teve grande atenção desse Conselho, culminando em jurisprudência já consolidada sobre o tema.

Adotando-se a linha de entendimento exposta no voto vencedor acima colacionado,[12] como vem ocorrendo nas decisões proferidas por este Colegiado, a consequência lógica incontornável é pela necessidade de garantia do direito ao crédito da Recorrente, porque o seu direito sobre o frete nacional de produtos importados é sustentado pelo artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, é preciso salientar, entendimento diverso significaria tratar a não cumulatividade da Contribuição ao PIS e a COFINS como se fosse técnica de tributos vinculados ao produto. Não é demais repetir, a Contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita, e daí advém o entendimento do CARF que os custos de produção, por serem indispensáveis para as atividades empresariais, devem dar direito ao crédito. É essa a tranquila jurisprudência deste Conselho, conforme se verifica das ementas abaixo colacionadas:

> *Número do processo: 10950.003052/2006-56*
>
> *Acórdão nº 3403-001.938*
>
> *Data de Publicação: 03/05/2013*
>
> *Contribuinte: PLANT BEM FERTILIZANTES S.A.*
>
> *Relator(a): ROSALDO TREVISAN*
>
> *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

[12] Este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de "custo de produção", nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99 (Acórdão 3402-002.881), para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

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

Ementa: ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual não constituem insumos para uma empresa fabricante e revendedora de adubos e fertilizantes.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

"[...] CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.

O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. [...]

(Processo 13971.005202/2009-59, Acórdão 3403-003.163, j. 20/08/2014, Relator Alexandre Kern)

Outrossim, não permitir direito ao crédito do frete nacional (ou qualquer outro custo posterior à nacionalização) do insumo importado significaria o absurdo de que, com relação aquele insumo, nenhum outro gasto incorrerá a empresa em seu processo produtivo, ao fim do qual há a geração de receita, que sofrerá a tributação das Contribuições sociais em questão.

Conclui-se assim que, efetivamente, ao tratamos do trânsito de matérias primas da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte (frete nacional), o dispêndio com frete é custo da atividade da Recorrente, e deve ser entendido como *insumo*, nos termos do artigo 3º, inciso II das Lei n. 10.673 e 10.833, sendo capaz, portanto, de dar direito ao crédito, seja da Contribuição ao PIS, seja da COFINS.

Nesse sentido, lembro que no tange à contratação do frete, como destaco alhures, está cumprido o requisito do artigo 3º, §3º inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o crédito tomado pela Recorrente advém de serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Assim, entendo que deve ser concedido o direito ao crédito referente a fretes para o transporte de insumos da zona portuária até o estabelecimento do contribuinte.

O mesmo raciocínio, exaustivamente tratado acima, se aplica aos gastos com serviços aduaneiros (despachantes). Nesse ponto, cumpre realçar que os gastos relacionados com despachantes aduaneiros referem-se à contratação de pessoas jurídicas conforme contratos anexos à defesa.

Esse Colegiado, no julgamento do Processo n. 11080.725358/2011-83, já entendeu pelo direito ao crédito sobre esse jaez de serviços aduaneiros. No mesmo sentido manifestou-se a 1ª Turma da 2ª Câmara dessa Seção de Julgamento no 10976.000158/2008-71, do qual destaco o seguinte trecho do voto condutor da decisão:

> *"Especificamente sobre os gastos incorridos com despachantes aduaneiros, durante a ação fiscal, a Recorrente apresentou documentos sobre a importação de jogos de cinta de prensagem brilhante para máquina de produção de cartões de plástico laminado marca Melzer (fls. 142/146).*
>
> ***No arrazoado sobre o seu processo produtivo, a Recorrente esclareceu à fiscalização que adquire materiais no mercado externo** para a confecção de cartões de pvc com tarja magnética, bem como de formulários e cheques. **Ora, considerando que a atividade fim da Recorrente não está diretamente relacionada a comércio exterior, é natural que haja a contratação de terceiros para acompanhar esse tipo de operação, sendo desnecessária a contratação de empregados para tanto.***
>
> ***Considerando ainda que o despachante aduaneiro contratado é pessoa jurídica**, nomeadamente a Internacional Comissaria de Despachos Aduaneiros Ltda. (fls.97, 99, 101, 103, 105 e 107), não se aplica a restrição legal ao crédito decorrente da contratação de pessoas físicas. **Com base em todas essas circunstâncias, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada no tocante à glosa de créditos de COFINS oriundos de gastos com serviços de despachante aduaneiro**." (Processo nº 10976.000158/2008-71 – Acórdão nº 3201000.958 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –julgado em 24/04/2012 – g.n.)*

Com esses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos relativas a frete nacional de insumos importados e gastos com despachantes aduaneiros.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz