



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

Processo n° 10074.001831/2010-79
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-001.458 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO-II
Recorrentes GE CELMA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

LEI N° 8032/90. FRUIÇÃO AO BENEFÍCIO FISCAL (II e IPI). REQUISITO. REGULARIDADE FISCAL. APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO-CND E CRF-FGTS.

A fruição do benefício fiscal previsto na Lei n° 8032/90 exige a comprovação da regularidade fiscal, nos termos do art. 60 da lei de n/ 9.069/95, bem como no art. 47 da Lei de n° 8.212/91 e no art. 27 da Lei de n° 8.036/90.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

ISENÇÃO. MOTORES.

A norma que estabelece isenção de imposto de importação deve ser interpretada literalmente. “Motores” incluem-se no conceito de partes, peças ou componentes, razão pela qual deve ser reconhecida a isenção sobre a sua importação.

ISENÇÃO. FERRAMENTAS.

A norma que estabelece isenção de imposto de importação deve ser interpretada literalmente. “Ferramentas” não se incluem no conceito de partes, peças ou componentes, mesmo que utilizadas em serviços de reparo, revisão ou manutenção de aeronaves.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

ISENÇÃO. MOTORES.

A norma que estabelece isenção de imposto de importação deve ser interpretada literalmente. “Motores” incluem-se no conceito de partes, peças

ou componentes, razão pela qual deve ser reconhecida a isenção sobre a sua importação.

ISENÇÃO. FERRAMENTAS.

A norma que estabelece isenção de imposto de importação deve ser interpretada literalmente. “Ferramentas” não se incluem no conceito de partes, peças ou componentes, mesmo que utilizadas em serviços de reparo, revisão ou manutenção de aeronaves.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

ALÍQUOTA ZERO. MOTORES E FERRAMENTAS.

A norma que estabelece alíquota zero de PIS-Importação inclui expressamente motores e ferramentas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

ALÍQUOTA ZERO. MOTORES E FERRAMENTAS.

A norma que estabelece alíquota zero de PIS-Importação inclui expressamente motores e ferramentas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

MULTA E JUROS. INAPLICABILIDADE DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Quando a norma complementar alegada pelo sujeito passivo não se reveste das qualidades necessárias ao seu enquadramento no art. 100 do Código Tributário Nacional, é incabível a alegação de violação ao princípio da confiança legítima e da boa fé objetiva, e, consequentemente, não pode justificar o afastamento das penalidades e juros de mora.

MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 155, INCISO II, DO CTN.

O art. 155, inciso II, do Código Tributário Nacional aplica-se somente aos casos em que há inequivocamente um benefício fiscal concedido, quando o beneficiado não preenchia ou deixa de preencher às condições para a sua fruição. Não se presta a afastar penalidades diante da pretensa existência de um benefício fiscal, caso em que sequer faz-se pertinente a análise do preenchimento de condições para a sua concessão.

Recurso de Ofício Provido em Parte e Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso de ofício. Vencidos o relator-Daniel Mariz Gudiño, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Adriene Maria de Miranda Veras. Redatora designada-Mércia Helena Trajano Damorim (quanto à exigência de CND/FGTS para o II/IPI para os períodos que deixaram de comprovar essa regularidade fiscal). No restante das matérias, negado provimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/05/2014 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 14/05/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 03/05/2014 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalment e em 06/05/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ao recurso de ofício, por maioria de votos. Vencido Joel Miyazaki. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, negou-se provimento.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Adriene Maria de Miranda Veras e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo. Ausência justificada de Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento de 1ª instância administrativa, transcrevo abaixo o relatório da decisão recorrida, bem sua ementa e as razões recursais:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 545.195.689,79 referente a Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação, multa de mora e juros de mora.

Depreende-se do Termo de Verificação integrante do auto de infração que:

A interessada registrou Declarações de Importação no período de 01/01/2006 a 28/02/2009 para amparar importação de mercadorias, pleiteando benefícios fiscais.

Os benefícios pleiteados se referem a isenção de Imposto de Importação e de Imposto sobre Produtos Industrializados, com fundamento na Lei nº 8.032/1990, e a redução das alíquotas de PIS/Pasep-importação e de Cofins-importação, amparando-se na Lei nº 10.865/2004.

As atividades da empresa giram em torno de motores aeronáuticos e outros motores, sendo que o Certificado de Homologação de Empresa (CHE) expedido pelo DAC autoriza a empresa a executar serviços, exclusivamente, conforme os Padrões D (manutenção, modificações e reparos em motores de

aeronaves), F (manutenção e reparos em equipamentos de aeronaves) e H (serviços especializados).

A isenção de imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados, prevista na Lei nº 8.032/1990, é relativa a importações de partes, peças e componentes destinados a uma das operações relacionadas (reparo, revisão e manutenção) em um dos bens descritos (aeronaves e embarcações).

A interpretação da norma isencional deve ser de forma restritiva, sendo vedadas interpretações extensivas. Portanto, as isenções em tela, in casu, somente abrangem aeronaves, que são classificadas na Posição NCM 8802 e não motores, classificados no Capítulo 84 da NCM.

Análise dos 12 (doze) contratos da empresa com seus clientes confirma que nenhum deles tem por objeto reparo, revisão e manutenção de aeronaves, mas sim reparo, revisão e manutenção de determinados motores, seus acessórios ou componentes.

Conclui-se, assim, que a empresa não faz jus às isenções previstas na Lei de regência, devendo ser revogadas.

O artigo 1º da Lei nº 8.032/90 revogou o dispositivo que expressamente concedia isenção à manutenção, revisão e reparo de componentes das aeronaves, como é o caso de motores.

A Solução de Consulta nº 523/89 e o Memo RF/Cosit/Dicex nº 60/2004, trazidos pela interessada não apresentam nenhuma contradição em relação às conclusões antes estabelecidas. Ao contrário, a Solução de Consulta ao se referir apenas à manutenção de aeronaves, reafirma a impossibilidade de gozo da isenção nas importações para manutenção de motores aeronáuticos.

Análise da legislação comparada, da mesma forma, faz concluir que há clara distinção entre aeronaves e motores para essas.

89% das Declarações de Importação foram desembaraçadas no canal verde de conferência, ou seja, 11.020 DI's, das 12.428 DI's desembaraçadas.

A isenção de II e IPI não abrange "ferramentas" e suas partes, portanto são revogadas na presente autuação as isenções indevidamente concedidas.

O Decreto nº 5.268/2004 alterou a tipificação da isenção, que passou a ter caráter misto, ou seja, vinculada tanto à destinação dos bens, quanto à qualidade do importador, pois passou a direcionar a isenção aos proprietários ou possuidores de aeronaves, ou ainda, a oficinas homologadas.

Uma importante consequência dessa alteração é a exigência de Certidões Negativas dos Tributos Federais e a regularidade perante o FGTS, conforme art. 47 da Lei nº 8.212/1991 e art. 60 da Lei nº 9.069/95. Especificamente em relação ao FGTS o art. 27 da Lei nº 8.036/90 condiciona a apresentação do certificado de regularidade para o reconhecimento de benefícios fiscais.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 07/1998, esclareceu que o despacho e conseqüente desembaraço de mercadorias importadas, quando isentas ou tributadas à alíquota zero, prescindem da comprovação da quitação de tributos e contribuições federais, por não se tratar de benefício ou incentivo fiscal concedido subjetivamente ao importador.

Assim, caso a isenção ou redução seja direcionada a apenas alguns contribuintes (vinculada à qualidade do importador) estamos diante de um benefício subjetivo, condicionado, portanto, à comprovação de quitação de tributos e contribuições federais.

No caso em apreço, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 5.268/2004, apenas os proprietários ou possuidores de aeronaves, ou ainda as oficinas especializadas, homologadas e detentoras de contratos com os proprietários ou possuidores de aeronaves, estão aptos a realizar a importação de partes, peças e componentes destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves com isenção do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, e com redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, o que caracteriza claramente a subjetividade da isenção e da redução. Assim, deve a interessada comprovar a quitação de tributos e contribuições federais, bem como a regularidade perante o FGTS a partir de 10/11/2004.

No período compreendido entre 05/05/2009 e 21/12/2009 houve retorno à tipificação objetiva, com a publicação do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009 até sua alteração pelo Decreto nº 7.004/2009.

A redução de alíquotas do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, para o caso em tela, foi prevista no art. 8º, § 12, inciso VII, da Lei nº 10.865/2004. A Lei nº 10.925/2004, publicada em 26/07/2004, alterou a redação do dispositivo em menção, todavia ainda abrangendo os bens em trato.

Em 09/08/2004 foi publicado o Decreto nº 5.171/2004 que criou nova condição para a concessão do benefício, vigente a partir de 26/07/2004, idêntica àquela introduzida pelo Decreto nº 4.765/2003 para a isenção do imposto de importação, qual seja, que o benefício só seria aplicável para a importações destinadas à manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e montagem de aeronaves utilizadas no transporte comercial de cargas ou de passageiros.

O mesmo Decreto nº 5.268/2004, publicado em 10/11/2004, que alterou o Decreto nº 4.543/2002, introduzindo a subjetividade na isenção do imposto de importação (isenção vinculada à qualidade do importador), também o fez em relação ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação, estabelecendo exigências semelhantes.

A interessada atende aos requisitos previstos para a redução das alíquotas das contribuições, relativamente aos contratos e

certificados de homologação. Todavia, não comprovou sua regularidade perante os tributos federais e perante o FGTS, condição para a concessão e fruição do benefício. Desse modo, são revogados na presente autuação o benefício para o PIS/Pasep e para a Cofins, nas importações nos períodos sem comprovação da referida regularidade, por terem sido indevidamente concedidos.

A interessada apresentou certidões de regularidade fiscal e perante o FGTS para parte do período, ou seja, não comprovou a qualidade de regular para todo o período fiscalizado. Assim, ao negligenciar a obtenção das certidões à época não tem como fazer prova, hoje, de que teria direito a elas.

De acordo com o artigo 47 da Lei nº 8.212/91 é ônus da empresa para usufruir o benefício fiscal apresentar CND.

Alguns dos certificados de regularidade perante o FGTS apresentados pela interessada tinham validade condicionada à verificação de autenticidade no site da Caixa.

Todavia tal conferência não foi possível em razão de o site não mais disponibilizar informações para esses períodos, portanto os certificados não foram aceitos. Ademais se refiram apenas a alguns períodos.

A interessada apresentou ofício emitido pela Caixa, no qual essa informa que o modelo de gestão do FGTS adotado pela CEF não prevê a recuperação de regularidade em períodos passados.

O ofício informa ainda que se verificou que os recolhimentos de FGTS pela interessada são efetuados rigorosamente em dia, conforme extrato anexo. Essa informação não confere com os extratos mencionados, pois praticamente todo o recolhimento foi efetuado em atraso.

Por fim, o ofício registra que, “considerando o exposto acima, não identificamos óbice para que os certificados de regularidade fossem emitidos à época”. Ocorre que os atrasos mencionados já seriam óbice suficiente para não emissão do certificado à época.

Ademais, recolhimento no prazo não significa dizer que houve recolhimento de tudo o quanto era devido à época. Somente o certificado de regularidade nos moldes da Caixa teria este condão.

Cabe ao importador a comprovação de que cumpria todos os requisitos previstos na Lei nº 8.212/90 e da Lei nº 10.865/2004, bem como na legislação correlata, para ter reconhecido os benefícios fiscais pleiteados, e mais, que cabe ao importador a comprovação de que cumpriu a finalidade que motivou a concessão dos benefícios.

Os benefícios fiscais em tela possuem dois momentos distintos: um momento inicial (momento da concessão) onde a autoridade fiscal avalia o preenchimento dos requisitos e o cumprimento das condições por parte do contribuinte e reconhece a aplicação dos benefícios fiscais, e um período posterior (período de fruição) durante o qual o beneficiário deve, além de continuar

preenchendo os requisitos, observar o cumprimento de algumas outras condições.

Verificou-se que os benefícios foram concedidos de forma indevida, portanto, com base nos artigos 155 e 179 do CTN os benefícios devem ser revogados e os tributos renunciados devem ser cobrados, sem imposição de penalidade, exceto quando constatado artifício doloso.

Para se verificar o cumprimento das condições e requisitos no momento da concessão, há a previsão de realizar-se a revisão aduaneira (artigo 570 do Decreto nº 4.543/2002).

A empresa deixou de cumprir condições e de satisfazer requisitos necessários para a concessão da isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados relativos às Declarações de Importação registradas no período entre 01/01/2006 e 28/02/2009.

Portanto, esses benefícios foram revogados e os impostos devem ser cobrados, acrescidos de juros moratórios (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996), sem multa de ofício (art. 155, II, do CTN). Todavia, por não possuir caráter punitivo, é proposta a aplicação da multa moratório, prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Com relação à redução das alíquotas de PIS/Pasep-importação e Cofins-importação a interessada não comprovou a regularidade em relação aos tributos federais, bem como em relação ao FGTS, nos períodos indicados no item cinco do termo de verificação fiscal. Para esses períodos deve ser realizada a cobrança das contribuições não recolhidas, acrescidas de juros e multa de mora.

Para o cálculo das contribuições foram utilizadas as seguintes alíquotas de ICMS: 19% (18 +1) DI's desembaraçadas no RJ exceto aquelas desembaraçadas no Aeroporto Internacional Antonio Carlos Jobim nas quais foi utilizada a alíquota de 14 % (13 +1). Para as demais DI's foi utilizada a alíquota de 18%.

Pelas razões expostas, foram lavrados autos de infração para exigência dos impostos e contribuições não recolhidos quando do registro das Declarações de Importação, acrescidos de multa de mora de 20% e juros de mora.

Regularmente cientificada pela via pessoal (ciência fl. 2328) a interessada apresentou a impugnação tempestiva (v. fl. 3588) de folhas 3189 a 3243, com documentos anexados.

A impugnante alega, em síntese, que:

Para o cumprimento das atividades constantes de seu objeto social, muitas vezes importa do exterior partes, peças, componentes e ferramentas utilizados na prestação do serviço de reparo, revisão e manutenção de motores aeronáuticos.

Essas importações são beneficiadas com a isenção de imposto de importação e de imposto sobre produtos industrializados, nos termos da Lei nº 8.032/1990 e pela alíquota zero do PIS/Cofinsimportação, na forma da Lei nº 10.865/2004.

Há erros de cálculo dos impostos e contribuições lançados. Com relação ao cálculo das contribuições, a fiscalização aplicou a alíquota de ICMS de 18%, todavia havia que considerar a redução da base de cálculo autorizada pelo Convênio ICMS 75, de 05/12/1991, vigente até 31/12/2012, que resulta na aplicação da alíquota de 4%.

A fiscalização considerou as alíquotas de 16% para o imposto de importação incidente para as mercadorias classificadas nas NCM 4016.93.00 e 8483.10.90 e para o IPI aplicou alíquota de 8% para os bens classificados na NCM 4016.93.00 e de 12% para aqueles relativos à NCM 8483.10.90.

Ocorre que essas alíquotas somente foram válidas até dezembro de 2006, pois a Resolução Camex nº 43/2006 e a TIPI, objeto do Decreto nº 6006/2006, ambas com efeitos a partir de 1/1/2007, estabeleceram alíquotas de II e IPI reduzidas a zero para as citadas NCM.

Há, portanto, erro na apuração do II e do IPI a partir de 01/01/2007, que deve ser retificado, em função da utilização de alíquotas indevidas. Por essa razão, também a apuração de PIS/Cofins-importação deve ser revista, tanto pelo uso de alíquotas indevidas do II e do IPI, quanto pelo percentual indevido do ICMS antes citado. É o que a jurisprudência tem a muito decidido.

O inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 é inconstitucional, pois determina utilização de base de cálculo das contribuições diferente da autorizada pela Constituição Federal em seu artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, referente ao valo aduaneiro.

Assim, deve ser reduzido o crédito tributário referente ao PIS/Cofins-importação, excluindo da base de cálculo o valor do ICMS e das próprias contribuições, ajustando para o valor aduaneiro determinado pelo GATT.

Sem prejuízo do já explicitado, há que se cancelar a totalidade da exigência fiscal, haja vista ter cumprido todos os requisitos necessários ao gozo dos benefícios fiscais pleiteados.

A interpretação dada pela fiscalização à legislação de regência da isenção do II e do IPI é restritiva e equivocada, chegando a conclusão ilógica e absurda.

A isenção do II sobre a importação de componentes aeronáuticos destinados à manutenção de aeronaves e de seus componentes está prevista no artigo 15, inciso IX, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966.

A Lei nº 8.032/1990 deixou de fora da revogação das isenções e reduções do II e do IPI, essa de que trata o artigo 15, IX, do DL 37/66, conforme o artigo 2º, inciso II, alínea “j”, da Lei nº 8.032/1990.

E, além disso, estendeu a isenção ao imposto sobre produtos industrializados, conforme disposto no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.032/1990.

A “isenção do Imposto de Importação sobre bens destinados à manutenção de aeronaves e de seus componentes, concedida pelo DL 37/66, ainda está em pleno vigor, tanto que mantida pela norma contida no artigo 2º, inc. II, alínea “j”, da Lei n. 8032/90, e estendida ao IPI, nos termos do artigo 3º desta mesma lei.

E a redação do artigo 15 do DL 37/66 é muito clara no sentido de que a isenção em foco não se limita apenas às partes e peças de reparo de aeronaves, aplicando-se, também, àquelas destinadas ao conserto dos componentes dessas aeronaves, dentre os quais, indubitavelmente, estão inseridos os motores aeronáuticos.

Portanto, a Impugnante, que importou peças, partes e componentes de reparo, revisão e manutenção de motores de aeronaves, faz jus à isenção em foco.

(...)

A falta de identidade entre o artigo 2º, inc. II, “j”, da Lei n. 8032 e o artigo 15 do DL 37/66, ou melhor, a ausência de menção, pelo primeiro, aos “componentes” das aeronaves, não tem o condão de validar o argumento do fisco de que teria havido revogação parcial do benefício fiscal.

Ora, a diferença entre um e outro dispositivo legal é fruto de uma questão de estilo ou preferência redacional do legislador, não alterando o conteúdo da norma isentiva.”

Não houve revogação parcial da isenção prevista no artigo 15, inciso IX, do Decreto-lei nº 37/1966 pela Lei nº 8.032/1990.

A isenção concedida com vistas ao reparo de aeronaves abrange também seus componentes, dentre os quais se incluem os motores aeronáuticos.

A interpretação literal realizada pela fiscalização não está correta. Mesmo para normas tributárias a jurisprudência dos tribunais tem sido no sentido de que a interpretação literal não cabe, mesmo nas hipóteses do artigo 111 do CTN. Da mesma forma no âmbito do julgamento administrativo.

“Realmente, apesar de a legislação inerente ao benefício fiscal fazer referência apenas a “aeronaves e embarcações”, que se submetem a reparo mediante o uso de componentes cuja importação é isenta dos impostos em apreço, sem aludir, de maneira expressa, a “motores”, “partes”, “peças”, “equipamentos” e “componentes” das aeronaves, todos estes bens, por serem partes integrantes das últimas, ficam, sim, favorecidos com a isenção.

Essa conclusão não fere o artigo 111, inc. II, do Código Tributário Nacional, na medida em que não se trata de interpretação ampliativa da norma, mas, sim, de análise de seu verdadeiro alcance, de sua finalidade, de tal forma que a lei tenha aplicação prática, não conduzindo a conclusões absurdas.

(...)

Nesses termos, beneficiando-se o "todo", as partes e componentes a ele inerentes estarão, também, e conseqüentemente, beneficiadas, até porque, ao aludir às aeronaves, o legislador não imaginou uma "carcaça", mas, sim, um equipamento complexo, formado por uma série de peças e aparelhos, tais como os motores aeronáuticos. Ora, se o benefício fiscal fosse dado à fuselagem, ele seria vazio, sem conteúdo, o que, de certo, não foi a intenção do legislador."

A Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal proferiu a Solução de Consulta nº 226/2001 no sentido de que a isenção do imposto de importação alcança os itens importados com vistas ao reparo e à manutenção, não só de aeronaves, como também de suas partes e peças.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou quanto ao alcance da isenção em casos semelhantes, tendo determinado que o benefício concedido ao todo (principal) é extensivo às suas partes (acessórios).

Da mesma forma que as partes, peças e componentes, as ferramentas também são isentas do imposto de importação e do IPI, pois são necessárias, indispensáveis à realização da atividade de revisão, manutenção ou reparo e aeronaves e de seus equipamentos.

O Parecer CST/DTECEX, de 1989, e o MEMO/SEANA/001/94 confirmam que a impugnante possui direito à isenção do imposto de importação e do IPI. E ainda que os impostos fossem devidos, o fato de ter agido em conformidade a normas complementares das leis tributárias torna descabida a imposição de penalidade e cobrança de juros, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

"A isenção do Imposto de Importação e do IPI e a alíquota zero do PIS/COFINS-Importação ora debatidos consistem em benefícios fiscais de natureza objetiva, e não "mista" ou subjetiva, como indevidamente afirmou a fiscalização, pelo que, nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 7, de 7.7.1998, a apresentação da certidão de regularidade fiscal, nestes casos, é prescindível."

A Lei nº 8.032/1990 segregou as isenções de acordo com seu caráter, subjetivo ou objetivo. Assim foram definidas as isenções subjetivas (dependentes da qualidade do importador) no inciso I do artigo 2º e aquelas de caráter objetivo (dependentes do tipo de bem a ser importado) no inciso II do mesmo artigo 2º da lei.

A isenção de partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações foi prevista

na alínea “j” do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.032/1990, caracterizando assim sua natureza objetiva.

Da mesma forma em relação à redução de alíquotas do PIS/Cofins-importação que foi definida no inciso VII do parágrafo 12 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 especificamente aos bens ali arrolados e não direcionada a determinadas pessoas em função de suas qualidades pessoais.

A interpretação realizada pela fiscalização está equivocada na medida em que admite que alteração de requisitos determinados em decretos (Decreto 4.543/2002 e Decreto nº 5.171/204, alterados pelo Decreto nº 5.268/2004) teriam alterado a natureza do benefício fiscal em foco, estabelecido em norma superior, lei. Essa interpretação estaria admitindo uma verdadeira ilegalidade, pois as alterações teriam sido realizadas sem amparo na lei.

A redação do Regulamento Aduaneiro de 2002 foi novamente utilizada no Regulamento Aduaneiro de 2009, relativamente ao dispositivo que estabelece as condições para a isenção do imposto de importação e do IPI em trato, à exceção de pequeno período entre fevereiro e dezembro de 2009.

“Assim, no que se refere ao Imposto de Importação e ao IPI, quando muito, pode-se dizer que, exceto durante o curto espaço de tempo durante o qual vigeu a redação original do artigo 174 Regulamento Aduaneiro de 2009, a importação dos componentes destinados ao conserto e à manutenção de motores de aeronaves era, como de fato é, isenta desses tributos, desde que observadas as seguintes condições”:

(i) se a importação for realizada pelo proprietário ou possuidor respectivo: este deve fazer prova da propriedade ou posse do bem; ou

(ii) se a importação por realizada por oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves: esta deverá apresentar o contrato de prestação de serviços para o que foi contratada, bem como estar homologada perante a ANAC para a realização destas atividades.”

As condições cominadas na legislação regulamentar para a fruição do benefício atinente ao PIS/Cofinsimportação são exatamente as mesmas estabelecidas para o gozo da isenção do Imposto de Importação e do IPI.

“Realmente, as normas que conferem isenção e atribuição de alíquota zero, respectivamente, para Imposto de Importação e IPI e para PIS/COFINS-Importação, contemplam os mesmos requisitos e condições.

Esses requisitos e condições nada têm a ver com as características da pessoa do importador. Sua finalidade não é restringir o benefício fiscal a esta ou aquela categoria de importadores; trata-se, na verdade, de exigência no sentido de

que o importador faça prova da destinação, a tal ou qual aeronave, dos componentes de reparo e manutenção por ele importados.”

“O fato de o importador ter de se submeter a determinadas condições para fruição da isenção e da alíquota zero, como, por exemplo, ser proprietário ou possuidor da aeronave a ser reparada, ou ainda, ser empresa homologada para a prestação de serviços de manutenção da aeronave a ser reparada, não transforma a natureza do benefício originalmente concedido, que continua sendo, até a presente data, objetiva.”

“Assim, não há que se falar que a isenção e a alíquota zero passaram a ser subjetivas, ou até mesmo mistas, como sustentou a fiscalização.”

“Entendimento em sentido contrário fatalmente conduziria à conclusão de que a legislação regulamentar extrapolou os limites das Leis n.s 8032/90 e 10865/04, sendo, pois, ilegal, considerando que ambas leis livram os bens importados da tributação pelo Imposto de Importação, pelo IPI e pelo PIS/COFINS-Importação, independentemente de qualquer qualidade pessoal do importador.”

“Em suma, a isenção e a alíquota zero em apreço possuem natureza objetiva, sendo certo que as normas regulamentares que as disciplinaram, ao criarem condições para sua fruição, não tiveram o condão de alterar tal natureza, a uma porque esta decorre da lei, e a duas porque, se uma alteração desse jaez ocorresse em nível regulamentar, ela não teria validade, por ofensa ao princípio da legalidade.”

“À luz de todas essas considerações, demonstrado que os benefícios atinentes ao Imposto de Importação, ao IPI e ao PIS/COFINS-Importação na importação de bens utilizados para o reparo e a manutenção de motores e equipamentos aeronáuticos são de natureza objetiva, resulta caracterizado que a comprovação da quitação dos tributos não representava, como de fato representa, requisito para o aproveitamento destes benefícios, nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 7.

Portanto, é inteiramente descabida a exigência da fiscalização no sentido de que a Impugnante fornecesse certidão de regularidade fundiária, previdenciária e quanto a tributos federais em geral, razão pela qual é imperioso o cancelamento do crédito tributário ora combatido.”

As normas que estabelecem a exigência da comprovação de situação regular perante o Fisco Federal e perante o FGTS (Lei nº 9069/1995, Lei nº 8212/1991 e Lei nº 8036/1990) são anteriores à instituição do PIS/Cofins-importação e os benefícios fiscais (Lei nº 10865/2004). As condições, que representam um gravame, não podem ser exigidas com base em lei anterior à instituição do incentivo fiscal, pois as normas posteriores não prevêm restrição em semelhante sentido.

O ônus de provar a situação fiscal irregular da impugnante é do Fisco. As Declarações de Importação foram quase que em sua totalidade desembaraçadas pelo canal verde de conferência

aduaneira que, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 680/2006 leva em consideração a regularidade fiscal da interessada. Assim, o fato de as declarações terem sido desembaraçadas ratifica o fato de a impugnante estar em condição fiscal regular.

“Não poderiam os agentes fiscais, a essa altura, e com base em meras ilações, sem qualquer prova, sequer indícios, reputar que a Impugnante não estaria em situação regular quando das importações em apreço.(...)o Fisco não poderia alegar, sem provas, que a impugnante estaria em situação irregular, na medida em que o ônus de tal prova é do Fisco. Isto porque, se a Impugnante desembarçou quase a totalidade de suas mercadorias vindas do exterior pelo canal verde, no pressuposto, portanto, de que estava em situação regular, na forma do artigo 21, inc. I, da Instrução Normativa SRF n. 680, caberia ao Fisco produzir prova em contrário, o sentido de que tal regularidade não existia à época.”

“Demais disso, se os próprios agentes fiscais é que controlam, ainda que em parte, os débitos existentes em nome do contribuinte, emitindo, se for o caso, a prova da regularidade fiscal, cabe a eles, em processo de fiscalização, buscar em seus cadastros a documentação que ateste que, à época, o contribuinte estava irregular.

Isso, não só porque essa documentação (e as correspondentes informações) é de titularidade desses agentes fiscais, como também porque ela não mais é fornecida aos contribuintes, mesmo quando requerida. Ou seja, exigir a apresentação de determinados documentos ou informações pelo contribuinte, quando em posse da Administração Tributária, além de absurdo, é prova de realização impossível.”

“Deveras, o próprio "Termo de Verificação" juntado ao auto de infração revela, à fl. 26, que, em alguns casos, a alegada falta das certidões acima mencionadas durou 1 único dia, ou 2 dias, ou 13 dias, tempo mínimo para que, na prática, as empresas consigam a liberação das certidões, qualquer que seja ela.

Sendo assim, o período apontado, durante o qual, no entender da fiscalização, a Impugnante não estaria regular, é perfeitamente razoável, em qualquer empresa de médio ou grande porte que tenta obter certidões, ainda mais num período em que os documentos emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria da Fazenda Nacional não eram expedidos em menos de 30 dias!

Portanto, é sem razão, além faltar com razoabilidade, o argumento da fiscalização de que a Impugnante na estaria quite com suas obrigações fiscais.

No tocante à regularidade perante o FGTS, a fiscalização argumentou que a validade dos respectivos certificados apresentados pela Impugnante "está condicionada à verificação

de autenticidade no site da Caixa, sendo que tal conferência não foi possível, em

razão do site não mais disponibilizar informações para estes períodos. Pelo exposto, não foram aceitos os certificados acima mencionados" (fl. 24 do "Termo de Verificação").

Ora, não podem os agentes fiscais desconsiderar documentos do contribuinte sem qualquer justificativa válida para tanto. Em outros dizeres, não podem estes agentes, baseados em meras ilações, desprezar conjunto probatório que o contribuinte logrou produzir."

A verdade material deve prevalecer, conforme diversos julgados do Conselho de Contribuintes que se transcrevem.

Foi ainda apresentado ofício emitido pela Caixa Econômica Federal por meio do qual a empresa pública estatuiu a regularidade fundiária da impugnante para o período em debate, todavia referido documento foi desconsiderado pela fiscalização.

A acusação da fiscalização de que não havia regularidade perante o FGTS porque havia pagamentos em atraso é descabida, pois regularidade não é necessariamente sinônimo de pontualidade. O pagamento fora do prazo, mas durante o trâmite processual é suficiente para que o contribuinte seja considerado regular perante o Fisco, de acordo com decisões administrativas já proferidas.

"Diante de todo o exposto, é imperioso o cancelamento integral da exigência fiscal ora combatida, a uma porque, sendo os benefícios fiscais em foco de natureza objetiva, fazia-se inexigível, para sua fruição, a apresentação de prova de regularidade fiscal da Impugnante, na forma determinada pelo Ato Declaratório Cosit n. 7/98, e a duas porque é do Fisco o ônus da prova de que a Impugnante não estaria regular à época dos fatos, ônus do qual o Fisco não se desincumbiu."

Há erro de enquadramento legal da penalidade no percentual de 20%, pois a fiscalização aludiu aos artigos 179 e 155 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que o artigo 179 do CTN se refere às isenções de caráter individual, assim entendidas aquelas cuja fruição depende da análise, caso a caso, pela autoridade administrativa, de requerimento do interessado, fazendo prova do cumprimento dos requisitos e condições para o gozo do benefício fiscal. Não é o caso da isenção do IPI e do imposto de importação e das alíquotas zero das contribuições, que são declaradas pelo importador na própria declaração de importação, deixando de ser recolhidas independentemente de qualquer autorização, licença ou processo formal de reconhecimento desses benefícios fiscais.

Portanto, não podem ser aplicados os dispositivos legais utilizados pela fiscalização para fins de enquadramento da multa, além de, ademais, o benefício fiscal do PIS/Cofins sequer ser uma isenção, esta sim disciplinada pelo artigo 179 do CTN.

Houve, assim, inobservância ao disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, fato que torna nula a autuação fiscal conforme decisões administrativas.

E ainda que fossem aplicáveis ao caso os dispositivos legais invocados pela fiscalização, o artigo 155, inciso II do Código Tributário Nacional impede a aplicação de qualquer multa para o caso em tela. Não há que se falar que a multa moratória, por não ser punitiva, poderia ser aplicada ao caso, diferentemente da multa de ofício. A multa moratória tem sim caráter punitivo, como a jurisprudência, administrativa e judicial, ha muito já firmou.

Requer a reforma do auto de infração ou a declaração de sua improcedência.

A instância a quo julgou procedente em parte a impugnação, nos termos da ementa do Acórdão nº 07-28.632, de 02/05/2012, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 01/01/2006 a 28/02/2009

ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA IMPORTAÇÃO. NORMAS APLICÁVEIS.

As normas a serem observadas na concessão ou reconhecimento de isenção de impostos na importação de mercadorias são aquelas que regem a matéria específica. Cumpridos os requisitos específicos instituídos para a concessão ou reconhecimento da isenção esta deve ser deferida.

ISENÇÃO DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO DA NORMA.

A norma que estabelece isenção de imposto de importação deve ser interpretada literalmente. “Ferramentas” não se incluem no conceito de partes, peças ou componentes, mesmo que utilizadas em serviços de reparo, revisão ou manutenção de aeronaves, no âmbito da isenção de imposto de importação prevista na alínea “j” do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.032 de 12/04/1990.

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS FEDERAIS. BENEFÍCIO FISCAL. INEXIGIBILIDADE.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é vedada a exigência de certidão negativa de débitos federais, por ela emitida, para fins de concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal. A verificação da regularidade fiscal do sujeito passivo cabe à unidade da RFB encarregada da análise do pedido. (IN RFB nº 734/2007)

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Como a parcela do crédito tributário que foi exonerada pela decisão da instância *a quo* excedeu ao patamar previsto no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 2008 (o crédito tributário era originalmente R\$ 545.195.689,79 e foi reduzido a R\$ 643.030,65), o Presidente de 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) interpôs recurso de ofício, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inconformada pelo fato de sua impugnação ter sido julgada apenas parcialmente procedente, sendo mantido pela instância *a quo* o crédito tributário no tocante ao Imposto de Importação – II e ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, bem como as respectivas multas e juros moratórios, a GE Celma Ltda. (“GE Celma”) interpôs seu recurso voluntário, de forma tempestiva, reiterando os argumentos da sua impugnação atinentes a essas exações.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Ambos os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual devem ser conhecidos.

1 RECURSO DE OFÍCIO

Conforme já relatado, o recurso de ofício versa sobre a exoneração de parte dos créditos tributários relativos ao II e ao IPI, da totalidade do crédito tributário relativo a PIS/Cofins-Importação, além das multas e juros de mora proporcionais.

1.1 NECESSIDADE DE APRESENÇA DE CND E CRF-FGTS**VOTO VENCIDO PARCIAL- DANIEL MARIZ GUDIÑO**

Tal exoneração decorreu do fato de que, na visão da instância *a quo*, a autoridade preparadora não poderia ter exigido Certidão Negativa de Débito ou Certidão de Regularidade Fiscal do FGTS, no curso do procedimento de revisão aduaneira, por não ser um requisito específico para a concessão dos benefícios pleiteados pela GE Celma. É o que se depreende do seguinte trecho da decisão recorrida:

... não consta das normas que regulamentam os benefícios em tela a exigência de apresentação de Certidão Negativa de Tributos Federais (CND) ou de Certidão de Regularidade do FGTS, sendo, como se verá, a exigência de CND normativamente vedada.

A decisão recorrida está fundamentada na legislação vigente à época e há precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que corroboram o entendimento da instância *a quo*, a saber:

REGIMES ESPECIAIS. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVES. Os regimes aduaneiros especiais se justificam como exceções ao regime normal de tributação, destoando considerá-los como benefícios fiscais sujeitos a apresentação de certidão negativa para sua concessão. Aplicação do Ato Declaratório Cosit 22/1997.

(Acórdão nº 3401-002.185, Rel. Cons. Ângela Sartori, Sessão de 28/02/2013)

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS FEDERAIS. BENEFÍCIO FISCAL. INEXIGIBILIDADE. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é vedada a exigência de certidão negativa de débitos federais, por ela emitida, para fins de concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal. A verificação da regularidade fiscal do sujeito passivo cabe à unidade da RFB encarregada da análise do pedido.

(Acórdão nº 3102-001.672, Rel. Cons. Winderley Morais Pereira, Sessão de 27/11/2012)

Por oportuno que é, vale mencionar que o posicionamento em tela também está amparado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, a saber:

Processo de Consulta nº 10/03

Órgão: Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: ISENÇÃO. RECONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DA QUITAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS.

O reconhecimento de isenção para partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações não está condicionado à comprovação da quitação de tributos e contribuições federais administrados pela SRF, nos termos da legislação vigente, posto tratar-se de benefício fiscal de natureza objetiva, estando vinculado tão-somente à destinação dos bens, contemplado, portanto, pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 7, de 1998.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, inciso II, alínea "j"; Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV; Lei nº 9.069, de 1995, art. 60; art. 137, 145, 149, 156 e 158 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985; arts. 120 e 172 do Decreto nº 4.543, de 2002, Regulamento Aduaneiro; Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 7, de 1998.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO Coordenadora-Geral

(Data da Decisão: 04.06.2003)

Porquanto a decisão recorrida observou fielmente a legislação vigente à época, não há motivos para reformá-la nesse particular.

VOTO VENCEDOR- CONSELHEIRA MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Peço vênia para discordar do i. conselheiro na parte sobre a necessidade de apresentação de CND e CRF-FGTS em que este entende que a exoneração decorreu do fato de que, na visão da instância *a quo*, a autoridade preparadora não poderia ter exigido Certidão Negativa de Débito ou Certidão de Regularidade Fiscal do FGTS, no curso do procedimento de revisão aduaneira, por não ser um requisito específico para a concessão dos benefícios pleiteados pela GE Celma LTDA.

Inicialmente, o art. 179 do Código Tributário Nacional, bem como o art. 195, § 3º, da Constituição Federal, que assim estabelecem:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

Art. 195. [...]

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios”

Para se valer de qualquer incentivo concedido pelo Poder Público, necessário se faz a regularidade fiscal.

Exigências trazidas na legislação infraconstitucional, a seguir transcritas:

O art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995 (base da CND), dispõe:

*Art. 60 – A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação **pelo contribuinte**, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais. **(grifei)***

Assim sendo, a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil fica condicionado à comprovação, pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

Além do mais, de acordo com o artigo 47 da Lei nº 8.212/91 é ônus da empresa para usufruir o benefício fiscal apresentar CND.

Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95)

I - da empresa:

a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou crédito concedido por ele;

E, mais, a Solução de Consulta SRF (COSIT) nº 10, de 04 de junho de 2003, a qual baseia-se no Ato Declaratório (Normativo) COSIT n. 07, de 1998, dispõe sobre a dispensa de comprovação da quitação de tributos e contribuições federais quando do despacho aduaneiro de mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero, se o benefício ou incentivo fiscal envolvido **não tiver sido concedido subjetivamente ao importador, conforme:** (ou seja, **de caráter geral**)

“O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o que dispõe o art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, DECLARA:

Em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que o despacho e conseqüente desembaraço de mercadorias importadas, quando isentas ou tributadas à alíquota zero, prescindem da comprovação da quitação de tributos e contribuições federais, por não se tratar de benefício ou incentivo fiscal concedido subjetivamente ao importador.” (grifei)

Portanto, o Ato Declaratório acima dispensa apresentação de CNDs por ocasião do despacho aduaneiro apenas para benefícios ou incentivos fiscais concedidos em caráter objetivo, e mesmo assim para mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero. Estão excluídos da dispensa casos como o do litígio, que veremos tratar-se de benefício de caráter **OBJETIVO / SUBJETIVO OU MISTO**.

As isenções do II-Imposto de Importação e IPI-Imposto sobre Produtos Industrializados, para o caso, estavam assim previstas, *in verbis*:

Lei nº 8.032/1990

Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

(...)

II - aos casos de:

(...)

j) partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações;

(...)

*Parágrafo único. As isenções e reduções referidas neste artigo serão concedidas com observância do disposto na **legislação respectiva**.*

Art. 3º Fica assegurada a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o caso:

I - nas hipóteses previstas no art. 2º desta lei, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao Imposto de Importação;

(...) (grifei)

Lei nº 8.402/1992

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

(...)

IV - isenção e redução do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, a que se refere o art. 2º, incisos I e II, alíneas a a f, h e j, e o art. 3º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990; (grifei)

Citando a legislação, à época dos fatos, através do Regulamento do II e do IPI, Decreto nº 4.543/2002 e o Decreto nº 4.544/2002 assim dispuseram, *in verbis*:

Decreto nº 4.543/2002

Art. 135. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação:

(...)

II - aos casos de:

(...)

i) partes, peças e componentes, destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e de embarcações;

(...)

Parágrafo único. As isenções ou reduções de que trata o caput serão concedidas com observância dos termos, limites e condições estabelecidos na Seção VI.

Por sua vez:

Seção VI

Dos Termos, Limites e Condições

(...)

Subseção XIII

Das Partes, Peças e Componentes Destinados a Reparo,

Revisão e Manutenção de Aeronaves e de Embarcações

Art. 172. A isenção do imposto, na importação de partes, peças e componentes, será reconhecida somente aos bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves e de embarcações. (Redação dada pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

§ 1º Para cumprimento do disposto no caput, o importador deverá fazer prova da posse ou propriedade da aeronave ou embarcação. (Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

§ 2º Na hipótese do § 1º, caso a importação seja promovida por oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves, esta deverá: (Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

I - apresentar contrato de prestação de serviços, indicando o proprietário ou possuidor da aeronave; e (Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

II - estar homologada pelo órgão competente do Ministério da Defesa. (Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004) (grifei)

O Decreto nº 4.544/2002 prescreve:

Art. 51. São isentos do imposto:

(...)

XXI - os demais produtos de procedência estrangeira, nas hipóteses previstas pelo art. 2º da Lei nº 8.032, de 1990, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao de Imposto de Importação;

(...)(grifei)

Percebe-se, claramente que o Decreto nº 5.268/2004 alterou a tipificação da isenção, que passou a ter caráter misto, ou seja, vinculada tanto à destinação dos bens, quanto à qualidade do importador, pois passou a direcionar a isenção aos proprietários ou possuidores de aeronaves, ou ainda, a oficinas homologadas. Caracterizando a isenção mista e sujeita à apresentação do CND.

Por fim, o art. 27 da Lei de nº 8.36/90, dispõe:

Art. 27. A apresentação do Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal, é obrigatória nas seguintes situações:

a)

b)

c) obtenção de favores creditícios, isenções, subsídios, auxílios, outorga ou concessão de serviços ou quaisquer outros benefícios concedidos por órgão da Administração Federal, Estadual e Municipal, salvo quando destinados a saldar débitos para com o FGTS;

Pois bem, como é ressaltado no próprio relatório da decisão *a quo*: Alguns dos certificados de regularidade perante o FGTS apresentados pela interessada tinham validade

condicionada à verificação de autenticidade no *site* da Caixa. Pois bem, para esses períodos, fica a exigência em aberto, dessa regularidade fiscal.

Em sendo assim, dá-se provimento parcial ao recurso de ofício pela necessidade da comprovação da regularidade fiscal (para o II e IPI).

1.2 ABRANGÊNCIA DE MOTORES NAS NORMAS QUE PREVÊM ISENÇÕES E ALÍQUOTAS ZERO

Outro fundamento para a exoneração do crédito tributário foi a concordância da instância *a quo* com a tese da GE Celma no sentido de que o reparo, a revisão e a manutenção de motores aeronáuticos estariam abrangidos pela isenção das aeronaves. Confira-se:

Nesse escopo, entender que a isenção concedida a partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves não inclui partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de motores de aeronaves seria admitir que a norma em apreço não seria plenamente aplicável.

Basta considerar que o reparo, revisão e manutenção de aeronaves pressupõe o reparo, revisão e manutenção de seus componentes, dentre eles, seus motores. Assim, para a consecução dos serviços previstos na norma, imprescindível é a utilização de partes, peças ou componentes dos componentes de aeronaves.

Exemplificando: o reparo, revisão e manutenção de aeronave inclui, por evidente, o reparo, revisão e manutenção de seus motores. A consecução desses serviços implica, no mais das vezes, a utilização de partes, peças ou componentes de motores de aeronaves.

Entender de forma tão restritiva como fez a fiscalização levaria à conclusão de que, in casu, somente seriam isentas as importações de motores completos de aeronaves. Prevalecendo essa interpretação restaria inócua a previsão legal de isenção de bens destinados à revisão ou manutenção de aeronaves, pois o único serviço possível seria a substituição do motor completo da aeronave e não sua revisão, reparo ou manutenção.

Portanto, da análise da legislação vigente somente se pode concluir que a isenção em tela abrange as partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de motores de aeronaves como os das importações em apreço.

Com efeito, revela-se exagerada a interpretação que a autoridade preparadora pretendeu dar aos dispositivos legais que versam sobre a isenção de II e IPI e a alíquota zero do PIS/Cofins-Importação. Também nesse particular, portanto, não merece reforma a decisão recorrida.

1.3 ABRANGÊNCIA DE FERRAMENTAS NA NORMA QUE PREVÊ ALÍQUOTAS ZERO

Finalmente, no tocante ao PIS/Cofins-Importação, a instância *a quo* decidiu que os lançamentos são improcedentes, uma vez que o art. 8º, § 1º, VII, da Lei nº 10.865, de 2004, com redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004, refere-se expressamente a **ferramentais**.

Despiciendo qualquer comentário adicional sobre essa questão.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

Por óbvio, o recurso voluntário diz respeito ao valor remanescente do crédito tributário original, ou seja, parte do II e do IPI, bem como a multa e os juros de mora correspondentes.

2.1 INTERPRETAÇÃO DE NORMAS QUE OUTORGAM ISENÇÃO

A manutenção parcial do lançamento foi justificada pela instância *a quo* pelo fato de a GE Celma também ter pleiteado os benefícios em tela para a importação de ferramentas, quando, na verdade, as respectivas leis isencionais dispuseram apenas sobre partes, peças e componentes.

O Código Tributário Nacional é muito claro ao dispor que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente quando dispõe sobre outorga de isenções. É o que se depreende do art. 111, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

[...]

Há vários precedentes do CARF confirmando a aplicação do referido dispositivo, a saber:

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IPI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS EXPRESSOS. INTERPRETAÇÃO LITERAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O artigo 111 do CTN determina interpretação literal da lei em casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário. Não cumpridos os requisitos do artigo 39 da lei 9.532/07, não há que se falar em suspensão do pagamento do IPI.

(Acórdão nº 3801-001.625, Rel. Cons. Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Sessão de 28/11/2012)

EX TARIFÁRIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. Tratandose de hipótese de redução do Imposto de Importação, somente pode

ser beneficiada com “ex” tarifário a mercadoria que corresponder exatamente àquela descrita no ato que concede o benefício. Aplicação do art. 111, II, do CTN. Jurisprudência do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. EXTARIFÁRIO 445 DO CÓDIGO NCM 8479.89.99. Comprovado nos autos que a máquina de cravação automática, Marca Komax, Modelo Gamma 255, não executa a função de aplicação de selos vedantes, não cabe o benefício previsto no ExTarifário 445 do código NCM 8479.89.99.

(Acórdão nº 3202-000.435, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, Sessão de 28/02/2012)

.....

NORMAS PROCESSUAIS. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. Consoante art. 111 do CTN a legislação que confira exclusão do crédito tributário tem de ser interpretada literalmente. PIS. ISENÇÃO. FRETE REALIZADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. DESCABIMENTO. A teor do disposto no art. 11 da Lei 9.432, é isenta da contribuição ao PIS a receita de fretes desde que o transporte seja realizado entre o Brasil e ponto sediado no exterior. A contrário senso, se o transporte é realizado inteiramente dentro do território nacional não há falar em isenção sendo a receita correspondente inteiramente tributada.

(Acórdão nº 3402-00.542, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos, Sessão de 29/04/2010)

Seguindo a determinação do Código Tributário Nacional, indiscutivelmente aplicável à Administração Tributária, conforme visto nos precedentes acima, é preciso diferenciar a situação dos motores e das ferramentas. Enquanto os motores são componentes de aeronaves na medida em que as integram, não há como enquadrar as ferramentas no conceito de partes, peças e componentes. As ferramentas são dissociadas das aeronaves ao passo que as partes, peças e componentes as integram.

Quando o legislador quis incluir as ferramentas no escopo dos benefícios aplicáveis às aeronaves, isso foi feito de modo expreso. É o caso da redução de alíquota do PIS-Importação e da Cofins-Importação. Nesse caso, o legislador foi textual ao incluir o termo “ferramentais” no inciso VII do § 12 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

É importante ressaltar que muitas vezes as autoridades fiscais cometem excessos ao interpretar a norma tributária de maneira restritiva, sob a alegação de que estariam amparados pelo art. 111 do Código Tributário Nacional. Normalmente isso ocorre quando o legislador não adjetiva o substantivo que goza da isenção, deixando a norma isencional mais ampla.

No caso concreto, todavia, a questão é outra: o legislador especificou exatamente o que deveria ser alcançado pela isenção do II e do IPI, deixando de fora as ferramentas utilizadas no reparo e na manutenção de aeronaves. Por essa razão, a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional é oportuna.

É de se considerar, portanto, que o art. 15, inciso IX, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, foi sim restringido pelo art. 2º, inciso II, alínea “j”, da Lei nº 8.032, de 1990.

2.2 A CONFIANÇA LEGÍTIMA E A BOA FÉ OBJETIVA

Sobre o Parecer CST/DTCEX n. 523, de 1989, e o MEMO/SEANA/001/94 (na verdade, o documento em questão é o Memorando SRF/COSIT/DICEX nº 060, de 21/10/1994 – fl. 2.352), a GE Celma alega que os mesmos ainda produziriam efeitos normativos. Em suma, os referidos atos administrativos indicam que a isenção do II e do IPI tratada originalmente no art. 15, inciso IX, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, continuou a abranger ferramentas mesmo após a edição da Lei nº 8.032, de 1990. Com efeito, o lançamento impugnador teria ferido os princípios da confiança legítima e a boa fé objetiva do contribuinte, os quais estariam positivados no art. 48, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tal afirmação, conforme já decidido pela instância *a quo*, é falaciosa. Isso porque o Parecer CST/DTCEX n. 523, de 1989, versa sobre dispositivo legal revogado expressamente pelo art. 1º da Lei nº 8.032, de 1990. Além disso, o MEMO/SEANA/001/94 não se reveste das características da consulta administrativa de que trata o art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996.

No que diz respeito ao primeiro argumento, há vários precedentes do CARF que demonstram que a consulta perde a eficácia quando é revogada a norma sobre a qual versa. A título ilustrativo, transcreve-se as ementas abaixo:

EFEITOS DA CONSULTA. MUDANÇA DO REGIME JURÍDICO. A consulta formulada à administração tributária somente surte efeitos enquanto inalterado o regime jurídico a que se referiu. Alterada a legislação tributária, deve o consulente interpretar o novo comando legal e aplicá-lo adequadamente ao seu caso.

(Acórdão nº 2301-003.374, Rel. Cons. Mauro José Silva, Sessão de 12/03/2013)

CONSULTA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. DISPOSITIVOS REVOGADOS. EFEITOS. CESSAÇÃO. A consulta produz efeitos sobre a aplicação de dispositivos determinados da legislação tributária aos fatos descritos pelo consulente (inteligência do art. 46, caput, do Decreto nº 70.235/1972), os quais cessam após a revogação dos normativos que embasaram a decisão da autoridade administrativa. A questão dos autos, tal como posta na consulta, perdeu seu objeto com a revogação expressa dos Decretosleis nº 902/1969 e nº 1.382/1974 pela Lei nº 8.023/1990, a qual instituiu novas condições para o gozo do benefício fiscal concedido à atividade rural.

(Acórdão nº 9101-001.234, Rel. Cons. Claudemir Rodrigues Malaquias, Sessão de 21/11/2011)

*SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. A solução de consulta, certa ou errada, vincula a Administração em relação consulente. Entretanto, se a legislação que amparou a solução de consulta é **supervenientemente alterada ou revogada, a orientação***

administrativa perde sua eficácia, mormente quando são estabelecidas novas definições pela legislação de regência.

(Acórdão nº 1202-000.438, Rel. Cons. Nereida de Miranda Finamore Horta, Sessão de 13/12/2010)

Já no que se refere ao segundo argumento, convém lembrar que a origem do instituto da consulta formal em matéria tributária é o Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente os arts. 46 e ss. Trata-se de legislação que já existia ao tempo em que o chamado MEMO/SEANA/001/94 foi expedido.

Contudo, esse documento foi expedido pelo Chefe da Divisão de Tributos sobre o Comércio Exterior em resposta ao Chefe do Serviço de Controle Aduaneiro – SEANA/DRJ Nova Iguaçu-RJ, e não em resposta a uma consulta formulada pela GE Celma, nos termos da legislação aplicável à época. Trata-se de documento interno da Receita Federal, não tendo o condão de se revestir dos efeitos normativos da consulta formal de que tratava os arts. 46 e ss. do Decreto nº 70.235, de 1972, à época dos fatos.

Não prospera, portanto, a alegação de que o lançamento violaria o art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996.

2.3 MULTA E JUROS

No tocante à cobrança multa e juros, a GE Celma alega que o cumprimento de normas complementares a exime da sua imposição por força do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Entretanto, como visto no tópico precedente, a GE Celma não atuou com respaldo em norma complementar válida e eficaz, razão pela qual o referido dispositivo não se aplica ao caso concreto.

Da mesma forma, a GE Celma alega que a decisão recorrida teria ignorado o art. 155, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual, não havendo dolo ou simulação do contribuinte, o crédito tributário deve ser cobrado sem a imposição de penalidade, incluindo-se aí a multa moratória, sempre que se apure que o beneficiado de moratória deixou de satisfazer as condições para a concessão do favor.

Com a devida vênia, esse dispositivo legal também não se aplica ao caso concreto, pois a GE Celma nunca fez jus à isenção de II e IPI para a importação de ferramentas realizadas no período abrangido pelo lançamento. A lei aplicável à época dessas importações não faz menção a ferramentas, logo, não se trata de satisfazer ou deixar de satisfazer condições para a concessão do benefício fiscal.

É assim que a multa de ofício e os juros moratórios são cobrados, de forma legítima, no lançamento guerreado e mantido parcialmente pela decisão recorrida.

3 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, DÁ-SE PROVIMENTO parcial ao recurso de ofício (necessidade de comprovação da regularidade fiscal para o II e IPI) e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a exoneração parcial do crédito tributário.

Daniel Mariz Gudiño - Relator

Processo nº 10074.001831/2010-79
Acórdão n.º **3201-001.458**

S3-C2T1
Fl. 4.463

CÓPIA