



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10245.000421/93-67
<b>Recurso n°</b>	128.946 De Ofício
<b>Matéria</b>	ADMISSÃO TEMPORÁRIA
<b>Acórdão n°</b>	303-34.385
<b>Sessão de</b>	12 de junho de 2007
<b>Recorrente</b>	DRJ/FORTALEZA/CE
<b>Interessado</b>	TAM - TÁXI AÉREO MARÍLIA S/A.

---

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 18/10/1991

Ementa: Não constitui desvio de finalidade a sublocação de aeronave admitida temporariamente para o uso no transporte de passageiros e cargas desde que mantidos a finalidade motivadora da concessão do regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Zenaldo Loibman. Esteve presente o advogado Hélio Barthem Neto, OAB 192445-SP.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício manejado pela DRJ-Fortaleza/CE que, em cumprimento ao disposto na Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, submeteu à consideração deste colegiado acórdão que recebeu a seguinte ementa:

*“IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.*

*As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.*

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

*Data do fato gerador: 18/10/1991*

*REGIME ADUANEIRO DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. SUB-LOCAÇÃO. INSUFICIÊNCIA PARA CONCLUSÃO PELO DESVIO DE FINALIDADE VINCULADA AO REGIME.*

*A sublocação de aeronave admitida sob Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária não representa, a priori, desvio de finalidade, a menos que seja demonstrado que referido equipamento não foi utilizado em conformidade com os fins originariamente comprometidos.*

*Lançamento improcedente”*

Dada a sua completude, transcrevo o relatório produzido nos bojo do voto condutor do acórdão submetido a este colegiado:

Trata-se de crédito tributário constituído através do Termo de Responsabilidade vinculado à Declaração de Importação – DI nº 000073/91 (fls. 01/03), nos termos da notificação de fls. 94, no valor total de R\$ 611.562,91 (valor consolidado para pagamento em 30/11/2006 – fls. 245), pelo fato de ter sido constatado, pela fiscalização aduaneira, desvio de finalidade de uso de aeronave admitida temporariamente no país sob o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária.

2 O Termo de Responsabilidade em tela abrangeu, além do Imposto sobre as Importações - II, a multa capitulada no artigo 521, II, “b”, do Regulamento Aduaneiro – RA à época vigente (Decreto nº 91.030/85), que tem sua base legal no art. 106, II, “b”, do Decreto-Lei nº 37/66, equivalente a 50% do “[...] imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução, [...] pelo não retorno ao exterior, no prazo fixado, de bens ingressados



*no País sob regime de admissão temporária*”, assim como a multa relativa ao controle administrativo das importações (falta de Guia de Importação – GI), prevista no artigo 526, II, do mesmo Regulamento (art. 169, I, “b”, do Decreto-Lei nº 37/66), equivalente a 30% do valor aduaneiro da mercadoria (vide DI de fls. 01/03 e notificação de fls. 94 e extrato do processo às fls 143).

3 A exigência teve como fulcro o desvio de finalidade da aeronave admitida temporariamente no país, uma vez que a empresa, à revelia da autoridade aduaneira, sublocou, para terceiros, a aeronave objeto da Declaração de Importação em evidência, em ofensa ao disposto no artigo 291, alínea “b”, bem como no artigo 312, ambos do Regulamento Aduaneiro à época vigente (Decreto nº 91.030/85).

4 Intimada para o cumprimento da exigência acima discriminada, a interessada, após um breve relato dos fatos, apresentou a impugnação de fls. 100/114, onde trouxe os seguintes argumentos:

a) que a execução do termo de responsabilidade seria indevida, uma vez que, contrariamente ao que consta da conclusão do despacho que determina essa providência, a utilização da aeronave importada pela impugnante vinha sendo realizada de acordo com a finalidade que justificou a concessão do regime e dentro das suas atividades operacionais, as quais são disciplinadas e fiscalizadas pelo DAC – Departamento de Aviação Civil;

b) que a multa aplicada não poderia ser exigida por absoluta falta de tipicidade diante dos fatos e da hipótese legal existente;

c) que a concessão do regime de admissão temporária não fora vinculada ao emprego da aeronave em qualquer atividade específica, e que referido vínculo também não estava previsto no item 4 do inciso II ou no item 55 da IN SRF nº 136/87, fundamentos legais para a concessão do regime aduaneiro especial em comento;

d) que o regime em tela, por se referir ao bem e não à sua destinação, não resguarda exigência fundamentada em desvio de finalidade;

e) que embora a concessão do regime não estivesse condicionada à sua futura utilização em determinada finalidade, não se poderia deixar de ressaltar que no campo 24 da DI constava declaração expressa de que a aeronave importada se destinava ao transporte aéreo de cargas e passageiros; assim, sendo essa a finalidade de que trata o artigo 309, inciso IV, do Regulamento Aduaneiro, ficaria evidente que só se poderia falar em desvio de finalidade se a respectiva aeronave fosse empregada em atividade distinta da do transporte de cargas e passageiros, o que seria praticamente impossível diante da natureza do bem importado e do próprio conceito de aeronave estabelecido pelo

artigo 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica, aprovado pela Lei nº 7.565/86;

f) que a aeronave em questão estava sendo utilizada no transporte aéreo de passageiros e/ou cargas, o que revelava a improcedência da alegação de desvio de finalidade constante do despacho de fls. 93;

g) que, além de estar sendo utilizada no transporte de passageiros e cargas, a aeronave importada vinha sendo empregada nas atividades típicas da reclamante, em conformidade com as operações de uma empresa de táxi aéreo, dentre as quais se enquadra a cessão de aeronaves a terceiros, a qual, muitas vezes, é desacompanhada de tripulação, dependendo das características da operação contratada com o cliente;

h) que as empresas que exploram serviços de táxis-aéreos dependem de prévia autorização para funcionamento, e suas atividades estão sujeitas à fiscalização do Ministério da Aeronáutica, tal como se verifica nos artigos 180 e 220 do Código Brasileiro da Aeronáutica (Lei nº 7.565/86), dispositivos estes que, ao definirem a atividade de táxi aéreo, teriam consignado que o transportador, no exercício de suas atividades, poderia permitir a utilização de sua aeronave pelo “usuário” durante o tempo em que ela estiver sendo por ele utilizada;

i) que, de acordo com as “Instruções Reguladoras de Táxi Aéreo”, aprovadas pela Portaria nº 1293/CM5, de 21/10/80, do Ministro da Aeronáutica – artigos 1º e 2º – as empresas de táxi aéreo, dentre as suas atividades específicas, poderiam prestar serviços de diversas maneiras, inclusive transferindo o uso da aeronave a um cliente piloto; tais normas, à época da impugnação, ainda estariam vigentes, uma vez que a publicação da Lei nº 7.565/86, que aprovou o Código Brasileiro de Aeronáutica, não é com elas conflitante;

j) que o mencionado Código Brasileiro de Aeronáutica, em seus arts. 122, 123, I, III e IV, 127 e 133, inerentes à exploração das aeronaves e aos contratos típicos sobre aeronave, teria deixado claro que a sub-locação (ou sub-arrendamento) de aeronaves seria operação compatível com as atividades operacionais da impugnante, de modo que a prática dessas atividades não poderia implicar em desvio de finalidade capaz de dar margem à cobrança da multa exigida no presente processo;

k) que as expressões *arrendamento* (utilizada pela legislação aeronáutica) e *locação* (empregada nos contratos mencionados no despacho que determinou a execução do termo de responsabilidade) seriam sinônimas, conforme doutrina de De Plácido e Silva, demonstrando, na verdade, que a operação realizada pela impugnante seria exatamente aquela prevista e autorizada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica;

- l) que, além das atividades e dos contratos típicos constantes do Código Brasileiro de Aeronáutica e das normas baixadas pelo Ministério da Aeronáutica, as empresas de táxi aéreo poderiam exercer atividades correlatas a esses serviços, bastando, para tanto, que tais atividades constassem dos seus estatutos sociais, que são arquivados junto ao DAC- Departamento de Aviação Civil, tanto por ocasião da concessão da autorização, como por ocasião de sua alteração, cujos arquivamentos nos órgãos próprios dependeriam de prévia aprovação daquele órgão;
- m) que os estatutos sociais da impugnante demonstrariam que, além da execução de serviços de transporte aéreo na modalidade táxi-aéreo, esta estaria autorizada a exercer outras atividades correlatas a essa modalidade de serviço;
- n) que a equivocada interpretação dada pela autoridade fiscal iria de encontro à finalidade do regime de admissão temporária de aeronaves, qual seja, a ampliação e modernização das frotas pelas empresas do setor de aviação comercial;
- o) que, ainda que se pudesse caracterizar a sublocação da aeronave como uma transferência a terceiros, seria inadmissível que a mera inobservância de obrigação acessória pudesse implicar na exigência de tributo e das multas constantes do termo de responsabilidade objeto do processo;
- p) que a atividade de alugar/arrendar a aeronave por 1 hora, 10 horas, 6 meses, ou qualquer outro período, estaria abrangida pelas operações peculiares da impugnante, desde que dito aluguel/arrendamento fosse para o transporte de cargas e/ou passageiros;
- q) que a multa cobrada não seria devida, pois os dispositivos regulamentares que lhe dariam suporte não se aplicariam ao caso presente em vista de a aeronave em questão haver sido regularmente importada e desembaraçada, o que se comprovaria pela própria existência do Termo de Responsabilidade objeto da execução, Termo no qual estaria consignado que a emissão de guia de importação teria sido dispensada por força da Instrução Normativa SRF nº 136/87, item 8-c; ressalta ainda que, pelo fato de ter havido prorrogação do prazo de validade da aeronave no país, o termo final do regime sequer teria ocorrido;
- r) que, por conta das alegações trazidas pelo sujeito passivo, não se poderia admitir que um suposto desvio de finalidade dos bens importados – que não teria ocorrido – fosse equiparado e penalizado como infração administrativa ao controle das importações, cuja gravidade é indiscutível, pois se a aeronave não tivesse sido importada regularmente, a própria Receita Federal não teria concedido o Regime Aduaneiro de Admissão Temporária.

5 Diante dos argumentos acima discriminados, requer seja julgada indevida a cobrança constante da execução do Termo de Responsabilidade em evidência, com o conseqüente arquivamento do presente processo administrativo fiscal, protestando, finalmente, pela produção de todas as provas que se fizerem necessárias.

6 Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal em Boa Vista, esta entendeu pelo prosseguimento da cobrança até a etapa final, conforme despacho de fls. 117, ao argumento de que, segundo a IN/SRF n.º 058/80, não caberia a “[...] *apreciação das questões invocadas pela interessada, posto que referida IN limita à consideração da autoridade administrativa apenas as questões relativas à liquidação do crédito e reexame dos prazos*”, e que “[...] *a infração que enseja a referida execução está devidamente fundamentada [...], não cabendo retoques, nem se alterando ante as alegações da interessada na impugnação sob alusão*”.

7 Intimada do despacho em comento, a contribuinte apresentou tempestivo Recurso Voluntário (fls. 121/140), reiterando todos os argumentos, fundamentos e pedidos de sua peça impugnatória, acrescentando, em suma, que:

a) ao manter a multa equivalente a 100% do valor do II a decisão de primeira instância teria incidido em pelo menos dois equívocos: o primeiro em razão de que a multa constante do termo de responsabilidade seria de 50% do valor do imposto, e não de 100%, conforme consta na intimação recebida pela impugnante; o segundo, por conta da mencionada penalidade não se aplicar ao caso concreto, uma vez que a mesma seria adequada aos casos de não retorno ao exterior dos bens objeto do regime no prazo de sua concessão, enquanto a presente execução diz respeito a suposto desvio de finalidade dos bens importados;

b) do total do crédito tributário exigido na presente execução se encontram computados correção monetária e acréscimos cuja adequação e legalidade a recorrente não poderia averiguar, diante da ausência do respectivo demonstrativo e da menção da legislação que fixa os critérios utilizados (art. 54 da Lei n.º 8.383/91);

c) a alegação de que o item 5 da Instrução Normativa SRF n.º 58/80 não autorizaria a apreciação dos relevantes argumentos jurídicos apresentados pela reclamante em sua impugnação representaria violação frontal do direito de ampla defesa da recorrente, albergado pelos incisos XXXIV, alínea “a” e LV do artigo 5º da Constituição Federal, dispositivos os quais impõem plena obediência por parte das autoridades administrativas;

d) no que se refere à aeronave importada pela recorrente, mister se faz esclarecer que a admissão temporária da mesma foi concedida com base na previsão contida no inciso III do item 4, e no item 55 da

Instrução Normativa n.º 136/87, condição a qual demonstraria que a fruição do benefício pelos importadores de aeronaves não estaria vinculada à sua utilização em determinada finalidade, mas ao próprio bem em si, independentemente da sua destinação;

e) se a Receita Federal quisesse vincular a concessão do regime à utilização da aeronave em determinada finalidade teria sido explícita como o foi em diversos outros itens da mencionada IN n.º 136/87, como no caso dos incisos do item 4;

f) se a lei não criou nenhuma exigência quanto à finalidade de utilização dos bens, não cabe à fiscalização fazê-lo no intuito de exigir tributo que se encontra suspenso por força do regime de admissão temporária;

g) para que fosse devida a execução do termo de responsabilidade relativo à aeronave objeto do presente processo, mister se faria que a legislação vigente vinculasse a concessão do regime ao seu emprego em determinada finalidade;

h) reitera todos os fundamentos apresentados na impugnação acerca da prática de sublocação da aeronave não representar desvio de finalidade;

i) uma vez que o principal (tributo) não é devido, é evidente que as penalidades constantes do termo de responsabilidade e os respectivos acréscimos, que lhe são acessórios, também são indevidos;

j) como a hipótese em discussão no presente processo não diz respeito a lançamento de ofício, resta evidente a inaplicabilidade da penalidade prevista no art. 4.º da Lei n.º 8.218/91;

k) no presente caso, nem mesmo a multa de 50% do valor do Imposto de Importação, prevista no artigo 521, inciso II, alínea "b", do Regulamento Aduaneiro, poderia ser aplicada, posto que a realidade fática não se adequaria à hipótese legal prevista no citado dispositivo, uma vez que a exigência se baseou em desvio de finalidade, estando a hipótese legal em evidência vinculada ao não retorno, no prazo fixado, de bens ingressados no país sob regime de admissão temporária; referido prazo sequer teria se esgotado;

l) quanto à cobrança da multa cambial de 30% calculada sobre o valor da mercadoria, sua exigência também seria indevida, uma vez que a aeronave foi regularmente importada e desembaraçada, o que poderia ser comprovado pela própria existência do Termo de Responsabilidade;

m) a recorrente estaria impedida de aferir a adequação dos critérios utilizados na apuração do crédito tributário, posto que a notificação que deu início à execução estava desacompanhada dos demonstrativos de cálculo da atualização monetária e da apuração e cálculo dos juros que compõem o crédito tributário, bem como de sua

respectiva conversão em UFIR, dados estes inexistentes inclusive nos autos do processo; tais omissões, acrescidas da ausência da informação do termo inicial utilizado para o cálculo da correção e dos juros de mora, representariam flagrante violação do direito de ampla defesa constitucionalmente assegurado à recorrente;

n) os procedimentos determinados pelo art. 54 da Lei nº 8.383/91 só poderiam ser conferidos diante da análise dos respectivos demonstrativos de cálculo;

o) como a presente execução tem como fundamento a suposta ocorrência de desvio de finalidade de bem submetido ao regime de admissão temporária, o termo inicial dos juros de mora deveria ser a data em que teria ocorrido o mencionado desvio, sendo portanto, imprescindível, a apresentação dos demonstrativos em questão para que a recorrente pudesse constatar a sua adequação;

p) além de não ter sido permitido à reclamante o exame da liquidez e certeza do crédito, a notificação também teria adotado fundamentos legais totalmente inaplicáveis à espécie dos autos, conforme se poderia verificar do teor dos artigos 59 da Lei nº 8.383/91 e 84 da Lei nº 8.981/95; tais dispositivos legais não poderiam ser invocados como fundamento para o cálculo de quaisquer acréscimos legais, uma vez que o desembaraço aduaneiro da aeronave constante do termo de responsabilidade ocorreu em data anterior à vigência das respectivas leis, conforme Declaração de Importação constante dos autos; e,

q) finalmente, na hipótese de ser mantido o entendimento que considerou ter havido desvio de finalidade na utilização da aeronave, deverá ser afastada a cobrança das multas e acréscimos constantes da notificação, sob pena de afronta ao princípio da legalidade e de violação ao seu direito de ampla defesa.

8 Com base nesses argumentos, requer a reforma da decisão de primeira instância, para que seja declarada a improcedência da execução do termo de responsabilidade, determinando-se o seu respectivo arquivamento, ou ainda, caso seja mantida a decisão de primeira instância no que diz respeito ao desvio de finalidade, deverá ser a mesma reformada no que tange ao valor do crédito tributário executado, para fins de exclusão das multas indevidamente exigidas sobre o II e sobre o valor da mercadoria, bem como dos acréscimos indevidamente computados na sua apuração.

9 Às fls. 166/168 foi acostada cópia de “*INSTRUMENTO PARTICULAR DE SUB-ARRENDAMENTO DE AERONAVE*”, assim como cópia do Parecer MF/SRF/COSIT/COTIP/ DIPEX/Nº 08/14 (fls. 171/172).

10 Através do despacho de fls. 173/174, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Manaus entendeu não ser competente para o julgamento da obrigação tributária constituída através de Termo de Responsabilidade, tendo sugerido o encaminhamento do processo à PFN, cuja inscrição na Dívida Ativa da União ocorreu nos termos do documento de fls. 182/186 (*Termo de Inscrição de Dívida Ativa*).

11 Diante disso, a contribuinte apresentou a petição de fls. 187/192, na qual aduz que o débito foi inscrito na Dívida Ativa sem que nenhum órgão tivesse se manifestado sobre os argumentos de defesa apresentados pela recorrente, direito o qual lhe era assegurado pela Constituição de 1988, devendo a cobrança tributária constituída através do Termo de Responsabilidade obedecer ao rito previsto no Decreto nº 70.235/72, entendimento que vinha sendo adotado reiteradamente pelo Conselho de Contribuintes. Ademais, o débito fiscal também não poderia ter sido inscrito sem que a reclamante tivesse sido regularmente notificada do despacho que determinou a remessa dos autos à PFN.

12 Por tais razões, pleiteia o cancelamento da inscrição do débito na Dívida Ativa da União, tendo em vista que a exigibilidade se encontra suspensa, nos termos do art. 151, III, c/c. art. 33 do Decreto 70.235/72, bem como o encaminhamento dos autos para o E. Terceiro Conselho de Contribuintes, para julgamento do recurso voluntário.

13 Foram anexados aos autos cópias de peças relativas ao Mandado de Segurança nº 98.0035855-2, através do qual foi deferida liminar “[...] para considerar suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos dezoito processos administrativos coitados na inicial, até notificação da impetrante do resultado dos recursos por ela apresentados” (vide fls. 193/214).

Remetidos os autos ao Terceiro Conselho de Contribuintes este decidiu devolver o processo à autoridade competente para proferir a decisão em primeira instância, na forma do rito processual de que trata o Decreto nº 70.235/72, garantindo, assim, o pleno direito ao contraditório e à ampla defesa (vide acórdão e respectivos relatório e voto às fls. 229/239).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

Tenho convicção de que andou bem o i. relator do acórdão proferido pela autoridade *a quo* ao sintetizar a lide em um ponto focal: a sub-locação de um bem submetido ao regime de admissão temporária, por si só, caracteriza desvio de finalidade?

Nesse sentido, penso como o relator, que não, máxime quando o regime assume os contornos identificados nos presentes autos: admissão de aeronave com fulcro no item 55 da Instrução Normativa nº 136, de 1987, que prevê:

*“55. A aplicação do regime de admissão temporária às aeronaves, inclusive helicópteros e respectivos equipamentos, dependerá do atendimento dos seguintes requisitos:*

- a) prévia autorização da importação pelo órgão competente do Ministério da Aeronáutica (artigo 303 do Regulamento Aduaneiro);*
- b) apresentação de atestado, expedido pelo referido órgão, de que a operação não se enquadra como arrendamento mercantil (artigo 313 do Regulamento Aduaneiro).”*

Nesse particular, os ofícios acostados por cópia às fls. 06 a 10, além de informarem a modalidade contratual que deu amparo ao ingresso da aeronave no Território Nacional, atestam a sua condição de “operacionalidade no País, de acordo com as normas estabelecidas pelo Departamento de Aviação Civil”.

Ou seja, a aeronave, como destacou a recorrente no Campo 24 da correspondente Declaração de Importação, após obter a respectiva autorização da Coordenação do Transporte Aéreo Civil-COTAC, foi admitida temporariamente para o transporte de carga e de passageiros. Finalidade não desviada pela assinatura de contrato de sub-arrendamento<sup>1</sup> onde, expressamente, foram definidos os termos em que se daria o uso da aeronave arrendada: “exclusivamente para transporte privado de seus diretores, funcionários e cargas ou de terceiros por ela indicados.”

Entendo igualmente pertinentes as ponderações apresentadas pelo i. Relator acerca da inaplicabilidade das multas aos fatos carreados aos autos.

Pelo exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.**

Sala das Sessões, em 12 de junho de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

<sup>1</sup> Doc. juntado por cópia às fls. 166/168.