

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10314.000007/95-02
SESSÃO DE : 14 de abril de 1999
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081
RECURSO Nº : 118.748
RECORRENTE : TAM TÁXI AÉREO MARÍLIA LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

**ISENÇÃO CONDICIONADA - DECRETO-LEI Nº 2.434/88 -
BENEFÍCIO CONCEDIDO FACE À QUALIDADE DO
IMPORTADOR - TRANSFERÊNCIA DE USO**

1.- Na importação beneficiada com redução pela qualidade subjetiva do importador, não é aplicável o Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, se a transferência se dá por conta do exclusivo exercício da atividade empresarial, não caracterizada a transferência da propriedade.

2.- A transferência de uso ou propriedade, nesses casos, para empresa que tem as mesmas qualidades subjetivas e, portanto, goza igualmente do benefício, não configura hipótese para lançamento do imposto, uma vez que ocorreu tão somente descumprimento de obrigação acessória.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto e João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 14 de abril de 1999


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUZ BARTOLI
Relator

12 3 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, IRINEU BIANCHI e SÉRGIO SILVEIRA MELO. Ausente o Conselheiro GUINÊS ALVAREZ FERNANDES.

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081
RECORRENTE : TAM TÁXI AÉREO MARÍLIA LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Com o fim de verificar as importações de aeronaves beneficiadas de reduções tributárias em função de sua utilização posterior, a DRF/São Paulo/SP, procedeu revisão aduaneira, em 29/12/94, em relação as importações por ela realizadas e as realizadas pela empresa incorporada AEROTAXI PAULISTA LTDA., quando apurou infrações ao Decreto-lei nº 2.434/88, Art. 2º, inciso II, e Art. 3º, Art. 111 do Decreto-lei nº 37/66 e Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Na descrição dos fatos a fiscalização entende que as aeronaves importadas sob as Declarações de Importação nº 43, de 13/01/89, nº 141, de 21/02/89, nº 142, de 21/02/89, nº 170, de 17/03/89, nº 172, de 17/03/89, nº 209, de 07/04/89, nº 243, de 25/04/89, nº 252, de 03/05/89, nº 4524, de 26/01/90, nº 24.662, de 15/06/90, foram adquiridas com redução de impostos, isenção vinculada à personalidade do importador, e considerando a transferência da propriedade ou de uso dos bens importados, passam a ser exigíveis os impostos, na forma do Art. 111 do Decreto-lei nº 37/66. Entende, ainda, que caso aquele que receber o bem goze de igual tratamento é necessária a prévia autorização da autoridade fiscal para que ocorra a transferência sem a tributação.

Efetivado o lançamento tributário em relação ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, com fundamento nos Art.s 55, inciso I, alínea "a", 63, inciso I, alínea "a" e Art. 112, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, para o Imposto sobre Produtos Industrializados, e com fundamento nos Art. 137, 145, 220, 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, e intimada a Recorrente, esta apresentou tempestiva impugnação (fl. 137 a 162), na qual, aduz em sua defesa que:

- I. houve cerceamento de defesa, uma vez que não estaria evidente, na fundamentação do auto de infração, o motivo que teria gerado a autuação se a transferência da propriedade ou se do uso das aeronaves;
- II. ao supor que o fato gerador do lançamento fora a transferência de uso, sustenta que a fiscalização partiu de uma premissa errada, segundo a qual, as despesas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

relacionadas nas notas fiscais constantes do relatório seriam indícios de cessão de uso;

- III. a cobrança das despesas é normal dentro das atividades da impugnante, incluídas no preço total do serviço e, dependendo da circunstância, cobradas em separado, o que não caracteriza evidências de transferência de uso;
- IV. a ausência de contratos de locação não impediu que a fiscalização presumisse a locação;
- V. desenvolvimento regular das atividades de taxi aéreo, sob disciplina e fiscalização do DAC, implica necessariamente na transferência de uso da aeronave para terceiros (inclusive desacompanhada de tripulação), vez que o serviço de táxi aéreo é prestado de várias formas tais como: transporte de passageiros e cargas, operações contratadas, aluguel de aeronaves / várias são as formas de exploração e contratos,
- VI. há uma importante finalidade extra-fiscal, subjacente ao texto do Decreto-lei nº 2.434/88, vez que o benefício foi instituído para incentivar o ramo da aviação civil, reduzindo o ônus tributário na importação, e sendo subjetiva a isenção, não cabe a norma do Art. 145 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;
- VII. no caso de a transferência de uso de aeronaves ter sido efetuado para empresa do mesmo ramo, não seria cabível a exigência do imposto (parágrafo primeiro do Art. 137), vez que a falta de autorização fiscal prévia constitui somente descumprimento da obrigação acessória- sem exigência do tributo;
- VIII. ainda que devido o tributo, entende que o cálculo está incorreto, vez que deixou de considerar a depreciação das aeronaves na forma prevista no Art. 139 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;
- IX. lançamento tributário da multa em relação ao IPI, é infundada, pelo fato de que para a isenção subjetiva deste imposto, não existe norma no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, que penalize ou discipline a eventual transferência de bens beneficiados com isenção de caráter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

subjetivo, considerando que sendo o impugnante titular do benefício fiscal

- X. em relação à atualização monetária, não é cabível a adoção da TRD, uma vez que este índice não seria índice de atualização monetária e que a lei 8177/91 não legitima a cobrança da TRD no período anterior ao de sua vigência, conforme decisões do Conselho de Contribuintes transcritas;

Diante desses argumentos e fazendo juntar cópia de seu ato constitutivo que contém seu objeto social, requer total improcedência do auto de infração.

Após regular processamento, os autos retomaram a DRJ/São Paulo/SP, para julgamento, que considerando que o feito desenvolveu-se em estrita observância do rito procedimental determinado pela legislação vigente, tendo sido assegurado plenamente o direito de defesa do autuado, decidiu pela Procedência Parcial da Ação Fiscal, ementando sua decisão da seguinte forma:

“II e IPI – Aeronaves importadas com redução de tributos vinculada à qualidade do importador e pleiteada com base no Decreto-lei 2.434/88.

A transferência daquelas mercadorias sem o pagamento prévio de impostos consiste em infração aduaneira punível com a exigência dos tributos, multas e encargos legais devidos, computado o abatimento proporcional à depreciação dos bens, conforme definido no Art. 139 do RA/85.

Outrossim, é de se agravar a penalidade aplicada com base no Art. 524 do RA/85 tendo em vista o disposto no Art. 4º, I da Lei 8218/91.”

A r. decisão singular pautou-se nos seguintes argumentos para confirmar o lançamento tributário, reparando-lhe em relação ao valor depreciado das aeronaves e agravando a penalidade com a aplicação da multa de ofício prevista no Art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91;

- I. que é fato indiscutível a transferência de aeronaves importadas com redução do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, com base no Decreto-lei 2434/88, sem prévio pagamento de impostos ou anuência da Secretaria da Receita Federal, em função das evidências documentais apresentadas pela fiscalização e não contraditadas pela Recorrente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

- II. que a redução de impostos foi condicionada a requisitos subjetivos da beneficiária, ou seja, fosse empresa de táxi aéreo, estando, por outro lado, sujeita à observância às condições previstas no Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, perfeitamente conciliável com a do benefício fiscal concedido no Decreto-lei nº 2.434/88, posto que não se pode afirmar que as operações típicas de uma empresa impliquem na transferência do uso da aeronave ao cliente;
- III. que a transferência de uso da aeronave ocorre, por exceção, nos casos de locação de aeronave, conforme fora demonstrado no caso em tela, não acontecendo nos casos de operações mais comuns – transporte de passageiros e cargas ou fretamento com reserva da administração sobre a aeronave;
- IV. que, tornando-se exigível o Imposto de Importação, deve ser cobrado, igualmente, o Imposto sobre Produtos Industrializados, em função da determinação contida no Art. 220 do RA/85;
- V. que, demonstrada a ocorrência do tipo infracional descrito no Art. 521, inciso II, alínea “a” do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, é de se aplicar a sanção nela prevista, devendo-se aplicar a multa de 50% (cinquenta por cento), agravada para 100% (cem por cento), nos casos das infrações transcorridas durante a vigência da Lei nº 8.218/91, devendo ser efetuado o agravamento da multa, adotando-se a pena maior prevista no mesmo, em conformidade com o disposto no Art. 504 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;
- VI. que o Art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, combinado com Art. 9º da Lei nº 8.177/91 com redação dada pelo Art. 30 da Lei nº 8.218/91, determinam de forma clara, a aplicação de juros de mora equivalentes à TRD, a partir de fevereiro, estando certo que os efeitos do Art. 30 da Lei nº 8.218/91 são, expressa e intencionalmente estendidos, “ex tunc”, a partir de fevereiro de 1991;
- VII. que, no cálculo do crédito tributário devido, deve ser aplicada redução proporcional à depreciação do bem importado, em conformidade com o disposto no Art. 139, devendo ser o lapso de tempo, para efeito de determinação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

do período de depreciação, compreendido entre a data do fato gerador e a data da primeira transferência indevida do uso do bem importado com benefício fiscal, nos casos correspondentes às Declarações de Importação nºs 43, 141, 142, 243, 252, devendo ser abatida parcela dos créditos, na proporção dos índices de depreciação aplicáveis em cada caso, a saber, respectivamente, 25%, 50%, 25%, 25% e 25%, devendo ser reduzidos na mesma proporção os respectivos valores de multas e encargos legais;

Da decisão que desonerou o contribuinte, a autoridade julgadora recorreu de ofício este Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do inciso I do Art. 34 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo Art. 1º da Lei nº 8.748/93, combinado com o Art. 3º deste mesmo diploma legal.

Em relação ao agravamento da penalidade face à substituição da alíquota de 50% para o Imposto de Importação, multa prevista no Art. 521, inciso II, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, pela alíquota de 100% do Art. 4º, inciso I da lei 8218/91, determinou a intimação da Recorrente para apresentação de impugnação.

Em face da determinação de lavratura de auto de infração em relação a parte da decisão agravada (multa de ofício), fl. 195, a fiscalização lavrou novo auto de infração (fl. 196 a 210) no valor mantido pela decisão, ajustando a depreciação das aeronaves.

Intimada, a Recorrente apresentou duas peças de defesa:

- I. uma, juntada às fl. 213 a 233, para defesa do novo auto de infração a que nomeou "re-ratificação da parte remanescente do auto de infração", e, na qual, repete os mesmos argumentos e alegações da impugnação inicial, complementando em relação à improcedência do auto de infração lavrado sobre matéria já julgada;
- II. outra, juntada às fl. 235 a 254, apresentando Recurso Voluntário, a este Eg. Conselho de Contribuintes, no qual, igualmente, utiliza-se dos mesmos argumentos para perseguir a reforma da decisão singular, só que de forma mais articulada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

Os autos foram remetidos à DRJ/SP, que expediu nova decisão de nº 006021/96-41.262, cuja ementa dispõe o seguinte:

EMENTA:

“DUPLICIDADE DE AUTUAÇÃO.

Improcede auto de infração que versa sobre matéria idêntica à que foi objeto de autuação anterior, já julgada em 1ª instância.”

Entendeu a autoridade julgadora que o processo foi julgado em 26/05/95, conforme DECISÃO/DRJ/SP/1061/95-41.50, juntada às fl. 169 a 194, sendo que, sobre a exigência do crédito tributário mantido, houve agravamento, advindo da diferença resultante da substituição de alíquotas, relativa a multa prevista no Art. 521, Inciso I, alínea a, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91030/85. Ocorreu, contudo, que foi emitido novo auto de infração, juntado às fl. 196 e seguintes, sem ter sido emitido auto de infração complementar sobre o agravamento.

Esclareceu que, a fiscalização emitiu o auto de infração de fl. 196, referente a parte mantida constante da Decisão DRJ/SP/1061/95-41.50 (fl. 193), quando deveria ter emitido auto de infração complementar somente da parte agravada constante da decisão acima mencionada, exigindo em duplicidade o crédito tributário, haja vista o mesmo versar sobre a mesma matéria objeto de autuação primitiva, já julgada em 1ª instância.

Firmou que, diante do ocorrido, torna-se evidente que a segunda autuação decorre de lapso, vez que encontra-se em desacordo com a Decisão prolatada e, assim sendo, conheço da impugnação de fl. 213/33 para DEFERÍ-LA, CANCELANDO o auto de infração de fl. 196, abaixo demonstrado:

Em relação ao agravamento da penalidade constante da Decisão DRJ/SP/1061/95-41.50 (fl. 169 a 194), decidiu que, em virtude do tempo decorrido, estava decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário, e se assim, o referido agravamento encontra-se extinto, não cabendo mais ser lançado.

Dada a decisão, os autos foram remetidos para a fiscalização, que se pronunciou informando que o lançamento de fl. 196 a 211, visou manter íntegro o procedimento, pelo recálculo dos valores adequando o lançamento à decisão DRJ/SP de fl. 169 a 194, e que o lançamento relativo ao agravamento, multa de ofício, constituiu-se no Processo Administrativo Fiscal nº 10314.005637/95-10, que se encontra em julgamento.

Encaminhado o feito ao DICEX, para informações, às fl. 268, verso, foi prolatado despacho que informa que o Processo nº 10314.005637/95-10, por força da edição do Ato Declaratório nº 10/97, foi julgado improcedente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

Resolvida esta questão os autos foram remetidos ao Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes, e para regularização de procedimento (fl. 270), encaminhado para D. Procuradoria da Fazenda Nacional, que em suas contra-razões de recurso, entende que “os conceitos estabelecidos pelo Código Brasileiro de Aeronáutica não implicam que a interessada ficasse autorizada a praticar todas as espécies do gênero exploração da aeronave, mas tão somente aquelas consideradas como serviços de taxi aéreo”.

É o relatório.



RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

VOTO

Conhece-se do Recurso de Voluntário, interposto pela Recorrente às fl. 235 a 254, por ser tempestivo e a matéria ser de competência deste Egrégio Conselho, para rever a decisão de primeira instância administrativa.

Cabe ressaltar que a isenção é vinculada à qualidade do importador e que a Recorrente é empresa autorizada a operar na atividade de táxi aéreo, e assim está devidamente previsto em seu contrato social:

“ART. 3º - A sociedade tem como objetivo: I) execução de serviços de transportes aéreos, na modalidade de táxi aéreo;”

Preliminarmente cabe a análise do Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, aplicado ao caso:

Art. 137. Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto (DL nº 37/66, Art. 11).

Parágrafo único.

O disposto neste Art. não se aplica aos bens transferidos a qualquer título:

I - a pessoa ou entidade que goze de igual tratamento tributário, mediante prévia decisão da autoridade fiscal (DL nº 37/66, Art. 11, § único, I);

II - após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos do desembaraço aduaneiro, ou de três 3 (três) anos, no caso de bens objeto da isenção prevista nos Art.s 149, incisos IV e V, e 232 (DL nº 37/66, Art. 11, § único, II, e DL nº 1.559/77, Art.1º).

Assim, as aeronaves que foram locadas ou transferidas para o uso de empresas que exploram, também, a atividade de táxi aéreo, não há razão para a exigência do imposto, pois possuem as características exigidas na norma para a concessão do benefícios. Incabível seria exigir os impostos se a pessoa que recebeu o bem poderia ter realizado a mesma importação com a isenção definida em lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

Entendo, assim, tratar-se de mero descumprimento de obrigação acessória, para qual não foi definida penalidade.

Das alegações colhidas nos autos, vislumbra-se que há um falso conflito de normas, sendo uma relativa ao direito de exploração de atividade devidamente regulada e fiscalizada pelo Departamento de Aviação Civil - DAC, e outra relativa aos limites de disponibilidade da propriedade, condicionada à isenção tributária, na forma do Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Face ao “conflito” a Fazenda entende que prevalece a regra condicionante da isenção subjetiva, enquanto a Recorrente entende que prepondera a atividade de taxi aéreo.

Para que possamos dirimir a contenda, faz-se necessário perseguir ontologicamente a destinação, conteúdo e alcance das normas invocadas. Senão vejamos.

A isenção de impostos para aeronaves sempre foi uma regra no direito positivo brasileiro, com o fim de possibilitar a autonomia das companhias brasileiras, fator que, no entendimento das lideranças políticas Nacionais, era fator de soberania. E, assim que teve espaço para veiculação as regras contidas no Art. 15, inciso XI, do Decreto-lei nº 37/66 e Art. 149, inciso VIII, combinado com Art. 155, ambos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, abaixo, respectivamente:

Decreto-ei nº 37/66

“Art. 15. É concedida isenção do Imposto de Importação nos termos, limites e condições estabelecidos no Regulamento:

...

XI) às aeronaves, suas partes, e demais materiais de manutenção e reparo, aos aparelhos e materiais de radiocomunicação, equipamentos de terra e equipamentos para treinamento de pessoal e segurança de vôo, materiais destinados “as oficinas de manutenção e reparo de aeronaves nos aeroportos, base e hangares, importados por empresas nacionais concessionárias de linhas regulares de transporte aéreo, por aeroclubes, considerados de utilidade pública, com funcionamento regular, e por empresas que explorem serviços de táxis-aéreos;”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85:

Art. 149. Será concedida isenção do imposto nos termos, limites e condições estabelecidos no presente Capítulo:

...

VIII - às aeronaves, suas partes, peças e demais materiais de manutenção e reparo, aparelhos e materiais de radiocomunicação, equipamentos de terra e equipamentos para treinamento de pessoal e segurança de vôo e materiais destinados às oficinas de manutenção e de reparo de aeronaves nos aeroportos, bases e hangares, importados por empresas nacionais concessionárias de linhas regulares de transporte aéreo, por aeroclubes, considerados de utilidade pública, com funcionamento regular, e por empresas que explorem serviços de táxis-aéreos (DL nº 37166, Art. 15, XI, e DL nº 1.726/79, Art. 2º, IV, n);

Art. 155. A isenção prevista no inciso VII do Art. 149 abrange:

I - aparelhos, instrumentos, motores, reatores, partes, peças e acessórios destinados à substituição dos inutilizados em aeronaves ou embarcações estrangeiras;

II - aparelhos, instrumentos e ferramentas necessários à execução de consertos nos referidos veículos;

Parágrafo único. A isenção somente será reconhecida nos casos em que revelar-se inadequada ou inviável a aplicação do regime especial de trânsito aduaneiro. Certo que a União sempre visou beneficiar as empresas de aviação para que, com os incentivos, pudessem se desenvolver fazendo frente à concorrência internacional e tornando o Brasil auto suficiente na área da aviação, fator preponderante para integração Nacional do País Continente. Muitas foram as iniciativas do Governo Federal para fomentar todos os meios de transporte e comunicação no País, desde o final da década de 40, até, e principalmente nas décadas de 50 a 70.

A isenção de impostos na aquisição de equipamentos de vôo, segurança, comunicação, treinamento e controle, para companhias nacionais foi uma delas.

No caso em tela, estamos diante, redução de imposto, outorgada em 19 de maio de 1988, por força do Decreto-lei nº 2.434/88, cuja característica guarda a mesma correlação à isenção dos dispositivos normativos retro referidos, ou seja, isenção de caráter subjetivo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

A redução tributária é consagrada pela doutrina como isenção parcial, conforme as lições do consagrado José Souto Maior Borges, constantes de sua obra "Isenções Tributárias" (Ed. Sugestões Literárias, 2a. Edição, 1980):

"As isenções podem, ainda, ser classificadas em totais e parciais. As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto que, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o "quantum" do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito incentivo.

As isenções parciais, como as totais, se subdividem em subjetivas, se instituídas em consideração à pessoa isenta parcialmente, e objetivas, se estabelecidas atendendo à natureza do objeto gravado pelo tributo.

A isenção parcial consiste, mais propriamente, numa redução ou bonificação do débito tributário.

As isenções parciais podem revestir-se de diversas modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo, assim, falar-se em bonificação na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na "alíquota".

Inclinou-se o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 neste mesmo sentido, conforme o conteúdo de seu Art. 129, "verbis":

"Art. 129. Interpretar-se-á literalmente a legislação aduaneira que dispuser sobre a outorga de isenção ou redução do Imposto de Importação".

É de se perceber que pelos princípios da legalidade e da literalidade dada às normas de isenção, a Fazenda Nacional encontra fundamento para suas pretensões na exigência do tributo impago quando da transferência das aeronaves para terceiros, nos termos dos contratos de locação.

Contudo, entendo que o fim maior da norma de isenção é proporcionar ao contribuinte um benefício que resulte no incremento de suas atividades e, por via reflexa, traga um benefício direto ou indireto à sociedade ou a alguma diretiva do Estado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

A renúncia à arrecadação deve incentivar a prática de uma atividade ou o possibilitar exercício continuado dessa atividade, que se tributada teria diminuída sua efetividade. Daí que, por princípio, axiológico da norma de isenção, a isenção deve ter o cunho de expensor da atividade econômica e não redutor.

Com efeito, quando da edição do Decreto-lei nº 2.434/88, as empresas de táxi aéreo já possuíam as características que possuem hoje e exerciam com liberdade as atividades empresárias de arrendamento, fretamento e locação de aeronaves, vez que constantes do conceito da prestação de serviços de taxi aéreo, e para a expansão de suas atividades é que foi editado o referido Decreto-lei.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, ao estabelecer os "Princípios Gerais da Atividade Econômica", no Capítulo I do Título VII, dispõe em seu Art. 170 que:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

...

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

A atividade de táxi aéreo depende de autorização de órgãos públicos e é disciplinada e regulamentada pelo Ministério da Aeronáutica e pelo Departamento de Aviação Civil - DAC. Contudo, guarda as prerrogativas de livre exercício dessa atividade econômica após atendidos os requisitos autorizadores.

O Código Brasileiro de Aeronáutica, Lei nº 7.565, de 19/12/86, dispõe em seu Art. 180, que "*a exploração de serviços aéreos públicos dependerá sempre da prévia concessão, quando se tratar de transporte aéreo regular, ou de autorização no caso de transporte aéreo não-regular ou de serviços especializados*", e, em seu Capítulo V, Arts 72 a 85, estabelece o Sistema de Registro Aeronáutico Brasileiro, do qual podemos, deduzir que as aeronaves estão sujeitas a rígido controle de uso, posse e propriedade, o qual é registrado junto à matrícula da aeronave e controlados pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

É entendido pelo DAC que qualquer relação jurídica que possa intervir na posse ou propriedade das aeronaves deve ser registrado junto aos seus arquivos para o fim de que possa exercer efetivo controle da responsabilidade daqueles que se utilizam do espaço aéreo. Nas matrículas das aeronaves são registradas, além das características da aeronave, os dados relativos de seu proprietário, autenticação dos diários de bordo, inscrição dos contratos de exploração,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

arrendamento, fretamento, a inscrição relativa a abandono, perda e extinção de aeronave, bem como, Anotações de usos e praxe, que constitui inovação à norma legal, mas que registra as associações, costumes e práticas aeronáuticas que não contrariem a lei e os bons costumes, de caráter declaratório.

Por outro lado, o Código Brasileiro de Aeronáutica define os contratos típicos relativos à exploração de uma aeronave, sendo que, dentre eles, encontramos o arrendamento (Art. 123), contrato esse definido no Art. 127 a 130 do Código, dos quais destacamos os Art.s 127 e 128:

“Art. 127. Dá-se o arrendamento quando uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado, o uso e gozo de aeronave ou de seus motores, mediante certa retribuição.”

“Art. 128. O contrato deverá ser feito por instrumento público ou particular, com a assinatura de duas testemunhas, e inscrito no Registro Aeronáutico Brasileiro.”

O contrato de Arrendamento previsto no Código Brasileiro da Aeronáutica é diverso do contrato de “*Arrendamento Mercantil*”, forma mais comum. O contrato de arrendamento é efetivamente contrato de locação, figura do Direito Civil, devidamente prevista no Art. 1.188 do Código Civil, cuja forma dispositiva muito se aproxima:

Art. 1.188. Na locação de coisa, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Não importa para o Direito o nome que se dê ao fenômeno, mas sim suas características intrínsecas, que revelando a forma hipotética definida pela norma positiva, determina qualitativamente e possibilita formar com perfeição certa relação jurídica, com seus conseqüentes direitos e deveres.

Apropriada, aqui as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho que tanto costume trazer, quando refiro-me a interpretação de termos lingüísticos:

“As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.

Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo critérios específicos.” *(parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33, pág. 147)*

Indiscutível, portanto que estamos diante de uma relação jurídica de locação ou arrendamento, como quisermos chamar, que tem a mesma estrutura jurídica e que é parte integrante do objeto social da Recorrente como definidos pela normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Aeronáutica e pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

O Departamento de Aviação Civil regula e controla a atividade de transporte aéreo no Brasil, sob as normas editadas pelo Ministério da Aeronáutica, que, na consecução de suas funções, editou a Portaria nº 1.293/CM5, de 21.10.80, que aprovou as “Instruções Reguladoras dos Serviços de Táxi Aéreo”, para definição das atividades dessas empresas no Brasil. Assim dispõem os Art.s 1º e 2º do Regulamento:

“Art. 1º. As presentes instruções tem por finalidade estabelecer as normas básicas que orientam e disciplinam a funcionamento dos serviços de táxi aéreo.

Art. 2º. Para efeito dessas Instruções, ficam estabelecidas as seguintes conceituações:

1 - empresas de táxi aéreo : pessoa jurídica, constituída de acordo com o estabelecido nestas Instruções, que será autorizada a explorar os serviços de táxi aéreo;

...

3 - serviços de taxi aéreo - considera-se como tal:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

a) o transporte de passageiros e carga, de interesse público, mediante remuneração livremente convencionada entre as partes, visando a proporcionar ao usuário atendimento imediato, independente de percurso ou escala, não podendo ser realizado em concorrência com o transporte aéreo regular;

b) as operações que, embora não objetivando o transporte aéreo como fim, dele se utilize em atividades realizadas a bordo de aeronaves, por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação;

c) as operações na quais a aeronave pertencente a uma empresa de táxi aéreo é tripulada por um cliente piloto, que a toma em forma de aluguel;

Verifica-se que a relação jurídica, levada a efeito por uma empresa de táxi aéreo, que tem como remuneração aluguel é a locação.

Da vasta exposição legislativa retro, podemos afirmar que as atividades regulares de uma empresa de táxi aéreo contempla o arrendamento ou a locação de aeronaves, mediante a remuneração de um aluguel; e que tal atividade além de ser fartamente definida pela legislação aeronáutica é exercício constitucionalmente assegurado.

Diante desses argumentos podemos concluir o princípio da liberdade de exercício de atividade econômica aliado aos princípios estruturantes da norma de isenção, revelam que não pode a regra de isenção exigir renúncia do livre exercício de direito constitucionalmente assegurado, para gozo do benefício.

Tal conclusão encontra respaldo jurídico indiscutível e majoritário apoio jurisprudencial, tanto em casos idênticos, já apreciados pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos nºs CSRF/03-01.819 e CSRF/03-01.813, de 26.09.91, como Acórdãos nºs 301-26478/91, 301-26477/91, 301-26812 e 301-26813, todos prolatados pela Primeira Câmara deste Egrégio Conselho de Contribuintes.

Oportuno transcrever alguns trechos do Ac. 301-26.813 de 28.01.92 da lavra do ilustre conselheiro João Baptista Moreira.

“A parte importante do presente feito é a análise da infração fiscal a que a decisão recorrida se reporta.

Mais uma vez, repete-se a tese de que o Art. 137 do Regulamento Aduaneiro rege a cessão de uso das empresas que exploram serviços de táxi-aéreo, importando tal cessão na obrigatoriedade do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

recolhimento do tributo, cassada a redução concedida por mudança de destinação dos bens importados.

O absurdo, que brada aos céus, é que a cessão de uso, seja por locação, arrendamento ou fretamento, aluguel, etc., é inerente às atividades comerciais das empresas de táxi-aéreo. Se a transferência do uso, como diz o Art. 137, acarretar, aqui, o recolhimento do tributo, tais empresas não poderão usufruir dos benefícios fiscais que lhes foram atribuídos pela lei. Ou isso, ou não funcionar. Porque não funcionando não há cessão de uso. Mas, sem funcionar, não podem existir ou subsistir.

Mas, a decisão recorrida vai ao requinte de classificar a redução concedida pelos arts. 2º, inc. II, e 3º do DL 2434/88, como “uma redução mista, vinculada tanto à qualidade do importador quanto à destinação do bem”, o que não está no texto legal.”

“ A razão deste legítimo entendimento desta Câmara, referendado por unanimidade pela Câmara de Recursos Fiscais, é que a cessão de uso é o próprio e indispensável objeto comercial das empresas que exploram serviços de táxi-aéreo, sem o que tais serviços não poderiam existir ou subsistir. Ou seja, a cessão de uso é inerente, e condição *sine qua non*, da exploração de serviços de táxis-aéreos.

Ad impossibilla nemo tenetur...”

Nesta mesma linha de raciocínio, a Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu a Nota RF/CST/DTC EX n. 071/90, de 19.09.90, “ut infra”:

“Trata-se de orientação solicitada pela DIVTRI da SRRF 6.a RF, quanto ao tratamento a ser dispensado a aeronaves importadas pela Empresa..., com isenção de impostos, que se encontram em poder de outras empresas, às quais teriam sido cedidas a título de “aluguel”, concluindo que, Assim, não é de se considerar desvio de finalidade o fato de uma aeronave, de propriedade de uma empresa de táxi-aéreo, ser encontrada na posse de outra empresa qualquer, a título de aluguel”.

Desta forma, entendo plenamente harmoniosa a convivência da norma contida no Art. 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 com a possibilidade de locação das aeronaves importadas sob o benefício tributário concedido pelo Decreto-lei nº 2.434/88, sem que, com isso, seja cabível a exigência dos tributos objeto da redução.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

De tais considerações e as demais razões e fundamentos expostos nos autos, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 1999.


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10.314-000007/95-02
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081
RECURSO Nº : 118.748
RECORRENTE : TAM-TAXI AÉREO MARILIA LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

VOTO VENCIDO

As importações se fizeram ao amparo do Decreto-lei 2.434/88 em cujos artigos 2º inciso II e 3º é concedida redução do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados. A norma legal impõe certos limites e condições estabelecidas no que diz respeito aos próprios objetos importados (aeronaves) , e às empresas importadoras, empresas nacionais concessionárias de linhas regulares de transporte aéreo, aeroclubes considerados de utilidade pública, com funcionamento regular, ou empresas que explorem serviços de taxi aéreo ou aerolevanteamento.

As condições para a manutenção do benefício não se esgotam com a norma concessiva mas evidentemente vão mais além, dado que a outorga está ainda subordinada ao cumprimento das regras gerais da concessão de isenção e redução do imposto de importação e/ou IPI vinculado, como o contido no art. 137 do Regulamento Aduaneiro.

Reporto-me, neste ponto, à argumentação desenvolvida pelo julgador singular, no inciso III da sentença (fls. 176/179) em que analisa em conjunto o art. 2º do Decreto-lei 2434/88, os art. 220 e 222 da Lei 7.565/86 (que dispõe sobre o Código brasileiro de Aeronáutica) ao definir o que seja serviço de taxi aéreo, para concluir que a concessão de isenção (redução prevista no Decreto-lei 2434/88, está sujeita às restrições previstas no art. 137 do RA/85:

“Art. 137 – Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto de importação (Decreto-lei 37/66, art. 11).

Ao contrário, portanto, do que entende a recorrente, as operações típicas de taxi aéreo não implicam a transferência de uso das aeronaves como praticado por ela. A locação e venda das aeronaves não são atividades típicas de uma

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.748
ACÓRDÃO Nº : 303-29.081

empresa de táxi aéreo; e em tendo havido, tal implica dizer que houve a transferência de uso das aeronaves a terceiros, como demonstrado no curso do processo. (fls. 178/179).

Desta maneira são devidos pela recorrente os tributos que deixaram de ser pagos em decorrência da isenção, a qual, por conseguinte, deve ser revogada por inobservância dos requisitos da concessão.

Mantenho, outrossim, a multa do IPI – art. 364 inciso II do RIPI dado que este imposto não foi pago juntamente com o imposto de importação. Houve falta de lançamento e na forma do art. 42 do RIPI, sendo revogada a isenção em vista do desvio da destinação que autorizava a isenção, a exigência do imposto é acrescida da multa (Lei 4.502/64 – art. 9º - § 1º), entendimento esse confirmado pelo Acórdão 201-66.186/90 do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes.

Quanto às demais questões envolvidas no presente julgamento, não tenho por que discrepar do entendimento da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 185/194).

Voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília, 14 de abril de 1.999.


JOÃO HOLANDA COSTA
Conselheiro.