



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

**Processo n°** 10494.000578/2007-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.241 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2014  
**Matéria** BENEFÍCIO FISCAL. CND. MULTA DE 30%. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL  
**Recorrente** VEM Manutenção e Engenharia S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 22/08/2002 a 31/12/2006

Ementa:

BENEFÍCIO FISCAL. PEÇAS DE AERONAVES. CARÁTER OBJETIVO OU SUBJETIVO DA INCENTIVO. REGULARIDADE FISCAL. ART. 99 CTN.

A Solução de Consulta COSIT n° 10, de 04 de junho de 2003, ratificando o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n° 07, de 1998, orienta que fica excluída a obrigatoriedade da comprovação da quitação de tributos e contribuições federais, na forma do art. 60 da Lei n° 9.069/1995, para mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero, quando tais benefícios ou incentivos fiscais não são concedidos subjetivamente ao importador.

A isenção do IPI e do II, (art. 2º, II, “j”, e art. 3º, I, da Lei n° 8.032/1990) e submissão à alíquota-zero do PIS/COFINS-importação (art. 8º, § 12, VII, da Lei n° 10.865/2003, com redação dada pela Lei n° 10.925/2004), são benefícios fiscais objetivos.

O Decreto n° 5.268/2004 não transformou o incentivo objetivo em subjetivo. O decreto, apenas, fez o desdobramento lógico de quem (proprietário, possuidor ou oficina de aeronave) pratica o ato objetivo de importar peças para reparação, revisão, modernização de aeronave.

O benefício fiscal somente se aplica as peças que foram destinadas à finalidade prevista nas leis.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE. ART. 633, II, “A”, DO DECRETO 4.543/2002

As operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial ou ao regime especial de admissão temporária para utilização econômica não se enquadram como importações desembaraçadas no regime comum de importação. A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade. Precedentes do CARF.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário da empresa. Vencido o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. Fez sustentação oral, pela recorrente, a advogada Sylvania C. Tognetti, OAB/RJ nº. 79.963.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Thiago Moura de Albuquerque Alves – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

## Relatório

A fiscalização, que gerou os lançamentos sob análise, envolveu a revisão de centenas de declarações de importação - DIs, registradas entre 08/2002 e 12/2006, alusivas à nacionalização de partes e peças de aeronaves que se encontravam, para conserto, sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária, amparadas, em tese, pela isenção do IPI e do II, (art. 2º, II, “j”, e art. 3º, I, da Lei nº 8.032/1990) pela submissão à alíquota-zero do PIS/COFINS-importação (art. 8º, § 12, VII, da Lei nº 10.865/2003, com redação dada pela Lei nº 10.925/2004).

Concluindo a auditoria, lavraram-se autos de infração, exigindo imposto de importação (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição ao financiamento da seguridade social (COFINS-Importação), contribuição ao programa de integração social (PIS-Importação).

Para a autoridade fiscal, os sobreditos benefícios fiscais, relacionados a DIs registradas após 11/11/2004, passaram a ter natureza subjetiva, em função da vigência do Decreto nº 5.268/2004 que os regulamentou.

DocId:32030001

Autenticado digitalmente em 16/09/2014 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES, Assinado digitalmente em 22/09/2014 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo benefício fiscal de natureza subjetiva, a fiscalização entendeu ser exigível a regularidade fiscal da empresa para poder gozar de tal benesse legal, nos termos do art. 60 da Lei nº 9.069/1995. Como a recorrente não apresentou certidão negativa de débito nem certidão positiva com efeitos de negativa, foram desconsideradas a isenção e a alíquota-zero e realizados os correspondentes lançamentos tributários, relativos a 3.244 DIs.

No que diz respeito a outras 19 DIs, além da ausência de regularidade fiscal para aquelas registradas após 10/11/2004, o auto de infração constatou que não teria havido comprovação da destinação das peças importadas para o reparo de aeronaves.

Também foi lançado multa por falta de guia ou documento equivalente, conforme regulamentado no art. 633, II, “a”, do Decreto 4.543/2002.

Contra a autuação, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.661 a 1683), a qual a DRJ/SPO-II julgou **improcedente** (fls. 1.794 e ss.).

Primeiramente, quanto à alegação da impugnante de que novas exigências para concessão do benefício fiscal não poderiam ser introduzidas por Decreto, pois somente a Lei pode criar obrigações de ordem fiscal, assevera o acórdão recorrido que os julgadores administrativos são incompetentes para apreciar questões que versem sobre inconstitucionalidade de atos/dispositivos legais.

A sua vez, a DRJ indeferiu o pedido de diligência, dado que os elementos constantes nos autos do presente processo são suficientes para solucionar a controvérsia apresentada.

No mérito, a respeito das DI's objetos das 19(dezenove) peças importadas, a DRJ decidiu que a contribuinte não conseguiu demonstrar que as peças importadas foram utilizadas no reparo de aeronaves.

Ao seu turno, para o aresto recorrido, os lançamentos vinculados as demais 3.244 DIs deveriam ser mantidos, uma vez que as isenções subjetivas, ao contrário das isenções objetivas, exigem prova da regularidade fiscal, de acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 10/2003.

Nessa linha de ideias, a DRJ assentou que *“as importações de partes e peças de aeronaves para fazerem jus à isenção deveriam, até 09/11/2004, ser destinadas ao reparo, revisão e manutenção (caráter objetivo da isenção) e, a partir de 10/11/2004, além deste requisito é necessário que as mesmas sejam utilizadas em aeronave do próprio importador ou que detenha a posse da mesma (isenção subjetiva - relacionada com a qualidade do importador)”*.

Com base nessa premissa, o julgador originário concluiu que, *“estando presente o caráter subjetivo da isenção”*, seria aplicável a exigência de regularidade fiscal, na forma do art. 60 da Lei nº 9.069/1995.

Igualmente, manteve-se a multa de controle administrativo (R\$ 679.801,43), prevista no art. 633, II, “a”, do Decreto nº 4.543/2002. O acórdão recorrido afirmou que a referida penalidade é cabível ao presente processo, **pelo fato da empresa não ter amparado suas importações em licenças de importações.**

Cientificada do acórdão, acima destacado, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1881 e ss), alegando que:

1. Norma de isenção fiscal concedida por Lei, somente pode ser alterada por outra de mesma hierarquia, de acordo com o art. 178 do CTN. Ademais, o Decreto que veio a modificar as condições, apenas trouxe esclarecimentos para os conteúdos das Leis n.ºs. 8.032/90 e 10.855/04.
2. a ausência de certidão negativa, não é motivo para impedir que as 3.244 importações fossem realizadas com isenção do II e do IPI e alíquota zero do PIS-Importação e Cofins-Importação.
3. Quanto à multa de 30% do art. 633, II, "a", do Decreto n.º 4.543/2002, a recorrente alega que somente é aplicável tão-somente aos casos de "importação sem LI".

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Relator.

O recurso é tempestivo e, por isso, merece a ser apreciado.

Como narrado no Relatório do presente acórdão, o cerne da controvérsia é avaliar se isenção do IPI e do II, (art. 2º, II, "j", e art. 3º, I, da Lei nº 8.032/1990) pela submissão à alíquota-zero do PIS/COFINS-importação (art. 8º, § 12, VII, da Lei nº 10.865/2003, com redação dada pela Lei nº 10.925/2004) se enquadrariam ou não como benefício fiscal objetivo ou benefício fiscal subjetivo.

O benefício fiscal objetivo em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação. Já o benefício fiscal subjetivo concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário

A identificação do caráter objetivo ou subjetivo do incentivo fiscal é importante para o caso dos autos, porque no primeiro caso a Administração não exige regularidade fiscal. É o que orienta a Solução de Consulta COSIT nº 10, de 04 de junho de 2003, ratificando o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 07, de 1998:

*" 8. Como é sabido, qualquer isenção ou redução de imposto decorre de lei, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988. Contudo, a par da previsão constitucional, no caso do imposto de importação, a efetivação de isenção ou redução depende de reconhecimento por meio de despacho da autoridade aduaneira.*

*Nesses termos, o benefício deverá ser requerido pelo sujeito passivo, o qual deve fazer prova de atendimento dos requisitos*

*estabelecidos na norma isencional e em outras normas que regem a matéria, conforme preconiza o art. 179 da Lei n' 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), e que se repete no art. 120 do Regulamento Aduaneiro, nos seguintes termos:*

[...]

*9. A obrigatoriedade de apresentação de Certidão Negativa de Tributos e Contribuições Federais está prevista no art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, in verbis:*

[...]

*10. A consultante, no caso, entende não ser necessário, nos despachos aduaneiros que promove, o cumprimento de tal exigência, em decorrência do que dispõe o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 407, de 1998, in verbis:*

*O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item 11 da Instrução Normativa SRF n e 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.*

*11. Conforme se vê, o ADN supracitado exclui a obrigatoriedade da comprovação da quitação de tributos e contribuições federais para mercadorias isentas ou tributadas à alíquota zero, quando tais benefícios ou incentivos fiscais não são concedidos subjetivamente ao importador. Infere-se, portanto, que a condição necessária para a dispensa da referida comprovação é que as mercadorias estejam contempladas por um benefício ou incentivo de natureza objetiva.*

*11.1. Nesses termos, é relevante diferenciar as isenções objetivas das subjetivas. Assim, as isenções podem ser classificadas, conforme expõe o Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 16ª edição, pgs. 1721173), quanto ao elemento a que se relaciona, em:*

*objetivas: aquelas concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerada, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação;*

*subjetivas: aquelas concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária;*

*11.2. Com isso, o Regulamento Aduaneiro faz distinção entre as isenções e reduções vinculadas à qualidade do importador, nos termos do art. 123, e as vinculadas à destinação dos bens, nos termos de seu art. 131. No primeiro caso, trata-se de isenção ou redução concedida em razão da qualidade do importador, vale dizer, de natureza subjetiva. Já no segundo caso, trata-se de isenção ou redução em razão da destinação da mercadoria, objetivamente considerada ".*

Aplicando o entendimento acima ao caso dos autos, o acórdão recorrido e os autos de infração entenderam que, a partir do Decreto regulamentador, o benefício fiscal passou a ser subjetivo, sendo, por consequência, correto o lançamento que exigiu a regularidade fiscal do contribuinte, como requisito para o gozo da benesse.

Todavia, a meu ver, não é correta a exegese desenvolvida pelo acórdão recorrido.

Efetivamente, concordo com a autoridade fiscal e com a DRJ, quando firmaram a interpretação de que o benefício fiscal, previsto no art. 2º, II, "j", e no art. 3º, I, da Lei nº 8.032/1990, e no art. 8º, § 12, VII, da Lei nº 10.865/2003, com redação dada pela Lei nº 10.925/2004, possui natureza objetiva. *In verbis*:

*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;*

\*\*\*

*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;*

[...]

\*\*\*

*Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:*

[...]

*§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:*

[...]

*VII – partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, lubrificantes, tintas, anticorrosivos, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e industrialização das aeronaves de que trata o inciso VI deste parágrafo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos;*

Distancio-me, porém, da visão do acórdão recorrido, quando afirma que o Decreto nº 5.268/2004 teria transformado o incentivo objetivo em subjetivo. Isso porque, o que é decreto fez, apenas, foi explicitar quem pratica o ato (*proprietário, possuidor ou oficina de aeronave*) de importar peças para aeronave, submetido a neutralidade fiscal. Leia-se:

*"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.*

*§1ºPara cumprimento do disposto no caput, o importador deverá fazer prova da posse ou propriedade da aeronave ou embarcação.*

*§2ºNa hipótese do § 1º, caso a importação seja promovida por oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves, esta deverá:*

*I- apresentar contrato de prestação de serviços, indicando o proprietário ou possuidor da aeronave; e*

*II- estar homologada pelo órgão competente do Ministério da Defesa."*

Ora, por óbvio, quem importa peça para ser aplicada em aeronave deve possuir ou ser proprietário de aeronave, caso contrário a operação seria de comercialização de peças, e não de compra para reparos, revisão, conservação, modernização, etc.

Acrescenta-se, ainda, que a interpretação do mencionado decreto firmada pelo acórdão recorrido subverte o art. 99 do CTN, segundo o qual “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

No minha ótica, contudo, o Decreto nº 5.268/2004 não alterou ou modificou a natureza dos benefícios fiscais firmados em lei, mas apenas as explicitou como sempre deve ser a natureza das normas regulamentadoras.

Assim, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para julgar improcedentes os lançamentos vinculados as 3.244 DIs, onde a fiscalização constatou a destinação apropriada das peças, mas, indevidamente, acrescentou a necessidade de regularidade fiscal, como condição para o reconhecimento da isenção e da alíquota-zero dos tributos lançados.

No que diz respeito às 19 DIs, cuja anulação da exoneração fiscal se deu pelo fato de a fiscalização ter argüido que as peças não foram destinadas ao objetivo previsto nas leis, entendo que a recorrente não trouxe, nem em sua impugnação nem em seu recurso voluntário, elementos capazes de infirmar a autuação, cujas razões explicitadas às fls. 35/107

dos autos incorporo ao presente voto. Com efeito, a recorrente não logrou provar que as peças estariam em seu estoque nem que foram objeto de desmantelamento.

Ainda nesse aspecto, acrescento que não deve ser deferido o pedido de diligência para comprovar a permanência dos produtos em estoque ou seu desmantelamento ou ainda seu efetivo emprego na finalidade prevista na legislação destacada.

Isso porque a autoridade fiscal indiciou, uma a uma (fls. 35/107), as razões para que desconsiderasse cada uma das 19 DIs, não tendo a empresa apresentado contraprova, ainda que indiciária, que infirmasse as asserções trazidas na autuação como fundamento do lançamento, operando-se, assim, a preclusão (art. 16, § 4º, do PAF).

Em suma, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto às 19 DIs objeto do lançamento.

Por fim, acolho o recurso voluntário quando pede seja julgada improcedente a multa, disposta no art. 633, II, "a", do Decreto 4.543/2002. E o faço porque a esse tipo legal prevê essa penalidade para bens *desembaraçados no regime comum* de importação, enquanto que no caso dos autos se tratam de produtos desembaraçados em regime aduaneiro especial de admissão temporária. Eis seu teor:

*Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):*

[...]

*II - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:*

*a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, **desembaraçados no regime comum de importação** (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea "b" e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e*

Nesse mesmo sentido, há diversos precedentes do CARF, como se infere expletivamente dos julgados abaixo:

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 3a. Seção  
– 3ª CAMARA/2ª TURMA ORDINARIA*

*Rel.: FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS*

*Publicação: 25/09/2013*

*REPETRO. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.*

*As operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial Repetro ou ao regime especial de admissão temporária para utilização econômica não se enquadram como importações desembaraçadas no regime comum de importação. A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.*

\*\*\*

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 3a. Seção  
– 4ª CAMARA/1ª TURMA ORDINARIA*

*Rel.: ÂNGELA SARTORI*

*Publicação: 18/07/2013*

*REPETRO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS A NORMA. PENALIDADE. As operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial Repetro não se enquadram como importações "desembaraçadas no regime comum de importação". A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade.*

\*\*\*

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 3a. Seção  
– 3ª CAMARA/2ª TURMA ORDINARIA*

*Rel.: JOSÉ ANTÔNIO FRANCISCO*

*Publicação: 17/05/2013*

*REPETRO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS A NORMA. PENALIDADE.*

*As operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial Repetro não se enquadram como importações "desembaraçadas no regime comum de importação".*

Forte nesses argumentos, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

a) julgar improcedentes os lançamentos vinculados as 3.244 DIs, onde a fiscalização constatou a destinação apropriada das peças, mas, indevidamente, acrescentou a necessidade de regularidade fiscal, como condição para o reconhecimento da isenção e da alíquota-zero dos tributos lançados.

b) julgar improcedente a multa, disposta no art. 633, II, "a", do Decreto 4.543/2002.

É o voto.

Thiago Moura de Albuquerque Alves

CÓPIA