



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

**Processo n°** 13808.001325/2001-55  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.518 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** LAN AIRLINES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/01/1999

DECADÊNCIA.

A Fazenda dispõe do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário quando tratar-se de tributos sujeito homologação, condicionado à existência de pagamento antecipado. Inexistindo recolhimento antecipado, aplica-se a regra do art. 173 do CTN.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/01/1999

CONSULTA. EFEITOS. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. DESCABIMENTO.

Inaplicável ao caso o § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996 para afastar a exigência da Cofins referente aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996, visto que restou demonstrado que não houve mudança de entendimento da Administração Tributário sobre a espécie consultada.

ACORDO OU TRATADO INTERNACIONAL ENTRE O CHILE E BRASIL, APROVADO PELO CONGRESSO NACIONAL SOBRE INEXIGIBILIDADE DA COFINS. INEXISTENTE.

Restou constatado que ambas as decisões objeto da consulta, originária e reformulada tiveram a mesma razão decisória, a inexigibilidade da Cofins, sobre as **receitas** oriundas da atividade de transporte aéreo internacional **era condicionada** à existência de Acordo ou Tratado Internacional entre o Chile e Brasil, aprovado pelo Congresso Nacional.

O Acordo por Notas, firmado entre o Brasil e o Chile em 1976, aplicava-se apenas ao Imposto de Renda e nesse caso, conforme disposição legal expressa a isenção prende-se apenas à comprovação de reciprocidade, não

sendo necessária a existência de acordo internacional formalmente aprovado e ratificado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de 01.04.1992 a 30.11.1995, parcialmente vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator, que afastava a incidência da Contribuição também para os fatos geradores ocorridos até 31.12.1996. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Domingos de Sá Filho - Relator.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente), Jose Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho (relator), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Derouledé, Sarah Maria Linhares de Araujo e Walker Araujo.

## **Relatório**

Cuida-se de recurso contra a decisão de piso que manteve o lançamento de contribuição para a COFINS apurada com arrimo na Lei Complementar nº 70/91, a motivação da lavratura do auto de infração se refere inexistência de pagamento, obstante a essa alegação, resiste à exigência ao argumento de que não estava sujeita a essa contribuição no período de 01 de abril de 1992 a 31 de janeiro de 1999 por força de acordo bilateral entre Brasil e Chile que exonerava as empresas de impostos.

A fiscalização afirma que no período objeto da ação fiscal não havia Acordo entre Brasil e Chile exonerando contribuição. Assegura, também, que o direito de proceder ao lançamento de contribuição social extingue-se após decorrido o lapso temporal de dez anos.

Assevera, também, que a incidência da contribuição sobre receitas decorrentes de transporte internacional de cargas ou passageiros alcança o mês de janeiro de 1999, cessando a partir de fevereiro de 1999, de acordo com o disposto pelo inciso V, do art.

14 da Medida Provisória nº1858-6, de 29/06/99, e reedições, razão pela qual o lançamento efetuado abrange o período de abril/92 a janeiro/99.

Resistindo as acusações lhe imputadas, alega em preliminares a invalidade do auto de infração em razão de ausência de intimação regular por macular por vício o ato administrativo, conforme art. 23 do Decreto nº 70.234, 06 de março de 1972.

Assegura a existência de Acordo válido para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o Chile. Afirma que a Lan Chile é empresa chilena devidamente autorizada a funcionar no Brasil por meio de Decreto Presidencial (Doc. 2). Diz, também, que as empresas de navegação aérea (assim como as de navegação marítima) internacional, em razão da atividade que desenvolvem e do seu *modus operandi* são, por *excelência*, suscetíveis de sofrer os efeitos da ordenação jurídica de mais de um Estado soberano, Afirma que no ano de 1976, Brasil e Chile firmaram acordo para evitar a dupla tributação nas atividades de transporte marítimo e aéreo, sendo que tal acordo foi devidamente promulgado pelo Governo Chileno e, no Brasil, publicado pela Divisão de Atos Internacionais do Departamento *Consular* e Jurídico, no Diário Oficial da União, de 13 de agosto de 1976, pág. 10.735. (docs. 3 e 4).

Argumenta, ainda, que o acordo é válido e estava em plena vigência, e, teve sua validade formalmente reconhecida por meio de consulta formulado ao Ministério da Fazenda, mesmo diante de resposta discrepante decorrente de conceito de renda e de capital, assevera que não é razoável supor nem exigir que Tratado Internacional que tenha como objeto evitar a dupla tributação elenque textualmente quais são os tributos que visa prevenir. Expressa entendimento de que renda inclui faturamento.

Argumenta em síntese:

- a) *que, preliminarmente, é nulo o auto de infração, por não ter sido intimado o representante legal da empresa, seu mandatário, ou qualquer preposto que tenha sido autorizado (ausência de intimação regular);*
- b) *que, no ano de 1976, Brasil e Chile firmaram acordo para evitar a dupla tributação nas atividades de transporte marítimo e aéreo;*
- c) *que esse acordo foi devidamente promulgado pelo Governo Chileno e, no Brasil, publicado no Diário Oficial da União (fls. 132 a 144);*
- d) *que esse acordo é válido e vigente, e teve sua validade e vigência formalmente reconhecida pelo Ministério da Fazenda (fls. 149);*
- e) *que esse acordo decorre de outro tratado (Convenção de Varsóvia) e 6, verdadeiramente, seu complemento;*
- f) *que a falta de aprovação pelo Congresso Nacional, ou a ausência de promulgação do tratado firmado entre os dois países, não pode e nem deve ser utilizado como argumento pelo Fisco brasileiro para impor tributação às empresas chilenas que operem em nosso território;*

- g) que o tratado internacional vale como lei internacional que 6, e não como lei interna;
- h) que, conforme o art. 27 da Convenção de Viena, nenhum Estado pode invocar suas normas internas para se eximir ao cumprimento das suas • obrigações;
- i) que o tratado referendado e promulgado produz seus efeitos jurídicos tributários de forma retroativa As datas nele previstas;
- l. que o tratado internacional que visa evitar a bitributação, ao proteger o capital e a renda, exclui a totalidade da atividade da empresa estrangeira de qualquer tributação, seja ela sobre o capital aplicado para auferir renda, seja sobre a renda decorrente da aplicação do capital (faturamento, lucro, juros, alugueis);
- k) que a COFINS sequer tinha existência por ocasião da assinatura do acordo internacional;
- l) que existe reciprocidade por parte do país da sede administrativa da empresa (Chile);
- m) que possui decisão favorável proferida em processo de consulta;
- n) que a resposta à consulta tem efeito vinculante, derivado do princípio da boa-fé, corolário do princípio da moralidade administrativa (§ 12 do art. 48 da Lei n2 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 146 do Código Tributário Nacional), e, também, efeito suspensivo e extintivo (arts. 48 e 50 do Decreto n2 70.235, de 6 de março de 1972);
- o) que, num primeiro momento, a Administração informa ao contribuinte o procedimento que este deve seguir para, em seguida, autuá-lo exatamente por ter seguido sua orientação, exigindo-lhe o pagamento de tributo que antes afirmou não ser devido, aumentado por exorbitante multa de 75 % (setenta e cinco por cento) sobre o valor corrigido monetariamente, e juros;
- p) que, ainda que o auto de infração não seja considerado nulo, devem ser excluídos os juros de mora cobrados, por força do disposto no § 22 do art.161 do Código Tributário Nacional;
- q) que a origem e destino dos vôos são estrangeira, não praticando vôos internos no Brasil;
- r) que se trata de uma operação tipicamente externa e, portanto, fora do alcance dos tributos e contribuições previstos na legislação brasileira;
- s) que se trata de exportação de serviços isenta da COFINS;
- t) que a fiscalização não discriminou a exata base de calculo sobre a qual efetuou o lançamento, cerceando o seu direito de defesa, e incluindo receitas isentas ou não alcançadas pela COFINS; e u) que a fiscalização requereu um demonstrativo do

*faturamento mensal da empresa, e não um demonstrativo da base de cálculo da COFINS.”*

O julgador de piso rechaçou todos os argumentos e manteve o lançamento na íntegra. Intimado da decisão que lhe foi desfavorável em 20.06.2002, sobreveio o Voluntário, fl.208 seguintes, apresentado em 15.07.2002 reprisando os argumentos trazidos com a Impugnação.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A matéria debatida se refere à incidência da contribuição para a COFINS sobre receitas provenientes ao transporte de passageiros e cargas por empresa estrangeira que opera entre o país de origem, no caso o Chile, e, o Brasil, relativo ao período de apuração de 01 de abril de 1992 a 31 de janeiro de 1999.

Passa-se ao exame das preliminares sustentadas.

**NULIDADE DECORRENTE DA NÃO INTIMAÇÃO AO REPRESENTANTE LEGAL DA EMPRESA.**

Argúi que o lançamento é nulo por não ter sido intimado o representante legal da empresa.

Não merece prosperar a preliminar levantada, pois o preposto indicado na pessoa do Sr. Luigi Cracco Lora, designado para acompanhar o desenrolar da ação fiscal detinha poderes bastante, não só para atender, mas também para receber intimações e firmar o auto de infração. A intimação prevista pelo art. 23 do Decreto 70.232, não diz que deve ser o diretor ou sócio gerente, basta que o preposto tenha sido indicado para tanto.

Nesse ponto andou bem o julgador de chão, não merece qualquer reparo a decisão, devendo, portanto, ser mantida.

**PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Também não merece ir à diante alegação de cerceamento do direito de defesa, visto que, a Fiscalização, como procedimento de rotina, intimou a fiscalizada a informar o faturamento, mês a mês, e, por faturamento entende as receitas provenientes das atividades da prestação de serviços, a qual foi comparada com os números mencionados em Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Tendo o Fisco tomado como certo as informações prestadas pelo contribuinte e apurado o valor devido das contribuições, o fez com base em elementos fornecidos pela parte

Interessada. Se a discordância, segundo o contribuinte se restringe a receita apurada essa foi informada por ele, com os elementos informados permitiu a fiscalização apurar à base de cálculo e determinar o valor da contribuição devida.

O valor do faturamento informado constitui base de cálculo, caso existisse discordância teria a parte Interessada trazido à colação demonstração de equívoco praticado pelo agente do Fisco, mostrando as distorções, caso tivesse existido, mas não há impugnação específica.

Em sendo assim, voto por manter intacta a decisão recorrida.

#### MATÉRIA DE FUNDO. ACORDO BILATERAL BRASIL e CHILLE.

Toda contenda está adstrita a vigência do Acordo Bilateral que inibe tributação da renda das empresas chilenas de transportes aéreo e marítimo que operam entre Chile e o Brasil pela Autoridade Fazendária brasileiras.

A Recorrente acostou aos autos cópia do Diário estampando a publicação do Acordo de número 112, publicado em 13 de agosto de 1976, assinado em junho de 1976 em Santiago do Chile, bem como, a tradução que encontra às fls. 160/165.

Autoridade brasileira reconhece a existência do Acordo, entretanto, encurta o seu alcance à incidência de impostos sobre a renda, alegando, que não abrange as contribuições sociais. Assegura, se assim fosse o desejo dos pactuantes que o Acordo abarcasse as contribuições, essas seriam individualizadas, e, afiança que ao tempo do pacto, ainda que não instituída a COFINS, já existia a contribuição para o PIS, mesmo assim inexistente referência explícita quanto à desoneração da incidência sobre a receita das empresas internacionais dedicadas ao transporte de passageiros e cargas.

O parágrafo III, do Acordo Bilateral, atribui isenção as receitas provenientes das atividades das empresas Chilenas que operem atividade de transporte marítimo e aéreo:

*“§ - III – As isenções de que tratam os parágrafos I e II se aplicarão exclusivamente às receitas e capital provenientes das atividades próprias das empresas de transporte marítimo e aéreo.”*

É bem verdade que o parágrafo II se refere a imposto como espécie, e, não de tributo como gênero. No entanto, pela leitura do dispositivo é fácil concluir que o Acordo Bilateral abrange todo e qualquer tributo que possa gravar a receita proveniente da atividade de transporte, passageiro e carga, no caso concreto, as empresas Chilenas, cuja tributação é devida somente ao Governo do Chile, assim como, fixou pelo parágrafo primeiro que o mesmo tratamento é dispensado às empresas brasileiras que atuam no mesmo ramo, os impostos incidentes ou que venha incidir são devidos somente ao Estado Brasileiro.

Mesmo não podendo confundir imposto com contribuições, pois são espécies distintas, certeza que se extrai dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, aqui citado:

*“Contribuição é categoria distinta dos tributos cujas leis instituidoras estão validadas condicionalmente. Contribuição não é imposto nem taxa. É categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação e a disciplina inconfundível. Pretender reduzir a contribuição um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada: é confundir o que a*

*Constituição distingue. Quando a Constituição quis prever um imposto de escopo., ela o fez expressamente (impostos extraordinários), vinculando explicitamente a figura do imposto, que se tipifica por ser caracterizado em função da materialidade do seu fato gerador, a uma determinabilidade constitucionalmente consagrada. A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura do imposto, pois a própria Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de claramente, não incluir a figura na categoria dos impostos.” (Greco, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis), Dialética, 2000, l p. 144).*

Não se trata de oponibilidade ao Acordo Bilateral para evitar bitributação, mas sim do próprio texto que se refere sempre ao imposto e não tributos de modo generalizado, se assim fosse às contribuições seriam alcançadas pela extensão. No entanto, a Autoridade Fiscal, respondendo Consulta da Recorrente, respondeu que a COFINS não incide sobre as receitas das empresas Chilenas que operam no seguimento de transporte aéreo e marítimo de passageiros e carga, fl. 173.

A ementa da decisão de nº 129/94 leva a convicção de que a conduta praticada pelo contribuinte, cujo entendimento é de que as receitas obtidas em território brasileiro provenientes do transporte de pessoas e cargas não se submetem a incidência da COFINS, esteja albergadas pelo Acordo Bilateral, veja:

*“As receitas oriundas da atividade de transporte aéreo internacional não ficarão sujeitas à COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, desde que haja tratado Internacional entre o País da sede da empresa e o Brasil, devidamente aprovado pelo Congresso Nacional.”*

Transcreve-se o item 5 da decisão em consulta:

*“Quanto à matéria pronunciou-se a Coordenação-Geral do Sistema Tributação, no Parecer COSIT/DIPAC nº 464, de 24.05.94. Tal parecer destaca, de início, que, dentro do princípio da territorialidade, na comunidade do transporte internacional, convencionou a intributabilidade de receitas oriundas da prestação de serviços de transporte aéreo, auferidas em países outros que não o da sede da empresa transportadora, desde que, evidentemente, em regime de reciprocidade. Por este princípio doutrinário, preconizado como regra, reserva-se a competência tributária ao país onde estiver situada a direção efetiva da empresa. Reconhece-se, assim, ainda que indiretamente, o que se disse anteriormente: a responsabilidade pela auferição de receita nessa atividade é atribuída prevalentemente ao estabelecimento sede.”*

O argumento sustentado para deixar de acatar a Consulta se refere ao fato de que a decisão estava sujeita a recurso de ofício, posteriormente houve a perda da eficácia no interregno do julgamento do recurso de ofício, motivo pelo qual a Recorrente teria renovada a referida consulta, agora por meio do processo administrativo nº 10768.002767/97-89, cuja decisão foi no sentido de que, na ausência de convenção ou tratado internacional firmado entre

o Brasil e o Chile, as receitas auferidas pela consulente estariam sujeitas à incidência da COFINS sobre o faturamento.

Neste caso constata-se que a Decisão que a Recorrente se socorre SRRF/7ª RF nº 129, de 1994, não foi favorável à interessada, apenas teria esclarecido que a não-incidência da COFINS pretendida se subordinava à existência de um Acordo ou Tratado Internacional entre os países da sede da empresa e o Brasil.

Extraí-se da leitura da ementa acima transcrita e do item 5, entendimento antagônico daquele afirmado pelo julgado de piso, convictamente o que restou decidido que não incide COFINS sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo de passageiros e cargas.

Toda sustentação da decisão recorrida é no sentido de afastar aplicação do comando do disposto no parágrafo 12º do art. 48 da Lei nº 9.630/96, que determina nos casos de entendimento diverso da consulta, só se aplica aos fatos geradores que ocorram após a ciência ao consulente:

*“§ 12º - Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”.*

Não há dúvida de que a segunda decisão em consulta destoa da resposta da primeira, **“o Parecer COSIT/DIPAC nº 464, de 24.05.94**. Tal parecer destaca, de início, que, dentro do princípio da territorialidade, na comunidade do transporte internacional, convencionou-se a intributabilidade de receitas oriundas da prestação de serviços de transporte aéreo, auferidas em países outros que não o da sede da empresa transportadora, desde que, evidentemente, em regime de reciprocidade.”

Assim, tenho que o entendimento do contribuinte estava resguardado quanto a não incidência da COFINS sobre as receitas obtidas em território brasileiro.

Nesse passo é preciso decidir se a incidência da contribuição discutida nesse processado, após o evento da resposta negativa a segunda consulta, alcança os fatos geradores anteriores, que inicialmente estava albergado pela resposta positiva aos interesses da Recorrente, em consonância com a norma disposta no parágrafo 12º do art. 48 da Lei nº 9.630/96.

Dispõe o § 13º do art. 48 do mesmo diploma legal, que a partir de primeiro de janeiro de 1997, cessou todos os efeitos decorrentes de consulta não solucionadas definitivamente.

No caso a decisão em consulta favorável a Recorrente, ainda, dependia de decisão em Recurso de Ofício, até aquele momento não apreciado pela Administração, sendo assim, o efeito, mesmo dependendo derradeira definição, cessou no momento da entrada em vigência a Lei nº 9.430/96 por disposição expressa ao entrar em vigor na data da sua publicação, quando passou a produzir efeitos financeiros a partir de 01 de janeiro de 1997, conforme dispõe o art. 87.

A norma do parágrafo 12º do art. 48 da Lei nº 9.430/96, aplica-se ao caso presente, radia seus efeitos e afasta incidência até primeiro de janeiro de 1997, quando entram em vigor as disposições da mesma Lei. Sobreleva destacar inexistência de ciência da cessação dos efeitos da consulta por ser desnecessária, pois esse fato decorre da própria norma

consignada em Lei (Lei nº 9.430/96) ao determinar cessação de todos os efeitos decorrentes de consulta não solucionadas definitivamente até o momento do ingresso da novel legislação ao ordenamento jurídico.

Assim sendo, acolho o apelo parcialmente, para afastar a incidência da contribuição dos fatos geradores ocorridos até 31.12.1996.

Decadência. Exame de Ofício.

Cabe examinar de ofício a decadência do direito da Fazenda lançar período superior ao interregno de 05 (cinco) anos. Como é de conhecimento geral expirado esse prazo decaiu o direito de constituir o crédito tributário dos tributos sujeitos a homologação, § 4º do art. 150 do CTN, quando constatado a inexistência de recolhimento, aplica-se a regra prevista no art. 173 do CTN.

Essa matéria encontra pacificada pelo Colendo STF. No caso concreto, a toda evidência não ocorreu pagamento da contribuição, razão pela qual o prazo decadencial conta pela norma do art. 173 do CTN, isso é, do primeiro dia seguinte ao exercício social que poderia ter sido lançado.

A ciência do auto de infração aconteceu em 23 de março de 2001, em sendo assim, a Fazenda Federal perdeu o direito de lançar as contribuições do período de apuração de 01.04.1992 a 28.02.1996, inclusive.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento parcial para reconhecer, no caso a perda do direito da Fazenda Nacional de lançar as contribuições do período de apuração de 01.04.1992 a 28.02.1996, inclusive, bem como reconheço aplicação do § 12º do art. 48 da lei nº 9.430/96 para afastar a exigência da contribuição para a COFINS dos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996, exigindo partir de janeiro de 1997.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## Voto Vencedor

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora:

Com a devida vênia ao ilustre Relator, conforme a seguir demonstrado, é inaplicável ao caso em exame o § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996 para afastar a exigência da COFINS referente aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996, como se extrai da parte dispositiva de seu voto:

*Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento parcial para reconhecer, no caso a perda do direito da Fazenda Nacional de lançar as contribuições do período de apuração de 01.04.1992 a 28.02.1996, inclusive, **bem como reconheço aplicação do § 12º do art. 48 da lei nº 9.430/96 para afastar a exigência da contribuição para a COFINS dos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996, exigindo partir de janeiro de 1997.**(grifei).*

Em apertada síntese os fatos podem ser assim lembrados:

Através do processo nº 10768.005265/94-94, formulou a interessada consulta à Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal (SRRF/7ª RF) sobre a inexigibilidade da Cofins em face da existência de Acordos e Tratados internacionais firmados soberanamente pelo Brasil e Chile, cuja ementa da decisão da Divisão de Tributação da SRRF/7ª RF, nº 129, de 1994, fls.174/176, assim dispôs:

*As receitas oriundas da atividade de transporte aéreo internacional não ficarão sujeitas a Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, desde que haja Acordo ou Tratado Internacional entre o país da sede da empresa e o Brasil, devidamente aprovado pelo Congresso Nacional.*(grifei).

A decisão sujeita a recurso de ofício, à época, perdeu eficácia em face do disposto no § 13 do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 1996, renovando a consulente referida consulta com amparo no inciso II do § 13 do citado dispositivo legal, por meio do processo nº 10768.002767/97-89, cuja ementa da decisão da SRRF/7ª RF nº 113, fl.59, assim dispôs:

*Assunto: Isenção da contribuição para o financiamento da seguridade social — COFINS.*

*Ementa: Na ausência de Convenção ou Tratado Internacional firmado entre o Brasil e o Chile PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA, as receitas auferidas pela empresa de transporte aéreo em epígrafe sujeitam-se à legislação tributária vigente no Brasil. Portanto, a interessada deverá efetuar o recolhimento da contribuição para o financiamento da seguridade social — COFINS, à alíquota de 2% (dois por cento) sobre o faturamento mensal." (destaques acrescentados).*(grifei).

De relevo destacar que a divergência que ensejou o presente voto, prende-se portanto à interpretação conferida pelo ilustre Relator ao § 12 do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim prescreve:

*§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*

Verificando-se o teor das decisões consta-se que embora exista um lapso temporal de 3 (três) anos e tenham redações diferentes, o cerne da matéria nas citadas decisões, refletida nas respectivas ementas, não foi alterado, conforme se verifica, seja na primeira redação, Decisão SRRF/7ª RF, nº 129, de 1994, [**As receitas oriundas da atividade de transporte aéreo internacional não ficarão sujeitas a Cofins, (...), desde que haja Acordo ou Tratado Internacional entre o país da sede da empresa e o Brasil, devidamente aprovado pelo Congresso Nacional**], seja na segunda redação, da Decisão SRRF/7ª RF nº 113 [**Na ausência de Convenção ou Tratado Internacional firmado entre o Brasil e o Chile (...), as receitas auferidas pela empresa de transporte aéreo em epígrafe sujeitam-se à legislação tributária vigente no Brasil**].

<sup>1</sup> § 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

Observe-se que o efeito fiscal é o mesmo para a consulente em ambas as decisões, já que nas citadas decisões há uma condição expressa de inexistência da Cofins, que é a existência de um **Acordo ou Tratado Internacional entre o país da sede da empresa e o Brasil**.

Em que pese a respeitável doutrina bem como jurisprudência colacionadas acerca da natureza dos Tratados Internacionais, consultando-se os autos, constata-se que o Acordo, por Notas, firmado entre o Brasil e o Chile em 1976, conforme tradução juramentada, fl.161 é aplicável apenas ao Imposto de Renda, *in verbis*:

*Santiago, 17 de junho de 1976.*

*Nº112 Senhor Ministro, tenho a honra de comunicar à V. E. que, com o objetivo de evitar a dupla tributação da renda resultante do transporte marítimo e aéreo, e com o objetivo de estimular o transporte marítimo e a aviação comercial entre a Republica Federativa do Brasil e a Republica do Chile, o Governo da Republica Federativa do Brasil propõe o seguinte:*

*I. As empresas de navegação marítima e aérea do Brasil que operam no Chile pagarão exclusivamente ao Governo do Brasil todo o imposto que grave ou que possa gravar a renda e o capital, ou que seja complementar ou adicional a estes impostos.(grifei).*

*II. As empresas de navegação marítima e aérea do Chile que operam no Brasil pagarão exclusivamente ao Governo do Chile qualquer imposto que grave ou possa gravar a renda e o capital ou que seja complementar ou adicional a estes impostos.*

*As isenções tratadas nos parágrafos I e II serão aplicadas exclusivamente às rendas e ao capital provenientes das atividades próprias das empresas de transporte marítimo e aéreo.(grifei)*

*IV. Para os fins das isenções previstas na presente nota:*

*a) A expressão "empresas de navegação marítima e aérea do Brasil" compreende o Governo da Republica Federativa do Brasil e as pessoas jurídicas constituídas de conformidade com a legislação brasileira e que tenham sua sede diretiva estabelecida no Brasil;*

*b) A expressão "empresas de navegação marítima e aérea do Chile" compreende o Governo da Republica do Chile e as pessoas jurídicas constituídas de conformidade com a legislação chilena e que tenham sua sede diretiva estabelecida no Chile.*

*As isenções tratadas nos parágrafos I e II serão dadas aos impostos que na data de entrada em vigência da presente nota estiverem pendentes de liquidação ou que tenham sido recolhidos. Para esta finalidade, os dois governos se comprometem, reciprocamente, a desobrigar e a suspender na referida data, a cobrança de impostos (...) matéria da presente nota.*

O regramento contido no tratado referente ao Imposto de Renda está ratificado na comunicação do Ministério das Relações Exteriores do Brasil à Embaixada da República do Chile, fl.171, decorrente da comunicação da Assessoria de Assuntos Internacionais da então Secretaria da Receita Federal, fl.172, a seguir reproduzida:

*O "Acordo para evitar a bitributação da renda decorrente do Transporte Marítimo e Aéreo" celebrado entre o Brasil e o Chile em 17 e 18 de junho do 1976, por troca de notas, e publicado no Diário Oficial da União em 13 de agosto de 1976, aplica-se apenas ao imposto de renda e não a outros tributos. Assim, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS or A devida pela "LAN Chile" no período objeto do auto de infração (janeiro/93 a dezembro/97) que motivou a "Nota" da Embaixada chilena. Somente em relação nos fatos geradores ocorridos a partir do 1º de fevereiro do corrente ano não há mais pagamento da contribuição em questão, que incidia sobre as receitas decorrentes do transporte internacional do cargas ou passageiros, conforme disposto no inciso V do artigo 14 da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro último, publicada no D.O.U. de 27 de setembro.*

É digno de realce que referido Acordo por Notas, firmado entre o Brasil e o Chile em 1976, embora assinado pelas partes signatárias não teve sua aprovação pelo órgão legislativo brasileiro e posterior ratificação pela autoridade do Poder Executivo, condição requerida para dar efetividade no ordenamento jurídico brasileiro às normas decorrentes do acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais.

Nesse sentido afirma <sup>2</sup>Leonardo:

*O direito internacional público encontra-se regulamentado na Constituição Federal de 1988 (CF/88) quando dispões em seu artigo 84, inciso VIII que:*

(...)

*Como se percebe, a competência privativa do Presidente da República está sujeita a referendo do Congresso Nacional. Nesse sentido, observe-se o disposto no artigo 49, inciso I da CF/88.*

(...)

*Embora o Presidente da República seja o titular da dinâmica das relações internacionais, cabendo-lhe decidir tanto sobre a conveniência de iniciar negociações, como de ratificar o ato internacional já concluído, a interveniência do Poder Legislativo, sob a forma de aprovação congressional, é, via de regra, necessária.*

Ocorre que em se tratando do Imposto de Renda, há expressa previsão legal, conforme disposições regulamentadas pelo artigo <sup>3</sup>176 do Regulamento do Imposto de Renda,

<sup>2</sup> MACEDO, LEONARDO CORREIA LIMA. Direito Tributário no Comércio Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 2005. p.21/22.

<sup>3</sup> Art.176.Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30).

Parágrafo único.A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999), que reconhece a reciprocidade, independe de estar o acordo internacional aprovado e ratificado.

Postas estas considerações, restou demonstrado que as decisões objeto da consulta originária, à época não definitiva, visto que pendia ainda o recurso de ofício e posterior reformulação tiveram a mesma razão decisória [ a inexigibilidade da Cofins, sobre as **receitas** oriundas da atividade de transporte aéreo internacional **é condicionada** à existência de Acordo ou Tratado Internacional entre o Chile e Brasil, aprovado pelo Congresso Nacional] e referindo-se o citado Acordo por Notas ao Imposto de Renda, que prescinde da formalização do acordo internacional, reconhecendo nesse caso a reciprocidade, deduz-se que não houve mudança de entendimento da então Secretaria da Receita Federal acerca da matéria consultada, sendo portanto inaplicável ao caso o § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996 para afastar a exigência da COFINS referente aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996.

Cabe ainda destacar o regramento do <sup>4</sup>art. 98 do CTN que demonstra a superveniência dos tratados em relação à legislação tributária interna, em virtude da especificidade destas, no entanto, tratando-se de regra excepcional de tributação, a interpretação far-se-á segundo o artigo 111 do CTN que prevê a interpretação literal no caso ora examinado, conforme se infere de suas disposições normativas, a seguir transcritas:

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifei).*

Logo, conclui-se que inexistia à época dos fatos arrolados na autuação Acordo ou Tratado Internacional entre o Chile e Brasil, aprovado pelo Congresso Nacional que previsse expressamente a inexigibilidade da CONFINS sobre as **receitas** oriundas da atividade de transporte aéreo internacional, tampouco pode ser aplicado o Acordo por Notas, firmado entre o Brasil e o Chile em 1976, já que este aplicava-se apenas ao Imposto de Renda e nesse caso, conforme sobejamente demonstrado, há disposição expressa que prevê a isenção do citado imposto em função do acordo de reciprocidade, assim, descabe a arguição de mudança de entendimento em relação à espécie consultada, visto que em ambas as decisões a inexigibilidade da COFINS é condicionada à existência de Acordo ou Tratado Internacional entre o Chile e Brasil, aprovado pelo Congresso Nacional.

Conclui-se portanto pela inaplicabilidade ao caso do § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996 para afastar a exigência da COFINS referente aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1996.

---

dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 181(Decreto-Lei nº 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º).

<sup>4</sup> Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a incidência da Contribuição também para os fatos geradores ocorridos até 31.12.1996.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada