



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17090.720012/2019-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.999 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente GOL LINHAS AEREAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/11/2014

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas. Quando forem diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGIBILIDADE SUSPensa. LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 48

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em sua nulidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 103-001.786, proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 que, por unanimidade de votos, decidiu por:

I) quanto à incidência do adicional de 1% da COFINS-Importação, **NÃO CONHECER** da impugnação e **DECLARAR** o lançamento definitivo na via administrativa, em face de o sujeito passivo ter submetido essa matéria à apreciação judicial, o que implica renúncia à discussão da mesma administrativamente;

II) quanto às matérias diferenciadas da ação judicial:

a. **NÃO CONHECER** das arguições formuladas pelo impugnante de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas regularmente editadas;

b. **CONHECER DA IMPUGNAÇÃO** quanto à arguição de nulidade do auto de infração, para **JULGÁ-LA IMPROCEDENTE**.

O v. Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/11/2014

CONCOMITÂNCIA ENTRE OS OBJETOS DA AÇÃO JUDICIAL E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EFEITOS.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto do processo administrativo implica renúncia às instâncias administrativas, caso em que se proferirá decisão formal declaratória da definitividade da exigência discutida. Quando, porém, o processo administrativo fiscal contiver objeto mais abrangente do que o do processo judicial, deve ter seguimento em relação à matéria diferenciada daquela que esteja sendo discutida judicialmente.

ALEGAÇÃO DE ERRO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DE COMPREENSÃO DO MOTIVO DA AUTUAÇÃO.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o auto de infração descreve perfeitamente os fatos e indica a disposição legal infringida, não havendo qualquer nulidade a ser declarada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/11/2014

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Por bem reproduzir os fatos ocorridos, transcrevo parcialmente o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de exigência de crédito tributário pertinente à Cofins-importação devida na prorrogação do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária para utilização econômica concedido à mercadoria importada mediante a Declaração de Importação (DI) n.º 14/2199757-8, registrada em 13/11/2014, lançado com fundamento no § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, perfazendo, no momento da lavratura do auto de infração, com os respectivos juros de mora, o montante de R\$ 687.738,62.

Conforme registra a autoridade fiscal, o referido crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa por força de medida judicial liminar.

Das razões da autuação

Os fatos que fundamentaram o lançamento foram assim descritos pela fiscalização no Relatório de Ação Fiscal integrante do auto de infração:

2.1. A sociedade empresária GOL LINHAS AÉREAS S/A, CNPJ n.º 07.575.651/0030-93, teve registrada em 13/11/2014 a Declaração de Importação (DI) n.º 14/2199757-8, a qual permitiu o ingresso e permanência no país do bem código NCM n.º 8802.40.90, a saber: Aeronave usada, Marca Boeing, Modelo 737-700, ano de fabricação 2002, número de série 33380, configurada para o transporte de passageiros, equipada com dois motores CFM56-7B, números de série 891252 890253.

2.2. A primeira prorrogação, objeto deste Auto de Infração, foi deferida, tendo sido requerida em 20/11/2018, a qual estendeu o regime por 50 (cinquenta) meses e 20 (vinte) dias, passando a vigorar até 13/03/2023.

2.3. Ocorre que dentre as exigências para deferimento da referida prorrogação, há determinação para que o interessado comprove o recolhimento proporcional da COFINS – Importação.

2.4. Contudo, o interessado possui sentença exarada nos autos do Mandado de Segurança (0084116-29.2014.4.01.3800) com a seguinte determinação:

Diante do exposto, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO e CONCEDO A SEGURANÇA PRETENDIDA, tornando definitiva a liminar anteriormente deferida, para assegurar à impetrante VRG Linhas Aéreas S/A direito ao processamento da importação da aeronave Boeing Modelo 737-700, número de série 33.380, sem que tenha que se sujeitar à exigência de recolhimento do Adicional COFINS-Importação instituído no parágrafo 21 do artigo 8º da Lei 10.865/04.

No referido relatório fiscal, a autoridade autuante ainda informa:

4.1. O bem objeto de admissão no regime especial de admissão temporária foi classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 8802.40.90, sendo que para esta classificação a Cofins - Importação, tinha a alíquota ad-valorem de 1,00%, conforme Lei Federal n.º 12.844/2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19/07/2013, com vigência a partir de 01/08/2013.

Da impugnação ao lançamento

Cientificado do lançamento em 11/01/2019 (fls. 55), o sujeito passivo apresentou, em 11/02/2019, a impugnação de fls. 65-95, na qual alega:

A Impugnante, sociedade que tem por objeto social a atividade de transporte aéreo regular de passageiros e cargas nos mercados doméstico e internacional, solicitou a prorrogação do regime de admissão temporária para a Declaração de Importação nº 14/2199757-8, da aeronave usada, marca Boeing, modelo 737-700, ano de fabricação 2002, número de série 33380, configurada para o transporte de passageiros, equipada com dois motores CFM56-7B, números de série 891252 890253, conforme informações presentes no Relatório Fiscal e documentos acostados.

Pois bem, uma vez que a importação de aeronaves por empresa regular de transporte aéreo (e de suas partes e peças) está sujeita à alíquota zero do Imposto de Importação - II, à alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; a não incidência do ICMS, bem como à alíquota zero para o PIS-Importação e para a COFINS-Importação, nos termos do § 12, incisos VI, e VII do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, a ora Impugnante, em consonância com permissivos crivados na legislação de regência e amparada por liminar em Mandado de Segurança que suspende a exigibilidade do crédito tributário em questão, conforme explicitado no relatório fiscal, solicitou a aplicação do regime de admissão temporária da mercadoria acima desembaraçada, sem o desembolso de tributos.

Ocorre que, a despeito da regularidade do procedimento adotado pela Impugnante, conforme se observa da leitura da “Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (is)” e do Relatório de Auditoria Fiscal, especificamente no que tange à COFINS-Importação, foi lavrado o presente auto de infração para prevenir a decadência, por entender a fiscalização que a alíquota ad valorem da contribuição incidente sobre a importação da mercadoria descrita era de 1% (um por cento), e não de 0%, conforme suposta dicção do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004.

Com todo respeito ao trabalho realizado pelo Ilustre Fiscal, conforme melhor será demonstrado a seguir, o lançamento do adicional de 1% da COFINS-Importação com fulcro no § 21 deve ser de pronto rechaçado, seja em razão do desvio da finalidade desonerativa das normas editadas especificamente para o transporte aéreo regular, as quais afastam, inclusive, a incidência da própria COFINS-Importação (§ 12, inciso VI, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04), seja porque tal interpretação levaria a inaceitável conclusão de que uma norma geral de mesma hierarquia possuiria o condão de revogar uma norma especial, em clara violação ao § 2º, do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 4.657/72, com a redação atribuída pela Lei nº 12.376/10 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

E, ainda que se admitisse a aplicação do adicional de 1% da COFINS para as importações de aeronaves por empresas regulares de transporte aéreo e suas partes e peças, com substrato no § 21, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04, esta exigência padeceria de ilegalidade em decorrência da violação ao artigo 98 do CTN, por estabelecer tratamento não equânime entre o produto nacional e o produto estrangeiro, conflitando com as disposições do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio da Organização Mundial do Comércio (“Acordo GATT”).

Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, deverá a presente Impugnação ser julgada totalmente procedente, de modo desconstituir por completo a pretensão formalizada no Auto de Infração.

DA NULIDADE EM RAZÃO DO EQUÍVOCO COMETIDO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Conforme restará cabalmente demonstrado a seguir, o presente auto de infração é manifestamente nulo em razão do patente equívoco cometido pelas autoridades lançadoras ao descreverem os fatos que circundam o presente caso, o que, conseqüentemente, compromete todo lançamento levado a cabo.

[...]

Mandado de Segurança n.º 0084116-29.2014.4.01.3800, ao passo que a medida judicial impetrada para fins de suspender ao crédito tributário em questão foi o Mandado de Segurança n.º 1015083-90.2018.4.01.3800, cuja liminar foi deferida.

[...]

Pois bem, os fatos descritos no presente Auto de Infração estão equivocados e não representam a realidade, dificultando por completo o entendimento da acusação fiscal e, por conseguinte, preterindo o direito de defesa e contraditório da ora Impugnante, deflagrando a nulidade do auto de infração, em respeito ao artigo 10, do Decreto n.º 70.235/72.

Os atos emitidos sem a devida descrição fática, que, ao fim e ao cabo são a motivação fiscal, são nulos de pleno direito, nos estritos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72, verbis:

[...]

A falta de motivação implica na nulidade do ato administrativo, consoante explicita o artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, ao dispor serem nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Desta forma, temos que a motivação é a demonstração de pertinência entre os fatos que levaram a autoridade administrativa praticar o seu ato e a legislação aplicada no caso, sendo verdadeiro princípio e dever a ser seguido pela Administração Pública, sob pena de nulidade do ato praticado.

No presente caso, a autoridade administrativa deixa nitidamente de apontar os fatos, os fundamentos e critérios adotados quando da análise do presente caso, cerceando o direito de defesa e de contraditório desta, assegurados constitucionalmente (art. 5º, LV), inquinando de nulo a integralidade do Auto de infração ora vergastado.

A Impugnante adverte que em casos como o presente a declaração de nulidade se revela como o desfecho aplicável e adequado, pois a ausência de fundamentação cerceia o direito de defesa da Impugnante. Este é o entendimento jurisprudencial predominante da DRJ e do CARF.

[...]

Diante da nítida violação aos arts. 50, I da Lei n.º 9.784/99 e 59, II do Decreto n.º 70.235/72, e conseqüente preterição do direito de defesa e do exercício do contraditório, requer-se o reconhecimento da nulidade do auto de infração em sua integralidade, devendo estes autos ser remetidos à DRJ para que a mesma decida sobre as alegações ora suscitadas.

**DA INAPLICABILIDADE DO § 21, DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.865/04
À IMPORTAÇÃO DE AERONAVES E SUAS PARTES E PEÇAS POR
EMPRESAS REGULARES DE TRANSPORTE AÉREO**

**Da inexistência de conflito entre a norma desonerativa da COFINS-
Importação prevista no § 12, do art. 8º da Lei n.º 10.865/04 e a norma do § 21, do**

art. 8º da Lei nº 10.865/04 instituidoras da alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação

Especificamente no que tange às contribuições ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, quando da importação de aeronaves e suas partes e peças, foi editada norma específica para reduzir a alíquota das exações à zero, conforme se infere dos incisos VI e VII do § 12 do artigo 8º da Lei nº 10.865/04.

[...]

Com efeito, a aplicação dos métodos de hermenêutica histórico e teleológico conduz a inexorável conclusão de que o § 12, inciso VI e VII, do artigo 8º da Lei 10.865/04, ao reduzir à zero as alíquotas do PIS-Importação e da COFINS-Importação, introduziu no ordenamento norma especial, cuja finalidade é desonerar a importação de aeronaves e suas partes e peças por empresas regulares de transporte aéreo.

Esse é o ponto fundamental. Em se tratando o § 12, incisos VI e VII, do artigo 8º da Lei 10.865/04 de norma especial, o método sistemático demonstra inexistir conflito entre a referida norma desonerativa da COFINS-Importação e a norma contida no § 21, também do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, que instituiu a alíquota adicional de 1% dessa contribuição.

Isso porque, o § 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, que instituiu a alíquota adicional de 1% à COFINS-Importação, foi inicialmente instituído pela Medida Provisória nº 540/2011, com a clara finalidade extrafiscal de reduzir as diferenças entre a tributação de produtos nacionais destinados ao mercado interno e os produtos importados, bem como objetivando o aumento de arrecadação. Nesse sentido é a Exposição de Motivos Interministerial nº 122 - MF/MCT/MDIC da referida norma:

“33. Por fim, propõe-se instituir adicional na alíquota da COFINS-Importação para os produtos que especifica.

34. Foi instituída contribuição sobre o faturamento de segmentos econômicos específicos, ou seja, os produtos vendidos no mercado interno passaram a ter o preço onerado, o que reduz a competitividade face aos mesmos produtos quantos importados.

35. Desta forma, a medida proposta trata da criação de adicional da COFINS-Importação sobre produtos específicos, correlatos àqueles já onerados no mercado interno. Entre os produtos importados sobre os quais deverá incidir o adicional estão os calçados, indústria de confecções e móveis.

36. A medida proposta se alinha à alteração na sistemática de tributação da nova contribuição incidente sobre os setores mencionados, a qual será exigida com base na receita auferida pelas empresas, ao invés da folha de salários. Assim, por simetria, passa-se a exigir o adicional da COFINS-Importação nas operações de importação destes mesmos produtos.

37. Embora a medida se destine à neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, ela ensejará um aumento de arrecadação que dependerá do comportamento dos níveis de importação.”

Constata-se, pela simples leitura da Exposição de Motivos em questão, que a norma inserta no § 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 possui como finalidade, de forma ampla, aumentar a carga tributária dos produtos que se encontravam sujeitos à incidência da COFINS-Importação, caracterizando-se, desta forma, como uma norma de caráter geral.

Significa dizer, em outras palavras, que enquanto o § 12, inciso VI e VII, do artigo 8º da Lei 10.865/04 tratou de situação especial (norma especial), qual seja, a desoneração da importação de aeronaves por empresas regulares de transporte aéreo, dada à importância desse serviço público, a norma do § 21, também do artigo 8º, da Lei nº

10.865/04, instituiu a alíquota adicional de 1% dessa contribuição para todos os produtos que se encontravam sujeitos ao pagamento desta exação (norma geral), razão pela qual não há que se falar antinomia entre as referidas normas, conforme, inclusive, brilhantemente exposto em recente sentença proferida pelo D. Juízo da 19ª vara federal da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais em caso similar ao presente, verbis

“Todavia, desnecessárias muitas delongas para que se conclua pelo equívoco da interpretação destinada ao Fisco a tais normas (parágrafo 12, VI, e parágrafo 21, do artigo 8º, da Lei 10.865/04), que coexistem harmonicamente, ostentam idêntica hierarquia e validade, devendo ser interpretadas levando-se em consideração tais circunstâncias.

Dúvidas não há – inclusive a própria União não se anima a negar isso – que esse benefício da alíquota zero para a COFINS-Importação devida em caso de importação de aeronaves não foi assegurado pelo legislador por mera graciousidade.

Trata-se, à evidência, de medida de política tributária, que visa, a um só tempo, desonerar a carga tributária do segmento econômico que se dedica a tal atividade (transporte aéreo de passageiros e cargas), bem como fomentar o seu incremento em território nacional, vez que é da competência da União explorar, diretamente ou por meio de delegatários (autorização, permissão ou concessão), a navegação aérea (artigo 21, XII, ‘c’).

Quando a Lei 12.844/2013 foi editada e tornou vigente, na Lei 10.865/04, o parágrafo 21 do artigo 8º, instituindo o adicional COFINS-Importação, certamente que o fez com relação às situações alcançadas pelo artigo 8º que resultam em pagamento de tributo. Não faz sentido supor, por não razoável, que o legislador manteve para o importador de aeronaves alcançado pela dicção do parágrafo 12 do artigo 8º o benefício da alíquota zero, e, ao mesmo tempo, contraditoriamente, decidiu onerá-lo com o ‘adicional’ de 1% referido no parágrafo 21. Seria isso verdadeira inversão do dogma que ensina: “o acessório segue o principal”(…).não o contrário.

Certo que não houve revogação do parágrafo 12 do artigo 8º pela inovação ocorrida com a instituição da regra do parágrafo 21. Então, como já consignado, resta dar a tais dispositivos interpretação que os harmonize e mantenha a mens legis que norteou a inclusão de ambos no âmbito da Lei 10.865/04, que claramente não foi aquela destinada pela União em sua exegese administrativa. (Processo nº 0084116-29.2014.4.01.3800 - 19ª vara federal, Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, 14.05.2015)

Tem-se, portanto, Nobres Julgadores, que sendo uma norma de caráter especial (§ 12) e outra de caráter geral (§ 21), não há antinomia entre as referidas normas no sistema normativo, restando incabível a exigência da COFINS sobre a importação de aeronaves e suas partes e peças por empresas regulares de transporte aéreo, uma vez que tais empresas estão manifestamente sujeitas à aplicação isolada da alíquota zero, nos estritos termos do § 12, inciso VI e VII, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04.

Da inexistência de revogação da norma desonerativa da COFINS-Importação prevista no § 12, do art. 8º da Lei nº 10.865/04 pela norma do § 21, do art. 8º da Lei 10.865/04, instituidora da alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação

Ora Ilustres Julgadores, a equivocada interpretação adotada pelas autoridades administrativas quanto à exigência do adicional de 1% da COFINS nas importações das aeronaves e suas partes e peças destinadas ao transporte aéreo regular, ou seja, a interpretação diversa da quanto explicitada acima, conduziria o intérprete à inexorável conclusão de que a norma desonerativa do § 12, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04, teria sido revogada pela norma do § 21, também do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04.

Ocorre que em nosso ordenamento a norma especial anterior, de mesma hierarquia, não é revogada pela norma geral posterior, conforme determina o § 2º, do artigo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil), verbis:

“Art. 20 Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Segundo o citado dispositivo, pode existir conflito entre os critérios da cronologia e da especialidade, o que a doutrina denomina de antinomia de segundo grau, que ocorre, como na hipótese em tela, quando uma lei especial anterior (§ 12, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, com redação dada pela Lei nº 10.925/04) é aparentemente conflitante com uma lei geral posterior (§ 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, com redação atribuída pela nº 12.844/13). Nestes casos, prevalece a regra de que a “Lex posterior generalis non derogat legi priori speciali” (a lei geral posterior não derroga a especial anterior), consoante ensina Norberto Bobbio [Teoria do Ordenamento Jurídico. Editora Universidade de Brasília, 6ª ed, 1995, p. 108.], a saber:

“Conflito entre o critério de especialidade e o cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral, que soa assim: Lex posterior generalis non derogat priori speciali. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente.”

Esta é, aliás, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, conforme arestos assim ementados:

[...]

Por oportuno, pede-se vênia para colacionar elucidativo excerto do voto proferido pelo ilustre Ministro CELSO DE MELLO quando do julgamento do HC. nº 88.702/SP, publicado em 24.11.2006, o qual corrobora integralmente a aplicação do critério da especialidade na ocorrência de uma clássica antinomia de segundo grau, verbis:

“Cabe observar, de outro lado, neste ponto, que, mesmo que se tenha por configurada, na espécie, hipótese mais complexa (motivação pela existência de antinomia entre os critérios cronológicos e de especialidade), reveladora, por tal razão, de uma clássica antinomia de segundo grau – decorrente, no caso, da incompatibilidade entre norma anterior especial (Lei nº 8.906/94, art. 7º, v) e norma posterior geral (Lei nº 10.258/2001) -, ainda assim prevalecerá, por efeito da hierarquização do critério da especialidade (JUAREZ FREITAS, “A interpretação sistemática do Direito”, p. 94/98, item n. 3.4, e p. 106/107, item n. 4.2, 3ª Ed., 2002, Malheiros), a norma fundada no Estatuto da advocacia (“Lex posterior generalis non derogat priori speciali”).”

Outro não é o entendimento deste E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, conforme se infere da ementa abaixo colacionada:

[...]

As situações acima analisadas são idênticas ao caso dos autos, pois a antinomia (aparente) ocorre porque as duas normas preveem alíquotas para a importação de produtos, sendo que transporte aéreo e, a posterior, é geral para aumentar a arrecadação pela elevação da carga tributária de todos os produtos que se sujeitavam à incidência da exação.

Resta cristalino, portanto, que a regra prevista no § 12, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 encontra-se em pleno vigor, não podendo ser exigida a incidência da COFINS sobre a importação de aeronave por empresa regular de transporte aéreo, afirmação que é integralmente corroborada pela existência de diversas normas complementares mantidas no ordenamento ou proferidas posteriormente a edição do malsinado § 21.

Destaque-se, também, a orientação da própria Receita Federal do Brasil no “Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2018”, no sentido de que a desoneração tributária nas importações de aeronaves, partes e peças não foi alterada pela criação do adicional de 1% da COFINS-Importação:

“Art. 4º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP/Importação e da COFINS-Importação nas operações de importação de: (...) VI - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM; 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 montagem das aeronaves de que trata o inciso VI deste artigo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos.”

Destaque-se, também, a orientação da própria Receita Federal do Brasil no “Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2018”, no sentido de que a desoneração tributária nas importações de aeronaves, partes e peças não foi alterada pela criação do adicional de 1% da COFINS-Importação:

[...]

Registre-se que a informação acima está atualizada até 2019, ou seja, já considera a redação do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 após as alterações promovidas pela Lei nº 12.844/13 (conversão da MP nº 610/13) com a inclusão do § 21 que dispõe sobre a alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação.

[...]

Nesse contexto, inclusive, é assente o entendimento da Sétima e Oitava Turmas do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no sentido de que não prevalece a exigência do adicional de 1% da COFINS no caso de importação de aeronaves, partes e peças destinadas a sua manutenção uma vez que o § 12 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 é norma especial enquanto o § 21 do referido artigo é norma geral e, portanto, esta última não tem o condão de revogar a primeira, conforme se infere da mera leitura das ementas abaixo colacionadas, verbis:

[...]

Por fim, pede-se vênia para transcrever as sentenças proferidas pelos MM. Juízos da 7ª, 19ª e 20ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais, os quais, após analisar exatamente os mesmos dispositivos da presente controvérsia, isto é, o artigo 8º, § 12 da Lei nº 10.865/04 e o artigo 8º, § 21 da Lei nº 10.865/04, concederam a segurança vindicada para afastar a ilegítima exigência do adicional de 1% da COFINS-Importação nas importações de aeronaves, partes, peças e equipamentos destinadas à manutenção, reparo e conservação das aeronaves, sujeitas à alíquota zero, conforme excertos abaixo colacionados:

[...]

Outro não foi o entendimento dos Desembargadores do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, os quais, ao analisar tanto o Agravo de Instrumento interposto pela União Federal quanto os Agravos de Instrumento interpostos pela ora Impetrante e demais companhias aéreas em casos idênticos ao presente, acabaram por deferir o

processamento da importação de aeronave independentemente do recolhimento da contribuição questionada, conforme se infere do excerto das r. decisões monocráticas abaixo colacionadas:

[...]

Impende destacar, por oportuno que, recentemente, a Sétima e Oitava Turmas do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região consolidaram o entendimento de que não prevalece a exigência do adicional de 1% da COFINS no caso de importação de aeronaves, parte e peças destinadas a sua manutenção uma vez que o § 12 do artigo 8º da Lei 10.865/04 é norma especial enquanto o § 21 do referido artigo é norma geral e, portanto, esta última não tem o condão de revogar a primeira, conforme se infere da mera leitura das ementas abaixo colacionadas, verbis:

[...]

No mais, Nobres Julgadores, infere-se que, recentemente, a Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, inseriu um inciso no § 12, do artigo 8º da Lei nº 10.865/2014 de modo a reduzir a zero a alíquota da COFINS-Importação incidente sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aero-geradores. Em outras palavras, o legislador corrobora o entendimento da Impugnante no sentido de que as alíquotas especiais do § 12 não sofreram aumento em razão da instituição do § 21 que dispõe sobre alíquota adicional de 1%, o qual restou inalterado pela referida Lei nº 13.097/2015.

Por todo exposto, resta cabalmente demonstrada a arbitrariedade das autoridades administrativas ao exigir o adicional da COFINS-Importação à alíquota de 1%, com fulcro no § 21, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04, porquanto permanece válida e vigente a desoneração prevista no inciso VII, do § 12, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 (alíquota zero), razão pela qual o presente auto de infração deve ser de pronto cancelado.

DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 98 DO CTN

Da Impossibilidade de Tratamento Diferenciado a Produtos Importados Violação ao Acordo GATT

Ainda que fosse possível aplicação do adicional da COFINS-Importação à alíquota de 1% para a importação de aeronave e suas partes e peças por empresa regular de transporte aéreo, tal exigência violaria frontalmente a disciplina do artigo 98 do CTN, por estabelecer tratamento não equânime entre o produto nacional e o produto estrangeiro, conflitando com as disposições do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio da Organização Mundial do Comércio (“Acordo GATT”).

O Acordo GATT é um tratado internacional, criado no ano de 1947, que estabelece regras sobre políticas aduaneiras, como forma de harmonizar as práticas comerciais internacionais. Referido Acordo GATT foi referendado pelo Brasil por meio da edição do Decreto nº 1.355/94 que incorporou os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Multilaterais do GATT.

Dentre outras regras, o Acordo GATT estabelece o princípio da não discriminação entre os países dele signatários, que objetiva garantir que o tratamento de produtos importados não tenha tratamento diferenciado de produtos iguais ou similares de origem nacional.

Segundo o artigo 3º desse acordo, os produtos de um país signatário importados por outro país signatário não estão sujeitos a impostos ou outros tributos internos superiores aos que incidem sobre os produtos nacionais. E expressamente reconhece

que os produtos importados não terão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional:

É dizer, a incidência dos tributos na importação (IPI, II, ICMS, PIS, COFINS) se presta apenas para fazer com que os produtos importados sejam onerados pelos mesmos tributos que gravam a produção e a circulação nacional, tal como explicitado por ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO:

“Ainda que se cogite de fraude, a tributação pelo IPI dos produtos industrializados estrangeiros constitui, efetivamente, uma medida de justiça fiscal, pelo mesmo motivo acima exposto, permitindo que tanto o produto estrangeiro quanto o nacional possam competir em situação de igualdade, já que a regra do mercado mundial é a da desoneração das exportações. O raciocínio é bastante simples: os países exportadores não tributam seus produtos exportados, para que eles possam ser competitivos no mercado do país importador, sofrendo a mesma tributação que seria aplicada a um produto nacional. Daí que a tributação do IPI acaba constituindo uma verdadeira necessidade, por motivos de isonomia e equidade.”

Portanto, quando da nacionalização dos bens importados pelo desembaraço aduaneiro, estes bens deverão receber o mesmo tratamento tributário atribuído aos bens nacionais, conforme reconhecido pelo E. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 367.785-3/RJ, da relatoria do Ministro EROS GRAU, verbis:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. 1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. 2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgRg no RE 367.785-3/RJ, Rel. Ministro Eros Grau, STJ, 2ª Turma, j. 09.05.2006, DJ 02.06.2006, página 00038)

[...]

Nesse esteio, em atenção ao Princípio da Proteção Aduaneira Exclusiva, previsto no artigo 2º desse Acordo GATT (Decreto n.º 1.355/94), o único instrumento de caráter protecionista permitido aos Estados Signatários do GATT, dentre eles o Brasil, para o controle do comércio exterior é o Imposto de Importação – II, sendo certo que, considerando que a presente discussão se restringe a majoração indevida da COFINS-Importação, resta evidente que não há que se falar na aplicação do princípio em voga ao presente caso.

Com efeito, a majoração da COFINS-Importação de um produto em contrapartida ao aumento da carga tributária do produto nacional decorrente da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, não é equivalente à observância do Princípio do Tratamento Nacional. Isso porque, no presente caso, a indústria aeronáutica brasileira está sujeita à alíquota zero da COFINS-Importação sobre a venda de aeronaves, conforme previsto no artigo 28 da Lei n.º 10.865/0428, enquanto se mantida a indevida interpretação atribuída pelas autoridades administrativas, as aeronaves importadas estarão sujeitas à ilegal incidência do adicional de 1% da alíquota da COFINS-Importação quando da da Lei n.º 10.865/04, enquanto que os similares nacionais não serão objeto de tributação pela COFINS no mercado interno, o que, por si só, ratifica o tratamento do produto estrangeiro em condições menos favoráveis que o concedido a produtos similares de origem nacional, em evidente violação ao artigo 3º do Acordo GATT.

Nesse contexto, especificamente na seara tributária, o artigo 98 do CTN expressamente veda o desrespeito ao Tratado Internacional ou a sua alteração por lei interna, ainda que posterior. Isso porque, os tratados não têm o condão de criar tributos ou de efetivamente revogar a legislação interna, mas sim de suspender a aplicação da norma tributária nacional por força da norma convencional.

Em outras palavras, a lei interna permanece apta a produzir efeitos perante terceiros, mas somente readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos entre os Estados Contratantes se e quando o tratado for denunciado. Esse é, inclusive, o entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, o qual não admite a revogação de tratado pela legislação antecedente ou superveniente, nos exatos termos do artigo 98 do CTN. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. TRIGO EM GRÃO. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA. PORTARIA MINISTERIAL Nº 939/91. IMPOSSIBILIDADE. CTN, ART. 98. PRECEDENTES.

- 1. O art. 98/CTN não admite a revogação de tratado pela legislação tributária antecedente ou superveniente.*
- 2. Não é lícito ao poder executivo, mediante simples portaria, fixar alíquota superior à estabelecida em acordo internacional.*
- 3. Recurso especial conhecido e provido.*

(REsp 209526/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2000, DJ 26/06/2000, p. 145)

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - IPI - VITAMINA "A" - ALÍQUOTA ZERO - GATT. OS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS INTEGRAM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA (ARTIGO 96, CTN), REVOGAM-SE E MODIFICAM-NA (ARTIGO 98, CTN). CONSTANDO DO GATT O BENEFÍCIO DA ALÍQUOTA ZERO PARA A VITAMINA "A" E SEUS DERIVADOS, A LEGISLAÇÃO INTERNA NÃO TEM FORÇA PARA ALTERÁ-LO. PRECEDENTES. RECURSO IMPROVIDO.

(REsp 154092/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/1997, DJ 02/03/1998, p. 43)

Dessa forma, nos termos dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional, resta claro que devem prevalecer os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil sobre a lei interna superveniente. No mais, na remota hipótese de não ser reconhecida a prevalência dos Tratados Internacionais por força do artigo 98 do CTN, o que se admite apenas para argumentar, a questão da suposta antinomia entre a norma convencional e a norma de direito interno se resolve pelo critério da especialidade, nos termos do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil - LICC).

Isso porque, por se tratar de uma norma especial, o Tratado Internacional sempre prevalece sobre a Lei interna, ainda que posterior como no caso da Lei nº 12.844/2013, que inseriu o § 21 no artigo 8º da Lei nº 10.865/04, de modo a impedir a incidência do adicional da COFINS-Importação sobre as referidas partes, peças e equipamentos destinados à manutenção, reparo e conservação das aeronaves por empresas regulares de transporte aéreo, conforme já pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme ementas abaixo colacionadas, verbis:

[...]

Em hipóteses similares a presente, o entendimento jurisprudencial tem se pacificado no sentido de atribuir aos produtos importados o mesmo tratamento atribuído aos produtos nacionais, em plena consonância com o princípio da isonomia.

[...]

Note, ainda, que o E. Supremo Tribunal Federal, ao aplicar o mesmo tratamento aos produtos nacionais e aos importados, além de observar as regras do GATT, igualmente, aplicou o princípio da isonomia, tal como deve ser aplicado à hipótese dos autos.

[...]

Logo, se considerarmos que a COFINS-Importação possui natureza jurídica de contribuição previdenciária (REsp nº 1.437.172/RS – Rel. para acórdão Min. Herman Benjamin), não há fundamento para a ausência de aplicação do Tratamento Nacional (art. 3º do Acordo GATT), pois a redução da carga tributária no mercado interno não justifica a majoração da carga tributária sobre a importação dos mesmos produtos, mas apenas a sua redução, restando comprovado, ao fim e ao cabo, a inversão dos valores que nortearam o Legislador Ordinário na Instituição do adicional da COFINS-Importação.

Nem se alegue que o adicional de 1% da COFINS-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 não estaria “vinculado” à redução da carga tributária pela substituição da Contribuição Previdenciária sobre a folha pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, mas a outros tributos, uma vez que o próprio Legislador Ordinário vincula a incidência desse adicional da COFINS-Importação às hipóteses de “importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011”, ou seja, às hipóteses de desoneração da folha de salários pela CPRB.

Portanto, não existem dúvidas acerca da ilegalidade da aplicação do § 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, na importação de aeronaves, devendo ser integralmente afastada a exigência da alíquota de 1% do adicional da COFINS-Importação pretendida pelas autoridades administrativas.

O interessado assim conclui a sua impugnação:

Em face de todo o exposto, é a presente para requerer a V. Sa. a remessa destes autos à DRJ para que a mesma decida sobre as alegações ora suscitadas, com consequente conhecimento e provimento da presente Impugnação, a qual suspende a exigibilidade do presente crédito tributário nos termos do art. 151, inciso III do CTN, para que seja anulado integralmente o auto de infração em decorrência da evidente afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ante ao equívoco cometido pelas autoridades lançadoras na descrição dos fatos.

No mérito, caso assim não entendam V. Sas. demonstrada a insubsistência da autuação combatida, a Impugnante espera e requer que seja julgada procedente a presente Impugnação, para o fim de rechaçar integralmente o lançamento objeto dos autos, referente ao adicional de 1% da COFINS-Importação, acrescido de juros, a qual está sendo equivocadamente cobrado proporcionalmente ao tempo de permanência em território aduaneiro da mercadoria submetida a despacho de importação amparado pelo Regime de Admissão Temporária (DI nº 14/2199757-8).

A Contribuinte recebeu a intimação da decisão de primeira instância pela via eletrônica em data de 08/12/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 191), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo eletrônico em 06/01/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 193), pelo qual pediu a reforma integral do acórdão recorrido, para que sejam conhecidas e providas as matérias relativas à impossibilidade de exigência do adicional de COFINS, ante a inexistência de concomitância, cancelando-se a integralidade do auto de infração, ou, alternativamente, que os autos retornem à DRJ para análise dessas matérias sob pena de supressão de instâncias.

Após, através do Despacho de e-fls. 278, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o Relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 3402-010.999 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 17090.720012/2019-11

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente. Concomitância.

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência do adicional de 1% da Cofins-Importação, previsto no § 21, do art. 8º da Lei 10.865/2004, acrescido de juros de mora, originado do recolhimento proporcional dessa contribuição, incidente na importação de bem ao amparo de regime de admissão temporária para utilização econômica, proporcional à permanência no país pelo prazo previsto em contrato do bem descrito na Declaração de Importação (DI) n.º 14/2199757-8.

A DI n.º 14/2199757-8, registrada em 13/11/2014, permitiu o ingresso e permanência no país do bem Aeronave usada, Marca Boeing, Modelo 737-700, ano de fabricação 2022, número de série 33380, configurada para o transporte de passageiros, equipada com dois motores CFM56-7B, números de série 891252 890253

A Autuação foi lavrada para prevenção da decadência, em virtude de decisão liminar no Mandado de Segurança n.º 0084116-29.2014.4.01.3800 - 21ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária de Minas Gerais, pela qual foi determinado o regular processamento da importação do bem, independentemente do recolhimento da contribuição questionada, com a abstenção da exigência de prestação de garantia, prevista no art. 60 da IN RFB n.º 1.600/15, bem como foi declarada a suspensão da exigibilidade do adicional da Cofins-importação à alíquota de 1%.

A DRJ de origem considerou pela existência de concomitância, tendo em vista a prevalência da decisão judicial sobre aquela proferida no âmbito administrativo. Por este motivo, deixou de apreciar as questões de mérito trazidas em impugnação, considerando o crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa.

Pede a defesa pela reforma d v. acórdão recorrido, para que sejam conhecidas e providas as matérias relativas à impossibilidade de exigência do adicional de COFINS, ante a inexistência de concomitância, cancelando-se a integralidade do auto de infração ou, ao menos, que os autos retornem à DRJ para análise dessas matérias sob pena de supressão de instâncias.

É importante consignar que o lançamento de ofício teve por objeto a constituição de crédito tributário a título de COFINS-Importação, originado do regime de admissão temporária autorizado para 24 (vinte e quatro) meses, considerando a data do registro da Declaração de Importação n.º 14/2199757-8. A fundamentação legal para cobrança do crédito

tributário é sustentada pelo § 21, do art. 8º da Lei 10.865/2004, que prevê o adicional de 1% da Cofins-Importação.

Igualmente observo que não foi lançada a multa de ofício, considerando a incidência do artigo 63 da Lei n.º 9.430/1996¹.

A Recorrente alega que na ação judicial se discute precipuamente o processamento regular da DI e a inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência do adicional de 1% de COFINS, ao passo que nestes autos a matéria posta em debate cinge-se sobre a inaplicabilidade do § 21, do artigo 8º da lei n.º 10.865/04, ou seja, tratando de objetos distintos e suficientes para afastar o reconhecimento da concomitância.

Todavia, ao adentrar no mérito, discorre sobre:

- i) Inexistência de conflito entre a norma desonerativa da COFINS – Importação prevista no § 12, do art. 8º da Lei n.º 10.865/04 e a norma do § 21, do art. 8º da Lei n.º 10.865/04, instituidoras da alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação;
- ii) Inexistência de revogação da norma desonerativa da COFINS-Importação prevista no § 12, do art. 8º da Lei n.º 10.865/04 pela norma do § 21, do art. 8º da Lei 10.865/04, instituidora da alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação

Da sentença anexada aos autos é possível extrair os seguintes fatos que compõe aquela demanda judicial:

1. Gol Linhas Aéreas S/A impetrou o presente mandado de segurança contra ato do Inspetor Chefe da Inspetoria da Receita Federal do Brasil no Aeroporto Internacional Tancredo Neves, **postulando a declaração de seu direito ao regular processamento à importação do motor principal de aeronave modelo CFM56-7B, número de série 875.245, afastando-se a espúria incidência da COFINS-Importação à alíquota de 1%, prevista no § 21 do art. 8º da Lei 10.865/04**, bem como que seja ordenado à autoridade impetrada que se abstenha, definitivamente, de praticar quaisquer atos de cobrança ou reter o referido motor para tal finalidade, ou, ainda, de exigir a prestação de garantia, ressalvado o seu direito à verificação da regularidade das demais condições e exigências legais ínsitas à importação sob o Regime Especial de Admissão Temporária. **Sustentou a inexigibilidade do recolhimento do adicional referenciado, tendo, em síntese, argumentado: (i) a inexistência de conflito entre a norma desonerativa da Cofins-importação prevista no § 12 do art. 8º da Lei 10.865/04 e a norma contida no § 21 desse mesmo dispositivo, a qual instituiu a alíquota adicional de 1% dessa contribuição; (ii) a ausência de revogação da norma desonerativa da exação questionada pela norma instituidora da majoração** e (iii) a inconstitucionalidade da alíquota adicional questionada. A impetrante afirmou que é inexigível o recolhimento do adicional referenciado com fulcro no § 21 do art. 8º da Lei 10.865/04, seja em razão do desvio da finalidade desonerativa das normas editadas especificamente para o transporte aéreo regular, as quais afastam, inclusive, a incidência da própria COFINS-Importação

¹ Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

(§ 12, incisos VI e VII, do art. 8º da Lei 10.865/04), seja porque tal interpretação levaria a inaceitável conclusão de que uma norma geral de mesma hierarquia possuiria o condão de revogar uma norma especial, considerando que a lei geral posterior não derroga a especial anterior (§ 2º do art. 2º do Decreto-Lei 4.657/42). Disse que tal entendimento foi ratificado pela 7ª e 8ª Turmas do Tribunal Regional Federal da 1ª Região firmada quando do julgamento dos recursos de apelação n.º 0048075-29.2015.4.01.3800, 0061329-35.2016.4.01.3800, 0084116-29.2014.4.01.3800, 0086204-40.2014.4.01.3800, 0089101-41.2014.4.01.3800 e, ainda, do recurso de apelação n.º 0078566-89.2014.4.01.3400, respectivamente, nas sessões do dia 10-10-2017, 22-8-2017, 13-6-2017, 8-3-2016, 29-2-2016 e 2-5-2017. **Argumentou que, ainda que aplicável o § 21 do art. 8º da Lei 10.865/04 às importações de partes, peças e equipamentos destinados à manutenção, reparo e conservação das aeronaves por empresas regulares de transporte aéreo, tal exigência é inconstitucional, pois viola o sistema da seguridade social e o princípio do equilíbrio atuarial, além dos princípios da isonomia e da equidade entre o contribuinte e o Poder Público, além de ofender o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), ratificado no Brasil, já que cria tratamento diferenciado entre produtos importados e nacionais.** Aduziu, ainda, que é firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se extrai da Súmula 323, no sentido de que é vedada a apreensão de bens como meio coercitivo para pagamento de tributos. Destacou, por fim, que o equipamento (motor principal) será instalado em aeronave que opera 8 voos diários, e sua retenção implicará o cancelamento de parte de tais voos e transtornos na malha aeroviária da empresa, o que constitui violação do art. 170 da Constituição. Afirma que a exigência fiscal constitui lesão a seu direito ao regime de concessão do regime especial aduaneiro de admissão temporária do equipamento. **(sem destaques no texto original)**

É evidente a identidade de objeto entre a Ação Judicial e o presente litígio administrativo, implicando na incidência da Súmula CARF n.º 01, que assim prevê:

Súmula CARF n.º 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Considerando que a matéria objeto da impugnação foi submetida ao Poder Judiciário, não há como discuti-la nesta esfera administrativa, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão recorrida, que não conheceu a impugnação com relação ao mérito.

Ademais, reitera-se que o Auto de Infração lavrada para prevenção de decadência, nos termos do artigo 63 da Lei n.º 9430/96.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário com liminar ou depósito judicial, conforme previsão do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não impede que o Fisco efetue o lançamento de ofício, em especial pela atividade vinculada ao constatar a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN), permanecendo a sua extinção condicionada ao resultado da ação judicial transitada em julgado.

O que se suspende não é o crédito tributário, mas sim a sua exigibilidade.

E, desde que a Fazenda Pública não adote medidas coercitivas para exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, é possível a sua constituição por meio da lavratura de auto de infração.

O ilustre julgador de primeira instância corretamente aplicou o **PARECER COSIT Nº 07/2014**, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

e-processo nº 10166.721006/2013-16.

Outrossim, ao presente caso aplica-se a **Súmula CARF nº 48**, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 48:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, corretamente decidiu a DRJ de origem, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao recurso.

3. Do argumento de nulidade do auto de infração

Alega a Recorrente que o auto de infração é manifestamente nulo em razão do patente equívoco cometido pelas autoridades lançadoras ao descreverem os fatos que circundam o presente caso, o que, conseqüentemente, compromete todo lançamento levado a cabo, uma vez que o presente litígio está vinculado ao MS 0084116-29.2014.4.01.3800, e não ao MS 1015083-90.2018.4.01.3800, como erroneamente considerou o ilustre Auditor Fiscal.

Alegou, ainda, que a Autoridade Administrativa deixou de apontar os fatos, os fundamentos e critérios adotados quando da análise do presente caso, cerceando o direito de defesa e de contraditório desta, assegurados constitucionalmente (art. 5º, LV), inquinando de nulo a INTEGRALIDADE do Auto de infração ora vergastado.

Sem razão à defesa.

Não devem prosperar os argumentos das partes, uma vez que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível..

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em concreto, foram observados pela autoridade autuante todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível por meio dessa autuação.

Por sua vez, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Outrossim, o art. 9º do Decreto nº. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, textualiza que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os elementos indispensáveis à comprovação do fato. Vejamos:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López² se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (*sem destaque no texto original*)

Da análise dos autos, verifica-se que os documentos que compõem o caderno processual contêm a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente contestou detalhadamente todos os pontos controvertidos apresentados na autuação, demonstrando que tiveram plena compreensão de tudo aquilo do que estão sendo acusados.

O Decreto n.º 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Do que se extrai que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal não prevê como hipótese de nulidade na forma alegada em defesa.

Portanto, a insurgência manifestada acerca da nulidade da autuação não merece prosperar.

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos