



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720183/2016-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.900 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria ISENÇÃO/RECIPROCIDADE
Recorrente COMPANIA PANAMENA DE AVIACION S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: **2012**

NULIDADE ACÓRDÃO DRJ. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS SOBRE A MESMA MATÉRIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre uma mesma matéria se os seus fundamentos são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA OU DEFICIÊNCIA NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. CLAREZA DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de violação aos requisitos do art. 142 do CTN, diante da suposta deficiência na identificação da infração ou da legislação aplicável, não se sustenta quando verificada a adequada instrução da Autuação, constando no TVF a conclusão de sua análise técnica, bem como fundamentação jurídica clara.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2012**

ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA. RECIPROCIDADE INTERNACIONAL. NORMA DE DIREITO INTERNO. PRESCINDIBILIDADE DE ACORDO OU TRATADO. PLENA VALIDADE E VIGÊNCIA.

A dispensa do pagamento de IRPJ pelas companhias estrangeiras de navegação aérea por meio de isenção está prevista no art. 30 do Decreto-Lei n° 5.844/43 (art. 176, *caput*, RIR/99), denotando tratar-se de renúncia prevista em regra de Direito doméstico, sendo desnecessária a existência de

acordou ou tratado para sua validade, vigência e aplicação, assim como qualquer medida de *internalização*.

O requisito legal para a fruição de tal isenção é a existência de reciprocidade na desoneração da tributação da renda percebida pelas companhias brasileiras de navegação aérea no país de origem da empresa estrangeira, que desempenha a mesma atividade no Brasil.

Em relação ao Panamá, a troca de Notas Diplomáticas, efetuada pelo *Ministerio de las Relaciones Exteriores* e a Embaixada do Brasil entre 1994 e 1995, comprova e confirma a existência de reciprocidade entre os países no tratamento tributário das companhias aéreas, inclusive revestindo-se de *acordo simplificado*.

ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA. EFEITOS TEMPORAIS. RECONHECIMENTO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RETROATIVIDADE. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESDE A EXISTÊNCIA DE RECIPROCIDADE. PREVISÃO OBJETIVA E EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO.

A isenção das companhias estrangeiras de navegação aérea está sujeita apenas ao *reconhecimento* pela Receita Federal do Brasil (em contraposição a natureza constitutiva da *concessão* ou da *efetivação*) e alcança os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade internacional de desoneração tributária, independentemente do momento do pronunciamento do órgão fiscalizador, como expressamente disposto no parágrafo único do art. 181 do RIR/99 e no art. 104 da IN nº 267/2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2012**

ISENÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO NORMATIVA. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO NO LANÇAMENTO. CANCELAMENTO DO CRÉDITO.

O parágrafo único do art. 11 da Lei nº 13.202/15, expressa e retroativamente, estende à CSLL a isenção de IRPJ prevista no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 19515.720183/2016-87
Acórdão n.º **1402-002.900**

S1-C4T2
Fl. 932

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 782 a 850) interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG (fls. 752 a 769) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 550 a 582), rejeitando os termos da Impugnação apresentada (fls. 604 a 745).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2012, acompanhadas de multa de ofício, cumulada com multa isolada pela consequente ausência de recolhimento de estimativas, lançadas em face da empresa COMPANIA PANAMEÑA DE AVIACION S/A (COPA), a qual, como relatado preliminarmente no TVF (570 a 582), defende ser *isenta* do pagamento de tais tributos.

As acusações fiscais que sustentam as Autuações se resumem, à constatação de *que o contribuinte não tem isenção do IRPJ e da CSLL sobre os rendimentos e lucros auferidos no Brasil por empresa aérea internacional oriundos da atividade de transporte internacional de passageiros e cargas, e portanto há incidência do IRPJ e da CSLL sobre os rendimentos e lucros nos termos da legislação brasileira* (TVF - fls. 575).

Fundamenta-se tal averiguação na ausência de um Acordo internacional para evitar a dupla tributação, tampouco existindo tal pacto na sua forma simplificada, concluindo-se *que NÃO FOI EFETIVADO O ACORDO , PROPOSTO pelo Governo Panamenho, pois o Governo brasileiro entendeu desnecessária a existência de um Acordo a esse respeito, já que a legislação brasileira prevê, na base da reciprocidade, essas condições, observadas as prerrogativas legais acima expostas para a isenção de impostos, previstas no atual Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999, artigo 176 caput (Decreto-Lei nr. 5.844, de 1943, art. 30) combinado com artigo 181 caput e parágrafo único (Decreto-Lei nr. 1.228, de 1972, art. 2º e parágrafo único)* (TVF - fls. 576).

Acrescenta-se que não existe reconhecimento expresso da Secretaria da Receita Federal do Brasil de tal isenção e que no processo de consulta nº 10880.016331/00-11 não fora reconhecida tal desoneração, ao passo que a Autoridade Fiscal responsável se posicionou no sentido de *que não será analisada, nesta consulta, se no Panamá as companhias brasileiras de navegação marítima e aérea estão isentas do imposto, posto que a isenção deve ser reconhecida pela Secretaria da Receita Federal em processo específico, que não o processo de consulta.*

Ainda, afirma-se que o Acordo sobre Serviços Aéreos entre a República Federativa do Brasil e a República do Panamá, celebrado em Brasília, em 25 de maio de 2007, não menciona em seu texto a isenção do IRPJ e da CSLL. Mas, no parágrafo seguinte do TVF, consigna-se que tal Acordo é *inaplicável* por falta de promulgação por Decreto do Poder Executivo.

Por fim, defende-se a interpretação literal das isenções, como previsto no art. 111 do CTN, afastando os argumentos prestado pela Contribuinte durante a ação fiscal sobre a isenção que entende estar abarcada, inclusive em relação ao gozo desta por outras companhias estrangeiras, bem como a extensão de tal suposta desoneração à CSLL.

Intimado do lançamento de ofício, a Contribuinte ofertou Impugnação (fls. 604 a 745) alegando, em suma, que:

A argumentação do Fisco sobre a inexistência de acordo firmado entre os dois países para evitar a dupla tributação da renda não merece prosperar, uma vez que a Convenção de Chicago (Convenção sobre Aviação Civil Internacional – Decreto nº. 21.713 de 27 de agosto de 1946) prevê, além da prestação de serviços aéreos, regras para evitar a dupla tributação.

Entre o Brasil e o Panamá não é diferente, haja vista que ambos os países firmaram acordo sobre serviços aéreos, aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 704/2009, que prevê, em seu art. 8º, a isenção sobre os rendimentos auferidos com a exploração do tráfego aéreo no Brasil.

Não obstante a isso, sempre houve, segundo o impugnante, acordo de reciprocidade para não se tributar riquezas auferidas pelas companhias áreas estrangeiras nos territórios do Brasil e do Panamá. Para corroborar esse entendimento, foram apresentadas notas diplomáticas trocadas entre as respectivas embaixadas, documentos anexados às fls. 718 a 720 e 744 a 745.

Nessa seara, o impugnante fundamenta seu entendimento no art. 30 do Decreto Lei nº. 5.844/43 que dispõe: “as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.”

Ainda, foi apresentada manifestação do Ministério de Economia e Finanças da República do Panamá, fls. 721 a 730, com tradução juramentada, a qual comprova que, no Panamá, as companhias aéreas brasileiras estão desoneradas da tributação sobre a renda, desde que o Brasil dispense o mesmo tratamento à companhia aérea panamenha.

Em consequência, o impugnante informa que a isenção do IRPJ foi ampliado para a CSLL conforme art. 11 da Lei nº. 13.202 de 08 de dezembro de 2015 (...)

Alegando que, pela legislação exposta, bastaria que “a isenção fosse aplicada pelo outro país às companhias aéreas brasileiras, para que o Brasil também aplicasse a isenção à companhia aérea estrangeira, (...)”.

Historicamente, a extinta Varig, durante quase trinta anos, sempre se viu eximida do pagamento do imposto sobre a renda no Panamá. E que o Auto de Infração se levado adiante, causaria não só um acidente diplomático como retiraria as pilastras da legislação dos Estados e das Convenções de Chicago e de Viena.

Afirma ainda que o Auto de Infração infringiu o art. 142 do CTN, art. 10º do Decreto nº. 70.235/1972 e art. 50 da Lei nº. 9.784/99, uma vez que para determinar a matéria tributária é imprescindível a prova de não reciprocidade no tratamento e que os atos administrativos devem ser motivados. Requisitos de validade não preenchidos pela Autoridade Fiscal, segundo o impugnante.

Também não merece prosperar a alegação do Fisco de que a isenção necessita de processo administrativo próprio, uma vez que o Regulamento do Imposto de Renda, art. 176 combinado com o art. 181, apenas cita a existência de reciprocidade para que a isenção seja reconhecida pela Receita Federal do Brasil, sendo que a interpretação deve ser feita de forma que não invalide o preceito legal.

Ainda, houve em 2013 fiscalização encerrada, MPF nº. 0819000.2012.05149, fls. 732 a 733, na qual concluiu-se pela isenção do IRPJ e da CSLL. E salientou que há Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº. 29, de 28 de fevereiro de 2001, fls. 735 a 738, na qual se depreende que havendo isenção no exterior, a benesse fiscal seria igualmente observada no Brasil, desde que houvesse reconhecimento em processo específico. Esse último requisito, necessidade de processo específico, contraria, segundo o impugnante, o art. 181 caput e parágrafo único do RIR/99.

Apesar de não concordar com a citada consulta na parte de que a isenção só poderia ser reconhecida em processo próprio, foi protocolado, antes da lavratura do auto de infração e após início do procedimento fiscal, pedido de reconhecimento de isenção, processo administrativo nº. 18186.721980/2016-98, tal pedido, pelo princípio da eventualidade, deve suspender este processo, embasando esse entendimento no art. 313, inciso V, alínea “a” do Novo Código de Processo Civil.

Na interpretação dada pelo impugnante ao Decreto Legislativo nº. 704/2009, os tributos tratados no parágrafo 9º do artigo 8º, já transcritos, se referem a impostos, taxas ou contribuições que incidam sobre as remessas ao exterior, como por exemplo

Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto de Renda retido na Fonte, entre outros. Sendo assim, o decreto prevê isenção aos impostos que incidem sobre a renda.

Afirma que a Secretaria da Receita Federal do Brasil já analisou Acordo semelhante e reconheceu a isenção entre Brasil e Estados Unidos da América, conforme Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC n.º 464/94 e Decreto Legislativo n.º 220, de 11 de dezembro de 1991.

O impugnante clama pela anulação do auto de infração uma vez que há, segundo ele, contradição insanável do relatório fiscal, uma vez que a Autoridade Fiscal utiliza o Decreto Legislativo n.º 704/2009 para lançar o auto de infração e, ao mesmo tempo, não considera internalizado tal instituto normativo.

Não obstante a isso, pelo amor ao debate, o impugnante afirma que o decreto legislativo citado foi internalizado no ordenamento jurídico brasileiros conforme previsão do art. 84, inciso VIII e art. 49, inciso I da Constituição Federal e observância do artigo 26 e 27 do Decreto n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009, Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Ressalta que o Fisco não pode alegar interpretação literal sobre isenção para não conceder esse instituto para a CSLL, ignorando, assim, o art. 11 da Lei n.º 13.202/15. Além disso, há, vigente, o Decreto Legislativo n.º 704/2009 e a Convenção de Chicago. Nesse ponto traz decisão do Carf para caso semelhante.

Ainda segundo o impugnante, o Parecer Normativo CST n.º 95/1970 afirma que “basta o gozo da isenção, no Brasil, por parte da companhia aérea estrangeira, para que a empresa brasileira goze do mesmo tratamento”.

E, caso o auto de infração seja julgado procedente, a cobrança da multa isolada não merece prosperar pela observância do inciso III combinado com parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que desde a instalação da empresa no Brasil, ano de 2000, nunca houve cobrança de impostos sobre a renda, tendo inclusive fiscalização encerrada sem lavratura de auto.

Além disso, a multa isolada, segundo o contribuinte, não pode ser acumulada com a multa de ofício sob o fundamento da prática de bis in idem, para corroborar esse entendimento, apresenta várias jurisprudências e solicita, por fim, o cancelamento da primeira.

Em sua impugnação insurge, também, sobre a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, apresentando jurisprudência administrativa e judicial.

Ao finalizar sua impugnação, o contribuinte solicita o cancelamento integral do lançamento tributário ora combatido, seja pelos vícios de fundamentação ou mesmo pela comprovação irrefutável da reciprocidade de tratamento entre Brasil e

Panamá. Caso assim não se entenda, as penalidades exigidas na autuação não se sustentam por inobservância do art. 100 do CTN e pela impossibilidade de se aplicar multa isolada e multa de ofício, concomitantemente. Por fim, há de se excluir a incidência de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista a inexistência de previsão legal. (extraído do relatório da DRJ a quo - fls. 757 a 759)

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente o lançamento de ofício combatido. Confira-se a ementa daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA.

Estão isentas do imposto de renda as companhias de navegação aérea desde que haja reciprocidade de tratamento às empresas brasileiras de igual objetivo operando naquele país, devendo a isenção ser reconhecida por meio de processo administrativo específico para tal fim.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

CONSULTA TRIBUTÁRIA ESCRITA. EFEITOS.

A solução de consulta tributária escrita opera efeitos inter parts, ou seja, surte efeitos em relação ao sujeito passivo e a Fazenda Pública nos estritos termos da descrição da hipótese a que se referir.

PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO.

Só se configura a excludente de penalidade quando presentes o uso e a convicção jurídica da necessidade da conduta, sendo inadmissível sua formação contra legem.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés parcial, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 2956 a 2981), reiterando integralmente as alegações da Impugnação e especificamente apontando os motivos de reforma do v. Acórdão.

Traz argumentação em relação à suposta nulidade do Acórdão da DRJ, que teria deixado de analisar parte de suas alegações e provas, especialmente sobre a dinâmica da isenção conferida pela sistemática da reciprocidade, assim como seria contraditório em sua fundamentação, por afirmar textualmente a existência de tal desoneração tributária.

Ao seu turno, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 871 a 915), contestando todas as alegações da Contribuinte, reafirmando a total procedência do lançamento e a necessidade de manutenção do Acórdão da instância anterior, destacando a ausência tanto de Acordos internacionais sobre a isenção alegada, como do reconhecimento dessa isenção em processo específico perante a Receita Federal do Brasil.

Posteriormente, apresentou a Contribuinte Petição (fls. 919 a 930), invocando a prerrogativa da alínea "b" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, noticiando fato novo, diretamente incidente à demanda, ao passo que no Processo Administrativo nº 18186.721980/2016-98, a DRF/DIORT/SPO teria sido reconhecida a existência do seu direito ao gozo da isenção prevista no art. 176 do RIR/99, desde de 1994, possuindo tal declaração retroatividade ao momento da constatação da reciprocidade internacional, por força da

Processo nº 19515.720183/2016-87
Acórdão n.º **1402-002.900**

S1-C4T2
Fl. 939

disposição expressa no art. 181 do RIR/99, o que fulminaria a pretensão do Fisco expressa nos Autos de Infração ora combatidos.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como relatado, existem matérias preliminares em relação a suposta nulidade do v. Acórdão recorrido, o que fundamenta pedido da Recorrente de retorno dos autos à DRJ *a quo* para a prolatação de novo decisório que aprecie temas sobre os quais não houve pronunciamento, como também em relação a nulidade do próprio lançamento de ofício, por supostos vícios referentes ao atendimento das prescrições do art. 142 do CTN.

Inicialmente, em relação ao suposto *lapse* do v. Acórdão da DRJ, a Recorrente afirma que aquele N. Colegiado *a quo* teria deixado de apreciar sua alegação sobre a existência de reciprocidade de tratamento entre Brasil e Panamá, legislativa e usual, em não se tributar a renda das companhias aéreas estrangeiras que operam em seus respectivos territórios, e que tal tratamento mútuo, com base no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43, bastaria para a efetivação material de tal desoneração, não demandando Acordo, Tratado e nem outros procedimentos.

Também não teria havido a apreciação das Notas Diplomáticas trocadas entre estas duas nações, que comprovariam que, no Panamá, as companhias aéreas brasileiras estão isentas da tributação sobre a renda.

Igualmente, seria omissa tal r. *decisum* em relação ao artigo 11 da Lei nº 13.202/15, o qual reconhece se estender à CSLL os efeitos dos Acordos e Tratados internacionais para evitar a dupla tributação, fazendo o dispositivo menção expressa a tal equiparação de tratamento fiscal, para fins do disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (art. 176, *caput*, do RIR/99).

Teriam também aqueles I. Julgadores ficado silentes sobre o suposto vício do lançamento de ofício, por não ter sido fundamentado na ausência de reciprocidade, como deveria ter sido feito diante da dinâmica específica dessa isenção.

Afirma que a DRJ ao dizer que o MPF nº 0819000.2012.05149 (fiscalização anterior de IRPJ e CSLL, encerrada em 24/10/2013, sem qualquer lançamento) é autônomo e alheio à presente demanda, também incorre em vício de apreciação de suas razões, devendo ser anulado e prolatado novo decisório. Por fim, acrescenta a presença de contrariedade, ao passo que, ao analisar a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 29/2001, houve o reconhecimento, *sem dúvidas*, do direito à isenção.

Pois bem, analisando o v. Acórdão recorrido temos que, de fato, tal decisão focou-se principalmente na avaliação de existência de tratados internacionais, específicos sobre a isenção defendida pela Contribuinte e na ausência de um procedimento específico, perante a Receita Federal do Brasil, para o reconhecimento dessa *desoneração*. Alguns elementos da Impugnação, realmente, não foram diretamente contestados e mencionados.

Todavia, o que se revela é que os temas apontados como *ausentes* na r. decisão a quo revestem-se de argumentos sobre a mesma matéria de Direito, qual seja: a existência e o gozo da isenção, tanto do IRPJ como da CSLL, não podendo ser exigidos da Contribuinte, como procedido nas Autuações.

Assim, as matéria jurídicas, *per si* consideradas, individualizadas sob um ponto de vista processual (o direito à isenção e a conseqüente improcedência da cobrança dos tributos, a impossibilidade de aplicação de multas no caso concreto, a impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multa isolada, a ilegalidade de incidência de juros sobre a multa e a utilização da Taxa SELIC para tanto) foram efetiva e satisfatoriamente enfrentadas.

A fundamentação do v. Acórdão (independentemente de se procedente ou não, o que não se confunde com sua *validade*) foi clara e trouxe elementos bastantes para afastar a pretensão da Contribuinte em relação à matéria de Direito relacionada à isenção.

Ainda que uma defesa possa ser rica, trazendo inúmeras arguições sobre uma determinada matéria específica, a multiplicidade argumentativa não obriga o julgador a esgotá-la em seu decidir.

E, mesmo que a parte possa atribuir um alto *valor* postulatório a uma determina alegação e à documentação que lhe suporta, o convencimento motivado é livre, desde que devidamente fundamentado, muitas vezes culminando na superação e no prejuízo do confronto de determinados pontos alegados pelo reconhecimento de procedência de outros.

Nesse mesmo sentido é o Acórdão nº 1401-002.094, proferido pela 1ª Turma Ordinária dessa 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, publicado em 21/09/2017:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS. DESNECESSIDADE.

A decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na peça recursal, se os fundamentos constantes no voto são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente. Assim, a requisitada nulidade por cerceamento do direito de defesa deve ser afastada.

Posto isso, não procede a alegação de nulidade do v. Acórdão recorrido, não havendo a necessidade de ser exarada decisão complementar, podendo se prosseguir normalmente com o julgamento da presente demanda nessa Instância.

Em relação à nulidade do próprio lançamento de ofício, primeiro alega a Recorrente que este teria violado o previsto no art. 142 do CTN por não ter demonstrado em seus fundamentos *que a República do Panamá não teria aplicado a isenção sobre os rendimentos e lucros auferidos por empresas aéreas brasileiras naquele país*, sendo critério fundamental da identificação da matéria tributável e da legislação aplicável, vez que especificamente previsto no art. 176, *caput*, do RIR/99 (art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43).

Desse modo, só poderia a Fiscalização *afastar* a isenção se feita tal demonstração de inexistência de reciprocidade. Para a Contribuinte, não houve a necessária exploração desse mecanismo legal pela Autoridade Fiscal.

Alega também que existe contraditoriedade nas Autuações, trazendo o Fisco elementos que se contrapõem, na medida em que no item 5.4 afirma-se que no Decreto Legislativo nº 709/2004 (que internalizaria o Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá) não contempla a alegada isenção em seu texto e, por sua vez, no item 5.5 constata-se que tal Decreto-Legislativo seria *inaplicável* por falta de *promulgação* por Decreto do Poder Executivo.

Dessa forma, a Autoridade Fiscal se valeria um normativo para negar a existência da isenção e, no momento imediatamente seguinte, negaria a produção de quaisquer de seus efeitos. Tal ocorrência furtaria a solidez lógica do fundamento do lançamento de ofício, assim como atesta em seu próprio corpo que está fundamentando em legislação que não é *vigente*, contrariando o art. 144 do CTN.

Primeiramente, deve se reconhecer que o Termo de Verificação Fiscal pode não trazer a melhor organização de seus argumentos e fundamentos.

Porém, assim, como já afirmado sobre o v. Acórdão recorrido, estão presentes todos os seus elementos para a sua validade, como ato administrativo tributário.

Nesse sentido, está muito clara a matéria tributável, com vasta explicação dos fatos e relato dos atos que precederam a lavratura dos Autos de Infração, não restando qualquer dúvida sobre os tributos exigidos da Contribuinte e sob quais circunstâncias foram apurados.

Da mesma forma, é devidamente fundamentada a razão de sua exigência, que tem como cerne o não reconhecimento da isenção que a ora Recorrente afirma possuir historicamente. Diga-se que sua fundamentação foi construída sobre múltiplas razões e explicações da Autoridade Fiscal para não ter constatado que essa Empresa estrangeira esta isenta do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Comprovando o alegado e já afastando a verificação da ocorrência de qualquer cerceamento de direito postulatório, a Contribuinte foi capaz de apresentar *defesas* profundas, complexas e extensas, munidas de documentação adequada, combatendo todo o conteúdo acusatório do lançamento de ofício.

A procedência jurídica dos fundamentos utilizados pela Fiscalização nas Autuações não se confunde com a sua validade.

Especificamente, a ausência de demonstração de reciprocidade na *renúncia* de tributação entre os países envolvidos ou a *pobre exploração* de tal fato/previsão legal se relaciona ao mérito da exação e à sua conformidade jurídica, material, mas não com os requisitos de validade do art. 142 do CTN.

Em relação à suposta *contrariedade lógica* e utilização de normativo sem *vigência* para fundamentar as Autuações, temos que os itens 5.4 e 5.5 prestam-se para justificar constatações diferentes, ainda que relacionadas, guardando até subsidiariedade entre si.

No item 5.4 afirma-se, simplesmente, que não está previstos no *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá* a isenção alegada. Assim, ainda que vigente ou não, não estaria lá contemplado o direito da Contribuinte não pagar tais tributos. E, por sua vez, no item 5.5 afirma-se que o Acordo em questão não é aplicável, vez que no seu próprio texto ficou isso condicionado à promulgação por Decreto do Poder Executivo.

Ainda que a organização dos argumentos e sua redação possa ser objeto de críticas, de forma alguma padece o lançamento de ofício de nulidade material, como alegado pela Recorrente, devendo ser igualmente afastada tal preliminar.

Adentrando agora o mérito, como relatado e lembrado na apreciação das preliminares, o fundamento central da exigência tributária em tela é o não reconhecimento pela Fiscalização do gozo pela Recorrente de isenção de IRPJ e CSLL.

Tal negativa foi fundamentada, textualmente no TFV (fls. 575 a 580), nas constatações de:

- 1) inexistência de Acordo internacional para evitar a dupla tributação, entre Brasil e Panamá;
- 2) inexistência de Acordo internacional simplificado para evitar a dupla tributação, entre Brasil e Panamá;
- 3) ausência de reconhecimento da isenção pela Receita Federal do Brasil por meio de processo administrativo próprio;
- 4) que o existente *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá* não prevê expressamente tal isenção;
- 5) que o referido *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá* não é aplicável por falta de Decreto do Poder Executivo, promulgando-o;
- 6) que interpreta-se literalmente a legislação tributária (art. 111 do CTN), não podendo ser concedida isenção por analogia, e não podendo se estender à CSLL a isenção de IRPJ sem a existência de Acordo internacional, mesmo que simplificado.

Dito isso, temos que, desde a fase fiscalizatória, a principal alegação da Recorrente sobre seu direito ao gozo da isenção é a previsão contida no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (art. 176, *caput*, RIR/99), tendo como *requisito* a simples existência de reciprocidade na desoneração tributária dos rendimentos de companhias aéreas de ambas as nações, não demandando Acordo ou Tratado para a sua aplicação no território nacional, bem como teria havido troca de Notas Diplomáticas, entre 1994 e 1995, e novamente em 2015, nas quais tais países reconhecem a pré-existência dessa mutualidade.

Ainda traz entendimentos da própria Receita Federal do Brasil que corroborariam com tal posição e a afirma que a reciprocidade estaria estampada no *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá* (fato este que também é reconhecido pelas Autoridades Diplomáticas em trocas de Notas, acostadas aos autos) e que a Convenção de Chicago obriga os signatários ao tratamento recíproco.

Posto isso, inicialmente entende-se que o fulcro da matéria jurídica sob análise é o conteúdo do art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43, fazendo-se necessária a sua pormenorizada análise.

À época de sua edição, o Decreto-Lei nº 5.844/43 revestia-se de Regulamento de Imposto de Renda.

Em seu artigo 30, ainda plenamente vigente, traz a previsão de *isenção* para as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, sob o critério da *reciprocidade*:

Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943

Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda

(...)

Art. 30 As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa. (destacamos)

Diante disso, temos uma disposição clara e objetiva que desonera da tributação pelo imposto de renda as atividades das *aerolíneas* estrangeiras, diante da simples condição de, igualmente, as companhias brasileiras, com mesmo objeto empresarial, não serem obrigadas em seu país de origem ao recolhimento desse mesmo tributo.

Não fora estabelecido pelo Legislador qualquer outra obrigação legal para o gozo de tal benefício.

Antes de qualquer pretensão doutrinária de classificar com precisão essa renúncia tributária de 1943, pode-se constatar que esta modalidade de isenção é bastante *sui generis*, sendo veiculada por norma interna, com disposições próprias, especificamente direcionadas às empresas estrangeiras que exploram navegação marítima e aérea no Brasil, que remetem diretamente a um *fato jurídico* de ocorrência fora do território nacional, estabelecendo exclusivamente como requisito de sua fruição a postura tributária dos países de origem dessas companhias com os empreendedores brasileiros que exploram a mesma atividade (e não atos, condutas individuais e características próprias desse ente privado estrangeiro, operante no Brasil).

Como mencionado, tal disposição prevaleceu incólume, sem revogação ou alteração até a presente data, sendo repetida integralmente no *caput* do art. 176 do RIR/99:

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.

O acima colacionado já basta para a verificação da desnecessidade de um Acordo ou Tratado internacional para que a empresa estrangeira de aviação goze da isenção, como então defendido no fundamento das Autuações, no v. Acórdão recorrido e nas Contrarrazões da Fazenda Nacional.

Certamente, não se está diante de uma norma internacional, firmada entre governos, que traz em si uma limitação *externa* ao poder soberano de tributar, que, por isso, precisaria ser internalizada por Decreto legislativo ou do Poder Executivo.

Ora, o que temos aqui é uma renúncia de tributação diretamente inserida no sistema tributário nacional, por veiculo normativo doméstico, de plena hierarquia e vigência de Lei (reafirmadas pela sua constante *manutenção* até a edição do RIR/99 vigente).

A lição de José Souto Maior Borges¹, em sua clássica obra sobre o instituto da isenção, explica com clareza a exata situação jurídica sob análise no presente caso e confirma tal afirmação acima expendida:

Nessas condições, as isenções tributárias decorrentes de tratados ou convenções internacionais, celebrados sub spres rati, não poderão afetar o regime interno da tributação, antes de serem ratificados. A eficácia ou o efeito jurídico especial da ratificação, pretende-se, consiste em transformar o convênio em norma de direito interno.

O direito constitucional brasileiro firma a competência exclusiva do Congresso Nacional para decidir sobre a validade (não sobre a existência) do tratado ou convenção internacional, ligando em definitivo o país, pela troca de ratificação entre as partes contratantes.

As isenções reconhecidas pelo direito internacional podem basear-se - e geralmente isso acontece - na regra da reciprocidade. A isenção outorgada pelo Estado, com fundamento no critério da reciprocidade, pressupõe a isenção concedida em idênticas circunstâncias, por parte de outro ou de outros Estados. Derivam, essas isenções, ora de regra de direito interno, ora de convênios internacionais, somente cabendo falar-se em limitação internacional ao poder de tributar na última hipótese.

Assim, a isenção sob condição de reciprocidade tanto pode derivar de tratados internacionais quanto de regras de direito interno. A lei interna pode condicionar a isenção, e.g., para evitar a bitributação internacional, à reciprocidade de tratamento por parte da nação estrangeira. (destacamos)

Diante disso, não restam dúvidas que a isenção concedida às empresas estrangeiras de navegação aérea, como é o caso da Recorrente, não é fruto, não tem origem ou mesmo possui qualquer relação de dependência com Acordo, Tratado ou Convênio internacional.

Diferentemente daquilo defendido textualmente nas Contrarrazões da Fazenda Nacional, não existe aqui qualquer violação (ou mesmo relação) de *soberania e jurisdição tributária nacional*.

A norma contida no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43 foi regularmente inserida no Direito nacional, produzindo, desde 1943 até a presente data, seus efeitos típicos,

¹ Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª Edição. São Paulo : Malheiros Editores, 2007. p. 242.

Processo nº 19515.720183/2016-87
Acórdão n.º 1402-002.900

S1-C4T2
Fl. 948

imbuída de plena vigência e eficácia. O requisito legal estabelecido como critério material para que a Contribuinte usufrua de tal isenção é a reciprocidade do seu país natal - *in casu*, o Panamá - dessa desoneração em relação às atividades das aerolíneas brasileiras em seu território.

E, da mesma forma, a validade dessa norma que concede a isenção não depende de sua *internalização* por ratificação ou qualquer outra medida legal. Como corretamente alegado pela Recorrente, não *atentou-se* a Fiscalização à natureza da isenção sob debate, sua condição e dinâmica normativa.

Diante de disso, os fundamentos do lançamento de ofício referentes a inexistência de Acordo Internacional para evitar a dupla tributação, desde já, podem ser afastados (acima *listados* como *fundamentos 1 e 2* do lançamento de ofício).

E, em relação à fundamentação fiscal da ausência de previsão de isenção no *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá*, veiculado pelo Decreto Legislativo nº 709/2004, bem como a da ausência de um Decreto do Poder Executivo para promulgá-lo, ficam estas diretamente prejudicadas, uma vez que já demonstrada a desnecessidade de veiculação em pacto internacional e, logicamente, da sua *internalização*, posto que há muito presente a desoneração no sistema jurídico nacional (acima *listada* como *fundamentos 4 e 5* do lançamento de ofício).

Contudo, em acréscimo substancial a tal constatação e motivação decisória, a própria decisão diplomática, dos governos brasileiro e panamenho, de dispensa de celebração de Acordo ou outro instrumento internacional foi fundamentada justamente no reconhecimento mútuo da existência, nas suas jurisdições *domésticas*, de efetiva reciprocidade da desoneração da tributação dos rendimentos das suas companhias aéreas, desde 1994, como documentado nos autos às fls. 744 a 755:



N. 94

A Embaixada da República Federativa do Brasil cumprimenta atentamente o Ministério das Relações Exteriores da República do Panamá, e tem a honra de referir-se à Nota DT/No. 261, de 25 de julho de 1994, pela qual o Governo panamenho propõe acordo, por Troca de Notas e na base da reciprocidade, sobre isenção de imposto de renda de receitas provenientes da exploração internacional de aeronaves.

2. Em consulta, esclareceram as Autoridades Competentes brasileiras que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Nr. 1.041, de 11 de janeiro de 1994) estabelece:

"Artigo 161. Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, se, no país de nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei Nr. 5.844/43, Artigo 30)".

"Artigo 166. Parágrafo Único. No caso do artigo 161, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita (Decreto-Lei Nr. 1.228/72. Artigo e Parágrafo Único)".

3. Nessas condições, observadas as prerrogativas legais acima expostas, entende o Governo brasileiro desnecessária a existência de um Acordo a esse respeito, já que a legislação brasileira prevê, na base da reciprocidade, a isenção de impostos às companhias aéreas panamenhas.

Interessante notar que a troca de Notas Diplomáticas, como acima colacionada, é exatamente o que se define como *acordo simplificado*. Mais uma vez, mostra-se profundamente equivocada a conclusão da Fiscalização da sua inexistência.

Confira-se a explicação e a definição de Alberto Xavier² sobre os *acordos simplificados*:

A par dos tratados gerais, o Brasil celebrou acordos especiais para evitar a dupla tributação das empresas de navegação

² Direito Tributário Internacional no Brasil. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 82.

aérea e marítima, que se podem desdobrar em 03 (três) categorias: (i) acordos simplificados, que não revestem a forma de tratado nos termos constitucionais, mas de instrumentos diplomáticos, (troca de notas, por ex.), limitando-se a uma descrição bilateral de reciprocidade de tratamento com base na norma interna do art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/1993 (...). (destacamos)

Ainda, em comunicação diplomática de 2015, tal constatação de existência foi plenamente reafirmada, inclusive, nesse caso, entendendo os Agentes Diplomáticos, brasileiros e panamenhos, (diferentemente da Fiscalização) que o mencionado *Acordo sobre Serviços Aéreos entre o Brasil e Panamá* traria, sim, em seu bojo previsão e garantia da reciprocidade tributária (tradução - fls. 726 a 729):

Prezado Doutor Herrera:-
Em resposta à sua consulta sobre a aplicação do princípio de reciprocidade na tributação das empresas de transporte aéreo estrangeiras, detalhamos a seguir nossas considerações:-
O QUE É CONSULTADO:-
“a. Sendo que a legislação doméstica brasileira estabelece o princípio de reciprocidade fiscal para efeitos da exoneração do imposto de renda sobre as rendas provenientes da exploração de aeronaves, estão isentas do imposto de renda panamenho, as rendas e os rendimentos brutos das companhias aéreas brasileiras que, constituídas como uma pessoa jurídica nos termos da lei brasileira se dediquem à exploração de aeronaves no território panamenho?
b. Em virtude da vigência dos termos do Acordo [sobre Serviços Aéreos entre a República do Panamá e a República Federativa do Brasil], a Direção Geral de Renda considera que o texto do parágrafo 1 do artigo 5 do Acordo é suficiente para comprovar a aplicação do princípio de reciprocidade nos termos dos literais (d) e (e) do artigo 13 do Decreto Executivo 170 de 1993”.

(...)

[Logotipo: Ministério da Economia e Finanças – Direção Geral da Receita.]
[DGI – Direção Geral da Receita.]
A critério dessa Direção, está clara a intenção de cada uma das Partes Contratantes de eximir às empresas de transporte aéreo da outra de quaisquer impostos, taxas e outros encargos que possam ser gerados por suas operações em outro Estado, a menos que se trate de encargos inerentes aos serviços recebidos pelas aeronaves em terra, pelo qual ficariam isentas, entre outros impostos no caso panamenho, do ITBMS e do imposto de renda. Deve ser esclarecido, no entanto, que essa isenção procede com base na reciprocidade, tal qual o indicado no artigo 5 do Acordo, para que haja consonância entre seu texto e a legislação local panamenha.
CONCLUSÃO-
Com base no exposto anteriormente, esta Direção conclui que toda empresa de transporte aéreo internacional residente no Brasil que gere renda no Panamá estará isenta do imposto de renda, desde que no Brasil as normas sejam rígidas de acordo com o que a consultante nos forneceu e em razão delas lhe seja dado o mesmo tratamento às empresas panamenhas que realizarem essas atividades e gerarem rendas nesse país.
Conforme indicado anteriormente, esta Direção considera que as empresas de transporte aéreo panamenhas devem estar isentas de impostos no outro país em virtude da disposição legal vigente, ou de uma prática administrativa claramente definida, para que haja reciprocidade. Neste caso, a República do Panamá outorgaria as isenções correspondentes às empresas de transporte aéreo do outro país.
Atenciosamente,-
Assinado: [assinatura ilegível].
Nome: Publio Ricardo Cortés C.
Cargo: Diretor Geral da Receita

Observa-se que os próprios governos envolvidos reconhecem a efetividade da desoneração mútua das companhias aéreas originárias de seus países, especificamente mencionando que as previsões da legislação interna brasileira bastam para tanto.

Mesmo se ainda houvesse dúvida sobre a efetiva isenção das empresas brasileira de mesmo objeto social no Panamá, tais documentos diplomáticos comprovam cabalmente a antiga existência da renúncia mútua de taxaçaõ, como singularmente exigido para o gozo da isençaõ em tela.

Assim, diante de tãõ clara previsãõ legal e do reconhecimento governamental oficial, tãmbẽm pode-se afastar qualquer argumento no sentido de que uma interpretaçaõ literal, nos moldes do art. 111 do CTN nãõ permitiria seu gozo. Pelo contrãrio: a interpretaçaõ literal do art. 30 do Decreto-Lei nº 5.488/43, mesmo dentro de uma ótica restritiva, possibilita o direito da Recorrente à isençaõ, com base apenas na confirmaçaõ da existẽncia de reciprocidade (acima *listado* como *fundamento 6* do lançamento de ofício).

Nãõ obstante, o entendimento da 8ª Regiãõ Fiscal da RFB convalida a isençaõ prevista art. 30 do Decreto-Lei nº 5.488/43, sem mencionar a necessidade de qualquer outro veículo legal para seu reconhecimento, alẽm da existẽncia de reciprocidade:

SOLUCAõ DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 29, de 28 de fevereiro de 2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: ISENÇAõ. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇAõ MARÍTIMA E AÉREA.

Estãõ isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegaçaõ marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa, sendo que a isençaõ será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existẽncia da reciprocidade de tratamento, nãõ podendo originar, em qualquer caso, direito à restituiçaõ de receita. O benefício somente alcança os lucros, receitas e ganhos de capital auferidos na exploraçaõ dos objetos específcos da empresa, nãõ abrangendo os provenientes de atividades diversas aos seus fins sociais.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 176 e 181, parãgrafo único, e Pareceres Normativos CST nº 95 e nº 451, ambos de 1970. (destacamos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 228, de 06 de agosto de 2004

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA E AÉREA.

Estão isentas do imposto de renda as companhias de navegação aérea australianas desde que haja reciprocidade de tratamento às empresas brasileiras de igual objetivo operando naquele país, devendo a isenção ser reconhecida por meio de processo administrativo específico para tal fim. Reconhecida, a isenção alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receitas.

O benefício abrange somente os lucros, receitas e ganhos de capital auferidos na exploração dos objetivos específicos da empresa, não incluindo os provenientes de atividades diversas aos seus fins sociais.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30; Decreto-Lei nº 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º, art. 2º e parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 176 e 181; Parecer Normativo nº 95, de 1970; Parecer Normativo nº 451, de 1970. (destacamos)

E, por fim, a própria Unidade Local de Fiscalização (DIORT/SPO) recentemente reconheceu direito da Recorrente à isenção, conforme r. Despacho Decisório proferido no Processo Administrativo nº 18186.721980/2016-98, inaugurado pela Contribuinte em fevereiro de 2016, revogando decisão anterior que havia negado seu gozo (fls. 922 a 930):

15. A partir das notas trocadas entre os governos do Brasil e do Panamá, juntadas pela requerente a seu pedido de isenção, fls. 58/61, fica claro o reconhecimento de reciprocidade de tratamento em relação às companhias de transporte aéreo operando nos dois países, Cumprir destacar que esse reconhecimento ocorreu na troca ocorrida entre 1994 e 1995, tendo sido reconfirmado pela administração tributária panamenha mediante o pronunciamento emitido em 2015, juntado à fl. 58/62. Esse último pronunciamento, porém, deve-se enfatizar, não se deu pela via diplomática, que seria a pertinente em questões envolvendo direito internacional.

16. Em relação à CSLL, deve-se considerar o que estabeleceu o art. 11 da Lei nº 13.202, de 2014:

“Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 30 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943” (grifei)

17. *Convém transcrever o referido art. 30 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943:*

“Art. 30 As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.”

18. *Da leitura conjunta dos dispositivos legais mencionados nos dois itens anteriores, entende-se que os acordos em forma simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 11 seriam os atos mediante os quais os respectivos representantes diplomáticos reconhecem a existência de reciprocidade para efeito da isenção do imposto sobre a renda. Em princípio, depreende-se que tais atos seriam os acordos por troca de notas.*

19. *Como observado na decisão da Diort, não existe tratado para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e o Panamá. Todavia, ocorreu uma troca de notas diplomáticas entre os dois países entre 1994 e 1995 (fls 54/57), nas quais se verifica ter existido uma proposta panamenha de celebração de acordo sobre a isenção do imposto sobre a renda às receitas provenientes da exploração internacional de aeronaves, com base na reciprocidade, considerando que esse tratamento teria amparo na legislação daquele país. Nos termos dessa proposta, a resposta confirmativa do lado brasileiro constituiria o acordo. A nota emitida em resposta pela Embaixada do Brasil no Panamá deixou claro que havia reciprocidade, em consonância com a legislação tributária brasileira. Todavia, em face dessa previsão legal, expressou que considerava ser desnecessária a celebração formal de um acordo a esse respeito. Em tal cenário, adotando uma interpretação teleológica para os retrocitados dispositivos legais, pode-se entender que as tratativas decorrentes dessas notas teria o valor de um “acordo” entre os dois países para efeito de aplicação da isenção do imposto sobre a renda, em que pese ter o Brasil descartado necessidade de um acordo sticto sensu para formalizá-la, considerando que esse acordo seria redundante em face do que já dispunha a legislação tributária brasileira. Por conseguinte, é de se concluir que seria aplicável, no caso, o que dispõe o art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015.*

20. ***Tendo em vista o exposto, é forçoso admitir que, de fato, houve uma interpretação equivocada da Diort quando vinculou a possibilidade de reconhecimento da isenção prevista no art. 176 do RIR à existência de um acordo para evitar a bitributação vigor entre o Brasil e o respectivo país de nacionalidade da empresa aérea interessada. O benefício invocado decorre unicamente da legislação do IRPJ, que não***

cogita de tal vinculação, cabendo ser reconhecido desde que atendidas as condições nela estabelecidas.

21. *Esclareça-se que quando existe e vigora um acordo para evitar a bitributação, norma específica, observam-se suas disposições no que tange à tributação da renda das companhias de navegação aérea e marítima, se previstas em tal ato. Inexistindo semelhante tratado, ou quando o mesmo não se encontra ainda em vigor, ou deixa de vigorar, observam-se as normas gerais que estabelecem as isenções do Imposto de Renda brasileiro. E essas normas, como visto, garantem a isenção do tributo, condicionada à existência de reciprocidade de tratamento.*

22. *Cumpra ressaltar que o art. 53 da Lei nº 9.784, de 30 de dezembro de 1999, estabelece ter a Administração o poder/dever de anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade, bem como que tem o poder de revogá-los por motivos de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. Ressalte-se também que tais prerrogativas derivam dos princípios da legalidade, finalidade, moralidade, segurança jurídica, interesse público e eficiência pelos quais deve pautar-se sua atuação.*

23. *Por todo o exposto, conclui-se que deve ser revista e revogada a decisão da Diort/Derat/SPO consubstanciada no despacho decisório de fls. 71/73, datado de 07/07/2017, e, em seu lugar, proferida nova decisão, reconhecendo-se a isenção do IRPJ para a Compañía Panameña de Aviación/Copa Airlines/Copa nos termos do art. 176 do Decreto nº 3.000, de 1999, observando-se que, de acordo com o art. 11, caput e parágrafo único, da Lei nº 13.202, de 2015, com a entrada em vigor dessa lei, a empresa poderá também se beneficiar de isenção da CSLL. (destacamos)*

Para evitar eventuais alegações futuras de contrariedade a norma processual e omissão no presente julgado, deve-se frisar que tal r. Despacho Decisório foi acostado aos autos pela Contribuinte imediatamente após sua prolação, depois da apresentação do Recurso Voluntário, invocando a prerrogativa da alínea "b" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Claramente, tal decisão se enquadra na excepcionalidade do dispositivo invocado, devendo, então, ser conhecido, enquadrando-se como *fato novo* e possuindo direta e total relevância para a presente contenda, por força da disposição expressa do art. 181 do RIR/99, que rege os efeitos temporais do reconhecimento dessa modalidade específica de isenção.

Aproveitando, então, tal decisão para adentrar o último fundamento das Autuações que ainda não fora expressamente refutado, referente a necessidade da existência de

processo administrativo próprio e seu alcance temporal (acima *listado* como *fundamento 3* do lançamento de ofício), temos que, desde a edição do RIR/94 (Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994), teria sido *acrescido* às disposições sobre a isenção de companhias de navegação marítima e aérea o procedimento do seu reconhecimento pela Receita Federal do Brasil.

Confira-se a redação vigente do RIR/99:

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 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).

(...)

Art. 181. As isenções de que trata esta Seção independem de prévio reconhecimento.

Parágrafo único. No caso do art. 176, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita (Decreto-Lei nº 1.228, de 1972, art. 2º e parágrafo único). (destacamos)

Tal disposição está estampada também na Instrução Normativa nº 267/2002:

CAPÍTULO VI

EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTES

Art. 104. 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.

§ 1º A isenção alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico

seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no § 2º.

§ 2º A isenção será reconhecida pela SRF e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita. (destacamos)

Primeiramente, antes de ser necessário verificar a legalidade e a possibilidade de aplicação do parágrafo único do art. 181 do RIR³ e do art. 104 da IN nº 267/2002 às empresas estrangeiras especificamente dedicadas ao transporte aéreo, deve se atentar para a previsão de produção de efeitos temporais desse reconhecimento de isenção pela RFB.

É clara e objetiva a sua redação: *a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita.*

Esta regra específica para essa modalidade de isenção (que, como já demonstrado, depende exclusivamente da mutualidade de desoneração fiscal) condiciona a produção dos seus efeitos exclusivamente à reciprocidade de tratamento tributário.

Assim, não resta dúvida que o reconhecimento pela Receita Federal do Brasil é meramente formal e declaratório (não sendo constitutivo, nesse caso de isenção, o que se diferencia da *isenção individual*), retroagindo os efeitos da renúncia fiscal reconhecida à data da existência de reciprocidade na jurisdição estrangeira.

Nessa esteira, observe que tanto o parágrafo único do art. 181 do RIR/99, quanto a IN nº 267/2002, utilizam o termo *a isenção será reconhecida pela SRF e não concedida, outorgada ou mesmo efetivada.*

Confirmando a *semântica jurídica* de tais termos, confira-se as definições técnicas de De Plácido e Silva⁴:

³ Tal questionamento de legalidade e aplicabilidade se justificaria ao passo que as disposições do parágrafo único do art. 181 do RIR/99 tem como base o Decreto-Lei nº 1.228/72, o qual versa exclusivamente sobre a isenção do imposto de renda das empresas estrangeiras de transporte terrestre, não havendo fundamento legal ou motivação adequada para a sua extensão à isenção das companhias estrangeiras de transporte marítimo e aéreo (prevista e regulada no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43), conforme efetivamente ocorreu a partir da compilação do RIR/94.

⁴ Vocabulário Jurídico. 27ª Edição. Rio de Janeiro : Forense, 2007, s. v. Reconhecimento e Conceder.

RECONHECIMENTO: *Do latim (...)*

No entanto, em qualquer circunstância em que se apresente o vocábulo, revelará sempre a existência de fato anterior, que vem comprovar, atestar, certificar, confirmar ou autenticar.

*O reconhecimento, pois, nada gera de novo isto é, não formula direito nem estrutura fato ou coisa, que já não fosse efetiva ou existente. *recognito nil dat novi, é o princípio que se firmou.* (destacamos)*

(...)

CONCEDER: *Do latim (...)*

No entanto, quer no sentido que lhe empresta o Direito Público, quer no que tem no Direito Privado, possui as imutáveis acepções de permitir, outorgar ou facultar. (...)

Conceder, assim, serve para determinar a liberalidade, o consentimento ou a outorga de uma pessoa para outra, seja para que possa praticar um ato, seja para que possa estabelecer um negócio, ou para que a ela se confira um benefício. (destacamos)

Posto isso, aquilo que apenas *será reconhecido* pela Receita Federal do Brasil já é existente e eficaz.

Diga-se mais: tal disposição está perfeitamente alinhada com os princípios internacionais de reciprocidade, boa-fé e lealdade.

Explicando, como o único requisito para que se efetive a isenção é a renúncia da tributação das companhias estrangeiras desse setor entre as nações, não poderia ser imposto pela legislação brasileira outro critério, com mesmo *valor jurídico* e importância para a sua concessão às empresas, além da reciprocidade de seu governo.

O que se observa com tal mecanismo é que, sem que a Receita Federal do Brasil abra mão de sua fiscalização e controle, a isenção também não fica materialmente limitada e condicionada ao momento do reconhecimento pelo órgão interno, mas apenas pela existência da postura governamental estrangeira que a Lei isentiva elegeu como requisito - a mesma Lei que, por sua vez, dá margem para que no outro país exista e perdure a desoneração das empresas brasileira do mesmo setor.

Diante disso, como exaustivamente acima demonstrado, a ausência de reconhecimento da isenção pela Receita Federal do Brasil por meio de processo administrativo não pode obstar o direito de isenção da Recorrente.

Como se observa, dentro da análise meritória, todos os fundamentos do lançamento de ofício apresentam-se improcedentes, podendo aqui já se concluir pelo cancelamento integral das Autuações.

Derradeiramente reforçando tal posição e conclusão, essa interpretação sobre os efeitos temporais da isenção está expressamente registrada no r. Despacho Decisório da própria DIORT/SPO:

*14. Observe-se que os dispositivos antes transcritos [art. 176 e art. 181 RIR/99 e art. 104 da IN nº 267/2002] deixam claro que a isenção em pauta deve ser objeto reconhecimento pela RFB, o qual se dá mediante um pedido específico com essa finalidade. Como se conclui, a Copa Airlines não havia antes apresentado esse pedido, limitando-se à formulação de uma consulta tributária em 2001, o que considerava ser suficiente. A solução dessa consulta, dentro dos limites desse tipo de processo, forneceu a interpretação adotada por esta Secretaria acerca da norma tributária invocada. Esclareceu, todavia, que não seria ela o instrumento apropriado para o reconhecimento da isenção. **Observe-se, por outro lado, que os dispositivos antes transcritos [art. 176 e art. 181 RIR/99 e art. 104 da IN nº 267/2002] deixam claro que a isenção em pauta, uma vez reconhecida, aplica-se aos rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade, conforme comprovada. Dessa forma, seus limites temporais estão fixados na própria norma de regência, não podendo a autoridade administrativa estabelecê-los discricionariamente.***

*15. A partir das notas trocadas entre os governos do Brasil e do Panamá, juntadas pela requerente a seu pedido de isenção, fls. 58/61, fica claro o reconhecimento de reciprocidade de tratamento em relação às companhias de transporte aéreo operando nos dois países, **Cumprе destacar que esse reconhecimento ocorreu na troca ocorrida entre 1994 e 1995,** tendo sido reconfirmado pela administração tributária panamenha mediante o pronunciamento emitido em 2015, juntado à fl. 58/62. Esse último pronunciamento, porém, deve-se enfatizar, não se deu pela via diplomática, que seria a pertinente em questões envolvendo direito internacional. (destacamos)*

Diante disso, também temos um cenário de incidência do conteúdo de tal decisão da Unidade Local de fiscalização na resolução da presente demanda, inclusive por

força da aplicação de expressa determinação de dispositivos exarados pela própria Administração Tributária.

Como visto, foi reconhecido pela DIORT/SPO a comprovação da existência da reciprocidade de isenção desde 1995 (como já colacionado aos autos).

E, por sua vez, a própria Autoridade Fiscal afirma que a isenção é válida dentro dos limites temporais fixados no art. 181 do RIR/99 e do art. 104 da IN nº 267/2002, que objetivamente remetem o momento da exclusão do crédito tributário à existência da reciprocidade.

Posto isso, mediante confirmação oficial da própria Fiscalização, todo o suposto crédito tributário expresso nas Autuações, à época dos fatos gerados, estava legalmente excluído pela disposição do art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43, considerando o regramento da produção de efeitos vigente na legislação, inclusive infralegal.

Cabe refletir que, em face da posição da DIORT/SPO, permitir a prevalência desse lançamento representaria uma verdadeira contradição nos atos da Administração Tributária, ao passo que, de um lado é reconhecido como existente, desde 1995, o único critério necessário para que a Contribuinte seja isenta de IRPJ e CSLL sobre suas atividades operacionais, mas, de outro lado, exige-lhe o pagamento de tais tributos sobre tais receitas em relação ao ano-calendário de 2012, sob a justificativa de inexistência da isenção no período.

Eis aqui uma clara incidência do instituto *nemo potest venire contra factum proprium*, que rege todos os atos da Administração Pública, não podendo haver comportamento contraditório ou desleal.

Igualmente, a presente exação tem o potencial de representar a *quebra* dessa reciprocidade internacional reconhecida em 1995 e reafirma em 2015, vez que se exige o pagamento de tributos sobre a renda da companhia aérea panamenha por outro motivo, que não a cobrança de tributos sobre a renda de companhia aérea brasileira no Panamá, não devendo ser confirmada a procedência de tal obrigação.

Em relação à exação de CSLL, primeiramente por valer-se a Autoridade Fiscal dos mesmos fundamentos para a sua cobrança e, principalmente, por força do disposto do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 13.202/15, em havendo *acordo simplificado* entre Brasil e Panamá por meio de Notas Diplomáticas, aplicam-se a tais créditos os mesmos fundamentos já apresentados neste decisório.

Processo nº 19515.720183/2016-87
Acórdão n.º **1402-002.900**

S1-C4T2
Fl. 960

Afastados todos os fundamentos do lançamento de ofício, deve ser totalmente exonerado o crédito tributário em tela.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares alegadas e, no mérito, dar provimento integral ao Recurso de Voluntário, reformando-se o v. Acórdão recorrido, para cancelar as Autuações.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella