

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 2.230/00/CE
Recurso de Revisão: 40.60100315-74 (Fazenda Pública Estadual)
40.60003000-33 (Líder Taxi Aéreo S/A)
Recorrentes: Fazenda Pública Estadual e Líder Taxi Aéreo S/A
Recorridas: Líder Taxi Aéreo S/A e Fazenda Pública Estadual
Advogado: José Luiz de Gouvêia Rios/Outros
PTA/AI: 01.00003641-75
Inscrição Estadual: 062.006780.0148 (Autuada)
Origem: AF/Belo Horizonte/MG
Rito: Ordinário

EMENTA

Alíquota de ICMS - Utilização Indevida - Aplicação indevida de alíquotas interestaduais quando do emprego de partes, peças e outras mercadorias no conserto ou reparo de aeronaves de outras unidades da federação. Não previsão na Constituição de isenção heterônoma para o caso dos autos. Inaplicabilidade do Decreto Lei 932/69, face ao disposto no art. 151, inciso III da CF/88. Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual provido para restabelecer as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal.

Mercadoria - Saída Desacobertada - Venda de aeronaves sem emissão de documentos fiscais e sem pagamento do tributo devido. Tendo em vista a análise de cada aeronave de acordo com as provas carreadas aos autos, assiste razão parcial ao Fisco. Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual parcialmente provido para restabelecer parcialmente as exigências fiscais.

Exportação - Falta de Recolhimento do ICMS - As operações com produtos industrializados destinados ao exterior não estão sujeitas ao pagamento do ICMS, conforme disposto no art. 155, X, "a" da CF/88. Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual não provido. Exigências fiscais canceladas.

Importação - Local da Operação - Importação de aeronaves com recolhimento do ICMS em outra Unidade da Federação. Caracterizado nos autos que as mercadorias importadas destinavam ao estabelecimento mineiro e conforme determinações do art. 155, § 2º, IX, "a", da CF/88 o imposto é devido a este Estado. Recurso de Revisão da Líder Taxi Aéreo S/A não provido, mantendo-se as exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

DA DECISÃO RECORRIDA

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 13.391/99/2.^a, pelo voto de qualidade excluiu parcialmente as exigências de ICMS, MR e MI, subsistindo o crédito tributário concernente ao terceiro item abaixo.

A autuação versa sobre :

- 1- aplicação indevida de alíquotas interestaduais quando do emprego de partes, peças e outras mercadorias no conserto ou reparo de aeronaves de outras unidades da federação;
- 2- venda de aeronaves para o exterior sem o recolhimento do imposto;
- 3- importação de aeronaves com recolhimento do ICMS a favor de outra unidade da federação;
- 4- falta de recolhimento do imposto na venda de aeronaves.

DAS RAZÕES DA 1.^a RECORRENTE

Inconformada, a 1.^a Recorrente (Fazenda Pública Estadual) interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 1736 a 1745, por intermédio de procuradora legalmente habilitada.

Primeiramente menciona o parecer da Auditoria Fiscal, de fls. 1399 a 1468, e o voto em separado do Conselheiro relator originário, de fls. 1723 a 1726.

Em relação à utilização de alíquota indevida no emprego de peças e partes em aeronaves de outros estados, cita o § 5º do artigo 20, RICMS/84; o fato do serviço ter sido prestado em Minas Gerais; além do artigo 88 da CLTA/MG, que se contraporia à análise de uma suposta inconstitucionalidade do dispositivo regulamentar retromencionado.

Quanto às aeronaves vendidas, transcreve trechos do já mencionado voto vencido do Conselheiro relator originário.

No tocante à exportação de aeronaves, anteriormente importadas, assevera que o comando constitucional teria como inspiração a proteção à indústria nacional e, a seguir, transcreve trecho do Acórdão nº 11795/96/3^a, atinente à mesma matéria e cuja decisão foi pela manutenção das exigências.

Por fim, relativamente ao ICMS concernente a importações de aeronaves, indevidamente recolhido a favor de outro estado, transcreve a ementa de julgado do STF e anexa, ao final de seu recurso, o respectivo Acórdão, cuja decisão foi no sentido de considerar legítima a exigência do ICMS, nas importações, quando do desembaraço aduaneiro.

Requer o provimento de seu Recurso de Revisão.

DAS CONTRA-RAZÕES DA 1.ª RECORRIDA

A 1.ª Recorrida (Autuada), tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, contra-arrazoa o recurso da 1.ª Recorrente, às fls. 1824 a 1838.

Relativamente à primeira irregularidade, utilização de alíquotas indevidas quando do emprego de peças e partes em aeronaves de outros estados, menciona que estas estariam, a princípio, enquadradas nos itens 68 a 70 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87.

Entretanto, o artigo 2º do Decreto-Lei 932/69 disporia que não se pode cobrar o ICMS em relação às partes e peças empregadas no conserto ou reparo de aeronaves, desde que tal serviço tenha sido implementado por empresa homologada pelo Centro Técnico de Aeronáutica (atual Centro Técnico Aeroespacial) tal qual a empresa ora autuada.

Em relação às vendas de aeronaves, primeiramente menciona que o Fisco teria considerado tais ocorrências por presunção, após desconsiderar contratos firmados.

Além disso, duas das aeronaves, vendidas em maio de 1988, não poderiam ter sido objeto de autuação, tendo em vista o Auto de Infração ter sido recebido em 29-12-93, o que contrariaria o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

A seguir discorre a respeito das aeronaves e seus respectivos contratos.

a) Prefixo PT-POK:

Menciona a definição de fretamento dada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica; o fato da venda somente ocorrer, nos contratos de compra e venda com reserva de domínio, quando houver a integralização do preço; o fato do contrato de promessa de compra e venda, por conter cláusula suspensiva, somente se tornar passível de exigência após implementada a condição, conforme inciso I do artigo 117 do CTN.

Transcreve trecho de Acórdão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, cujo processo era de seu interesse e que considerou os contratos de fretamento e de promessa de venda e compra como autônomos, não restando caracterizado o contrato de venda com reserva de domínio.

b) Prefixo PT-LVO:

O Fisco teria considerado como data da venda o dia 27-2-89, não obstante a aeronave ter sido adquirida por ela em 31-3-89; o Fisco não teria considerado o crédito do imposto pela aquisição e nem o imposto pago em 4-8-95, quando da venda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) Prefixo PT-LQS:

O Fisco teria considerado como valor de venda a soma de recibos atinentes a despesas com manutenção, seguro e outras despesas ressarcidas pela empresa Brasif, que teria recebido a aeronave em regime de comodato para demonstração.

Não teria sido considerado, por sua vez, o crédito pela aquisição e nem o imposto pago em 1º-3-94, quando da venda efetiva.

d) Prefixo PT-LZS:

O Fisco teria considerado como venda uma operação com a empresa CEESA Táxi Aéreo, cancelada judicialmente; não teria, por sua vez, considerado o imposto pago na venda da aeronave para a empresa Embratáxi e nem o crédito atinente à sua aquisição.

e) Prefixo PT-LXX:

O Fisco considerou como valor de venda o total do contrato de promessa de compra e venda e desconsiderou o crédito pela aquisição e o imposto pago quando da venda efetiva.

f) Prefixo PT-LVR:

O Fisco ignorou o contrato de promessa de compra e venda e o contrato de arrendamento, além do artigo 127 do Código Brasileiro de Aeronáutica, o artigo 1.188 do Código Civil, e o artigo 226 do Código Comercial.

Não obstante a aeronave ter sido adquirida em 30-11-89, o Fisco considerou 2-8-89 como sua data de venda e, por sua vez, não considerou nenhum crédito pela sua aquisição.

Além disso, outros contratos, de natureza idêntica, não teriam sofrido qualquer objeção por parte do Fisco.

g) Prefixo PT-LYK:

O Fisco somou o valor do contrato de compra e venda ao valor do contrato de fretamento e considerou tal somatório o valor de venda da aeronave, além de ter desconsiderado qualquer parcela a título de crédito.

h) Prefixo PT-MAL:

O Fisco presumiu uma venda diante de um contrato de fretamento e não considerou quaisquer créditos.

i) Prefixo PT-LLV:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco considerou uma venda com reserva de domínio não no implemento da condição suspensiva, mas na realização do negócio, subordinado a evento futuro.

A Autuada, após tal análise, ressalta que os contratos desconsiderados pelo Fisco Estadual teriam sido considerados legítimos e corretos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme Acórdão já citado anteriormente.

Além disso, assevera que o artigo 110 do CTN vedaria o procedimento dos Autuantes no sentido de desconsiderar contratos firmados por ela, Autuada.

Quanto à irregularidade atinente à cobrança de ICMS na venda de aeronaves para o exterior, menciona a imunidade prevista na alínea “a” do inciso X, § 2º do artigo 155 da CF/88.

A Constituição não teria estabelecido, para tal fim, qualquer distinção entre aeronaves produzidas no Brasil e aeronaves produzidas no exterior.

A análise teleológica não seria possível, tendo em vista o disposto no artigo 111 do CTN; o artigo 152 da CF/88 não permitiria tratamento tributário diferenciado em virtude da procedência ou destino do produto; e o desembaraço aduaneiro nacionalizaria a mercadoria importada.

Isso posto, requer seja negado provimento ao Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual.

DAS RAZÕES DA 2.ª RECORRENTE

Também inconformada, a 2.ª Recorrente (Autuada) interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 1783 a 1792, por intermédio de procurador regularmente constituído.

Tal recurso cinge-se à irregularidade concernente ao recolhimento indevido do ICMS a favor de outra unidade da federação, após importações de aeronaves.

A Autuada menciona que o desembaraço aduaneiro e a entrada da mercadoria importada não teriam ocorrido em Minas Gerais.

O fato gerador do ICMS seria o local do destino da mercadoria importada e não o local do fechamento do contrato de câmbio.

Das três aeronaves importadas, duas foram desembaraçadas no Amapá e uma no Pará, onde inclusive se localiza o estabelecimento que emitiu as três notas fiscais de entrada.

Nas Declarações de Importação também constam como importador o estabelecimento do Pará, que seria, assim, o destinatário das mercadorias importadas, o que vem ao encontro do disposto no inciso IX do artigo 155 da CF/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona a doutrina para destacar que o destinatário das mercadorias não seria especificamente o destinatário final, e que o local da operação seria onde ocorre a entrada física da mercadoria, comprovável através da nota fiscal de entrada e da Declaração de Importação.

Transcreve trechos de Acórdãos deste Egrégio Conselho e do Parecer Consultivo nº 169/98 da Coordenação de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, os quais dariam respaldo ao seu entendimento (todos anexados, na íntegra, após o recurso).

Requer o provimento de seu Recurso de Revisão.

A Auditoria Fiscal, em pareceres de fls. 1849/1884, opina pelo provimento parcial do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual e pelo não provimento do Recurso de Revisão interposto pela Autuada.

A Câmara Especial em sessão realizada aos 5-7-2000, após rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, decidir acerca de três das quatro irregularidades, proferiu o despacho interlocutório de fls. 1888/1889, a fim de que a Autuada juntasse cópia de contrato concernente à aeronave PT-LXX, mencionado da tribuna, além de outros documentos que julgasse importantes na busca da verdade material; todos, por sua vez, atinentes à irregularidade "vendas de aeronaves sem emissão de documentos fiscais e sem pagamento do tributo devido".

O despacho interlocutório foi cumprido pela Autuada que junta os documentos de fls. 1892/1942. O fisco manifesta a seguir, faz diligências e junta documentos, o que motiva a nova abertura de vistas à Autuada, que é finalmente cumprido às fls. 2021.

A Auditoria fiscal manifesta às fls. 2.024/2036, opinando pelo provimento parcial do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual relativamente ao item remanescente, ou seja, venda de aeronaves sem o recolhimento do ICMS devido.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

A Autuada menciona que as exigências atinentes à venda de duas aeronaves, ocorridas em maio de 1988, não poderiam prevalecer, face ao disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Entretanto, além de uma das vendas, referente à aeronave PT-LHT, de fl. 441, ter sido excluída do feito fiscal, temos que se aplica ao caso o disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, pois não houve qualquer recolhimento de imposto que pudesse ter sido homologado.

Assim, tendo a Autuada recebido o Auto de Infração em 29-12-93, não há que se alegar uma decadência que somente se configuraria no primeiro dia do exercício seguinte.

Acrescente-se, ainda, o exposto pela Auditoria Fiscal, às fls. 1401 a 1404.

DO MÉRITO

Em relação às diversas irregularidades, temos as seguintes considerações a fazer:

1- Utilização de alíquotas previstas para operações interestaduais quando do emprego de peças e partes em aeronaves de outros estados

Em tal situação a alíquota correta teria sido aquela prevista para as operações internas, conforme expresso em dispositivo regulamentar, no caso o § 5º do artigo 20 do RICMS/84, com efeitos a partir de 3-7-90.

Entretanto, apesar da exigência referir-se a ICMS destacado a menor, em virtude da incorreção das alíquotas aplicadas, a Recorrente entende que não deveria recolher qualquer parcela, apesar de reconhecer que as peças e partes empregadas estariam, a princípio, incluídas dentre aquelas constantes dos itens 68 a 70 da Lista de Serviços anexa ao Decreto Lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87.

Para sustentar seu entendimento menciona o artigo 2º do Decreto Lei nº 932/69, dos Ministros da Marinha, Exército e Aeronáutica, o qual dispõe que tais peças e partes não se sujeitariam ao ICMS, desde que empregadas por empresas “que se dediquem aos trabalhos de lubrificação, conserto e acondicionamento de aeronaves” e tenham sido “homologadas pelo Centro Técnico de Aeronáutica”, o que seria o seu caso.

O inciso VIII do artigo 6º do RICM/84 previa exatamente a não incidência do imposto nas saídas acima; entretanto, tal dispositivo vigorou até 12-3-89, pois a partir do dia seguinte começou a surtir efeitos o RICMS/84, que não contemplou a referida exoneração fiscal.

Mesmo que se entenda que ainda assim continuaria prevalecendo o disposto no Decreto Lei nº 932/69, temos que, com o advento da Constituição Federal de 1988, a União passou a estar obstada de conceder isenções de tributos da competência dos outros entes da federação, conforme o disposto no inciso III do artigo 151, excetuando-se apenas as mercadorias e serviços remetidos para o exterior, objeto de lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “e” e art. 156, § 4º, II).

Ou seja, a chamada isenção heterônoma, ou isenção de tributo de competência alheia, passou a ser permitida somente em situações específicas, ao contrário do que dispunha o § 2º do artigo 19 da Constituição Federal de 1967: “A União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

Assim, resta claro que Leis Complementares da União não podem conceder isenção de ICMS nas operações circunscritas no território nacional.

A própria não manutenção, no RICMS/84, do disposto no citado inciso VIII do art. 6º do RICM/84 é um reflexo da nova ordem constitucional.

Desta forma, a decisão recorrida deve ser reformada nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, dando-se, por conseguinte, provimento ao Recurso de Revisão da FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.

2- Vendas de aeronaves para o exterior sem o recolhimento do imposto

Relativamente a tal irregularidade, primeiramente emerge a previsão de imunidade disposta na alínea “a” do inciso X, § 2º, artigo 155 da CF/88, onde temos que “o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados”.

A imunidade limita materialmente o exercício da competência, que segundo a professora Misabel Derzi é uma regra constitucional expressa, que estabelece a não competência das pessoas políticas para tributar certos fatos ou situações, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição do poder tributário.

A imunidade tributária não pressupõe a vontade dos entes tributantes União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Surgiram correntes doutrinárias que buscam interpretar as imunidades tributárias restritiva ou teleologicamente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a imunidade tributária é uma classe finita e determinável, sendo que as imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias unidades.

Assim, o preceito imunizante gravado no art. 155, X, "a" da Carta Magna "o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados”, não especifica quais são os produtos industrializados. Pensamos que devam ser todos. Do contrário, estar-se-ia estabelecendo distinções além do texto constitucional.

Acrescente-se, ainda, que não se pode argüir o Princípio da Isonomia e outros contra a imunidade, que quebra, por definição, o princípio da generalidade da tributação.

Desta forma, deve ser negado provimento ao Recurso de Revisão da FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, contrariamente ao parecer da Auditoria Fiscal.

3- Importações de aeronaves cujo recolhimento do ICMS foi efetuado a favor de outra unidade da federação

A irregularidade em questão refere-se às duas aeronaves cujos desembarços aduaneiros ocorreram em Macapá-AP e à uma aeronave cujo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desembaraço ocorreu em Belém-PA, tendo sido o ICMS, em todas as aquisições, recolhido a favor do estado do Pará.

Entretanto, restou claro que as referidas aeronaves foram destinadas para o estabelecimento da Autuada.

Em relação à aeronave Learjet modelo 55-C, nº série 139, a Guia de Importação, de fls. 692/693, apresenta o endereço do estabelecimento da Autuada; a Declaração de Importação, de fls. 695 a 697, menciona a referida Guia de Importação; e o Contrato de Câmbio, de fl. 681, menciona ambos, endereço da Autuada e Guia de Importação.

Ressalte-se, também, que essa aeronave foi objeto de “contrato de promessa de compra e venda com reserva de domínio”, firmado exatamente pelo estabelecimento objeto da autuação, conforme fls. 511 a 524.

Quanto à aeronave Learjet modelo 31, nº de série 010, a Guia de Importação e seu aditivo, de fls. 710 a 712, apresentam o endereço do estabelecimento da Autuada; a Declaração de Importação, de fls. 700 a 705, menciona a referida Guia de Importação e seu aditivo; o Contrato de Câmbio, de fl. 709, menciona ambos, endereço da Autuada e Guia de Importação; e o documento da Learjet Corporation, fabricante e exportadora da aeronave, de fl. 706, menciona a Guia de Importação e o endereço da Autuada.

Relativamente à aeronave Learjet modelo 35-A, nº de série 655, a Guia de Importação e seu aditivo, de fls. 716 a 718, apresentam o endereço do estabelecimento da Autuada; a Declaração de Importação, de fls. 721, 723/724, menciona a referida Guia de Importação e seu aditivo; o Contrato de Câmbio, de fl. 715, menciona o endereço da Autuada e os dados da aeronave; e o documento da Learjet Corporation, fabricante e exportadora da aeronave, de fl. 722, também menciona o endereço da Autuada e os dados da aeronave.

A Constituição Federal de 1988, no art. 155, § 2º, IX, “a”, prevê que o ICMS, nas presentes aquisições, deva ser recolhido “*ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço*”.

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 02/93, que apenas tem uma função interpretativa, sequer foi mencionada pelos Autuantes no Auto de Infração. Não obstante, vem ao encontro da manutenção da presente exigência (trecho transcrito à fl. 1466).

Quanto aos Acórdãos deste Egrégio Conselho trazidos à colação pela Autuada, referem-se a outras situações fáticas: o Acórdão de fls. 1801 a 1806 refere-se ao transporte de mercadoria importada desacompanhado de documentação fiscal; o Acórdão de fls. 1807 a 1811 refere-se ao transporte de mercadoria importada sem o destaque do ICMS na nota fiscal de entrada; o Acórdão de fls. 1812 a 1815 refere-se ao não recolhimento do ICMS na importação de mercadorias, apenas recolhido, e com a alíquota indevida, nas saídas destas, quando da ocorrência de outro fato gerador; o

Acórdão de fls. 1816 a 1819 refere-se ao trânsito de mercadoria importada sem a comprovação do recolhimento antecipado do imposto.

Assim, não houve em tais Acórdãos questionamentos acerca de supostos recolhimentos do ICMS a favor de outras unidades da federação, sendo que as menções ao fato gerador, “entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário” ou “entrada física ou simbólica da mercadoria no estabelecimento destinatário”, em nada se contrapõem ao presente feito fiscal.

A Autuada destaca a menção feita, em um dos Acórdãos, acerca da verificação, pelo Fisco, das notas fiscais de entrada e das declarações de importação. Ocorre que naquela autuação não houve dúvida quanto ao verdadeiro contribuinte, e, tratando-se de levantamento de ICMS não recolhido ou recolhido a menor, os contratos de câmbio e as guias de importação não se faziam indispensáveis.

Interessante observar que, no tocante à primeira e terceira aeronaves, as notas fiscais de entrada, de fls. 690 e 714, somente foram emitidas vários dias após os desembarços aduaneiros (cerca de 110 e 50 dias respectivamente), o que, em qualquer circunstância, é completamente irregular.

Tendo em vista o exposto, entendemos que as aeronaves foram importadas com o objetivo prévio de se destinarem ao estabelecimento mineiro, para onde realmente foram destinadas, verdadeiro contribuinte nas referidas operações.

Desta forma, o Recurso de Revisão interposto por Líder Taxi Aéreo Ltda não deve ser provido, de conformidade com o parecer da Auditoria Fiscal.

4- Vendas de aeronaves sem o recolhimento do ICMS devido

Esta irregularidade refere-se a vendas de 9(nove) aeronaves, em relação às quais foram apresentados contratos de diferentes denominações e características. A seguir uma análise acerca da venda de cada aeronave.

a) Aeronave PT-POK

A compradora, Pneus OK, investiu na posse da aeronave desde o momento da celebração do contrato de promessa de compra e venda, conforme documento de fls. 1939 - Termo de entrega e recebimento de aeronave, que especifica, juntado aos autos pela Autuada, ora Recorrida, após o despacho interlocutório da Câmara Especial de 05.07.2000, fls. 1888 dos autos.

Conforme consta expressamente da Guia de Importação, de fls. 436, a aeronave entrou no país em 14/09/86, o que demonstra a demora em se efetivar formalmente a importação com a retenção das guias pela CACEX, por longo prazo, na tentativa de equilibrar o Balanço de Pagamentos, como afirmou a Recorrida (Líder Taxi Aéreo S/A).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os contratos foram firmados em 01/10/1986 e a entrega da aeronave se deu em 07/10/1986, portanto, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/1991 para fazer o lançamento, que se encontra alcançado pela decadência.

Assim, ao contrário do entendimento da Auditoria Fiscal, o crédito tributário relativamente a aeronave PT-POK deve ser excluído do lançamento.

b) Aeronave PT-LVO

O Fisco considerou que o “contrato de compromisso de venda e compra de aeronave com reserva de domínio”, de fls. 453 a 466, na realidade diria respeito a uma venda a prazo.

Primeiramente devemos mencionar que o contrato, a partir da nacionalização da aeronave, passou a ser de uma “efetiva venda e compra”, conforme sua cláusula 16.1, à fl. 461.

Tendo em vista a “reserva de domínio” estipulada, o fato gerador da venda em questão, entendemos, que tenha ocorrido quando do implemento da condição suspensiva, ou seja, no pagamento da última parcela, ocorrido em 28-4-94, conforme cláusula 2.5 do contrato.

Assim, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, tendo em vista que o Auto de Infração foi emitido em 29-12-93, anteriormente à data do fato gerador, a exigência relativa à aeronave PT-LVO deve ser excluída do feito fiscal.

c) Aeronave PT-LQS

Trata-se de venda a prazo consubstanciada nos recibos de fls. 502 a 507, no valor correspondente a US\$ 782,597.89, conforme fl. 501.

Estes recibos contêm a expressão “como adiantamento para aquisição de aeronave”. Não obstante, não houve nenhum contrato formal entre a Autuada e a compradora, empresa Brasif, apesar daquela alegar que se trataria de um comodato. Da mesma forma, não foi emitida nenhuma nota fiscal refletindo tal operação, nem mesmo de demonstração.

Tendo a Autuada recebido a aeronave em 14-2-89, conforme nota fiscal de fl. 1532, o Fisco considerou o dia 25-4-89 como data do fato gerador, data da tradição, tendo em vista a emissão da nota fiscal de fl. 508, destinada à Brasif e atinente à manutenção efetuada na aeronave em questão, o que também ocorreu em 14-6-89, conforme nota fiscal de fl. 509.

A Autuada, todavia, emitiu, em 1º-3-94, após a ação fiscal, a nota fiscal de fl. 1541, cujo ICMS ali consignado foi recolhido conforme G.A. de fl. 1540.

Este valor, correspondente a 38.825,12 UFIR, deve ser abatido do crédito tributário quando do seu pagamento (mantendo-se, portanto, a MR a ele referente).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A apresentação do LRE trouxe a constatação de que não houve creditamento do imposto quando da aquisição da aeronave, em 1.989.

O direito ao crédito do ICMS deveria ter sido considerado pelo Fisco quando do levantamento do débito do ICMS, recompondo-se a conta gráfica. Não se trata, na hipótese dos autos, de repetição de indébito ou de aproveitamento de crédito extemporâneo, mas, sim de retificação de trabalho erroneamente levantado pelo Fisco sem considerar os créditos pelas entradas proporcionalmente a tributação das saídas.

Todavia, o valor do crédito deve ser proporcional a tributação na saída, face ao disposto no § 1º do art. 142 do RICMS/91, que segundo o parecer da Auditoria fiscal de fls. 2.031 deve ser reduzido a 40%, adequando-se à redução da base de cálculo de fls. 501 dos autos.

Relativamente a esta aeronave o Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual deve ser parcialmente provido.

d) Aeronave PT-LZS

O Fisco considerou que o “contrato de promessa de venda e compra de aeronave com reserva de domínio”, de fls. 511 a 524, na realidade diria respeito a uma venda a prazo.

Primeiramente devemos mencionar que o contrato, a partir do desembaraço aduaneiro, passou a ser de uma “efetiva venda e compra”, conforme sua cláusula 21.1, à fl. 523.

Tendo em vista a “reserva de domínio” estipulada, o fato gerador da venda em questão ocorreria quando do implemento da condição suspensiva, ou seja, no pagamento da última parcela, em setembro/99, conforme contrato e planilha.

Ocorre que, conforme alegado pela Autuada e confirmado pela perícia, à fl. 1188, o contrato em questão foi distratado em 1994, não tendo, de qualquer modo, ocorrido o fato gerador relativamente à venda da aeronave em questão para a empresa CEESA.

Assim, a exigência relativa à aeronave PT-LZS deve ser excluída do feito fiscal.

e) Aeronave PT-LXX

Com despacho interlocutório da Câmara Especial, fls. 1888, foi juntado aos autos o contrato mencionado da tribuna.

Restou comprovado que a aeronave em questão foi vendida em 28/12/1.994, após a lavratura e intimação do Auto de Infração que se deu em 29/12/1.993.

Vários documentos juntados pela Recorrida, face o despacho interlocutório de fls. 1.888, dentre o quais, o recibo de venda (fls. 1927), comunicação de venda (fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1928), certidão do Ministério da Aeronáutica (fls. 1930) e nota fiscal nº 021381, de 28/12/94 (fls. 1925) demonstram, inequivocamente, que a aeronave PT-LXX foi vendida, repita-se, em 28/12/1.994.

Portanto, o crédito tributário relativamente à aeronave PT-LXX deve ser excluído do lançamento.

f) Aeronave PT-LVR

O parecer da Auditoria fiscal será adotado na íntegra para a motivação da decisão relativamente a aeronave epigrafada no item "f", como segue.

"Trata-se de uma venda a prazo, constatada após análise dos contratos de "fretamento", de fls. 559 a 570, e de "promessa de venda e compra", de fls. 552 a 558.

A Autuada, em suas contra-razões ao recurso da Fazenda Pública, às fls. 1834/1835, faz referências a contratos de arrendamento/locação, que não dizem respeito a esta aeronave, tendo sido transcritos o artigo 127 do Código Brasileiro de Aeronáutica, o artigo 1188 do Código Civil e o artigo 226 do Código Comercial.

O fretamento, conforme art. 133 do primeiro Código acima, ocorre "quando uma das partes chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave".

De plano, indagamos:

Como "colocar à disposição do afretador aeronave equipada e tripulada", conforme prevê o inciso I do art. 135 do Código acima, numa situação em que o fretador ainda não possui a referida aeronave (contrato assinado em 2-8-89 e aeronave importada pela Autuada em 1º-11-89) ?

Como pôde ser identificado um bem em 2-8-89, conforme fatura de fl. 1034, se este, Learjet 31- s/n 013, somente foi importado em 1º-11-89, conforme documentação de fls. 1557 a 1563?

Em relação ao contrato de "promessa de compra e venda", ressaltamos o entendimento da doutrina mencionada no parecer da Auditoria Fiscal.

Além disso, temos que:

- não foi apresentado nenhum contrato de compra e venda definitivo ou principal, mencionado doutrina e pela própria Autuada, à fl. 743, inclusive citando a doutrina;
- ao contrário, por exemplo, do disposto nos contratos de promessa de compra e venda concernentes às aeronaves PT-LVO e PT-LZS, em suas cláusulas, respectivamente, 16.1, de fl. 461, e 21.1, de fl. 523, o presente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrato não prevê sequer sua transformação em “efetivo contrato de compra e venda” (aqueles contratos prevêem que seja após ocorrida a nacionalização/desembaraço da aeronave);

- A própria Autuada transcreve trecho de obra do jurista Darcy Bessone, às fls. 750/751, onde resta claro que o contrato definitivo, ao conter “um termo ou condição suspensiva”, poderia tornar dispensável o contrato preliminar (no caso em questão, ao reverso, o contrato de “promessa”, preliminar, que conteria tal cláusula);
- a aeronave mencionada na cláusula primeira, à fl. 553, deveria ter sido “individualizada por escrito, após escolha de comum acordo entre as partes”;
- esta “escolha por escrito” não foi, entretanto, apresentada;
- da mesma forma a “estipulação das condições e do saldo devedor”, também mencionada nessa mesma cláusula;
- a nota fiscal de venda, à fl. 1567, que poderia demonstrar o correto procedimento da Autuada, somente foi emitida em 28-12-94, e, além disso, cerca de 5 (cinco) meses após a última parcela estipulada na planilha de pagamento, de fl. 558.
- a cláusula quinta, à fl. 554, estipula que a promissória arcará, entre outras, com as despesas de translados (salários da tripulação, do pessoal de terra e combustível), o que não se coaduna com um contrato de “promessa de venda”, que objetivaria, evidentemente, uma venda, sendo tais despesas compatíveis, se fosse o caso, com um fretamento, que propicia a manutenção da posse da aeronave.

Por sua vez, numa análise conjunta de ambos os contratos constatamos:

- o preço e condições de pagamento estavam acertados quando das assinaturas dos contratos e o consentimento das partes mostrou-se presente, inclusive pela menção do caráter definitivo, irrevogável e irretratável dos contratos.
- ambas as planilhas de pagamento, de fls. 558 e 570, têm o mesmo tempo, taxa de juros, taxa de comissão, etc., além de vigorarem dentro de um mesmo período.

Cumpra aqui ressaltar o mencionado pelo tributarista Richard Haddad, transcrito na manifestação fiscal, à fl. 1116:

“Não se admite que o sujeito passivo abuse do direito ao uso das formas jurídico-privadas, valendo-se de formas anormais ou inadequadas com o escopo de impedir ou fraudar a tributação, que, fatalmente, ocorreria se tivesse seguido o caminho jurídico- privado correto”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, realmente entendemos que esse procedimento tenha sido adotado pela Autuada.

No caso, consideramos que esta vendeu um bem que ainda não possuía, “uma coisa alheia”, perfeitamente plausível, conforme a doutrina (mencionada no item 4.1 do parecer da Auditoria Fiscal), tendo recebido, desde já, 2-8-89, parcelas do pagamento por parte da “promissária”, Lojas Americanas.

Ora, se o próprio contrato prevê, em sua cláusula quinta, que a “promissária” arcará com outras despesas, entre elas o novo saldo devedor determinado após a “escolha” da aeronave, as parcelas constantes da planilha referem-se a um pagamento parcial.

Portanto, a Autuada tinha outras parcelas a receber, mesmo porque as parcelas da planilha totalizam apenas US\$ 2,281,559.95.

Entendemos que estas sejam atinentes às parcelas pagas a título de um implausível “fretamento”, como já mencionado anteriormente, sendo que ambas as planilhas são “coincidentemente” de 60 (sessenta) meses, dentro de um mesmo período.

A data do fato gerador foi em 1º-11-89, correspondente à data da importação, do recebimento da aeronave pela Autuada, ocasião em que efetivamente já poderia tê-la entregue à “promissária/compradora”, Lojas Americanas.

O valor de venda da aeronave corresponde ao somatório das planilhas, US\$ 5,703,899.88 (NCZ\$ 30.282.004,46 em 1º-11-89), com a base de cálculo sendo ainda reduzida a 50%, conforme fl. 551.

O ICMS obtido, NCZ\$ 1.816.920,27 (30.282.004,46 x 0,5 x 0,12), corresponde a um valor, em UFIR, superior ao encontrado pelo Fisco (335.679,99 x 334.889,12).

Por esta razão, entendemos que o ICMS encontrado pelo Fisco, em UFIR, seja simplesmente transposto para a nova data do fato gerador:

$$334.889,12 \text{ UFIR em } 1^\circ\text{-11-89} = \text{NCZ\$ } 1.812.639,54$$

Po sua vez, se a aeronave destinava-se à venda, conforme contrato de “promessa de compra e venda”, e tal fato ocorreu assim que houve a importação, não chegou sequer a ocorrer nenhuma depreciação, atinente a bens do imobilizado.

Mesmo no caso de considerar-se, por hipótese, a venda como tendo ocorrido em 23-12-94, segundo nota fiscal de fl. 1567, uma depreciação de 20% a.a., que poderia até ser aplicada em termos de legislação de I.R., não se prestaria para explicar um valor de venda de cerca de US\$ 3,457,500.00 (correspondente ao preço consignado na nota fiscal acima), tão abaixo de seu preço de aquisição, de cerca de US\$ 6,120,000.00 (conforme D.I. de fls. 1558 a 1563, impostos de fls. 1556 e encargos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de fls. 1355 e 1379), mormente a Autuada ser reconhecida como um modelo na área de manutenção de aeronaves, conforme explicitam os Autuantes às fls. 1131/1132.

Em relação à nota fiscal de venda de fl. 1566, emitida após a ação fiscal, o ICMS nela consignado, correspondente a 104.843,90 UFIR, foi recolhido conforme fl. 1565; entretanto, entendemos que este apenas deva ser excluído quando da liquidação do crédito tributário (mantendo-se, portanto, a MR a ele referente).

Quanto ao ICMS atinente a fretamentos, itens 69 a 73 do quadro de fl. 1182, elaborado pela perita (correspondentes a 53.941,62 UFIR), entendemos que devam ser excluídos diretamente do DCMM (excluindo-se também, portanto, a MR a eles referente).

Cabe mencionar que a utilização de dólares americanos, para fins de comparação de valores, deveu-se aos termos dos próprios contratos, ou seja, a cláusula quarta do contrato de “promessa de venda” e observações constantes das planilhas.”

Finalmente, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal de fls. 2.031, deve ser concedido o crédito pelas entradas de 50%, proporcionalmente a tributação pela saída que teve uma redução de base de cálculo de 50%, conforme fls. 551, o que vem ao encontro do disposto no § 1º do artigo 142 do RICMS/91.

g) Aeronave PT-LYK

O parecer da Auditoria Fiscal será adotado na íntegra para a motivação da decisão relativamente a aeronave epigrafada no item "g", como segue.

"Trata-se de uma venda a prazo, constatada após análise dos contratos de “fretamento”, de fls. 573 a 587, e de “promessa de venda e compra”, de fls. 588 a 597 (ambos incluem instrumentos de cessão).

O fretamento, conforme art. 133 do primeiro Código acima, ocorre “quando uma das partes chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave”.

Entretanto, em observações constantes das planilhas, às fls. 584 e 587, a própria Autuada menciona que não “constam nessas planilhas impostos e taxas incidentes na transferência de tal aeronave para outra empresa, que serão de responsabilidade do adquirente” (g.n.).

Ora, tal observação não é pertinente a um contrato de fretamento, onde até a posse da aeronave permanece com a fretadora (Autuada).

Em relação ao contrato de “promessa de compra e venda”, ressaltamos o entendimento da doutrina, conforme item 4.1 deste parecer, no sentido de que tal contrato diz respeito a bens imóveis.

Além disso, temos que:

- não foi apresentado nenhum contrato de compra e venda definitivo ou principal, mencionado no item 4.1 acima e pela própria Autuada, à fl. 743, inclusive citando a doutrina;
- ao contrário, por exemplo, do disposto nos contratos de promessa de compra e venda concernentes às aeronaves PT-LVO e PT-LZS, em suas cláusulas, respectivamente, 16.1, de fl. 461, e 21.1, de fl. 523, o presente contrato não prevê sequer sua transformação em “efetivo contrato de compra e venda” (aqueles contratos prevêem que seja após ocorrida a nacionalização/desembaraço da aeronave);
- A própria Autuada transcreve trecho de obra do jurista Darcy Bessone, às fls. 750/751, onde resta claro que o contrato definitivo, ao conter “um termo ou condição suspensiva”, poderia tornar dispensável o contrato preliminar (no caso em questão, ao reverso, o contrato de “promessa”, preliminar, que conteria tal cláusula);
- a aeronave mencionada na cláusula primeira, à fl. 589, deveria ter sido “individualizada por escrito, após escolha de comum acordo entre as partes”;
- esta “escolha por escrito” não foi, entretanto, apresentada;
- da mesma forma a “estipulação das condições e do saldo devedor”, também mencionada nessa mesma cláusula;
- a cláusula quinta, à fl. 590, estipula que a promissária arcará, entre outras, com as despesas de translados (salários da tripulação, do pessoal de terra e combustível), o que não se coaduna com um contrato de promessa de venda, que objetivaria, evidentemente, uma venda, sendo tais despesas compatíveis, se fosse o caso, com um fretamento, que propicia a manutenção da posse da aeronave.

Por sua vez, numa análise conjunta de ambos os contratos constatamos:

- o preço e condições de pagamento estavam acertados quando das assinaturas dos contratos e o consentimento das partes mostrou-se presente, inclusive pela menção do caráter definitivo, irrevogável e irreatável dos contratos.
- as planilhas de pagamento, de fls. 584/594 e 587/597, têm o mesmo tempo, taxa de juros, taxa de comissão, etc., além de vigorarem dentro de um mesmo período.
- o somatório dos contratos de “fretamento” e de “promessa de venda e compra”, de fls. 584 e 594, sem a inclusão de juros ,comissão, aval, seguro, etc., totalizaram US\$ 2,100,000.00, enquanto o contrato de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

financiamento para aquisição da aeronave, feito pela Líder(Autuada), de fl. 1576, totalizou US\$ 2,188,000.00, ou seja, uma diferença de apenas 4%.

Cumpra aqui ressaltar o mencionado pelo tributarista Richard Haddad, transcrito na manifestação fiscal, à fl. 1116:

“Não se admite que o sujeito passivo abuse do direito ao uso das formas jurídico-privadas, valendo-se de formas anormais ou inadequadas com o escopo de impedir ou fraudar a tributação, que, fatalmente, ocorreria se tivesse seguido o caminho jurídico- privado correto”.

Por todo o exposto, realmente entendemos que esse procedimento tenha sido adotado pela Autuada.

No caso, consideramos que esta vendeu a aeronave na data de assinatura dos contratos, tendo recebido, desde já, 6-9-89, parcelas do pagamento por parte da “afretadora” e “promissária”, empresa Pedro Montelione (houve cessão dos contratos para a empresa Usina Santa Adélia, tendo sido mantidas todas as cláusulas, inclusive de pagamento/financiamento).

O próprio contrato de “promessa” prevê, em sua cláusula quinta, que a “promissária” arcará com outras despesas, entre elas o novo saldo devedor determinado após a “escolha” da aeronave.

Assim, as parcelas constantes de sua planilha referem-se a um pagamento parcial, e, portanto, a Autuada tinha outras parcelas a receber, mesmo porque as parcelas em questão totalizaram apenas US\$ 1,209,071.06.

Entendemos que o pagamento restante seja atinente às parcelas pagas a título de “fretamento”, sendo que ambas as planilhas são “coincidentemente” de 05 (cinco) anos, dentro de um mesmo período.

A data do fato gerador entendemos que seja 6-9-89, correspondente à data de assinatura dos contratos.

O valor de venda da aeronave corresponde ao somatório das planilhas, US\$ 3,012,677.65 (NCZ\$ 8.905.475,13), com a base de cálculo tendo sido reduzida a 60%, conforme fl. 572.

Se a aeronave destinava-se à venda, conforme contrato de “promessa de venda e compra”, e tal fato ocorreu logo após a importação, ocorrida em 3-8-89, conforme documentação de fls. 1569 a 1575, não chegou sequer a ocorrer nenhuma depreciação, atinente a bens do imobilizado.

Mesmo no caso de considerar-se, por hipótese, a venda como tendo ocorrido em 13-9-94, segundo nota fiscal de fl. 1579, uma depreciação de 20% a.a., que poderia até ser aplicada em termos de legislação de I.R., não se prestaria para explicar um valor de venda de cerca de US\$ 1,022,431.73 (correspondente ao preço consignado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na nota fiscal acima), tão abaixo de seu preço de aquisição, de cerca de US\$ 2,470,000.00 (conforme D.I. de fls. 1571 a 1574, impostos de fl. 1569 e encargos de fl. 1379), mormente a Autuada ser reconhecida como um modelo na área de manutenção de aeronaves, conforme explicitam os Autuantes às fls. 1131/1132.

Em relação ao ICMS recolhido conforme fl. 1578 (correspondente a 33.454,33 UFIR) e destacado na nota fiscal de venda de fl. 1579, emitida após a ação fiscal, entendemos que deva ser excluído quando da liquidação do crédito tributário (o que resulta na não exclusão da MR a ele referente).

Quanto aos recolhimentos atinentes a fretamentos, itens 52 a 54 do quadro de fl. 1182, elaborado pela perita (correspondentes a 39.572,95 UFIR), entendemos que devam ser excluídos diretamente do DCMM (o que resulta na exclusão também da MR a eles referente).

Cabe mencionar que a utilização de dólares americanos, para fins de comparação de valores, deveu-se aos termos dos próprios contratos, ou seja, a cláusula quarta do contrato de “promessa de venda” e observações constantes das planilhas.”

Finalmente, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal de fls. 2.032, deve ser concedido o crédito pelas entradas de 60%, proporcionalmente a tributação pela saída que teve uma redução de base de cálculo a 60%, conforme fls. 572, o que vem ao encontro do disposto no § 1º do artigo 142 do RICMS/91.

h) Aeronave PT-MAL

O parecer da Auditoria Fiscal será adotado na íntegra para fundamentar a decisão relativamente à aeronave PT-MAL, como segue.

"Trata-se de uma venda a prazo, assim considerada após análise do contrato de “promessa de venda e compra”, de fls. 610 a 615, de 8-11-90, e da documentação pertinente a um fretamento, que teria se iniciado também em 8-11-90, conforme notas fiscais e faturas de fls. 617 e 1082 a 1099, sendo promissória/afretadora a mesma empresa, Wladislau Ryzewsky, de Porto Alegre-RS.

Feitas estas primeiras considerações, temos que o fretamento, conforme art. 133 do Código Brasileiro de Aeronáutica ocorre “quando uma das partes, chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave”.

Entretanto, como “colocar à disposição do afretador aeronave equipada e tripulada”, conforme prevê o inciso I do art. 135 do Código acima, numa situação em que o fretador ainda não possui a referida aeronave (contrato assinado em 8-11-90 e aeronave adquirida pela Autuada em 29-11-90) ?

Como estipular o pagamento de um fretamento se este não tinha condição de ser efetivado, pois o bem não estava individualizado?

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao contrato de “promessa de venda e compra”, ressaltamos o entendimento da doutrina, conforme item 4.1 deste parecer, no sentido de que tal contrato diz respeito a bens imóveis.

Além disso, temos que:

- não foi apresentado nenhum contrato de compra e venda definitivo ou principal, mencionado no item 4.1 do parecer e pela própria Autuada, à fl. 743, inclusive citando a doutrina;
- ao contrário, por exemplo, do disposto nos contratos de promessa de compra e venda concernentes às aeronaves PT-LVO e PT-LZS, em suas cláusulas, respectivamente, 16.1, de fl. 461, e 21.1, de fl. 523, o presente contrato não prevê sequer sua transformação em “efetivo contrato de compra e venda” (aqueles contratos prevêem que seja após ocorrida a nacionalização/desembarço da aeronave);
- A própria Autuada transcreve trecho de obra do jurista Darcy Bessone, às fls. 750/751, onde resta claro que o contrato definitivo, ao conter “um termo ou condição suspensiva”, poderia tornar dispensável o contrato preliminar (no caso em questão, ao reverso, o contrato de “promessa”, preliminar, que conteria tal cláusula);
- a aeronave mencionada na cláusula primeira, à fl. 611, marca (Embraer) e modelo (Xingu), ainda não individualizada, deveria ter sido “escolhida de comum acordo, e as condições e o saldo devedor estipulados em época própria”;
- a formalização desta “escolha” não foi, entretanto, apresentada;
- da mesma forma a estipulação das “condições e saldo devedor”, remanescendo somente o “adiantamento”, que já consta no referido contrato de “promessa de venda”, conforme cláusula terceira e planilha de fl. 615;
- nesta planilha, anexa ao contrato, de 8-11-90, já consta o prefixo da aeronave, PT-MAL;
- a nota fiscal que poderia demonstrar o correto procedimento da Autuada, de fl. 618, somente foi emitida em 10-9-92, e, além disso, 5(cinco) meses após o término do “adiantamento”, ocorrido em 8-4-92.

Por sua vez, numa análise conjunta do contrato de “promessa de venda” e do “fretamento”, constatamos:

- o período do “adiantamento”, 18 (dezoito) meses a partir de 8-11-90, “coincidiu” com aquele do “fretamento”, conforme fatura de fl. 617 e nota fiscal de fl. 1099;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o preço e as condições de pagamento estavam acertados quando da assinatura do contrato de “promessa de venda” e quando do início do “fretamento”, 8-11-90, além do consentimento das partes ter se mostrado presente.

Cumpra aqui ressaltar o mencionado pelo tributarista Richard Haddad, transcrito na manifestação fiscal, à fl. 1116:

“Não se admite que o sujeito passivo abuse do direito ao uso das formas jurídico-privadas, valendo-se de formas anormais ou inadequadas com o escopo de impedir ou fraudar a tributação, que, fatalmente, ocorreria se tivesse seguido o caminho jurídico- privado correto”.

Por todo o exposto, realmente entendemos que esse procedimento tenha sido adotado pela Autuada.

No caso, consideramos que esta vendeu um bem que ainda não possuía, “uma coisa alheia”, perfeitamente plausível, conforme a doutrina (mencionada no item 4.1 deste parecer), tendo recebido, desde já, 8-11-90, parcelas do pagamento por parte do “promitente comprador”, Wladislau Rysewski, as quais denominou “adiantamento” (cláusula terceira do contrato de promessa de venda e compra), no total de US\$ 219,535.37.

Este recebimento representava uma parte do total a receber, pois o próprio contrato, em sua cláusula quinta, menciona o recebimento do “saldo devedor a ser determinado por ocasião da individualização da aeronave a ser adquirida e de seus acréscimos também pactuados...”.

Para obtenção do valor da operação, o Fisco partiu da aquisição da aeronave pela Autuada, conforme nota fiscal de fl. 616, de 29-11-90, emitida pela empresa Contauto, de Vila Velha-ES, a qual totalizou o correspondente a US\$ 290,960.65.

Como o contrato de “promessa de venda” totalizou US\$ 219,535.37, conforme planilha de fl. 615, e a nota fiscal de fl. 618, de 10-9-92, que representaria a venda, segundo a Autuada, totalizou apenas US\$ 40,715.73, o Fisco considerou que o valor de venda correspondeu ao seu valor de aquisição, ou seja, US\$ 290,960.65.

Assim, ao contrário do ocorrido com as operações atinentes às aeronaves PT-POK, PT-LVR e PT-LYK, o Fisco não considerou, para fins de obtenção do valor de venda da aeronave, os valores relativos ao fretamento.

Entendemos que tal fato tenha ocorrido por não terem sido obtidos alguns documentos, como notas fiscais de “manutenção” de aeronaves e o próprio contrato de fretamento.

O procedimento do Fisco acabou por redundar numa exigência centrada na constatação de um valor de saída inferior ao valor de aquisição (saída inferior ao custo).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso posto, entendemos que o ICMS porventura recolhido nas prestações de fretamento não deva ser, no presente caso, abatido do total exigível do imposto.

Em relação ao ICMS destacado na nota fiscal de fl. 1580, entendemos que não deva ser abatido do crédito tributário, pois o destinatário ali consignado trata-se de outra empresa, com endereço e CGC diferentes.

Além disso, ao contrário de outras aeronaves, em relação às quais foram apresentadas as guias de recolhimento do imposto, com a presente não houve tal comprovação.

Quanto à data do fato gerador, entendemos que seja 29-11-90, ao contrário do Fisco e da Auditoria Fiscal que nos antecedeu, que o consideraram ocorrido no dia 8-11-90 (os valores exigidos permanecem os mesmos, pois os cálculos feitos pelo Fisco, de fl. 608, basearam-se no US\$ daquela data).

O dia 29-11-90 corresponde ao recebimento da aeronave pela Autuada, a partir da qual poderia efetuar a tradição, entrega efetiva da aeronave à “promissária”/“afretadora”.

Por sua vez, se a aeronave destinava-se à venda, conforme contrato de “promessa de venda e compra”, e tal fato ocorreu assim que houve sua aquisição pela Autuada, não chegou sequer a ocorrer nenhuma depreciação, a qual se refere a bens do imobilizado.

Mesmo no caso de considerar-se, por hipótese, a venda como tendo ocorrido em 10-9-92, segundo nota fiscal de fl. 1580, uma depreciação de 20% a.a., que poderia até ser aplicada em termos de legislação de I.R., não se prestaria para explicar um valor de venda, em menos de dois anos, de cerca de US\$ 41,000.00 (correspondente ao preço consignado na nota fiscal acima), tão abaixo de seu preço de aquisição, de cerca de US\$ 291,000.00 em 29-11-90 (conforme nota fiscal de fl. 616), mormente a Autuada ser reconhecida como um modelo na área de manutenção de aeronaves, conforme explicitam os Autuantes às fls. 1131/1132.

Cumprе mencionar que a utilização, para efeito de comparação, de valores em dólares americanos deveu-se aos próprios termos do contrato, que em sua cláusula quarta estipula que as partes “escolheram livremente” dólares americanos para fixação dos valores, que “serão convertidos pela taxa oficial de venda” nas datas das cobranças.”

i) Aeronave PT-LLV

Nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, fls. 2030, que propõe a exclusão das exigências relativamente à aeronave em questão, visto que restou demonstrado que a mesma foi adquirida da Aeropetrol/PR, e não do exterior como se pensou a princípio.

Em relação aos juros de mora, a Câmara Especial analisou da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato do artigo 226 da Lei nº 6763/75 somente ter gerado efeitos a partir de 28-12-91, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores objeto de discussão, que abrangem o período 1989/91, significa que somente a partir de então os referidos juros poderiam ser cobrados.

Entretanto, é inconcebível o entendimento de que o disposto no artigo 144 do CTN aplicar-se-ia à presente situação. Este dispõe que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (...)”. Ora, os juros de mora dizem respeito a uma outra situação, ou seja, a inadimplência de determinado contribuinte.

Segundo Bernardo R. de Moraes, “o crédito tributário não pago no seu vencimento torna-se dívida, vencendo juros a favor da Fazenda Pública. O contribuinte que não paga o seu débito na data do vencimento da obrigação tributária, constitui-se, *ex lege*, em mora e, por isso, fica obrigado a pagar juros de mora ao seu credor (...)” (op. cit., p. 577).

Dentro disso, tem-se que os juros de mora atinentes às parcelas já recolhidas, de fls. 726 e 727, devem também ser recolhidos pela Autuada, a partir de março/92 (§ 2º do art. 3º, Resolução 2220/92) e até a data dos recolhimentos (26-10-93). O valor obtido deve, por sua vez, ser corrigido até a data de seu pagamento. Tudo de conformidade com o pedido da tribuna feito pelo patrono da Recorrente/Recorrida Líder Taxi Aéreo S/A.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, **em sessão realizada em 05 de julho de 2.000**, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de decadência com fundamento no art. 173, inciso I do CTN. No mérito: relativamente à primeira infração - aplicação indevida de alíquotas diferenciadas em consertos ou reparos feitos com emprego de parte e peças em veículos (aeronaves) de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro - deu-se provimento ao Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual para reformar a decisão recorrida nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Decisão pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (revisor), Antônio César Ribeiro, João Inácio Magalhães Filho e Luciana Mundim de Mattos Paixão que a ele negavam provimento. Relativamente a terceira irregularidade - venda de aeronaves para o exterior sem o pagamento do ICMS devido - Por maioria de votos, negou-se provimento ao Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual, vencido o Conselheiro Mauro Rogério Martins que a ele dava provimento. Relativamente à Quarta irregularidade - Importação de aeronaves com recolhimento do ICMS efetuado a favor de outra Unidade da Federação - Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao Recurso de Revisão da Líder Taxi Aéreo S/A, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor), Antônio César Ribeiro, Luciana Mundim de Matos Paixão, João Inácio Magalhães Filho que a ele negavam provimento. Relativamente à Segunda irregularidade - venda de aeronaves sem emissão de documentos fiscais e sem pagamento do tributo devido - suspenso o julgamento para data a ser marcada. Abriu-se, nesta data, o prazo de 10 (dez) dias para que a Recorrente/Recorrida (Líder Taxi Aéreo S/A) junte cópia do contrato mencionado da tribuna, bem como de outros documentos relativamente ao item 4, que o sujeito passivo julgar importante para trazer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a verdade material. Procuradores intimados na própria sessão. Participaram desta sessão de julgamento os Conselheiros Ênio Pereira da Silva (Presidente), Antônio César Ribeiro, Aparecida Gontijo Sampaio, Windson Luiz da Silva (Revisor), Mauro Heleno Galvão (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão. **Em sessão realizada em 18 de dezembro de 2.000**, pelo voto de qualidade, deu-se provimento parcial ao Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual para: relativamente à Segunda irregularidade (venda de aeronaves sem emissão de documentos fiscais e sem o pagamento do ICMS devido) reformar em parte a decisão recorrida: 1) para excluir do crédito tributário as aeronaves prefixo PT-LVO, PT-LZS e PT-LVV, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal; PT-POK, tendo em vista a ocorrência da decadência, conforme documentalmente comprovado através da DI de fls. 436/438, e, PT-LXX, face à comprovação de que a aeronave foi vendida em 28/12/1.994, após a lavratura do Auto de Infração e os seguintes documentos: recibo de venda (fls. 1927), comunicação de venda (fls. 1928), certidão do Ministério da Aeronáutica (fls. 1930) e nota fiscal nº 021381, de 28/12/94 (fls. 1925); 2) para excluir parte do crédito tributário, de acordo com o parecer da Auditoria Fiscal, em relação às aeronaves de prefixo PT-LQS, PT-LVR e PT-LYK, assegurando-se, ainda, o direito ao crédito proporcional à tributação na saída, conforme disposto no § 1º do artigo 142 do RICMS/91, tendo em vista o não aproveitamento do mesmo quando das entradas das aeronaves, conforme se comprovou pelo Livro Registro de Entradas (fls. 1.931/1.935); 3) para reformar a decisão recorrida quanto à aeronave prefixo PT-MAL, restabelecendo-se, portanto, as exigências fiscais, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Windson Luiz da Silva e Antônio César Ribeiro, que mantinham a decisão recorrida. De se salientar que, quando da sentada de julgamento de 05/07/2000, compunha Câmara Especial 08 (oito) Conselheiros, os quais decidiram sobre as irregularidades 1ª (primeira), 3ª (terceira) e 4ª (Quarta), ao passo que a decisão relativa à irregularidade 2ª (Segunda) foi tomada por seis Conselheiros, que compõem atualmente a Câmara Especial, tendo os seis que agora decidiram, participado também da sessão de 05/07/2000. Participaram do julgamento os Conselheiros Ênio Pereira da Silva (Presidente), Antônio César Ribeiro, Aparecida Gontijo Sampaio, Windson Luiz da Silva, Mauro Heleno Galvão (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Recorrente sustentou oralmente, em ambas as sessões, o Dr. José Luiz de Gouveia Rios e, pela Fazenda Estadual na sessão de 05/07/2000 o Dr. Ronald Magalhães e na sessão de 18/12/2000 o Dr. Roberto Portes Ribeiro de Oliveira.

Sala das Sessões, 18/12/00.

Mauro Heleno Galvão
Relator

Ênio Pereira da Silva
Presidente